

THĒMIS

Revista de Derecho



1965 - 2013

THĒMIS

d e s d e 1 9 6 5

64

© Asociación Civil THĒMIS, 2013
Facultad de Derecho
Pontificia Universidad Católica del Perú
editor@themis.pe
themis.pe

Editor: Carlos Fernando de Trazegnies Valdez
Diseño y diagramación: Mario Popuche Llontop

El contenido de los artículos publicados en **THĒMIS-Revista de Derecho**
es responsabilidad exclusiva de los autores

THĒMIS autoriza la reproducción parcial o total del contenido de esta publicación,
siempre que se cite la fuente y utilice para fines académicos.

Primera edición: Noviembre 2013
Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú: 2013-20786
ISSN: 1810-9934
Registro de Proyecto Editorial: 21501361200376
Año XXXXVIII - Número 64

Editado por:
Asociación Civil THĒMIS, 2013
Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú
Teléfono: 626-2000, anx. 5391

Impresión:
Editorial Tinco S.A.
Calle Arquímedes 114 - Chorrillos
idalgado@tinco.com.pe
Lima - Perú

PRESENTACIÓN

Esta ocasión es sumamente especial. Hoy, después de 48 años de vida institucional, **THĒMIS** invade una nueva plataforma. Somos fieles creyentes de la modernización del comercio y de la transmisión de información y, por ello, hoy lanzamos **THĒMIS-Revista de Derecho** también al mundo virtual.

Desde 1965, **THĒMIS** ha buscado la difusión de la cultura jurídica por medio de la publicación de la emblemática **THĒMIS-Revista de Derecho**. El impacto de los artículos de **THĒMIS** ha sido magnífico desde su fundación y debe seguir siéndolo, sobre todo en atención a la globalización y la necesidad de llegar más lejos y exportar nuestra cultura jurídica. Así, el papel —que no debe, tampoco, eliminarse— no es suficiente para la necesidad y velocidad de las transacciones, pues es un elemento físico que demanda mayor tiempo para su traslado e implica mayor dificultad para portar.

En cambio, los productos virtuales viabilizan el poder acceder a la información de modo fácil y rápido, y permiten salir de casa acompañado de un dispositivo portátil con toda la información necesaria dentro de él, así como la genialidad de poder acceder, desde cualquier parte del mundo, a la doctrina que sin miedo defendemos desde el Perú.

Para esta edición tan importante, decidimos abarcar una rama del Derecho que fuera lo suficientemente general y transversal a todas las demás. Es en esa búsqueda que dimos con el **Derecho Tributario**, fascinante rama dentro del Derecho Público que escapa de su encasillamiento orgánico para invadir doctrina en el seno de otras ramas, como lo es indudablemente el caso del Derecho Administrativo, cuando se desarrolla lo concerniente al procedimiento tributario.

Situación similar se da con el Derecho Constitucional, en atención —por dar un ejemplo— al carácter constitucional del régimen económico del Estado recogido en nuestra Constitución Política. A la sazón, el decano de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, César Landa, escribe acerca del control constitucional de los tributos extrafiscales en **THĒMIS-Revista de Derecho 64**.

El Derecho Internacional Público también contiene normas que inciden en materia tributaria, como aquellas referidas a los convenios para evitar la doble imposición tributaria. Dicho tema ha sido abordado por Tulio Tartarini, quien delimita el tema geográficamente para referirse al caso de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

Del mismo modo, Jorge Toyama encuentra la sinergia entre el Derecho Tributario y el Derecho Laboral y escribe sobre la denominada tributación laboral, mientras Juan Manuel Salazar y Renzo Grández integran al Derecho Corporativo el concepto de los convenios de estabilidad jurídica y Róger Yon y Armando Sánchez-Málaga critican la falta de regulación del régimen penal tributario, haciendo alusión a la posibilidad de convertir algunos delitos dolosos en deudas tributarias.

Los artículos precitados son sólo un ejemplo de la amplitud del Derecho Tributario y la fuerza que adquiere para invadir terrenos de otras ramas del Derecho. Dichos artículos han sido agrupados en la sección Interdisciplinarias.

Resulta importante hablar de tributación puesto que ésta constituye una de las fuentes de ingreso del Estado. Y es que el Estado —y aquí en realidad nos referimos a cualquier Estado en el mundo— necesita fondos monetarios para realizar obras públicas y, a fin de cuentas, para subsistir como tal. Es por ello que busca el financiamiento en razón de las posibilidades de los administrados, y ellas son ubicadas en distintos rubros de actividad.

Así, entendemos que el Estado grave la renta, el consumo y el patrimonio de sus ciudadanos de acuerdo a un criterio establecido *ex ante* sobre base legal. El gravamen de la renta es quizá el rubro más comentado –y criticado– de todo el sistema, pues es la fuente de mayor impacto en el contribuyente. Al respecto, Luis Hernández, Miguel Mur, Walker Villanueva, Luis Alberto Aráoz junto a Victoria Neira y Roberto Polo abarcan distintos puntos dentro del inmenso tópico del Impuesto a la Renta y los casos en los que un ingreso no debe estar afecto al impuesto. En cuanto al Impuesto al Patrimonio, Francisco Ruiz de Castilla escribe sobre el impuesto a las embarcaciones de recreo, mientras el Grupo de Investigación **THĒMIS** presenta los resultados arrojados por su investigación acerca del Impuesto Predial.

No debemos olvidar a quienes inician la secuencia de artículos tributarios pues ofrecen una perspectiva más amplia y general del ámbito de aplicación de esta especialidad. Así, María Eugenia Caller y Regina Ruiz inauguran estas páginas con apuntes sobre los precedentes y su regulación, mientras que Percy Bardales y Renée Villagra abarcan la fiscalización y los paraísos fiscales, respectivamente. De otro lado, podrán encontrar entrevistas a César Luna Victoria y a Pedro Pablo Kuczynski en las que –dentro de los ámbitos de su competencia– tratan temas de política fiscal y manejo del sistema tributario.

La planificación, edición y publicación de esta edición representó, como lo es siempre, una ardua labor de la Comisión de Contenido. **THĒMIS-Revista de Derecho** no abarca el Derecho Tributario desde su edición 41, publicada en el año 2000, por lo que consideramos de suma importancia renovar la doctrina, sobre todo hoy que el mundo del Derecho reconoce la importancia de la adecuada regulación tributaria y el nivel de intervención y afectación que ella representa en el comportamiento de los agentes económicos.

De esta manera, yendo a lo concreto, es muy importante contar con una política fiscal que tenga siempre en consideración que los gravámenes pueden ser tanto un incentivo cuanto un desincentivo para el ahorro, el consumo o –incluso– la formalidad. Una adecuada política fiscal podrá, sin lugar a dudas, incentivar la formalización de empresas (lo cual debiera estar acompañado de un incremento de *imperio* penal) y a su vez no reducir el consumo o los incentivos para el ahorro.

Por último, para quienes buscan artículos alternativos al tema central, la sección Misceláneas es de lectura obligatoria, ya que reúne interesantes trabajos que pasan por el *Public Choice*, el Derecho Laboral y el Derecho en la Prensa, a cargo respectivamente de André Castro Carvalho, Francisco Villanueva y Mijael Garrido Lecca.

Ha sido un verdadero orgullo dirigir la presente edición, pues además de lo emocionante del tema, puedo dar fe de la importancia de pertenecer a **THĒMIS**. Es ésta la asociación que siempre representará valores como la excelencia, el compromiso, la honestidad y la proactividad. Es **THĒMIS** la que hoy reúne a más de cincuenta personas que trabajan por su desarrollo y por la difusión de la cultura jurídica en el Perú y, ahora más que nunca, en el mundo.

En nombre del Consejo Editorial de **THĒMIS-Revista de Derecho**, los invito a disfrutar de esta edición tan especial; esperamos que sea de su agrado.

Lima, noviembre del 2013

El Director
Carlos Fernando de Trazegnies Valdez

THĒMIS

Revista de Derecho

Publicación editada por alumnos de la Facultad de
Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

2013-2

CONSEJO DIRECTIVO

Ariana Lira Delcore (Actualidad Jurídica)
Otto Acosta Bernedo (Administración)
Carlos Fernando de Trazegnies Valdez (Contenido)
Farid Borhan Rifai Bravo (Cursos y Capacitación)
Daniela Chang Rodríguez (Desarrollo Social)
Andrés Toledo Pérez (Financiamiento)
José Díaz Del Valle (Imagen Institucional)
Camilo Clavijo Jave (Publicaciones)
Christian Fernando Wong Vargas (Seminarios)

MIEMBROS ACTIVOS

Actualidad Jurídica

Aldo Cisneros Jirón
Ian Forsyth Daneri
Josefina Miró Quesada Gayoso
José Antonio Salgado Silva
Adriana Tapia Quintanilla

Administración

María Fernanda Corrochano Choza
Mariliha Corzo Tueros
Francisco José Floríndez Aramburú
Andrea Parra Estela
Emily Quispe Cullampe

Contenido

María Fátima Benavides Maza
Diana Milberg Garrido Lecca
Gonzalo Monge Morales
Luis Fernando Roca Lizarzaburu
Alonso Salazar Zimmermann

Cursos & Capacitación

Giancarlo Escudero Miranda
Santiago Freyre Salinas
Alonso Hidalgo Salinas
Joseline Pérez Cámara

Desarrollo Social

Martín de la Jara Plaza

Tomás Denegri Vargas
Alessia Lercari Bueno
Ana Lucía Rodríguez Angulo

Financiamiento

María Fernanda Chanduví Herrera
María Alejandra Justo O'Hara
Sergio Ramírez Cárdenas
Eduardo Reyna Oie

Imagen Institucional

Jimena Camacho Vega
Mariella Carrasco Gadea
Juan Israel Huamán Koo
Renato Manrique Portal
María Teresa Serpa Santos

Publicaciones

Alejandro Cavero Alva
Kristiam Herrera-Carrasco Monteagudo
Milagros Mutsios Ramsay
Lucía Rodrigo Rohrhirsch

Seminarios

Luisa Verónica Arroyo Revatta
Carlos Andrés Gómez Ramos
Jadhira Unda Valverde
Katia Vásquez Reyes
Rodrigo Zaldívar Del Águila

COMITÉ CONSULTIVO

Jorge Avendaño Valdez
Alfredo Bullard González
Guido Calabresi
Carlos Cárdenas Quirós
Robert D. Cooter
Javier de Belaunde López de Romaña
Fernando de Trazegnies Granda
Francisco Eguiguren Praeli

Carlos Fernández Sessarego
Baldo Kresalja Rosselló
Elvira Méndez Chang
Juan Monroy Gálvez
Javier Neves Mujica
Richard A. Posner
George L. Priest

Asociación Civil THĒMIS
Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú
Teléfono: 626-2000 anexo 5391
Correo electrónico: themis@pucp.edu.pe; editor@themis.pe
themis.pe

Reseña-Pintura:

THĒMIS-Revista de Derecho tiene el orgullo de presentar, nuevamente, en la portada de la presente edición 64 una reconocida obra artística del impresionista inglés Joseph Mallord William Turner (1775-1851). Turner es una figura de liderazgo, perseverancia y creatividad; valores fundamentales para esta Revista y la Asociación Civil THĒMIS, pues innovar es nuestra tradición.

En la presente edición presentamos su obra titulada “The Temple of Jupiter - Prometheus Restored”, realizada a inicios del siglo diecinueve. El estilo artístico de la mayoría de las obras del autor, y precisamente la mencionada, pertenecen a un estilo típico del Romanticismo, siendo plasmadas en óleo sobre lienzo. El ejemplar original es parte de la colección privada de la familia de coleccionistas ingleses Agnew, residente en Londres. La pintura es un retrato del Templo de Júpiter, localizado en la Colina Capitolina en Italia, el cual fue uno de los templos más importantes de la Antigua Roma. Turner, a pesar de ser inglés, siempre se vio cautivado por la hermosura de Italia y de sus paisajes. Es sabido que fue particularmente en la ciudad de Venecia donde más pintó; no obstante, ésta obra resalta debido a que se realizó en Roma. Podemos apreciar que Turner escoge un lugar privilegiado para poder capturar la totalidad de la Colina Capitolina donde se sitúa el Templo, distinguiéndose en la parte posterior el Rio Tíbet. “The Temple of Jupiter - Prometheus Restored” transmite la esencia de las obras de Turner, donde se puede distinguir su admiración y aprecio artístico por los paisajes.

Esta edición es la última de las cuatro ediciones que ostenta en la portada una obra de Joseph Mallord William Turner, permitiendo que las revistas THĒMIS 61, 62, 63 y 64 sean productos coleccionables. Así THĒMIS busca, a través de esta tradición, integrar el Arte y el Derecho para lograr un producto innovador y atractivo para el lector.

TEMA CENTRAL: Derecho Tributario

DERECHO TRIBUTARIO

César Luna-Victoria León 11
Diagnóstico: La Reforma Tributaria y las políticas fiscales necesarias en el Perú

Maria Eugenia Caller Ferreyros y Regina Ruiz Reyna Farje 19
Los precedentes en nuestro Ordenamiento Jurídico: Su regulación y emisión en materia tributaria

Percy Bardales Castro 37
Fiscalización tributaria

Renée Antonieta Villagra Cayamana 51
Análisis crítico del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional

Impuesto a la renta

Luis Antonio Hernández Berenguel 77
La habitualidad en la enajenación de inmuebles y el Impuesto a la Renta

Miguel Mur Valdivia 89
Gastos pre-operativos: Su tratamiento en el Impuesto a la Renta

Walker Villanueva Gutiérrez 101
El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario

Luis Alberto Aráoz Villena y Victoria Neira Rivadeneira 113
La inafectación con el Impuesto a la Renta del financiamiento no reembolsable que otorga el Fondo de Inversiones en Telecomunicaciones

Roberto Edward Polo Chiroque 125
Fondos mutuos de inversión en valores e Impuesto a la Renta

Impuesto al patrimonio

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León 139
Impuesto a las embarcaciones de recreo

Grupo de Investigación THĒMIS 157
El Impuesto Predial y su impacto en las finanzas públicas

INTERDISCIPLINARIAS

César Landa Arroyo <i>Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú</i>	175
Tulio Tartarini Tamburini <i>El Principio de No Discriminación contenido en la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones y las rentas de capital</i>	181
Jorge Toyama Miyagusuku <i>Tributos y aportes del contrato de trabajo: La tributación laboral</i>	197
Juan Manuel Salazar Benza y Renzo Grández Villarreal <i>El Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica y su inexigibilidad frente a los convenios de estabilidad jurídica</i>	217
Róger Yon Ruesta y Armando Sánchez-Málaga Carrillo <i>Análisis crítico de la política criminal y del tipo de injusto del delito fiscal en el Perú</i>	233
Pedro Pablo Kuczynski Godard <i>El Perú actual y su (in)dependencia de lo que sucede en el contexto internacional</i>	255

MISCELÁNEAS

André Castro Carvalho <i>La experiencia de una infraestructura financiera semi-formal en países en vías de desarrollo: Propuestas para el Brasil y América Latina</i>	263
Francisco Fernando Villanueva González <i>La obligación de negociar con buena fe una convención colectiva de trabajo en el régimen laboral quebequense</i>	281
Mijael Hernán Garrido Lecca Palacios <i>Prensa escrita, regulación y concentración de poder</i>	297

TEMA CENTRAL: DERECHO TRIBUTARIO

Más de 40 años de orientación legal a su servicio.



EDITORIAL ECONOMIA Y FINANZAS

Somos la única empresa dedicada exclusivamente a la edición de manuales legales con actualización permanente en materia tributaria, laboral y societaria.

Los manuales que editamos permiten conocer rápida y confiablemente el régimen legal de las materias que trata. Son así valiosa fuente de consulta para todo profesional con interés en los temas tratados.

Sus explicaciones y comentarios son de fácil entendimiento. En ellos encontrará constante referencia a los criterios del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y de la SUNAT.

Manual del Impuesto a la Renta

Manual del Impuesto General a las Ventas

Manual de Tributos Municipales

Manual del Código Tributario

Procedimientos y Obligaciones formales ante la SUNAT

Manual del Régimen Laboral

Manual Societario

Manual de Regímenes Aduaneros.



Calle La Habana 166 – San Isidro

Teléfonos: 442 1115

ventas@eef.com.pe

www.eef.com.pe



DIAGNÓSTICO: LA REFORMA TRIBUTARIA Y LAS POLÍTICAS FISCALES NECESARIAS EN EL PERÚ*

Entrevista a César Luna-Victoria León**

The recollection in the Peruvian tax system has been a constant problem over the years, mainly due to the high degree of informality and tax avoidance. The tax reform implemented in 2012 aimed to find a solution to these problems, yet it didn't embrace the most important issues. It was also heavily criticized for its content, especially by Rule XVI, an anti-avoidance measure allowing Sunat to determine the true nature of the taxable events that weren't considered in the other cases referred to in the Tax Code, penalizing them when avoidance or fraud occurred.

The interviewed lawyer claims that, although the issues that have been addressed in the reform are positive, they have neglected the most important issues—such as public spending, tax procedures and inefficient exemptions—due to political fear, leaving pending again a true tax reform that addresses the most important issues.

KEY WORDS: Tax policy, tax avoidance, tax reform, tax collection, taxes.

La recaudación en el Perú ha sido una traba constante a lo largo de los años, debido máxime a la alta informalidad y elusión tributaria. La reforma aplicada en el 2012 apuntó a encontrar una solución a estos problemas, sin embargo no abarcó los temas más relevantes. Además, fue duramente criticada por su contenido, sobre todo por la Norma XVI, medida antielusiva que permite a la Sunat determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible que antes no se ajustaban a los supuestos contemplados en el Código Tributario, y así sancionarlos cuando se hallen simulaciones o elusiones.

El abogado entrevistado muestra que, si bien los aspectos tratados en la reforma son positivos, dejaron de lado cuestiones de mayor relevancia —gasto público, procedimiento tributario, exoneraciones ineficientes— por miedo político, dejando nuevamente pendiente una reforma tributaria que aborde los problemas significativos.

PALABRAS CLAVE: Política fiscal, elusión tributaria, reforma tributaria, recaudación, impuestos.

* La presente entrevista fue realizada por Luis Fernando Roca Lizarzaburu, María Fátima Benavides Maza y Diana Milberg Garrido Lecca, miembros de la Comisión de Contenido de THÉMIS.

** Abogado. Exdirector de la Corporación Andina de Fomento. Exministro de Pesquería. Exministro de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales. Socio de Rubio Leguía & Normand.

1. Desde su perspectiva profesional y a un año de la implementación de la reforma tributaria, ¿qué es lo que proponía ésta? ¿Cree que las medidas que se tomaron han resultado efectivas y se han llevado a la práctica? O, tal vez, ¿tendría que ir de la mano con un cambio en la política fiscal? ¿Es necesario que éstas abarquen otros ámbitos?, ¿o cree que es necesaria una nueva reforma del Código Tributario?

La reforma tributaria buscaba incrementar la recaudación. Hay que preguntarnos si las normas que se dieron eran eficaces para eso, en primer lugar. Después, ver si a un año cumplieron esa eficacia o no.

Me parece que si se trataba de incrementar la recaudación, fueron por el camino más difícil, porque el camino más fácil, en términos técnicos –pero el más difícil políticamente–, era atacar otros campos que no habían sido atacados.

El primer campo que considero fue eludido es el de las exoneraciones ineficientes. Es decir, en la exoneración, que es un gasto fiscal, se deja de cobrar impuesto selectivo al consumo de combustibles, impuesto a la renta, a las ventas, entre otros. El objetivo era incrementar dos o tres puntos en cuanto a la recaudación. Sin embargo, vemos que las recaudaciones ineficientes afectan en dos puntos al PBI. Si se elimina, se tendrán ahí dos puntos del PBI. Entonces, ¿por qué no se eliminan? Porque se tiene miedo que la población se levante debido a que le quitarías exoneraciones a la frontera y a la selva.

Es importante resaltar que se les denomina exoneraciones ineficientes porque, a pesar de que existen desde el siglo pasado, la frontera sigue deprimida y la zona de selva también. Considero que –políticamente– se mueren de miedo. Necesitamos un presidente que remueva estas exoneraciones, pero ningún político se anima. Entonces, en atención a ello, a un año de implementada, la reforma fue ineficiente porque no atacó el problema.

Hay ejemplos de cómo la eliminación de los beneficios tributarios a la selva han sido sumamente rentables, como es el caso de la región San Martín. Tal, en determinado momento y contexto, dijo que renunciaba a la exoneración con la condición de que el Estado cobrara

los impuestos y se los otorgara, pues así San Martín incrementaba su presupuesto y podía hacer obras. Hoy en día, San Martín es una de las regiones más prosperas en términos de inversión pública. Asimismo, es interesante recalcar que no tiene minas, petróleo, gas o pesca. Sin embargo, es una de las regiones que mejor gasto público tiene, precisamente porque tiene más dinero e invierte mejor. Éste es un camino.

Otro gran problema es la informalidad, pues en el Perú ésta bordea el 50% del PBI. Entonces, es evidente que el Estado tiene que cobrarles impuestos. Se dice que hay que ampliar la base tributaria pero, claro, suena bonito. El tema es que se tendría que cobrar a los comerciantes de La Parada, a los abogados informales, ente otros. En relación a ello, podemos fijarnos en el complicado caso del contrabando. Todos saben que el contrabando es fuertísimo en nuestro país. Por ejemplo, en la frontera con Bolivia están las llamadas “culebras”, que son camiones trayendo contrabando. No sirve de nada que vaya un auditor fiscal con un silbato, un palo y una patrulla policial. Es el ejército quien debe ingresar, lo cual no es muy difícil, pero debe haber el coraje necesario, pues las poblaciones de la frontera viven, finalmente, del contrabando. Entonces, el Estado y sus instituciones deben crear programas de subsistencia económica alternativos al contrabando.

Ahora bien, quisiera analizar el último campo que considero fue eludido, y que debió ser especialmente atendido; el gasto público. El Estado quiere más dinero, pero no gasta el que tiene, y si lo hace, lo invierte mal. Si sumamos dos puntos de exoneraciones ineficientes, cinco puntos del PBI en informalidad y dos puntos del presupuesto que no se gasta, tenemos que ello equivale a nueve puntos del PBI, que puede rentabilizarse. Para eso, se debe hacer una reforma del Estado, pero cada vez que se trata de hacer la población hace huelga (los empleados públicos, enfermeras, médicos, policía y ejército). Entonces, es necesario coraje e inteligencia políticos, que no hay. Esto ya no es un tema tributario, pues se requiere una reforma seria, y para ello no hace falta ninguna norma. El Estado y todos sus agentes tienen que afrontar el tema, olvidarse de las encuestas y, sobre todo, perder el miedo. Autoridad y docencia política para explicarles, por ejemplo, a toda la zona de selva lo que pasó en San Martín.

Entonces, resumiendo, la Reforma Tributaria fue ineficiente, no porque no haya funcionado, sino porque no abordó los temas de fondo. Abordó temas marginales.

2. ¿Considera que los temas que sí abordó fueron utilizados como distracción para tapar los campos que se estaban eludiendo y que no fueron abordados?

No. Yo no creo que se haya dado tal situación. Simplemente, se abordaron problemas del tipo B, lo cual es bueno también. El problema surge cuando tienes problemas del tipo A que se ignoran. Ahora bien, del tipo B, ¿qué temas se abordaron? Yo diría que el gran tema de fondo en el tipo B es la elusión tributaria de los formales, aunque considero que es ligeramente curioso que el Estado se meta con los formales cuando tienes cinco puntos de informalidad. En el nivel de los formales, lo que atacó la reforma en su esencia fue a las “ventanas”, por donde se le puede “sacar la vuelta a la Ley”. La Ley crea una hipótesis de incidencia tributaria en el argot común. Señala un hecho con consecuencias tributarias y, como el Principio de Reserva Legal restringe la imposición tributaria a lo que la Ley ha establecido, los contribuyentes encontraron “ventanas” para escapar de la incidencia tributaria.

Entonces, el mayor esfuerzo estuvo centrado en cerrar estas “ventanas” para que los contribuyentes no pudieran escaparse de la Ley. Pero está la famosa Norma XVI del Código Tributario, que faculta a la Sunat a cerrar las “ventanas” administrativamente. Se cierra, en principio, por otra ley. Es decir, si la ley me dejó “ventanas” abiertas, será otra ley la que me las tiene que cerrar, siendo tales las llamadas normas antielusivas específicas, pues la Ley se encarga de perfeccionarse a sí misma. Tal es la Norma XVI, que faculta a la Sunat bajo determinadas condiciones. Yo diría que son dos grandes condiciones: La primera es que lo que se haya hecho sea lo irregular y no lo común. Lo segundo es que lo que se esté haciendo, que no es regular, tenga como único objetivo reducir impuestos. Cuando se dan estas dos condiciones, entonces la Sunat queda facultada para cobrar impuestos como si se hubiera dado la cuestión regular.

Por ejemplo, la ruta Lima- Huancayo por La Oroya está gravada con un impuesto. Por ello, yo no me voy por tal ruta, sino por Lima-Cañete-Yauyos-Huancayo, que es la salida sur.

Entonces, me he dado la vuelta indirecta. ¿Por qué, si es más larga y menos cómoda? En tal caso, la Sunat puede revisar esta conducta y pedir una explicación. Si no existe una respuesta persuasiva, pueden decir que es un camino artificial, y que lo que la persona buscaba era el ahorro tributario. Allí, la administración puede decidir que le va a cobrar como si hubiese pasado por La Oroya, a pesar de que en realidad fue por Yauyos. Esa es la famosa Norma XVI.

3. Algunos de los artículos reformados han causado polémica. Respecto de la norma XVI, ¿qué opina acerca de las críticas sobre su constitucionalidad? ¿Cree que, como afirma la Confiep, esto afecta al sector formal antes que aumentar la base tributaria?

En primer lugar, quiero afirmar que estoy de acuerdo con la Norma. Y digo esto porque considero que devuelve decencia y es moderna, especialmente para un país que tiene mucha elusión tributaria. Es decir, los países modernos están evolucionando a esta Norma XVI. Por ello, creo que sí hay que apoyarla. Sin embargo, opino que es, en su origen, inconstitucional y no por las razones que generalmente se han dado, esto es, que crea inseguridad jurídica o viola el Principio de Reserva Legal. Para mí es inconstitucional por un tema más puntual.

La Norma XVI ya tuvo un nacimiento años atrás pues se creó la misma Norma vía facultades delegadas, al igual que ahora. El Congreso, en aquella oportunidad, revisó el Decreto Legislativo y declaró que tal norma antielusiva general (AEG) atentaba contra la seguridad jurídica, aunque yo no creo que sea así. No obstante, el Congreso la derogó por lo explicado anteriormente, declarándola inconstitucional. Cuando el Ministro de Economía pide que se le deleguen facultades para dar la Reforma Tributaria, entra a negociar con la Comisión de Economía, la cual le restringe la amplitud que el Ministro quería. La Comisión le otorgaría facultades pero condicionándolo a que no se meta con la frontera, con los trabajadores o con la selva, así como tampoco debía afectar la seguridad jurídica. La seguridad jurídica, para cada uno de ustedes, significará algo distinto, pero, al decir que no se atente contra la seguridad jurídica, el Congreso estaba diciendo “no saquen la norma antielusiva general”. A pesar de ello, el ministro de Economía la

refrendó. Esto quiere decir que excedió las facultades que le había otorgado el Congreso y, por lo tanto, al ser el resultado de un exceso, la norma es inconstitucional. Es por este motivo puntual que creo que es inconstitucional, pues no considero que atente contra la seguridad jurídica.

Posteriormente explicaré por qué la norma antielusiva general es una norma prematura, pero lo que puedo afirmar desde mi punto de vista es que no atenta contra la seguridad jurídica, porque los casos que la norma trata son casos groseros, y creo que una sociedad hace bien en que las leyes se respeten no solamente por lo que dicen, sino por el fondo. Nosotros, los abogados, distinguimos entre lo que es forma y lo que es sustancia. El hecho que está gravado es un hecho que tiene una formalización, pero que también tiene una sustancia y lo que se grava es eso. Por eso digo que lo que la norma hace es devolvernos la decencia, porque nos saca de la factura, del formato, del acta, a la realidad económica. Como cultura jurídica no estamos acostumbrados a analizar realidades y muchas veces existe una deficiencia para la calificación de los hechos, contrario a lo que sucede con los anglosajones. Ellos, en su cultura jurídica, privilegian los hechos. Por lo tanto, considero que la Norma XVI debe leerse en inglés aunque esté escrita en español, pues nos acerca más a las reglas de la evidencia que a las reglas de la interpretación. Opino que es por este motivo que a muchos les asusta, pero a mí no. Creo que tenemos que aprender a entender la realidad. ¿Por qué digo que es una norma prematura? La precedente Norma VIII (la antigua norma antielusiva general que fue derogada y a la que ya me referí) y el primer párrafo de la Norma XVI sancionan la simulación tributaria. La simulación es el primer grado; un grado anterior en complejidad al fraude a la ley, que es la continuación de esta norma antielusiva general. Esa norma, ante simulación, tardó ocho años en ser aplicada, y cuando se aplicó hubo mucho debate. Por lo tanto, dudo que una norma antielusiva general tan compleja como la que tenemos vaya a ser aplicada de inmediato. Sostengo, por ende, que ha sido más una cuestión de marketing que de aplicación real. Nuestra cultura no está preparada para eso en dos aspectos: (i) Por cuestiones de una habilidad tanto de los abogados de los contribuyentes cuanto de los abogados de la administración tributaria, de saltar de una cultura jurídica de normas tributarias y documentos a

una cultura jurídica de interpretación de hechos; y (ii) por un tema de institucionalidad, porque interpretar los hechos significa manejar la realidad económica, y no se aprende la realidad económica leyendo libros.

Yo tengo suerte, pues cada vez que me topo con la administración tributaria suelo encontrarme con las instancias más modernas de la administración, con personas muy transparentes, honestas y con quienes puedes tener un diálogo directo. Pero eso no ocurre siempre, pues existe un recelo genérico entre los contribuyentes y la administración, que genera una falta de comunicación, y todo esto genera distorsiones. Por lo tanto, si lo que tenemos que hacer es entender la realidad económica (que es particularísima) pero no tenemos ni la institucionalidad ni la cultura para hacerlo, entonces la norma es prematura.

4. Siguiendo en la misma línea de la cultura tributaria, ¿considera que las Facultades de Derecho han contribuido a dicho propósito desde una perspectiva práctica?

Creo que las escuelas de Derecho tienen que modernizarse. Sé que la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) siempre intenta hacerlo y es necesario. Hay que llevar a los estudiantes a la realidad. El Derecho es una parte de la vida, no de la biblioteca. Si hemos convenido que la parte más moderna y más decente de la reforma tributaria es una norma antielusiva, y esta norma no depende de cuánto se haya leído sino de cuánto se haya entendido la realidad, entonces tenemos que tener habilidades distintas. El estudiante está acostumbrado a quedarse en lo teórico, pero al fin y al cabo lo que importa es que cuando se den los hechos se pueda resolver con lo que se sabe de Derecho. Esta parte instrumental del Derecho es lo que nos falta. Creo que se ha avanzado mucho en la formación teórica, que es verdaderamente sólida. No obstante, creo que nos falta tener esa misma calidad y competitividad en los temas de cuestión práctica. Se debería, por lo tanto, incorporar cursos de habilidad práctica.

5. En ese sentido, ¿cree que nos tendríamos que acercar más a otra cultura tributaria, que además cuente con una distinta educación jurídica, como al modelo anglosajón al que ya se refirió?

Antes que nada, quiero aclarar que no deberíamos renunciar a lo que tenemos, pues nuestra cultura greco-latino-germano-romana tiene sus ventajas. Sin embargo, hay que saber también que, en la actualidad, mucho de lo que hay en el mundo es anglosajón: Todos tienen que hablar inglés, manejar la Internet; el dólar es la moneda, entre otros. En términos jurídicos, en un mundo cada vez más globalizado, la cultura anglosajona está cada vez más presente. Para bien o para mal, los imperios imponen filosofías, y Estados Unidos nos impuso su filosofía y su manera de hacer Derecho. Creo que es una manera moderna y útil, pues nos ayuda a comprender el tema de la realidad y, por eso, sí considero que es esencial incorporar aspectos de esta cultura.

6. Respecto de medidas como las amnistías o descuentos en las sanciones tributarias, ¿cree que esto tiene un efecto real sobre la tasa de informalidad, al mejorar la relación entre el Estado y los contribuyentes? ¿O quizás vendría a ser un aliciente para los malos contribuyentes?

En primer lugar, hay que aclarar que hace muchísimos años que no hay amnistías en los gobiernos centrales. Probablemente la última amnistía tributaria se dio en el siglo pasado y si sobrevive es por los plazos que se dan para pagar. Pero creo que como cultura hemos aprendido muchas cosas, entre las que hemos asimilado que no debería haber amnistías en el gobierno central. Quizás sí hay muchas de éstas en los gobiernos locales, en los municipios, pero no centralmente.

En segundo lugar, creo que una amnistía es absolutamente inmoral y que, además, por no ser un tema equitativo, es inconstitucional. Un ejemplo es el caso de los cafetaleros. Han perdido una gran parte de sus cosechas de café debido a una plaga, motivo por el cual se les ha dado una amnistía. Sin embargo, esto no es una causa económica real; no hay condición económica ahora. En el pasado, las amnistías se daban cuando el Estado no tenía dinero, no había dólares, entonces se otorgaba una amnistía para traer dólares y se perdonaban deudas. Hoy, el Estado peruano no es más un Estado pobre, ni tampoco se gasta el dinero que tiene, así que no hay motivo para dar amnistías. Cuando era así, sin duda era un aliciente para la informalidad.

7. Muchas veces el Estado justifica los bajos sueldos de sus funcionarios en la falta de recursos económicos; llega a afirmar que, de contar con más dinero, podría cubrir estos mayores gastos. ¿Está de acuerdo?

En cuanto a la eficiencia del Estado, creo que hay replicarlo al sector privado. En éste, a uno se le contrata y se le asigna una meta. Al Estado hay que ponerle metas. Si, por ejemplo, fueras a ser ministro, es necesario que tengas metas dentro de tu sector; no estamos acostumbrados a nombrar ministros con objetivos. Si yo contrato a un gerente le pongo un objetivo. Esto se llama gestión por resultado, y aún no existe en el sector público. Es por ello que el tema del gasto público es una reforma seria que aún queda por hacer. ¿Por qué no se hace? Porque son votos que no se quieren perder. Un ejemplo de cómo ello afecta negativamente es el caso de La Parada.

En segundo lugar, los empleos son mal remunerados, por lo que nadie va a ir al sector público, donde, además se corren riesgos, como el de ser demandado. Un profesional eficiente se empobrece en el puesto de ministro, y ello tiene mucho que ver con bajas remuneraciones. Por ejemplo, pagarle a alguien un millón de dólares por hacer algo no es caro ni barato. Si no hace nada, es caro. Si genera una ganancia de cien millones, pagarle un millón y hasta más es válido. Entonces, los sueldos no son caros o baratos en sí mismos; lo son en función de lo que se produce para el país. El problema es que no estamos acostumbrados a ello. No solamente es una cuestión del mercado, porque un país no lo hacen hombres, sino instituciones. Como Estado no tenemos entidades de calidad.

8. ¿Cree usted que el sistema de cobranza coactiva del Estado es, actualmente, eficiente? ¿Cómo se podría mejorar?

La cobranza coactiva en el sector privado es el embargo. El embargo y la cobranza coactiva tienen que tener una causa eficiente porque son cobranzas rápidas, inmediatas. En el sector privado se embarga cuando hay una deuda reconocida, una sentencia en ejecución, un título valor con mérito ejecutivo, entre otros. En cambio, en el sector público la cobranza coactiva nace de un título similar; se realiza cuando hay una deuda reconocida, al final de un proceso. Pero ahí encontramos dos elementos. Uno es el embargo precautelatorio.

El otro tiene que ver con el salto que se da de un procedimiento administrativo a un proceso judicial. El embargo precautelatorio es una medida frente a un peligro de que, por ejemplo, el deudor salga del país, o pierda su patrimonio, y solamente se origina cuando hay una presunción de un delito tributario como el fraude. La norma me parece correcta. No se levanta una medida precautelatoria si no se han cumplido los presupuestos.

Sin embargo, el problema no es la Ley sino el funcionamiento. Regresando a éste, no descarto que esto pueda ser maniobra de algún nivel de corrupción. Esto ocurre mucho en los gobiernos locales. Hay muchos alcaldes que se dirigen, a través del impuesto predial, contra la única empresa que está en la región, cobrándole un impuesto predial muy alto y trabándole embargos precautelatorios. Aquí ya no estamos ante un tema sobre la medida sino sobre el abuso. La medida está bien diseñada. Me parece que hay un tema difícil de entender jurídicamente cuando uno pasa de la parte administrativa a la parte judicial. Lo que dice la norma es que cuando saltas del tribunal fiscal al poder judicial tienes que pagar la deuda o tienes que dar una garantía. Ese es el esquema del “paga primero, reclama después”, *solve et repete*. Esto sí me parece una injusticia e inconstitucional porque el acceso a lo más sagrado del Derecho, el proceso judicial, no debería estar limitado por nada.

En contrapartida, el Estado dice que vive de los tributos y que el ingreso fiscal también es una obligación constitucional. Entonces surge la pregunta sobre cómo resolver este problema. La solución está en el funcionamiento. Todo el tiempo que demora el reclamo o impugnación puede hacer que se pierdan hasta diez años. Por tanto, lo que necesitamos es una reforma del proceso tributario. Si el proceso durara un par de años, no se litigaría en vano. Hoy, a sabiendas de que puede durar tanto, se hace porque de aquí al momento en el que se sufran las consecuencias pueden pasar muchas cosas. Como dije, obligar al pago de la deuda o a otorgar una fianza tributaria al momento de pasar del procedimiento administrativo al proceso judicial atenta contra los derechos del contribuyente. Si la administración tributaria teme que la demora en el pago ponga en peligro la recaudación, entonces que reduzca la duración del procedimiento. Una vez que ello se haga, van a reducirse los incentivos a litigar.

9. A pesar de criticarse la falta de recursos del Estado, a éste también se le critica cuando trata de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. ¿Considera que estas críticas son contradictorias? ¿Qué acciones debería tomar el Estado para incrementar sus ingresos sobre la base de tributos?

Creo que las críticas se originan del hecho de que el Estado, a cambio de impuestos, no da nada. Por ejemplo, uno paga la cuota de la universidad porque, a cambio, va a recibir educación y un título profesional. Estamos acostumbrados a pagar y recibir algo a cambio, pero nadie piensa en pagar por la seguridad pública o el mantenimiento de las pistas, a pesar que éstas son cosas que cuestan. Peor aún, los servicios que brinda el Estado no son de buena calidad, lo que hace menos probable que se quiera pagar por ellos. Por fortuna, creo que esta situación está cambiando. Hoy el Estado se está volviendo, poco a poco, más eficiente y está realmente creando condiciones para una mejor calidad de vida. El carácter mediato del actuar del Estado está empezando a ser comprendido por los peruanos.

Otra cuestión importante es el tema de la desigualdad. El pago de tributos ayuda a contrarrestarla, dotando al Estado de fondos para poder combatir la pobreza en el país, beneficiando a los sectores menos afortunados. Ahora, quienes no pagan tributos no están colaborando con este desarrollo y, por lo general, son justamente esos peruanos emprendedores que han logrado salir adelante solos los que no pagan impuestos, y el fisco los considera delincuentes. ¿Por qué no lo hacen? Porque el Estado siempre los tuvo a un lado y no están acostumbrados a pagar por recibir un servicio estatal pues nunca han recibido uno. La luz, el agua, la comida, la salud; todo lo consiguieron por su cuenta. Ahora son ellos quienes podrían preguntarle al Estado: “Y tú, ¿qué me puedes dar?”. Yo creo que el problema en este punto es casi un problema de *marketing*. El Estado debe enfrentar la informalidad a través de una buena publicidad y dotando a estos sectores de los servicios que nunca pudieron tener. Esto ya está sucediendo; en la misma Sunat uno puede ver cómo el Estado ya está pensando en la comodidad de los usuarios, dándose cuenta que lo que ofrece es un servicio. Mis experiencias con el servicio tributario público han sido muy buenas. Es de este modo que el Estado, por las

buenas, puede reducir la informalidad e incrementar sus ingresos.

Ahora, esto no quiere decir que el Estado no deba poner presión sobre estos informales, pues no pagar impuestos es un delito. Pero aquí debe, también, tomarse en cuenta el tema colectivo. En el Perú, cuando uno ve a otra persona haciendo trampa, no hace ningún lío. Nos falta indignarnos cuando, por ejemplo, alguien se cuadra en el lugar de discapacitados. No hay indignación, no hay vergüenza. Tenemos que llegar a una etapa en la que la sociedad peruana debe pensar en el beneficio colectivo. Muchas veces somos cómplices de delitos tributarios y no le vemos nada de malo; pasa con el tema de las facturas, por ejemplo. Por un poco de plata, uno puede estar malogrando su futuro y el de sus hijos, al no pagar impuestos.

10. Hablemos del *tax planning*. ¿Cree que esta práctica puede llegar a forzar las interpretaciones jurídicas? ¿O acaso es necesario proteger la propiedad de los particulares frente a las necesidades del fisco?

Hace un momento dije que todos estamos obligados a realizar el pago de impuestos. Pero este pago es una obligación legal y cada uno de nosotros, como privados, tenemos derecho a que se nos cobren los impuestos justos. Ahí entra el *tax planning*, el planeamiento tributario. Éste es como un planeamiento laboral, por ejemplo; todas las empresas deben tener uno y, a partir de él, definir a cuántas personas contratar y para qué puestos. Lo mismo sucede con el planeamiento tributario; lo que éste busca es pagar menos impuestos, y el ahorro tributario es un mandato de la Ley; recogido en la Ley General de Sociedades. El fin de una sociedad es generar utilidades y distribuirlas. Las utilidades se generan con mayores ingresos y menores egresos, y el ahorro tributario significa menores egresos. Por ello, el *tax planning* es casi un mandato legal.

11. ¿Qué opinión general le merece el sistema tributario peruano? ¿Cree que éste debería establecer diferencias basadas en la condición particular de las personas, por ejemplo, estableciendo beneficios para determinados sectores de la población?

Es importante advertir que el sistema tributario peruano se encuentra formado por nor-

mas e instituciones. Y yo creo que, en ambos aspectos, tenemos uno de los mejores sistemas de Latinoamérica. Considero que esto se debe a que el Perú es un país cuyo presupuesto se basa, básicamente, en la recaudación de tributos. No tenemos otros ingresos fiscales importantes; no hay, aquí, empresas públicas que generen utilidades para el Estado, como lo son Codelco en Chile, Petróleos de Venezuela en Venezuela o Petrobras en Brasil. Entonces, el fracaso de las empresas públicas peruanas ha generado esta dependencia del presupuesto hacia la recaudación tributaria. Es por eso que aquí la administración tributaria es tan afilada; porque si no cobra, el presupuesto se cae. En otros lugares, en cambio, si la recaudación cae hay formas de compensarlo. Aquí tenemos una de las instituciones más eficientes de Latinoamérica y un gran sistema legal.

El sistema tributario peruano formulado en 1992 prácticamente no ha variado en los últimos veinte años. El esquema de 1992 se mantiene; el Código Tributario y los dos principales tributos –el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas– se mantienen. Los demás tributos no son relevantes; o son municipales o buscan regular el consumo, como en el caso del Impuesto Selectivo al Consumo. Los aranceles, con la cantidad de tratados de libre comercio que está firmando el país, ya no son importantes. Hoy el Perú vive de la Renta y del Impuesto General a las Ventas (IGV). Estos impuestos son de los más modernos del mundo y han funcionado bien por mucho tiempo. Los cambios han sido pequeños pero el esquema es el mismo. Mejor que nuestro impuesto a la renta neta y nuestro IGV calculado sobre el valor agregado, imposible. Por eso, cuando hablo con colegas internacionales, siempre me enorgullezco: Tenemos una Sunat eficiente y tributos muy ordenados.

12. Siguiendo lo mencionado, ¿existe alguna norma tributaria o política fiscal aplicada en el extranjero que pueda aplicarse exitosamente en el Perú? ¿De qué manera podría complementar el sistema tributario peruano?

Claro que sí hay. Por ejemplo, la Norma XVI, nosotros la tomamos de España. Pero ahí este dispositivo legal tiene efectos colaterales que lo hacen más amigable y eficaz con los contribuyentes. En España el auditor no aplica

la norma directamente; tiene que armar primero un expediente y mostrarlo a un consejo en busca de autorización. Hay dos lecturas; la aplicación no es inmediata, sino colegiada. Se evita de algún modo la corrupción del sistema. Además, allí también el sistema difiere en la aplicación de multas. Sí se cobran los intereses, pero no las multas, las cuales incrementan bastante el gasto del contribuyente. Por último, allí la administración tributaria tiene un autoestima más alto. Algo parecido sucedió aquí con la Sunat, cuando fue creada, en 1992. Los mejores estudiantes de Derecho Tributario iban allí; les pagaban más que en un estudio. Estaban orgullosos de decir que trabajaban en la administración tributaria. Entonces, yo no mejoraría tanto las normas, pero definitivamente pueden mejorar. Puede ser más importante mejorar la institucionalidad tributaria aquí, acortar los procesos tributarios, hacerlos más orales y, sobre todo, luchar contra la corrupción.

13. Entonces, ¿no existe un sistema de algún país específico que usted tome como referencia o modelo?

Bueno, me gusta que en Estados Unidos sea imposible corromper a la administración tributaria. En Chile sucede lo mismo; la corrupción se pena con cárcel. Aquí los auditores fiscales deberían tener más prestigio y una autoestima más alta. De ese modo, no podrían corromperse y sería posible establecer la negociación de la deuda tributaria entre el Estado y los particulares. Así, las empresas podrían enfrentar mejor sus contingencias. Algunos elementos de este tipo de negociación existen en nuestro sistema. Por ejemplo, en el Derecho Penal. Y en materia tributaria también hay consciencia de que si uno presiona mucho al contribuyente, éste no va a pagar, pero no hay una facultad de negociar ni de dejar de aplicar. En las cobranzas coactivas sí hay negociaciones informales, pero legalmente no existe nada. Del mundo anglosajón podríamos tomar este ejemplo.

LOS PRECEDENTES EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO: SU REGULACIÓN Y EMISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA



María Eugenia Caller Ferreyros*
Regina Ruiz Reyna Farje**

Binding precedents are a tool that not only sustains legal certainty and the right to equality, but also is a unifying path between substantial criteria that is to be applied on similar cases. Even though several jurisdictional bodies are vested with the power of issuing binding precedents, the lack of specialization in tax matters has enhanced the importance of the binding precedents that the Tax Court issues.

The authors highlight the importance of the Tax Court in the development of tax law's legal framework, thanks to the issuance of binding precedents, as predictability reinforces legal certainty and the right to equality, as well as it reduces the cost of enforcement of tax duties, both for the tax payer and the administration, and has a positive impact on tax collection.

KEY WORDS: Administrative precedent, Tax Court, tributary binding precedent, legal security, right to equality.

Los precedentes vinculantes sirven tanto como fundamento de la seguridad jurídica y del derecho a la igualdad, cuanto como camino unificador de criterios sustantivos a aplicarse en casos homólogos. Si bien varios órganos jurisdiccionales tienen la facultad de emitir precedentes, su falta de especialización en temas tributarios ha realzado la importancia de los precedentes que emite el Tribunal Fiscal.

Las autoras resaltan la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en el desarrollo del marco legal en materia tributaria a través de la emisión de precedentes vinculantes, pues a través de éstos se ve reforzada la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, así como reducidos los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias impactando, además, positivamente en la recaudación fiscal.

PALABRAS CLAVE: Precedente administrativo, Tribunal Fiscal, precedente vinculante tributario, seguridad jurídica, derecho a la igualdad.

* Abogada. Con estudios de maestría en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima. Ex Presidente del Tribunal Fiscal. Socia de *Litigation Tax Services* en Ernst & Young (EY) Perú.

** Abogada. Asistente de *Litigation Tax Services* en Ernst & Young (EY) Perú.

I. INTRODUCCIÓN

La predictibilidad del precedente es una manifestación del principio de seguridad jurídica y es acorde con la observancia del principio de igualdad, toda vez que los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y aplicarlo a cada situación en concreto, y sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, sólo pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable. Esto puesto que la seguridad jurídica no puede llevar a una petrificación o congelación del Derecho.

Lo expuesto determina la importancia del tema que nos ocupa, siendo innegables las ventajas de contar con un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, pues no sólo preserva la seguridad jurídica y proscribire la arbitrariedad, sin limitar la creación interpretativa de quien resuelve —en tanto se observa el derecho a la igualdad—, sino que, además, brinda celeridad en la solución de controversias y optimiza la defensa y aumenta la credibilidad institucional del órgano encargado de aplicar el marco legal.

En el presente trabajo, nos referiremos, en primer lugar, al precedente y a su fundamento, la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, para luego reseñar la regulación que nuestro ordenamiento jurídico le brinda al precedente que pueden emitir el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal en materia tributaria. Ello con la finalidad de exponer que, si bien contamos con los mecanismos legales que nos permitirían gozar de las ventajas de un orden jurídico predecible en materia tributaria, sustentado en precedentes, es necesario que los órganos encargados de aplicar las normas tributarias efectúen un mayor desarrollo de los precedentes, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, a fin de poder materializar tales ventajas.

II. EL CONCEPTO DE PRECEDENTE

El precedente se define como todo acto anterior con relevancia jurídica que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos —por ejemplo, los ciudadanos, los tribunales o la Administración— en casos similares¹.

Se califica el precedente como normativo cuando tiene la capacidad de producir efectos vinculantes por sí mismo. Así, al haber sido establecido por un sujeto con capacidad para ello, no necesitará de ningún apoyo normativo para desplegar efectos jurídicos tanto en el caso que se resuelve como en casos futuros². Es decir, el operador jurídico se encontrará en la imposibilidad de inaplicarlo en aquellos casos en los que se tiene verificado el supuesto que desencadena su consecuencia jurídica³.

En cambio, el precedente será no normativo o persuasivo, en tanto carezca de efecto vinculante por sí mismo. Dicho precedente, a pesar de no ser obligatorio, actuará como pieza indispensable para garantizar el cumplimiento de las exigencias de determinados principios o fines del sistema jurídico en el que se incardina⁴.

III. FUNDAMENTOS DEL PRECEDENTE: LA SEGURIDAD JURÍDICA Y EL DERECHO A LA IGUALDAD

La seguridad jurídica y el derecho a la igualdad tienen reconocimiento constitucional como principios rectores en materia tributaria.

En efecto, los principios constitucionales tributarios, que pueden clasificarse en dos clases, están consagrados de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. Tal es el caso de los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona y los principios que, a decir del Tribunal Constitucional, “con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional”, como sucede con

¹ DÍEZ SASTRE, Silvia. “El precedente administrativo: Fundamentos y eficacia vinculante”. Madrid: Editorial Marcial Pons. 2008. p. 70.

² Ibid. p. 71.

³ RODRÍGUEZ SANTANDER, Roger. “El precedente constitucional en el Perú: Entre el poder de la historia y la razón de los derechos”. En: Estudios al precedente constitucional. Lima: Editorial Palestra. 2007. p. 57.

⁴ DÍEZ SASTRE, Silvia. Op. cit. p. 173.

los principios de capacidad contributiva, deber de contribuir con los gastos públicos y de seguridad jurídica en materia tributaria⁵.

El principio de seguridad jurídica transita todo el ordenamiento jurídico incluyendo, desde luego, a la Constitución Política de 1993, que reconoce dicho principio en forma implícita pues, como bien señala el Tribunal Constitucional:

“El principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas –en especial la de los poderes públicos– frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho⁶”.

Las manifestaciones de la seguridad jurídica son tan diversas como la amplitud de su contenido. Villegas señala que los aspectos fundamentales de la seguridad jurídica implican lo siguiente: (i) La confiabilidad del sistema jurídico, lo que se cumple con los dos postulados básicos de legalidad y no retroactividad; (ii) la certeza respecto de la legislación –de fondo y adjetiva–, que requiere que ésta sea estable y coherente y que no se desvirtúe por la inestabilidad del Derecho y la existencia de fallas técnicas normativas; y (iii) la no arbitrariedad por parte de los órganos administrativos y jurisdiccionales en la aplicación de los preceptos respectivos⁷.

Por su parte, García Novoa distingue dos planos de manifestación de la seguridad jurídica: Uno normativo, que corresponde a la previsi-

bilidad del Derecho, y otro en su aplicación, que se denomina seguridad aplicativa. Esta última manifestación de la seguridad jurídica es definida por dicho autor como “la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. Estaremos ante la llamada seguridad aplicativa ante la exigencia de seguridad jurídica dirigida preferentemente a los aplicadores del Derecho –Administración y Tribunales”⁸.

Lo expuesto es acorde con la relevancia de la previsibilidad de los poderes públicos a la que hace referencia el Tribunal Constitucional en la Sentencia 0016-2002-AI/TC, al señalar que el principio de seguridad jurídica exige de los poderes públicos su inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, **mediante una reacción predecible**, para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así lo tenía previsto el ordenamiento jurídico o, en su caso, para dar lugar a las modificaciones necesarias, si tal fue el sentido de la previsión legal.

Por consiguiente, no cabe duda que la predictibilidad del precedente es una manifestación del principio de seguridad jurídica, la que, a su vez, es acorde con el derecho de igualdad.

En efecto, el instituto del precedente se fundamenta en la idea de que los casos idénticos o sustancialmente análogos merezcan una misma decisión por parte de los poderes públicos. Así, el precedente se presenta como un instrumento de realización del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación del ordenamiento jurídico, reconocido en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú⁹.

⁵ DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “Balance y Perspectivas de la Jurisprudencia Constitucional Tributaria del Tribunal Constitucional”. Ponencia en el evento: “Aspectos Constitucionales de la Tributación Empresarial”. Lima, Abril de 2009. Sentencia del Tribunal Constitucional [en adelante, STC] 033-2004-AI/TC, fojas 5; STC 2727-2002-AA/TC, fojas 4; STC 033-2004-AI/TC, fojas 6 y 9-12; STC 3303-2002-AA/TC, fojas 12; STC 0041-2004-AI/TC, fojas 25; STC 2727-2002-AA/TC, fojas 9.

⁶ STC 0016-2002-AI/TC, fojas 3.

⁷ VILLEGAS, Héctor. “El Contenido de la Seguridad Jurídica”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen 26. 2004. pp. 36-42.

⁸ GARCÍA NOVOA, César. “Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica”. En: “La justicia en el diseño y aplicación de los tributos”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2006. pp. 237-258.

⁹ Artículo 2.- “Toda persona tiene derecho:
2. A la igualdad ante la Ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.

Sobre el particular, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 5970-2006-PA/TC del 12 de noviembre de 2007 se estableció lo siguiente:

“[...] El derecho a la igualdad tiene dos facetas: Igualdad ante la Ley e igualdad en la Ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”.

La igualdad, como lo señala el Tribunal Constitucional, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Ello supone que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, sino que la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable¹⁰.

Como señala el Tribunal Constitucional, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley no garantiza que los tribunales de justicia o los tribunales administrativos no puedan nunca variar de precedente. Ello es así porque el derecho a la igualdad de la Ley no es un obstáculo de corrección del error de la decisión anterior, ni de la emisión de nuevas respuestas frente a una sociedad en constante cambio¹¹.

En ese sentido, el precedente debe provenir de una autoridad legítima y su contenido debe ser razonable, pues se debe tratar de una decisión motivada y calificada como justa. Si el precedente es manifiestamente irrazonable, ello debería constituir una justificación para que el juzgador se aparte de él, sin que por ello se vulnere el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley.

Por tanto, cabe afirmar que, en salvaguarda del principio de seguridad jurídica y del dere-

cho a la igualdad, los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y aplicarlo a cada situación en concreto, sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable. La seguridad jurídica, pues, no puede llevar a una petrificación o congelación del Derecho.

De lo expuesto, no cabe duda de las ventajas de un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, las mismas que se presentan como sigue: Preserva la seguridad jurídica; no limita la creación interpretativa de quien resuelve; proscribe la arbitrariedad, en tanto se observe el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley; brinda celeridad en la solución de las controversias; y optimiza la defensa y aumenta la credibilidad institucional, al relevar una imagen de transparencia e imparcialidad, que es fundamental para la legitimidad de las resoluciones jurisdiccionales o administrativas, según sea el caso.

IV. LOS PRECEDENTES EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO. SU REGULACIÓN Y EMISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Los precedentes que regula nuestro ordenamiento jurídico los podemos clasificar en precedentes jurisdiccionales y precedentes administrativos, según el órgano que los emita. Así, los precedentes jurisdiccionales son los emitidos por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial¹²; por otro lado, los precedentes administrativos son aquellos emitidos por las entidades de la Administración Pública, incluidos los que emitan sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales. Tal es el caso del Tribunal Fiscal que, en materia tributaria, es la segunda y última instancia administrativa que resuelve las controversias en materia tributaria.

La regulación que nuestro ordenamiento jurídico le brinda al precedente que puede emitir y, de ser el caso, ha emitido, el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal, en materia tributaria, es de suma relevancia, toda vez que nos lleva a afirmar que contamos con los mecanismos legales que nos permiti-

¹⁰ STC 0048-2006-PI/TC.

¹¹ STC 7289-2005-PA/TC, fojas 23.

¹² Para efectos del presente trabajo, no consideraremos la labor jurisdiccional ejercida por los fueros militar, arbitral y la referida a las Comunidades Campesinas y Nativas; a quienes el Tribunal Constitucional ha reconocido como “jurisdicciones especiales”.

rían gozar de las ventajas de un orden jurídico predecible sustentado en precedentes, razón por la cual en los acápite siguientes nos referimos a dicha regulación y al desarrollo que en materia tributaria ha tenido el precedente en nuestro país.

V. EL PRECEDENTE JURISDICCIONAL

El ejercicio de la potestad jurisdiccional o la potestad de administrar justicia, como lo señala el Tribunal Constitucional, comprende, en lo esencial, lo siguiente: La tutela de los derechos fundamentales, los derechos ordinarios e intereses legítimos; la sanción de los actos delictivos; el control difuso de la constitucionalidad; y el control de la legalidad de los actos administrativos¹³.

El precedente jurisdiccional se define como la “regla jurídica que, vía interpretación o integración del ordenamiento positivo, crea el juez para resolver el caso planteado y que debe o puede servir para resolver un caso futuro sustancialmente análogo”¹⁴.

La vinculación del operador respecto a la regla jurídica –precedente– dependerá, según hemos definido previamente, del carácter normativo o no normativo que le otorgue el ordenamiento jurídico, aspecto este último al que nos referiremos seguidamente al reseñar la regulación del precedente que emiten el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial.

VI. EL PRECEDENTE JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En el artículo 201 de la Constitución Política del Perú se reconoce al Tribunal Constitucional como un órgano constitucional encargado del control de la Constitución, al mismo tiempo que le confiere autonomía e independencia de los demás órganos jurisdiccionales, con sumisión únicamente a la Constitución y a su ley orgánica.

En cuanto a su naturaleza, Landa Arroyo¹⁵ sostiene que la complejidad del Tribunal Constitucional impide que pueda ser entendido a cabalidad únicamente a partir de las atribuciones que le han sido conferidas normativamente por la Constitución o por el régimen jurídico constitucional que lo regula.

Dicha constatación permite señalar que el Tribunal Constitucional debe ser entendido en tres niveles: (i) Como órgano constitucional, en tanto recibe del propio constituyente todos los atributos esenciales de su condición y posición en el sistema constitucional; (ii) como órgano político, toda vez que es vocero del poder constituyente, como supremo intérprete de la Constitución; y (iii) como órgano jurisdiccional, teniendo competencia para conocer en instancia única los procesos de inconstitucionalidad y los conflictos de competencia, y en última y definitiva instancia las resoluciones judiciales denegatorias de los procesos constitucionales de hábeas corpus, hábeas data, amparo y cumplimiento.

Por ello, se entiende que el hecho de que la Constitución no comprendiera al Tribunal Constitucional como un órgano del Poder Judicial no le priva de su carácter de órgano jurisdiccional; siendo que, por el contrario, el Tribunal Constitucional imparte justicia constitucional, velando por el cumplimiento del principio jurídico de supremacía de la Constitución y la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales¹⁶.

VII. EL PRECEDENTE VINCULANTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El precedente constitucional vinculante se encuentra regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional¹⁷ y se define como “aquella regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general; y, que, por ende, deviene

¹³ STC 0023-2003-AI/TC, fojas 11-14.

¹⁴ RODRÍGUEZ SANTANDER, Roger. Op. cit. p. 55.

¹⁵ LANDAARROYO, César. “Autonomía Procesal del Tribunal Constitucional en Proceso y Constitución”. Lima: ARA Editores. 2011. p. 615.

¹⁶ Ibid. p. 617.

¹⁷ Artículo VII.- Precedente

Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente.

en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga¹⁸.

El reconocimiento del instituto del precedente en cabeza del Tribunal Constitucional supone que dicho órgano colegiado se encuentra facultado para establecer, a través de su jurisprudencia, la política jurisdiccional para la aplicación del Derecho por parte de los jueces del Poder Judicial y del propio Tribunal Constitucional en casos futuros.

Al ser el emisor el Tribunal Constitucional —esto es, el supremo intérprete de la Constitución, el precedente constitucional vinculante tiene efectos similares a una ley, toda vez que “la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto se convierte en una regla preceptiva común que alcanza a todos los justiciables y es oponible frente a los poderes públicos”. Ello, incluso, sin tener que recurrir previamente ante los tribunales¹⁹.

Tal como lo reconoce el propio Tribunal Constitucional, el precedente, por definición, está siempre referido a un caso concreto. Por tanto, sin dejar de atender a la configuración del precedente en nuestra tradición jurídica, el Tribunal Constitucional ha establecido que las condiciones que sustentan el uso de la técnica del precedente son las siguientes:

- a. La constatación, a partir de un caso que ha sido sometido a la jurisdicción del Tribunal Constitucional, de la existencia de divergencias o contradicciones latentes en la interpretación de los derechos, principios o normas constitucionales, o de relevancia constitucional.
- b. La constatación, a partir de un caso que ha sido sometido a la jurisdicción del Tribunal Constitucional, de que los operadores jurisdiccionales o administrativos vienen resolviendo en base a una interpretación errónea de una norma del bloque de constitucionalidad; lo cual, a su vez, genera una indebida aplicación de la misma.
- c. Cuando, en el marco de un proceso constitucional de tutela de los derechos,

el Tribunal constata la inconstitucionalidad manifiesta de una disposición normativa que no solo afecta al reclamante, sino que tiene efectos generales que suponen una amenaza latente para los derechos fundamentales.

En este supuesto, al momento de establecer el precedente vinculante el tribunal puede proscribir la aplicación, a futuros supuestos, de parte o del total de la disposición o de determinados sentidos interpretativos derivados del mismo; o puede, también, establecer aquellos sentidos interpretativos que son compatibles con la Constitución.

- d. Cuando se evidencia la necesidad de cambiar de precedente vinculante.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante notar que el Tribunal Constitucional podrá apartarse de su propio precedente. A ese efecto, deberá sustentar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia, así como las razones que justifican dicho apartamiento.

En materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha emitido diversos precedentes vinculantes, los cuales han sido observados para casos futuros por parte de las instancias administrativas, como es el caso del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria.

Dentro de tales precedentes es importante destacar el establecido por el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia 3741-2004-AA-TC del 14 de noviembre de 2005, en la que, sustentándose en el principio de primacía de la Constitución, ha establecido como precedente vinculante que el Tribunal Fiscal (órgano que resuelve en última instancia las controversias tributarias en sede administrativa) tiene el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, debiendo ejercer un control difuso a pedido de parte, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados, así como un control difuso de oficio, cuando se trate de la aplicación de un precedente constitucional vinculante o de la doctrina o jurisprudencia constitucional.

¹⁸ STC 3741-2004-AA/TC.

¹⁹ *Ibíd.*

También cabe citar el caso del precedente constitucional vinculante emitido por el Tribunal Constitucional, expedido en la sentencia previamente citada, en la que se discutió la constitucionalidad del establecimiento del pago de una tasa para impugnar una decisión de las autoridades administrativas.

En la sentencia bajo comentario, el Tribunal Constitucional consideró que “el establecimiento del pago de un derecho para impugnar una decisión de la administración es atentatorio del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad en el ejercicio del poder público y, además, desde una perspectiva más general, estimula comportamientos contrarios al espíritu que debe inspirar una práctica administrativa democrática²⁰”.

Por ello, estableció como precedente vinculante la siguiente regla sustancial: “Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales del debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”.

No obstante lo anterior, mediante la Sentencia 4242-2006-PA/TC del 19 de enero de 2007, el Tribunal Constitucional decidió precisar la regla sustancial antes citada al considerar que la misma no era aplicable en el caso de la interposición de un recurso de reclamación contra una orden de pago, que es el acto en virtud del cual la Administración exige la cancelación de la deuda tributaria respecto de la cual existe certeza sobre su existencia y cuantía.

Por ello, en la sentencia referida en el párrafo anterior, el Tribunal Constitucional consideró que en el caso de la reclamación contra las órdenes de pago no era aplicable el preceden-

te de observancia obligatoria de la Sentencia 3741-2004-AA/TC, toda vez que “la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario”.

Como se puede apreciar, si bien mediante el instituto del precedente vinculante el Tribunal Constitucional establece reglas que resultan de aplicación obligatoria para los poderes públicos, bajo determinadas circunstancias procede el apartamiento del precedente por parte del Tribunal Constitucional. Ello, siempre que se deje constancia de los fundamentos de hecho o de derecho que justifiquen dicho apartamiento, como ocurrió respecto del precedente de observancia obligatoria contenido en el Sentencia 3741-2004-AA/TC, en atención a la naturaleza y fundamento de las órdenes de pago.

VIII. LA DOCTRINA O JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La doctrina constitucional se encuentra regulada en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional²¹, al establecer que “los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional²²”.

Así, a diferencia del precedente vinculante, que está expresado en términos precisos como una regla puntual y coincide, o debe coincidir, con el núcleo de los argumentos de la decisión, en el caso de la doctrina jurisprudencial las reglas vinculantes deben ser identificadas en cada caso por el órgano resolutor, el cual debe aplicarlas en los casos futuros²³.

²⁰ *Ibíd.*

²¹ Artículo VI [Código Procesal Constitucional].- “Control Difuso e Interpretación Constitucional [...] Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional”.

²² Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley 28301, cuya primera disposición general establece: “Los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajos responsabilidad”.

²³ GRANDEZ CASTRO, Pedro P. “Las <peculiaridades> del precedente constitucional en el Perú”. En: “Estudios al precedente constitucional”. Lima: Editorial Palestra. 2007. p. 95.

Por ello, la doctrina constitucional establecida por el Tribunal Constitucional, antes que una regla específica aplicable a un caso futuro, se configura como un conjunto unitario de preceptos orientados a precisar o concretar las disposiciones constitucionales en su confrontación con los casos planteados ante la jurisdicción constitucional²⁴.

En relación a la diferencia entre la jurisprudencia y el precedente constitucional, mediante la Sentencia 3741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional estableció lo siguiente:

“La incorporación del precedente constitucional vinculante, en los términos en que precisa el Código Procesal Constitucional, genera, por otro lado, la necesidad de distinguirlo de la jurisprudencia que emite este Tribunal. Las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley 28301, los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos. La jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho, a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo.

Por otro lado, con [el] objeto de conferir mayor predictibilidad a la justicia constitucional, el legislador del Código Procesal Constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que ‘las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo’”.

De lo expuesto, cabe inferir que, tanto la jurisprudencia cuanto el precedente constitucional, tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ningun-

na autoridad, funcionario o particular, puede resistirse a su cumplimiento obligatorio. Sin embargo, es innegable que en el caso de la doctrina jurisprudencial, al no existir un poder normativo general, extrayendo una norma específica a partir de un caso concreto, queda relativizado el efecto vinculante de la misma²⁵, en el sentido que corresponderá al operador jurídico definir cuál es el extremo vinculante aplicable en cada caso.

Al igual que en caso del precedente constitucional, a modo ilustrativo, es pertinente hacer referencia a la doctrina jurisprudencial establecida en materia tributaria por el Tribunal Constitucional. Tal es el caso de la Sentencia 02044-2009-AA/TC del 12 de diciembre de 2012, mediante la cual se estableció expresamente que constituyen doctrina jurisprudencial vinculante los fundamentos 7, 11, 12 y 13 expuestos en dicha sentencia, a efectos de delimitar la actuación del ejecutor coactivo dentro del procedimiento de cobranza de deudas tributarias distintas a las de los gobiernos locales.

También encontramos un supuesto de doctrina jurisprudencial, a partir de los reiterados pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional, en relación con la inaplicación de intereses moratorios durante la tramitación de los procesos de amparo en los que se hubiera discutido la constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Así, dado el reconocimiento de la semejanza de dicho impuesto con el Impuesto Mínimo a Renta y el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional en las sentencias 1255-2003-PA/TC, 3591-2004-PA/TC, 7802-2006-PA/TC, 1282-2006-PA/TC, 05164-2009-PA/TC, 04970-2009-PA/TC y 02181-2010-PA/TC, se estableció de forma reiterada lo siguiente:

- a. El Impuesto Temporal a los Activos Netos es un tributo que no lesiona principio constitucional alguno, siendo su pago constitucional y legalmente exigible a los contribuyentes. La ley y el reglamento cuestionados, por ello, son constitucionales y las órdenes de pago resultan exigibles.

²⁴ Ibíd. p. 94.

²⁵ Ibíd. p. 62.

- b. No obstante, aunque la demanda haya sido desestimada, deben precisarse los alcances del fallo respecto del pago de intereses.
- c. La prolongada duración del proceso de amparo traería como consecuencia directa –de condenarse al pago de intereses moratorios– que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que aquel al que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda, en la equivocada creencia de que el Impuesto Temporal a los Activos Netos resultaba equiparable al Impuesto Mínimo a la Renta o al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, resultado que no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva que se traduce en un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen tutela urgente.
- d. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] tendrá que abstenerse de considerar el cobro de los intereses moratorios, debiendo cumplir además con su función orientadora al contribuyente, informando las formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia.
- e. La regla de abstención de cobro sólo rige hasta la fecha en que existió la duda sobre el pago del tributo, esto es el 1 de julio de 2007, fecha en que se publicó en el diario oficial El Peruano la Sentencia 3797-2006-PA/TC, con la que se confirmó la constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

- f. Aquellos contribuyentes que presentaron su demanda luego de esta fecha deberán pagar su impuesto e intereses –inclusive los moratorios– de acuerdo a las normas del Código Tributario.

Como se puede apreciar, la doctrina constitucional, antes que una regla específica aplicable a casos futuros, sin dejar de ser vinculante para todos los poderes públicos, se configura a partir de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, generándose así un conjunto unitario de preceptos, de los cuales el órgano resolutor deberá identificar las reglas vinculantes en cada caso. Esto último ocurrió en el caso de la abstención de intereses, cuya doctrina constitucional fue interpretada por el Tribunal Fiscal en el mismo sentido que el precisado por el Tribunal Constitucional.

IX. EL PRECEDENTE JURISDICCIONAL DEL PODER JUDICIAL

El Poder Judicial, en el Estado peruano, administra justicia y cumple la función esencial de controlar el poder. Fiscaliza al Poder Legislativo y al Poder Ejecutivo, conforme al segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, constituyendo la garantía última para la protección de la libertad de las personas frente a una actuación arbitraria y el dirimente de las controversias entre particulares²⁶.

Como parte de dicha labor, el Poder Judicial puede emitir precedentes judiciales normativos a través de la Corte Suprema de Justicia de la República. Adicionalmente, respecto de la doctrina jurisprudencial, cabe señalar que compete a las salas especializadas de dicha instancia del Poder Judicial ordenar su la publicación trimestral en el diario oficial, de conformidad con el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Decreto Legislativo 767²⁷, la misma que está constituida por las ejecutorias que fijen princi-

²⁶ STC 004-2004-CC/TC, fojas 31.

²⁷ Artículo 22.- “Las salas especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el diario oficial El Peruano de las ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales. Estos principios deben ser invocados por los magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el diario oficial El Peruano, en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan”.

pios jurisprudenciales, de obligatorio cumplimiento **en todas las instancias judiciales**.

La emisión de precedentes normativos por parte de la Corte Suprema se produce a través de los plenos y de sus salas especializadas²⁸. En cuanto a los plenos, tenemos que en materia civil, por ejemplo, cabe emitir precedentes al amparo del artículo 400 del Código Procesal Civil²⁹; y, en materia penal, tales precedentes pueden ser emitidos por el Pleno Casatorio de los vocales de lo penal de la Corte Suprema, según el numeral 4 del artículo 433 del Código Procesal Penal³⁰.

En materia contencioso-administrativa, que es el tema que reviste interés para las controversias tributarias, cabe señalar que constituirán precedentes vinculantes las sentencias emitidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, conforme lo prevé el artículo 37 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo³¹, Ley 27584.

Respecto de este último supuesto, es pertinente incidir en el cambio introducido por la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, en el sentido que se ha establecido el carácter vinculante de las decisiones expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, sin necesidad de que exista un pronunciamiento por parte de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme había sido previsto por el artículo 400 del Código Procesal Civil³². Ello con la finalidad de lograr uniformidad en la jurisprudencia y predictibilidad en las decisiones de los órganos jurisdiccionales en materia contencioso administrativa³³.

En materia tributaria, cuyas controversias se inician en sede administrativa –en primera instancia ante el órgano administrador del tributo y en segunda y última instancia ante el Tribunal Fiscal–, cabe afirmar que su sometimiento al proceso judicial no ha generado precedentes vinculantes.

²⁸ Artículo 144.- “El Presidente de la Corte Suprema lo es también del Poder Judicial. La Sala Plena de la Corte Suprema es el órgano máximo de deliberación del Poder Judicial”.

²⁹ Artículo 400.- “Precedente judicial

La Sala Suprema Civil puede convocar al pleno de los magistrados supremos civiles a efectos de emitir sentencia que constituya o varíe un precedente judicial. La decisión que se tome en mayoría absoluta de los asistentes al Pleno Casatorio constituye precedente judicial y vincula a los órganos jurisdiccionales de la República, hasta que sea modificada por otro precedente.

Los abogados podrán informar oralmente en la vista de la causa ante el pleno casatorio.

El texto íntegro de todas las sentencias casatorias y las resoluciones que declaran improcedente el recurso se publican obligatoriamente en el diario oficial, aunque no establezcan precedente. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad”.

³⁰ Artículo 433.- “Contenido de la sentencia casatoria y Pleno Casatorio

[...] 4. Si se advirtiere que otra Sala Penal Suprema u otros integrantes de la Sala Penal en sus decisiones sostuvieran criterios discrepantes sobre la interpretación o la aplicación de una determinada norma, de oficio o a instancia del Ministerio Público o de la Defensoría del Pueblo, en relación a los ámbitos referidos a su atribución constitucional, obligatoriamente se reunirá el Pleno Casatorio de los vocales de lo penal de la Corte Suprema. En este caso, previa a la decisión del pleno, que anunciará el asunto que lo motiva, se señalará día y hora para la vista de la causa, con citación del Ministerio Público y, en su caso, de la Defensoría del Pueblo. Rige, en lo pertinente, lo dispuesto en el numeral anterior”.

³¹ Artículo 37.- “Principios jurisprudenciales

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso-administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

El texto íntegro de todas las sentencias expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República se publicarán en el diario oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad”.

³² PIORI POSADA, Giovanni. “Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo”. Lima: ARA Editores. 2009. p. 191.

³³ Así fue establecido en la exposición de motivos de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo: “En ese sentido, lo decidido por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia vinculará a todos los órganos jurisdiccionales, salvo que estos últimos, en decisión especialmente motivada, señalen las razones por las cuales se apartan del caso. Debe tenerse presente que el artículo exige una especial motivación de las resoluciones que se apartan de lo decidido por la Corte Suprema, con lo que, adicionalmente a la debida motivación que debe tener toda decisión jurisdiccional sobre el tema de fondo, se exige que en la resolución exista una parte en la cual se motive[n] debidamente las razones por las cuales se apartan del

En cuanto a la doctrina jurisprudencial vinculante en materia tributaria, también cabe afirmar que su desarrollo ha sido mínimo, pudiendo citarse el caso de la jurisprudencia judicial reiterada por parte de la sala civil y la sala constitucional y social de la Corte Suprema en el sentido en que, de acuerdo con los principios del *pacta sunt servanda* y de la primacía del Derecho Internacional convencional sobre el Derecho interno, los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley; jurisprudencia que a su vez motivó que el Tribunal Fiscal también emitiera un precedente administrativo vinculante para la administración tributaria mediante la Resolución 3041-A-2004 publicada en el diario oficial El Peruano el 28 de mayo de 2004³⁴.

La carencia de precedentes vinculantes y doctrina jurisprudencial en materia tributaria podría obedecer, entre otras razones, a la falta de especialización en materia tributaria en sede judicial, aspecto este último que estaría siendo subsanado mediante la implementación de juzgados y cortes especializadas en materia tributaria que se ha llevado a cabo a partir del 16 de julio de 2013.

En efecto, mediante la Resolución administrativa 206-2012-CE-PJ, publicada el 27 de octubre de 2012, el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial dispuso la creación de seis juzgados especializados en lo contencioso administrativo, dos salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo y un juzgado especializado en lo constitucional, todos ellos con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros donde sean parte el Tribunal Fiscal o la Sunat.

Conforme se indica en los considerandos de la citada disposición, la creación de los juzgados y salas con subespecialidad en materia tributaria y aduanera se adoptó teniendo en cuenta el elevado número de procesos que se tramitan en la Corte Superior de Justicia de Lima sobre dichas materias, con la finalidad de que sea posible brindar un trámite más célere a dichas causas, evitar la dilación innecesaria de las mismas, así como propender a una más eficiente administración de justicia.

La celeridad que se busca dentro de los objetivos señalados podría alcanzarse mediante la emisión de precedentes vinculantes, pues ello no solo permitirá preservar la seguridad jurídica y observar el derecho a la igualdad, sino que, además, como se ha señalado, optimizará la defensa y aumentará la credibilidad institucional del órgano encargado de aplicar el marco legal y brindará legitimidad a sus resoluciones.

X. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO

La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, en su artículo VI numeral 1 define al precedente administrativo como “Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma”³⁵; y en su artículo V numeral 2.8 se les reconoce como fuente del procedimiento administrativo³⁶.

criterio establecido por la Corte Suprema, señalando entre otras cosas qué particularidades tiene el caso que conocen para que en él no sea de aplicación lo establecido por la jurisprudencia suprema. Por ello, el proyecto apuesta por una jurisprudencia uniforme en materia contencioso administrativa [...]. Esta apuesta por la uniformidad de la jurisprudencia [...] tiene por finalidad además, crear una predictibilidad en esa materia”.

³⁴ El Tribunal Fiscal inaplicó un decreto de urgencia que estableció un derecho específico a la importación sin tener en cuenta que el Protocolo Modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1983 establece un arancel común con gravamen único que prohíbe establecer otro gravamen. El texto de la Resolución 3041-A-2004 se puede consultar en la página web del Tribunal Fiscal.

³⁵ Artículo VI.- “Precedentes administrativos
[...] 2. Los criterios interpretativos establecidos por las entidades podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.
3. En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

³⁶ Artículo V, numeral 2.8.- “Fuentes del procedimiento administrativo
[...] Son fuentes del procedimiento administrativo:
[...] Las resoluciones emitidas por la administración a través de sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales, estableciendo criterios interpretativos de alcance general y debidamente publicadas. Estas decisiones generan precedente administrativo, agotan la vía administrativa y no pueden ser anuladas en esa sede”.

El precedente administrativo constituye una fuente de integración del Derecho Administrativo, cuya importancia práctica y finalidad radica en la posibilidad de orientar la interpretación que los operadores jurídicos realicen en la aplicación de las instituciones al interior de un procedimiento administrativo³⁷.

Las características del precedente administrativo se presentan como sigue: Es un acto administrativo³⁸ que queda firme y agota la vía administrativa cuando no se impugne en el plazo de ley o de producirse el desistimiento de un recurso administrativo antes que se notifique la resolución final de la instancia; que resuelve sobre casos particulares –referido a un caso concreto, que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos–; e interpreta de forma expresa y con carácter general el sentido de la legislación.

En efecto, si bien el precedente es un acto administrativo firme que resuelve casos particulares, estos contienen interpretaciones o razonamientos jurídicos de proyección general, pero referidas al contenido de las normas. En ese sentido, tiene aptitud para condicionar las resoluciones futuras de las mismas entidades, exigiéndoles seguir un contenido similar en casos sustancialmente análogos³⁹.

El precedente administrativo es de carácter normativo cuando vincula, hacia el futuro y de forma unilateral, a toda autoridad perteneciente al ámbito institucional, siendo posible que el mismo sea invocado por terceros en casos análogos. No obstante lo anterior, la Ley del Procedimiento Administrativo Ge-

neral reconoce la posibilidad de apartarse del precedente. Dicha posibilidad halla su fundamento en la necesidad de permitir una dinámica a la administración pública, adecuando sus decisiones a las fluctuantes necesidades del interés general⁴⁰.

Habiendo referido las características que configuran el precedente administrativo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual es aplicable supletoriamente en materia tributaria conforme lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, procedemos a desarrollar el precedente administrativo vinculante que en materia tributaria le compete emitir al Tribunal Fiscal.

XI. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO QUE EMITE EL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, en el Perú, es un órgano colegiado especializado en materia tributaria que resuelve a nivel nacional, en segunda y última instancia administrativa, las controversias en materia tributaria. El Tribunal Fiscal depende administrativamente del Ministerio de Economía y Finanzas, goza de autonomía funcional y cuenta con asignación presupuestaria directa. Su misión es “resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la administración y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes, y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del sistema tributario”.

Es innegable la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en el Perú debido a la carencia de especialidad en materia impositi-

³⁷ HUAPAYA TAPIA, Ramón. “El artículo V de la Ley del Procedimiento Administrativo General o el Derecho Administrativo como Ordenamiento Jurídico”. En: “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima: Ara Editores. 2005. p. 118.

³⁸ Conforme el numeral 1.1 del artículo 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, son actos administrativos las declaraciones de las entidades que, en el marco del derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta. Adicionalmente, el numeral 1.2 del artículo 1 de la citada ley establece que no son actos administrativos: (i) Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios; y, (ii) los comportamientos y actividades materiales de las entidades.

³⁹ MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima: Editorial Gaceta Jurídica. 2009. p. 105.

⁴⁰ *Ibíd.* p. 108.

Se distingue al precedente administrativo de: (i) La actividad reglamentaria de la administración, toda vez que la misma es una actividad abstracta y general por la cual se crean normas jurídicas vinculantes para destinatarios indeterminados; y, (ii) la actividad consultiva de la administración. El precedente surge dentro de un acto administrativo que resuelve situaciones concretas. Como tal, el precedente es un sentido interpretativo u opción interpretativa de la autoridad administrativa que vincula hacia el futuro a quien lo dictó. Por su parte, la actividad consultiva es la que consiste en la expresión de opiniones administrativas sin ningún juzgamiento de caso concreto. Ver: MORÓN URBINA, Juan Carlos. Op. cit. p. 106.

va por parte de la justicia ordinaria y de la falta de predictibilidad en sus fallos.

El Tribunal Fiscal, como parte del ejercicio de su función resolutoria, está facultado para emitir precedentes vinculantes –de observancia obligatoria– al amparo del artículo 154 del Código Tributario⁴¹, cuya emisión requiere un acuerdo de la Sala Plena⁴². Dichos precedentes deben ser publicados en el diario oficial El Peruano y son vinculantes para los órganos de la administración tributaria (eficacia vertical) y los miembros del Tribunal Fiscal (eficacia horizontal)⁴³, mientras dicha interpretación no sea modificada por el propio Tribunal Fiscal.

Vale la pena resaltar que en los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la administración tributaria no podrá interponer una demanda contencioso administrativa. Ello reduce la posibilidad de que se judicialicen las controversias en materia tributaria por iniciativa de la Administración Tributaria, y se condice con el fundamento del precedente al otorgar predictibilidad y seguridad jurídica a los administrados respecto del sentido del pronunciamiento final por parte del órgano resolutor.

La emisión de precedentes vinculantes por parte del Tribunal Fiscal no sólo es de la mayor

importancia para poder acceder a las ventajas que procura un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, sino que, dada la carga procesal existente y el devengue de intereses moratorios, resulta que, en materia tributaria, la contribución de los precedentes a la celeridad en la solución de las controversias es determinante para salvaguardar los derechos de los administrados e impactar positivamente en la recaudación.

Los supuestos en los que corresponde la emisión de precedentes de observancia obligatoria por parte del Tribunal Fiscal, conforme lo prevén los artículos 154 y 170 del Código Tributario, son los siguientes: (i) Cuando se interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias; (ii) cuando existan resoluciones con fallos contradictorios entre sí, a fin de decidir el criterio que deba prevalecer en posteriores resoluciones que emita el Tribunal Fiscal; (iii) cuando se cambie un criterio anterior, sea o no vinculante; (iv) cuando se aclare el sentido de una norma que por su oscuridad genera una duda razonable en su interpretación y, por ello, se dispense de la aplicación de intereses y sanciones respecto de los incumplimientos producidos antes de la aclaración de la norma; (v) cuando exista un criterio recurrente de las salas especializadas; y, (vi) cuando se

⁴¹ Artículo 154.- “Jurisprudencia de observancia obligatoria

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las salas especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la administración tributaria mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial. De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el presidente del tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior, así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la administración tributaria no podrá interponer demanda contencioso administrativa”.

⁴² Artículo 98, inciso 2.- “Composición del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal está conformado por:

[...] La Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los vocales del Tribunal Fiscal. Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus salas. La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las salas. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las salas especializadas en materia tributaria o de las salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente”.

⁴³ Acuerdo de Sala Plena 2002-10 (17.09.2002): “Los acuerdos adoptados en sesión de Sala Plena y que consten en un acta debidamente suscrita por los vocales asistentes, **son de aplicación obligatoria para todos los vocales**, en tanto el Pleno no reconsidere el acuerdo. Corresponde al Pleno decidir si el acuerdo adoptado se ajusta a lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario y en consecuencia la resolución que se expida deba ser publicada en el diario oficial El Peruano” [El énfasis es nuestro].

emitan resoluciones en virtud de la atribución conferida por el artículo 102 del Código Tributario, que incluye el caso en que se efectúe el control difuso de validez constitucional de normas con rango de ley, así como el control de legalidad de las normas reglamentarias.

La interpretación del sentido y alcance de las normas tributarias ha llevado al Tribunal Fiscal a emitir precedentes de observancia obligatoria, para lo cual se requiere que dicho precedente sea aprobado como tal por el Pleno del Tribunal Fiscal⁴⁴ y sea plasmado en una resolución que se pronuncie sobre un caso en particular. Esto es, que a través del precedente se resuelva una controversia en particular.

Este supuesto corresponde tanto a la definición doctrinaria del precedente cuanto a la prevista en la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴⁵, cuyos alcances hemos detallado previamente. Dicha labor abarca el supuesto por el cual el presidente del tribunal debe someter a debate en Sala Plena cuando se presenten fallos contradictorios entre sí, a efectos de decidir el criterio que debe prevalecer, el mismo que constituirá precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal; y también corresponderá que sea ejercida por el vocal de la sala especializada cuando considere que existen razones para sustentar un cambio de criterio anterior, sea este vincu-

lante o no, pues en ambos casos se requerirá la emisión de un precedente de observancia obligatoria, cuya formalidad exige su publicación en el diario oficial El Peruano.

Es de la mayor relevancia la interpretación que, sobre el sentido y alcance, pueda efectuar el Tribunal Fiscal a través de un precedente vinculante pues, además de brindar predictibilidad, dicho órgano puede ejercer la atribución que le ha sido conferida mediante el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, la cual consistente en disponer la dispensa de intereses y sanciones cuando la interpretación que efectúe el Tribunal Fiscal permita aclarar el sentido de una norma que por su oscuridad genera una duda razonable en su interpretación.

La existencia de una duda razonable en la interpretación de la norma deberá ser evaluada en cada caso, toda vez que su origen podrá ser tan variado como lo son las distintas formas de vulneración del principio de seguridad jurídica manifestado a través de la certeza objetiva del ordenamiento. Así, la duda razonable podrá provenir, entre otros, de una legislación confusa, oscura, incompleta, reglamentada tardíamente, con vacíos normativos, carente de normas transitorias que resuelvan las controversias que se pudieran suscitar sobre su aplicación en el tiempo e, incluso, de un exceso de producción normativa cuya sucesión en el tiempo cree desconcierto⁴⁶.

⁴⁴ El Reglamento de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal, aprobado por Resolución Ministerial 223-2011-EF/43, en su artículo 30, inciso b, establece dentro de las funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal el "uniformar la jurisprudencia y aprobar criterios que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario".

⁴⁵ Artículo VI, inciso 1.- "Precedentes administrativos
[...] Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma".

⁴⁶ CALLER FERREYROS, María Eugenia. "Las causales eximentes de sanciones e intereses moratorios que prevé el Código Tributario peruano". En: "Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. PUCP". Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2010. pp. 575-576. Sobre el particular, encontramos diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal respecto de la existencia de duda razonable en la interpretación de la norma, como es el caso cuando se utiliza el término "similar", que en materia tributaria es una mala técnica sin una adecuada reglamentación (Resolución del Tribunal Fiscal 18365 del 4 de mayo de 1984); cuando el texto de la ley necesitaba ser precisado por sus omisiones y evidentes deficiencias en la redacción, lo que no fue realizado por la norma reglamentaria (Resolución del Tribunal Fiscal 19845 del 17 de octubre de 1986); cuando la resolución del tribunal modifica la interpretación dada por la administración tributaria y que fue publicada en dos comunicados (Resolución del Tribunal Fiscal 17719 del 20 de mayo de 1983); por la falta de precisión legal sobre el momento en que debe considerarse producido el hecho imponible (Resolución del Tribunal Fiscal 18772 del 5 de diciembre de 1984); por la absolución de una consulta al contribuyente por parte de la administración, cuyo criterio no es compartido por el Tribunal Fiscal (Resolución del Tribunal Fiscal 19198 del 31 de octubre de 1985); por la variación de la jurisprudencia por parte del propio Tribunal Fiscal, referida al ámbito de aplicación del tributo (Resolución del Tribunal Fiscal 19421 del 12 de marzo de 1986); porque la interpretación de la ley recién se produce con la entrada en vigencia de la norma reglamentaria (Resolución del Tribunal Fiscal 674-4-96 del 13 de marzo de 1996); porque el texto de la norma no hizo

Otro supuesto en que el Tribunal Fiscal también debe emitir un precedente vinculante a través de una resolución que constituya jurisprudencia de observancia obligatoria es el caso en el que exista un criterio recurrente de las salas especializadas que conforman el Tribunal Fiscal.

El supuesto referido en el párrafo anterior fue incorporado por el Decreto Legislativo 1113, publicado en el diario oficial El Peruano el 5 de julio de 2012. Según se estableció en la exposición de motivos, la incorporación de dicho supuesto se produjo atendiendo a que existen criterios reiterados contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que, pese a la recurrencia del criterio, la administración tributaria omite su aplicación. Ello habría generado incertidumbre en los administrados respecto a cómo aplicar las normas tributarias que los rigen.

Al respecto, cabe señalar que, de conformidad con la cuarta disposición complementaria final del Decreto Legislativo 1113, mediante el Decreto Supremo 206-2012-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de octubre de 2012, se estableció como parámetro para determinar la recurrencia de criterios, la existencia de tres resoluciones emitidas por salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad⁴⁷.

En base a la existencia de criterios recurrentes, el Tribunal Fiscal, a la fecha, ha emitido las resoluciones 2013-1-6335, 2013-1-6592, 2013-9-9882 y 2013-7-11125⁴⁸, que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria y que recogen como precedentes vinculantes a criterios recurrentes emitidos con anterior-

idad y que, hasta su publicación en el diario oficial El Peruano, no eran considerados por la administración tributaria, justamente por considerar que no la vinculaban.

Finalmente, cabe referirnos a una de las atribuciones más importantes que tiene el Tribunal Fiscal y que también requiere la emisión de un precedente de observancia obligatoria. Es el caso de la atribución que el artículo 102 del Código Tributario le confiere al Tribunal Fiscal⁴⁹ y en virtud de la cual, al momento de resolver, dicho órgano debe preferir la aplicación de la norma de mayor jerarquía, sobre la inferior que la contravenga.

En efecto, dicha atribución merece un especial comentario pues, desde el año 1981, por mandato expreso de la Ley⁵⁰, se dispuso que el Tribunal Fiscal, al resolver, debía aplicar la norma de mayor jerarquía, lo que convirtió a dicho tribunal, en el único tribunal administrativo en el Perú que tenía el encargo expreso de ser el custodio de la legalidad dentro de la propia administración pública.

El alcance de tal atribución, inicialmente, fue establecida por el propio tribunal, el cual interpretó que el control de legalidad que le había sido conferido estaba referido únicamente a las “normas reglamentarias” emitidas en materia tributaria y que contravinieran la ley. Para el Tribunal Fiscal dicha atribución no le permitía inaplicar una norma con rango de ley, sino únicamente normas de jerarquía inferior a la ley por ser contrarias a esta última.

Es de resaltar que el control de legalidad debe ser ejercido mediante la emisión de una resolución que, publicada en el diario oficial, estable-

precisiones con relación a la derogatoria que establecía (Resolución del Tribunal Fiscal 3369-2 del 16 de mayo de 1995); y, entre otras, por la inaplicabilidad de la norma reglamentaria que trasgredió la ley, lo que conlleva a reconocer que la omisión al pago del tributo se debió a una interpretación equivocada, sustentada en dicha norma reglamentaria (Resolución del Tribunal Fiscal 105-2-96 del 10 de julio de 1996 y 1029-1-96 del 26 de julio de 1996).

⁴⁷ Bajo las siguientes condiciones: (i) Cuando existan tres o más salas de la misma especialidad, las resoluciones deben haberse emitido en salas diferentes; (ii) cuando existan dos salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas salas, de manera conjunta, sumen tres resoluciones; y, (iii) cuando exista una sala especializada, el criterio recurrente deberá verificarse sólo en dicha sala. De conformidad con el artículo 3 del Decreto Supremo 206-2012-EF, mediante el acta de reunión de Sala Plena 2012-23 del 19 de diciembre de 2012, la Sala Plena del Tribunal Fiscal aprobó el procedimiento a seguir para la aprobación del criterio recurrente a ser recogido en una jurisprudencia de observancia obligatoria.

⁴⁸ Dichas resoluciones se pueden consultar en la página web del Tribunal Fiscal.

⁴⁹ Artículo 102.- “Jerarquía de las normas
Al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154”.

⁵⁰ Dicho mandato fue establecido mediante el Decreto Legislativo 187 publicado el 15 de mayo de 1981.

ce un precedente de observancia obligatoria. Es decir, debe tratarse de una resolución dictada al amparo del citado artículo 154 del Código Tributario y, en tal virtud, el mandato contenido en dicha resolución, en cuanto dispone la inaplicabilidad de la norma reglamentaria por ser contraria a Ley, constituye un precedente de alcance general que es vinculante para la administración tributaria y los administrados.

En ejercicio de dicha atribución el Tribunal Fiscal ha dispuesto la inaplicabilidad de distintas normas reglamentarias en materia tributaria, tales como decretos supremos, resoluciones ministeriales, resoluciones de superintendencia o directivas, entre otras, por considerar que excedían los alcances de la ley⁵¹.

Es mediante un **precedente vinculante** del Tribunal Constitucional, emitido a través de la Sentencia 3741-2004-AA/TC —a la cual nos hemos referido anteriormente—, que se ha establecido que al Tribunal Fiscal no sólo le compete un control de legalidad de normas reglamentarias, sino que, adicionalmente, se le atribuye la facultad de inaplicar una “norma con rango de ley” en caso resulte contraria a la Constitución⁵², labor que es similar a la que desarrolla el Poder Judicial (control difuso).

Sobre el particular, cabe señalar que la aplicación del control difuso de constitucionalidad de las normas por parte de las autoridades

administrativas fue objeto de debate a nivel doctrinario y motivo de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, hasta la emisión y publicación del precedente de observancia obligatoria contenido en la citada Sentencia 3741-2004-AA/TC del 14 de noviembre de 2005⁵³.

Lo cierto es que, a la fecha, la exigencia de la emisión de un precedente vinculante por parte del Tribunal Fiscal, mediante una resolución que constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, se presenta en el caso que se ejerza la atribución conferida en el citado artículo 102 del Código Tributario y que incluye el supuesto en que se efectúe el control difuso de validez constitucional de normas con rango de ley, así como el control de legalidad de las normas reglamentarias y se disponga su inaplicabilidad.

Por lo tanto, cabe concluir que el Tribunal Fiscal en el Perú es un órgano resolutorio, especializado en materia tributaria, que tiene a su cargo el garantizar la legitimidad en el cobro de los tributos, pues no sólo controla que los órganos administradores de tributos actúen conforme a Ley, sino que, además, garantiza el respeto a los derechos que la Constitución confiere a los contribuyentes.

En tal sentido, es innegable la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en procura de un marco legal en materia tribu-

⁵¹ Tratándose de decretos supremos que se inaplican, cabe citar las resoluciones del Tribunal Fiscal 1013-1-98 (13 de noviembre de 1998), 104-2-99 (29 de enero de 1999), 119-4-99 (9 de febrero de 1999), 331-2-99 (17 de marzo de 1999), 206-2-00 (10 de marzo de 2000), 957-1-99 (26 de noviembre de 1999), 997-2-00 (25 de octubre de 2000), 205-4-01 (21 de febrero de 2001), 632-4-01 (22 de mayo de 2001), 3294-2-02 (21 de junio de 2002), 2628-2-03 (16 de mayo de 2003), 6507-1-03 (11 de noviembre de 2003), 7383-5-03 (19 de diciembre de 2003), 419-3-04 (28 de enero de 2004), 6046-3-04 (20 de agosto de 2004) y 2285-5-05 (13 de abril de 2005). Asimismo, respecto de otras normas reglamentarias, corresponde citar las resoluciones del Tribunal Fiscal 6957-4-02 (29 de noviembre de 2002), 6394-5-02 (30 de octubre de 2002), 7057-1-02 (6 de diciembre de 2002), 119-A-04 (14 de enero de 2004). El texto de dichas resoluciones puede ser consultado en la página web del Tribunal Fiscal.

⁵² El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 3741-2004-AA/TC, ha establecido como precedente vinculante, que “todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38, 51 y 138 de la Constitución”. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (i) Que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; y (ii) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

⁵³ En efecto, hasta la emisión del precedente vinculante, el propio Tribunal Constitucional emitió pronunciamientos cambiantes en relación a la posibilidad de los órganos de la administración pública —dentro de ellos, el Tribunal Fiscal— de efectuar el control difuso de constitucionalidad de las leyes. Así, se advierten tres etapas: (i) De negación de la posibilidad que los órganos administrativos efectúen el control difuso de la constitucionalidad de las leyes —expedientes 0007-2001-AI/TC del 6 de febrero de 2003 y 0499-2002-AA/TC del 19 de junio de 2003; (ii) de admisión genérica del control difuso —expediente 0050-2004-AI/TC del 6 de junio de 2005; y (iii) de admisión restringida —expediente 0004-2006-AI/TC del 18 de abril de 2006; estableciéndose que la inaplicación de la norma infralegal y/o legal que sea extraña a la Constitución se producirá cuando exista jurisprudencia y/o precedentes vinculantes constitucionales, de conformidad con los artículos VI y VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

taria que, por estar sustentado en precedentes, resulte previsible para los administrados y la administración tributaria, lo que no sólo redundará en la seguridad jurídica y derecho a la igualdad, sino que reducirá los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias para ambas partes e impactará positivamente en la recaudación.

Por último, cabe referirnos a dos aspectos de carácter formal que fortalecen la predictibilidad del precedente administrativo que emite el Tribunal Fiscal. El primero es la exigencia impuesta por el propio tribunal, mediante acuerdo de Sala Plena del 5 de octubre de 2000, en el sentido en que en las resoluciones que establezcan precedentes administrativos se señale expresamente cuál es la regla sustantiva o procedimental que es vinculante para la administración tributaria. El segundo es el referido a la difusión y transparencia del precedente, toda vez que en la página web del Tribunal Fiscal se brinda acceso a la totalidad de las resoluciones que contienen precedentes de observancia obligatoria y los acuerdos del Pleno que las sustentan, desde 1980 a la fecha. De nada servirían los precedentes si no son difundidos y conocidos en todo el ámbito en que sean aplicables.

XII. CONSIDERACIONES FINALES

En nuestro país, la emisión de precedentes y la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, así como la emisión de precedentes vinculantes por parte del Tribunal Fiscal, han

contribuido en poder acceder a las ventajas que procura un ordenamiento jurídico predecible en materia tributaria. No obstante, es innegable que dicha producción podría ser más abundante y emitirse con mayor prontitud frente al inicio de la controversia. Ello permitiría brindar mayor celeridad en la solución de las controversias tributarias y optimizar la defensa, lo que sería determinante para salvaguardar los derechos de los administrados, reducir los costos de cumplimiento –incluso para la propia administración tributaria– e impactar positivamente en la recaudación.

En el caso del Poder Judicial, su carencia de especialización en materia tributaria podría ser una de las causas por las que dicho órgano no ha emitido, hasta la fecha, precedentes vinculantes y que no exista una doctrina jurisprudencial en materia tributaria. Se espera que dicha situación cambie progresivamente dada la reciente implementación de juzgados especializados en lo contencioso administrativo y salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo; todos ellos con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros.

Invocamos, por tanto, un mayor desarrollo de precedentes en materia tributaria, tanto en sede jurisdiccional como administrativa, a fin de salvaguardar la seguridad jurídica, el derecho a la igualdad ante la Ley y el respeto a los derechos que la Constitución confiere a los contribuyentes, así como garantizar la legitimidad en el cobro de los tributos.



NUESTRA FIRMA

Estudio Llacza & Asociados es una prestigiosa firma de abogados, que tiene una amplia y reconocida práctica manejando asuntos vinculados a las distintas ramas del Derecho, especialmente en lo relacionado al Desarrollo Inmobiliario.

Tenemos más de 8 años de experiencia logrando óptimos resultados que reafirman la confianza de nuestros clientes y garantizan día a día nuestro crecimiento.

Nuestro objetivo es brindar a nuestros clientes asesoría integral en todas las materias vinculadas al desarrollo de sus proyectos personales y empresariales, contando con especialistas en el Derecho Civil, Registral, Penal, Laboral, Societario y demás ramas del derecho que nos permite solucionar los requerimientos de nuestros muy prestigiosos clientes.

ÁREAS ESPECIALIZADAS

- DESARROLLO INMOBILIARIO.
- DERECHO REGISTRAL
- DERECHO CIVIL
- DERECHO SOCIETARIO
- DERECHO LABORAL
- DERECHO PENAL

STAFF

- Juan José Llacza Cancho
DIRECTOR
- César Eduardo Alvites Carpio
ABOGADO ASOCIADO
- Jaime Grados Corrales
ABOGADO ASOCIADO
- Raquel Morales De La Cruz
ABOGADA ASOCIADA
- Javier Prado Collyns
ABOGADO ASOCIADO

¿ES POSIBLE LA ADMISIÓN DE MEDIOS PROBATORIOS Y/O ARGUMENTOS LUEGO DEL CIERRE DE LOS REQUERIMIENTOS? BREVES NOTAS CON MOTIVO DE LA APLICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA



Percy Bardales Castro*

The object of the principle of material truth is to assure the certainty of facts in order to be able to issue a ruling as close to reality as possible. The principle has an intimate relationship with the limitation periods which, as regulated in our Tax Code, are only established as minimum terms in which the tax debtor has to comply with the administration's requirements, without specifying any maximum.

The author explains how it is that the terms regarding the presentation of documents have to be fixed considering the civilian's interest and not against it. He affirms that, as long as the collection procedure of a certain period has not concluded, the debtor has the faculty to offer information and arguments to the administration in order to sustain his statement, allowing him to discuss the objections formulated against him.

KEY WORDS: *Tributary inspection, defence rights, evidence admittance, conclusion of evidence admittance phase, principle of material truth.*

El principio de verdad material tiene por finalidad arribar a la certeza de los hechos para poder emitir un pronunciamiento lo más cercano posible a la realidad. Está vinculado con los plazos de preclusión que, en nuestro Código Tributario, sólo están establecidos como plazos mínimos para que el deudor tributario cumpla con lo solicitado por la administración, sin señalar un plazo máximo.

El autor explica cómo los plazos para presentar los documentos deben ser fijados según el interés del administrado y no en perjuicio de éste; mientras no concluya el procedimiento administrativo de fiscalización por el período y ejercicio fiscal correspondiente, el deudor tributario se encuentra plenamente facultado para ofrecer la información y los argumentos que sustenten sus descargos, pudiendo levantar de ese modo que los reparos que se le han formulado.

PALABRAS CLAVE: *Fiscalización tributaria, derecho de defensa, admisión de medios probatorios, preclusión de etapa probatoria, principio de verdad material.*

* Abogado. Gerente senior de Ernst & Young (EY) Perú.

I. INTRODUCCIÓN

Como se recordará, mediante la Ley 28932, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 16 de diciembre de 2006, el Congreso de la República delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un plazo de noventa días calendario. En virtud de dicha delegación, se facultó al Poder Ejecutivo a modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar la legislación vigente y lograr un marco normativo más equitativo entre la Administración Tributaria y el contribuyente en relación a, entre otros aspectos, las facultades, y procedimientos de determinación y fiscalización de la deuda tributaria, cobranza, devoluciones, procedimientos tributarios, y los procedimientos contenciosos y no contenciosos.

En ejercicio de dicha delegación, el 15 de marzo de 2007 se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo 981, por el cual se modificó el Código Tributario. Entre las normas que integran dicho cuerpo legal, se modificó el artículo 62 y se incorporó el artículo 62-A del Código Tributario, ambos relativos a la facultad de fiscalización. Asimismo, se estableció la obligación de aprobar, en un plazo de sesenta días hábiles, las normas reglamentarias y complementarias que regulen el procedimiento de fiscalización.

En atención a lo señalado, mediante Decreto Supremo 085-2007-EF se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat [Superintendencia Nacional de Administración Tributaria]. Entre otros aspectos, dicho reglamento regula actualmente el inicio de dicho procedimiento, así como los documentos que se emiten durante su tramitación, como es el caso –entre otros– de los requerimientos y el cierre de los mismos.

Sobre el particular, es importante indicar que, ya con anterioridad a la expedición del Reglamento y hasta la fecha, existen ciertas dudas en relación con la posibilidad de que el deudor tributario presente la información solicitada por la Administración Tributaria luego de vencido el plazo otorgado por dicha entidad para tal efecto.

Una primera aproximación a dicha posibilidad nos llevaría a analizar la procedencia de la responsabilidad administrativa tributaria del deudor tributario por no presentar la información requerida –o presentarla luego del vencimiento

del plazo otorgado o, incluso, luego del cierre de un requerimiento. Empero, en el presente caso este extremo no será materia de análisis.

Nuestra intención es transmitir algunos comentarios relacionados con una manifestación concreta de la tutela que debe brindar la Administración Tributaria con motivo del inicio, desarrollo y conclusión de los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización o verificación: El deber de comprobación de la realidad de las operaciones tributarias realizadas por los particulares, a fin de que la exacción tributaria sea la representación más justa posible de su capacidad contributiva, es derecho de indudable protección constitucional. El entendimiento del fundamento de dicho fin y su tutela es de la mayor relevancia porque permite tener una aproximación adecuada a la problemática que se presenta en el marco de las relaciones –de colaboración y posible controversia– que tenga el deudor tributario y la Administración Tributaria. Así, por ejemplo, permitirá reconducir válidamente el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias, de acuerdo al sentido constitucional de los límites y deberes generales a los que realmente está sujeta dicha entidad en el cumplimiento de su función de recaudación.

Como es claro, abordar el íntegro de dicha problemática desborda el alcance del presente documento. En ese sentido, nos centraremos en comentar ciertos aspectos que sustentan la posibilidad de que el deudor tributario pueda, o no pueda, presentar válidamente información y/o argumentos luego de vencido el plazo otorgado para tal efecto, o luego de haberse declarado el cierre de los requerimientos y, como correlato, la obligación de la Administración Tributaria de admitir y valorar, en forma motivada y adecuada, dicha información.

Resulta necesario dejar constancia que abordamos esta experiencia académica comprendiendo que en materia jurídica la argumentación y confrontación de ideas es positiva, en tanto nos permite entender la utilidad práctica de las instituciones jurídicas reguladas por el legislador. Sin embargo, también reconocemos que la argumentación podría generar la reacción del operador jurídico, pues el ánimo que mueve el presente documento es motivar el debate científico, de tal forma que se consolide la adecuada actuación de la Administración Tributaria en todo procedimiento tributario.

II. SOBRE LA POSIBILIDAD DE PRESENTAR Y QUE SE ADMITAN LOS MEDIOS PROBATORIOS Y/O ARGUMENTOS LUEGO DEL CIERRE DE LOS REQUERIMIENTOS TRIBUTARIOS

A. Acerca del fundamento y función del procedimiento administrativo de fiscalización, y el deber de comprobación de la verdad material en el caso concreto

Un primer aspecto a comentar es el fundamento que subyace a la labor de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria de los deudores tributarios. Solo así podremos entender la eficacia que se debe otorgar a las actuaciones y pruebas que puedan acaecer y/o presentarse luego del cierre de los requerimientos. Como se sabe, el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria tiene por finalidad –en términos generales– que la autoridad tributaria realice la inspección, investigación y comprobación de las actividades económicas con incidencia tributaria realizadas por los deudores tributarios, a fin de establecer el real cumplimiento de sus obligaciones tributarias (tributo y período específico). Para cumplir esta finalidad operativa del procedimiento administrativo de fiscalización, y como parte de los actos que se emiten durante dicho procedimiento, se encuentran los “requerimientos”.

Un requerimiento constituye una comunicación emitida por la autoridad tributaria, de la cual se sirve ésta –un **medio**– para cumplir las necesidades de la correspondiente fiscalización¹. Sin embargo, por su propia naturaleza, en ningún momento dicha comunicación pretende, ni tampoco puede, ser un acto administrativo con efectos jurídicos **preclusivos** para los deudores tributarios.

En efecto, nótese que la vigencia de un Estado constitucional de Derecho supone y exige, entre otros aspectos, que la Administración Tributaria garantice y compruebe en cada caso

particular que los actos administrativos que se pretendan emitir o se emitan sean una fiel manifestación del ejercicio de todas las facultades necesarias que permitan comprobar y atender a la situación real, objetiva y, en lo posible, exacta de la capacidad contributiva del deudor tributario con motivo de un tributo y período específico (por ejemplo, Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2013, Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a junio de 2012, etcétera).

De esta forma, se busca que la actuación de la Administración Tributaria con motivo del ejercicio de su facultad de fiscalización tributaria no afecte y/o perjudique la situación jurídica de un deudor tributario bajo cualquier acto o mecanismo no ajustado a los límites y alcances de nuestro ordenamiento jurídico, o sobre la base de **omisión del cumplimiento de los deberes en los cuales encuentra su fin y existencia**.

La exigencia antes indicada encuentra mayor sustento o razón de ser con motivo de la determinación de la obligación tributaria. En nuestro sistema, la determinación de la obligación tributaria es efectuada por el deudor tributario, la cual está sujeta a fiscalización o verificación. Esta actividad es un acto y, a la vez, un procedimiento complejo que, normal y usualmente, implica: (i) Verificar la existencia de un hecho generador; (ii) identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (iii) señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de dicha obligación; y, (iv) establecer cuál es el monto del tributo por pagar.

Como parte de dicho procedimiento de fiscalización, se busca que el acto administrativo tributario que emita la autoridad tributaria (por ejemplo, una Resolución de Determinación) no sólo sea la manifestación formal del proceso de determinación de la obligación tributaria aplicado a un caso concreto, sino que busque y exija que sea una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente². Sólo así se puede entender legitimado y razo-

¹ El artículo 4 del Reglamento de Fiscalización establece: “Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: (i) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, (ii) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario”.

² ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. “Presunciones legales y Derecho Tributario”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons-Ediciones Jurídicas. 1995. pp. 12-13.

nable el traslado de la posible exacción que se impone al patrimonio de los particulares. Este es el fin al que responde la fiscalización y consecuente determinación de las obligaciones tributarias, por lo que a ello debe reconducirse toda actuación y/o acto que desnaturalice la adecuada correspondencia que debe existir entre valor tributario –acto administrativo tributario– y capacidad contributiva.

Precisamente por lo anterior, constituye regla general en el procedimiento de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria que esta sea practicada sobre base cierta³. Es decir, se exige a la Administración Tributaria que tome en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. Se entiende que, sólo así, el valor tributario que se emita representará, de la manera más certera posible, el reflejo de la capacidad contributiva de los particulares.

En ese sentido, la exigencia de realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta no puede suponer una actuación **estática** de la autoridad tributaria. Supone una actuación **dinámica**, dirigida siempre a comprobar la realidad de la operación realizada. En otros términos, nuestro sistema jurídico exige que la autoridad tributaria agote todas las posibilidades para conocer la realidad involucrada, de tal forma que se conozca el impacto tributario cierto de las operaciones realizadas.

Por ello, cualquier inacción, negligencia o en general cualquier situación que, por causas no imputables al deudor tributario, genere la emisión de un valor tributario que no refleje adecuadamente la capacidad contributiva asociada al caso concreto, constituiría una violación a los principios que rigen el ejercicio de la potestad tributaria, con la consecuente invalidez de dicho valor⁴. De allí que recurrir a medios alternativos para cubrir dichas situaciones no atribuibles al deudor tributario se encuentre proscrito.

Al cumplimiento y protección de dicho fundamento y exigencia de orden constitucional es de especial y plena aplicación –sin perjuicio de la aplicación de otros– el principio de verdad material⁵. En virtud de este principio, la Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento administrativo de fiscalización o verificación tributaria, se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un particular. Como correlato de lo anterior, se entiende que la Administración Tributaria se encuentra obligada a desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para dar adecuada tutela a dicho interés, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por los deudores tributarios⁶.

Resulta claro, entonces, que, en aplicación del principio de verdad material, todos los actos llamados a determinar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tri-

³ GARCÍA VIZCAINO, Catalina. "Derecho Tributario. Parte General". Tomo II. Buenos Aires: Ediciones Del-salma. 2000. p. 61.

⁴ Se ha señalado, por ejemplo, que la utilización de las presunciones en materia tributaria está condicionada a que exista "[...] una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación. En ningún caso, la causa legítima del establecimiento de las presunciones [...] puede ser la ineficiencia de la Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir". (En tal sentido, ver: NAVARRINE, Susana y Rubén ASOREY. "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario". Tercera Edición. Buenos Aires: Lexis Nexis. 2006. p. 36).

⁵ El principio de verdad material se encuentra regulado en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, aplicable de manera supletoria a todo tipo de procedimiento administrativo en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha ley. Dicha disposición establece expresamente lo siguiente:

Numeral 1.11 del artículo IV.- "Principios del procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...]

Principio de verdad material.- **En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones**, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas" [El énfasis es nuestro].

⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. Quinta Edición. Madrid: Civitas. 1998. pp. 458-459. En el mismo sentido, ver: DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Séptima Edición. Buenos Aires: Ciudad Argentina. 1998. p. 911.

butarios en la etapa de fiscalización deben estar razonablemente permitidos para estos. En ese sentido, la Administración Tributaria está obligada a aceptar y ejecutar todos los actos que surjan en el contexto del correspondiente procedimiento administrativo tributario.

De no ser así, se estaría asimilando la función y lógica del procedimiento administrativo tributario a la del proceso civil. En este caso, como se sabe, no sólo el órgano jurisdiccional tiene una distinta posición frente al particular, sino que la labor probatoria busca despejar únicamente los hechos controvertidos por las partes. Es decir, se limita a la constatación de una verdad formal⁷.

Nótese que los alcances del principio de verdad material, a su vez, se encuentran complementados –en aras de satisfacer el fin al cual se debe la autoridad tributaria– por el principio de impulso de oficio⁸. Conforme a este principio la Administración Tributaria deberá asumir un rol activo en la conducción –inicio, desarrollo y conclusión– del procedimiento administrativo tributario sometido a su competencia. Por tanto, la Administración Tributaria debe dirigir e impulsar de oficio el procedimiento de fiscalización y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento de las cuestiones necesarias.

Más aún cuando, en virtud de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁹, la carga de la prueba en un procedimiento administrativo de oficio –como en los de verificación o fiscalización tributaria– se rige como premisa por el principio de impulso de oficio¹⁰. Así, por ejemplo, ante toda situación –voluntaria o no de las partes o de un tercero (por ejemplo, el no ofrecimiento de una prueba esencial, ocultamiento de documentos, demora procesal, abandono, desvío del procedimiento, entre otros)–, que evite conocer la verdad material involucrada en el caso concreto, se deberá ordenar o actuar directamente todas las medidas para alcanzar la misma.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado acerca de la necesidad de valorar los hechos a fin de llegar a una determinación real de la obligación tributaria. Así, el órgano colegiado ha establecido en estas resoluciones lo siguiente:

- a. Resolución del Tribunal Fiscal 05871-11-2011, del 8 de abril de 2011: “Que es pertinente indicar que el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...] aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, prevé que **el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en los principios de impul-**

⁷ Así lo ha entendido una posición autorizada, quien ha sostenido que “[e]n el proceso civil, el Juez es, como regla, un simple espectador, una instancia neutral que aplica la Ley a los hechos que le presentan –y le prueban– las partes litigantes [...]; en el procedimiento administrativo, en cambio, el planteamiento es radicalmente diverso, supuesto que, cualesquiera que sean los intereses privados en presencia, la Administración está obligada siempre a orientar su actividad en orden a la pronta y eficaz satisfacción del interés general que todo procedimiento de esta clase pone en juego. Rige, pues, con carácter general en el procedimiento administrativo, el principio de oficialidad de la prueba, según el cual el órgano administrativo está específicamente obligado a desarrollar, incluso de oficio, es decir, sin que medie petición al respecto de los interesados, todos los actos de instrucción (y, por consiguiente, todas las actividades probatorias) que se consideren adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debe pronunciarse la resolución” (Ver: Ibíd. pp. 484-485).

⁸ El principio de impulso de oficio se encuentra regulado en el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual establece que “las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

⁹ El numeral 162.1 del artículo 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que “la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente ley”.

¹⁰ Lo expuesto ya ha sido establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución 478-3-97 del 20 de mayo de 1997 que señaló que “[...] debe precisarse que **no corresponde a la recurrente la carga de la prueba para acreditar ante la Administración Tributaria que los servicios los recibió efectivamente y completamente [...]**, dado que al existir de por medio un contrato corresponde a la propia Administración Tributaria la probanza [...]. [...] Que, toda vez que la Administración Tributaria no acredita que el servicio no existió o que no fue prestado [...] no puede desconocer el gasto para efectos del Impuesto a la Renta” [el énfasis es nuestro]. En igual sentido se pronuncia la Resolución 933-3-97 de fecha 6 de noviembre de 1997, en la cual el Tribunal Fiscal indicó que “[...] **la carga de la prueba** respecto a la falta de fehaciencia de la operación citada precedentemente **corresponde a la Administración Tributaria [...]**” [El énfasis es nuestro]. Como se puede apreciar, en las resoluciones antes citadas, el Tribunal Fiscal ha dejado claramente establecido que la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria y no al deudor tributario.

- so de oficio, según el cual las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, y el principio de verdad material, de acuerdo con el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados” [El énfasis es nuestro].
- b. Resolución del Tribunal Fiscal 03199-1-2010, del 25 de marzo de 2010: “[...] El numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...] que define **el principio de verdad material como aquél que obliga a la autoridad administrativa competente a verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar toda las medidas probatorias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o que hayan acordado eximirse de ellas**” [El énfasis es nuestro].
- c. Resolución del Tribunal Fiscal 01881-A-2008, del 13 de febrero de 2008: “Que de lo expuesto se concluye que la Administración ha omitido realizar un examen integral de los aspectos pertinentes de la transacción comercial [...]. Que para el efecto, la Administración deberá tomar en cuenta la información que fluye de los documentos que constan en los actuados y de la que obtenga de los requerimientos que considere necesario efectuar, a fin de alcanzar la verdad material de los hechos”.
- d. Resolución del Tribunal Fiscal 09513-3-2007, del 12 de octubre de 2007: “Que estando a que constituye principio del procedimiento administrativo el de verdad material según el cual en el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, corresponde que la Administración realice las verificaciones pertinentes y se pronuncie en consecuencia”.
- e. Resolución del Tribunal Fiscal 04100-4-2007, del 9 de mayo de 2007: “Que cabe indicar que **de conformidad con el principio de verdad material [...], en el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].
- f. Resolución del Tribunal Fiscal 03851-1-2007, del 27 de abril de 2007: “[...] Corresponde declarar nula la apelada, a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento debidamente motivado, para lo cual deberá tomar en cuenta los documentos presentados por la recurrente y, en caso estos resultaran insuficientes, **en aplicación del principio de verdad material, según el cual la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, deberá requerir las pruebas que considere convenientes**” [El énfasis es nuestro].
- g. Resolución del Tribunal Fiscal 01343-1-2006, del 14 de marzo de 2006: “Que conforme al numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...], en el procedimiento, **la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados [...]**. Que de acuerdo a las normas glosadas, la Administración Tributaria se encontraba obligada a realizar las verificaciones que resultaran pertinentes a efecto de sustentar su reparo, no sólo por aplicación del principio de verdad material, sino por estar contradiciendo lo sostenido por el recurrente” [El énfasis es nuestro].

- h. Resolución del Tribunal Fiscal 00633-1-2006, del 3 de febrero de 2006: “[...] Corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo del presente reparo, a fin que la Administración se pronuncie respecto de las pruebas aportadas por el recurrente en la instancia de reclamación [...] **ello en virtud del principio de verdad material que establece que la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, debiendo adoptar todas las medidas probatorias necesarias, previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444**” [El énfasis es nuestro].
- i. Resolución del Tribunal Fiscal 06048-1-2005, del 11 de noviembre de 2005: “[...] Conforme al numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...], **en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la Ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].
- j. Resolución del Tribunal Fiscal 03344-4-2005, del 27 de mayo de 2005: “Que según el principio de verdad material [...], en el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la Ley”.
- k. Resolución del Tribunal Fiscal 03060-1-2005, del 17 de mayo de 2005: “Que **la citada solicitud de información se sustentó en los principios de impulso de oficio y de verdad material, aplicables a los procedimientos tributarios**, recogidos en los parágrafos 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según los cuales **las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesi-**

rias, debiendo verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberán adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por Ley aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados” [El énfasis es nuestro].

- l. Resolución del Tribunal Fiscal 04970-2-2003, del 1 de setiembre de 2003: “De acuerdo con el principio de **verdad material**, en el procedimiento, **la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que motivan sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].
- m. Resoluciones del Tribunal Fiscal 02289-4-2003, del 29 de abril de 2003, y 03317-4-2003, del 13 de junio de 2003: “[...] **Según el principio de verdad material**, en el procedimiento, **la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas la medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal ha considerado que el principio de verdad material es de aplicación en sede administrativo-tributaria. Dicha aplicación supone verificar plenamente los hechos involucrados, adoptando –incluso cuando no exista solicitud de los administrados– todas las medidas probatorias necesarias.

Nótese, conforme lo establece el artículo 75 del Código Tributario, al cual nos referiremos en líneas siguientes, que el procedimiento administrativo de fiscalización sólo concluye con la emisión del correspondiente valor tributario. Siendo ello así, la Administración Pública, dentro de la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria, debe dirigir e impulsar de oficio el procedimiento administrativo tributario y ordenar la realización o **práctica** de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, a fin de determinar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias que el deudor tributario tiene frente al Estado.

La conclusión señalada es de la mayor relevancia, pues tiene diversos efectos en la aplicación de las normas tributarias. Entre otros aspectos, se entiende que el acto administrativo tributario (como, por ejemplo, Resolución de Determinación) emitido por la autoridad tributaria comporta y presupone necesariamente la manifestación o plasmación de la verdad material y objetiva del interés, y la situación jurídica del administrado involucrado en el caso concreto.

Es así que dicho cumplimiento permite a los administrados asumir que el acto administrativo tributario emitido es válido y definitivo y, por tanto, se adopte la certeza de que dicho acto —que ha eliminado la incertidumbre a la que está sujeto el particular antes de su emisión y notificación— tiene vocación de permanencia en el tiempo.

B. Acerca de los plazos previstos en el Código Tributario para la presentación de información durante el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria

Establecida y entendida la función constitucional y legal del procedimiento administrativo de fiscalización tributaria, un segundo aspecto a comentar son los alcances del tratamiento otorgado por el Código Tributario a la fijación de plazos máximos para el cumplimiento de la obligación de presentar información durante dicho procedimiento de fiscalización. Este aspecto es de la mayor relevancia, pues supone comprobar si existe o no una limitación legal

a la presentación de pruebas y/o argumentos durante un procedimiento de fiscalización. Ello a fin de verificar si dicho tratamiento legal responde a la función que debe cumplir este procedimiento tributario.

Al respecto, es importante destacar que el Código Tributario no establece expresamente plazos legales máximos para que el deudor tributario presente o pueda presentar información solicitada mediante un “requerimiento” con motivo del inicio y desarrollo de una fiscalización o verificación tributaria.

Dicho cuerpo legal —salvo en los casos en que la presentación de dicha información puede ser inmediata, de actuación directa por la autoridad tributaria¹¹ o en casos distintos a la obligación de presentar información¹²— sólo establece expresamente **plazos mínimos**¹³ para que el deudor tributario cumpla con los requerimientos formulados por la Administración Tributaria para presentar información¹⁴. Ante esta situación, esto es, considerando que el Código Tributario no regula en forma expresa plazos máximos para que el deudor tributario cumpla su obligación de presentar información, es conveniente recurrir a la regulación de plazos y términos que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyas disposiciones son aplicables al procedimiento administrativo tributario de fiscalización.

De acuerdo a una interpretación sistemática de lo establecido en el numeral 1 del artículo 131¹⁵ y en el numeral 1 del artículo 136¹⁶ de la

¹¹ Por ejemplo, la toma de inventarios, prevista en el numeral 5 del artículo 62 del Código Tributario.

¹² Por ejemplo, la comparecencia de los deudores tributarios, prevista en el numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario.

¹³ Así lo ha entendido también el Tribunal Fiscal en la Resolución 00148-1-2004, emitida el 14 de enero de 2005 y de observancia obligatoria a la fecha, en la que dicho órgano colegiado estableció que el Código Tributario establece un plazo mínimo “[...] cuando se requiere la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación [...]”.

¹⁴ Este es el caso del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, que establece la obligación de exhibir o presentar libros, registros, documentos que sustenten la contabilidad o hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros, en un plazo no menor de dos días hábiles, si así lo justifica la situación. Para el caso de presentación de informes o análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, el plazo que se otorgue no podrá ser menor a tres días hábiles. En el mismo sentido se encuentra el numeral 3 del referido artículo, que dispone la obligación de los terceros de presentar información, exhibir libros, registros, entre otros documentos, en un plazo no menor de tres días hábiles.

¹⁵ Inciso 1 del artículo 131.- “Obligatoriedad de plazos y términos: **Los plazos y términos son entendidos como máximos**, se computan independientemente de cualquier formalidad, y obligan por igual a la administración y a los administrados, sin necesidad de apremio, en aquello que respectivamente les concierna” [El énfasis es nuestro].

¹⁶ Inciso 1 del artículo 136.- “Plazos improrrogables **Los plazos fijados por norma expresa son improrrogables**, salvo disposición habilitante en contrario” [El énfasis es nuestro].

Ley del Procedimiento Administrativo General, se puede señalar que, sólo en caso una **disposición legal autorizada** –como podría ser una disposición de carácter tributario– establezca un plazo legal expreso para el cumplimiento de una obligación (por ejemplo, presentación de información), dicho plazo se deberá entender como **máximo e improrrogable**.

Nótese, entonces, que si la **disposición legal autorizada** no establece un plazo legal de manera expresa para cumplir una obligación, el eventual plazo que fije la Administración Pública –como podría ser el caso de la Administración Tributaria cuando emite un requerimiento de información– no debe entenderse como uno máximo e improrrogable.

A este efecto es de plena aplicación el numeral 2 del artículo 140¹⁷ de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Esta disposición establece que sólo en los casos en que una disposición legal autorizada fije de manera expresa un plazo para realizar una actuación administrativa, se declara decaída dicha posibilidad una vez vencido este. Es decir, en este supuesto nos encontraremos ante una situación **preclusiva**.

Queda claro, entonces, que si la disposición legal autorizada no estableció un plazo expreso para cumplir una actuación, luego de vencido el plazo que en la práctica puede haber otorgado la autoridad administrativa correspondiente, no se entenderá decaída la posibilidad que el administrado puede presentar la información que sustente su interés.

De acuerdo a lo anterior, consideramos que el vencimiento del plazo dispuesto por la Administración Tributaria para la presentación de información solicitada mediante un “requerimiento” tributario –incluso cuando se ha declarado el cierre del mismo– no debería

generar la imposibilidad del deudor tributario de presentar posteriormente toda aquella información necesaria, a fin de desvirtuar los reparos que formule dicha autoridad con motivo de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un ejercicio fiscal.

Veamos si a dicha conclusión se puede arribar también con motivo de lo previsto en el segundo y tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario.

C. El caso de la comunicación del cierre de los requerimientos tributarios antes de la emisión de los valores tributarios (actos administrativos tributarios)

Un tercer aspecto a comentar es la situación particular que se regula en el segundo y tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, relativa a la comunicación al deudor tributario de las conclusiones de la fiscalización tributaria realizada. Es decir, veamos si el tratamiento dispensado en dicho artículo responde al fundamento constitucional del procedimiento administrativo de fiscalización.

Sobre el particular, el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario¹⁸ establece la posibilidad que la Administración Tributaria comunique a los deudores tributarios, cuando la complejidad del caso así lo amerite y en forma previa a la emisión de los valores tributarios, las conclusiones a las que ha arribado respecto del tributo y período específico materia de un procedimiento de fiscalización tributaria.

En relación a esta disposición, cabe indicar que dicha comunicación de las conclusiones de la fiscalización se ha previsto –desde nuestro punto de vista resulta discutible– como una facultad y no una obligación de la Administración Tributaria¹⁹. Empero, para el ejercicio de dicha facultad es necesario el cumplimiento

¹⁷ Inciso 2 del artículo 140.- “Efectos del vencimiento del plazo
Al vencimiento de un plazo improrrogable para realizar una actuación o ejercer una facultad procesal, previo apercibimiento, **la entidad declara decaído el derecho al correspondiente acto**, notificando la decisión” [El énfasis es nuestro].

¹⁸ Artículo 75.- “Resultados de la fiscalización o verificación
[...] Previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique”.

¹⁹ Decimos que nos parece discutible porque debemos entender que es deber e interés de la Administración Tributaria conocer todos los elementos y aspectos que permitan arribar a una conclusión que se condiga con la realidad material del caso analizado. En ese sentido, si el deudor tributario solicita dicha comunicación, consideramos que sería obligación de dicha entidad –y no facultad– trasladar los resultados de la

de dos requisitos: (i) Que se ejerza en forma previa a la emisión de los valores; y, (ii) que el caso revista complejidad.

De presentarse las condiciones para el ejercicio de dicha facultad, el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria pueda otorgar al deudor tributario un plazo no menor a tres días hábiles para que presente sus observaciones a las conclusiones notificadas por dicha entidad. Luego de transcurrido dicho plazo, precisa la disposición legal, se establece que la documentación que presente el deudor tributario no será merituada en el procedimiento de fiscalización²⁰.

En tanto el tercer párrafo de la mencionada disposición legal establece expresamente el carácter perentorio del plazo para presentar información luego de comunicada las conclusiones de la fiscalización, se puede entender que decaería la posibilidad de que el deudor tributario presente información luego de vencido dicho plazo a fin de sustentar los requerimientos y eventuales reparos por formularse.

Es importante tener presente, empero, la lógica y finalidad a la que deben responder el segundo y el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario. En efecto, el cierre de los requerimientos no puede suponer la conclusión o una limitación a la labor de fiscalización o verificación de la Autoridad Tributaria.

Aun cuando el artículo 62-A del Código Tributario establece un plazo legal expreso para el ejercicio de la función de fiscalización²¹, debe

notarse que el primer párrafo del artículo 75²² del referido Código dispone de manera expresa que dicha etapa únicamente concluye –y no antes– con la emisión de la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, según sea el caso.

En virtud al principio de jerarquía de leyes, por tanto, un documento de la naturaleza del cierre de los requerimientos –comunicación de las conclusiones generales de la fiscalización– no puede limitar –en forma válida– el ejercicio del deber de la Administración Tributaria de verificar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios.

En ese sentido, es claro que, mientras no concluya el procedimiento administrativo de fiscalización por el período y ejercicio fiscal correspondiente, el deudor tributario se encuentra válida y plenamente facultado para ofrecer la información y formular los argumentos que sustenten sus descargos, de tal forma que pueda levantar los reparos que se le han formulado. Hasta antes de la conclusión de esta etapa –que, como se dijo, concluye con la emisión y notificación de los valores tributarios– subsiste el deber de la Administración Tributaria de tutelar el interés público al cual se debe. Este no es otro, para el tema que nos ocupa y que trasciende al interés particular de las partes involucradas, que conocer la verdad material de las operaciones económicas que realicen los particulares a fin de determinar la incidencia tributaria que presenten.

Como correlato de lo anterior, para cumplir esta labor, la autoridad tributaria debe adoptar to-

fiscalización para que aquél pueda precisar o complementar los aspectos involucrados en los reparos que haya formulado al tributo y período tributario materia de fiscalización. Es decir, para que se llegue a la verdad material de los hechos. Si luego de dicha comunicación y respuesta del deudor tributario subsisten los reparos formulados, es claro que tendría que controvertirse los mismos en el correspondiente procedimiento contencioso tributario.

²⁰ Artículo 75.- “Resultados de la fiscalización o verificación

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto de que la Administración Tributaria las considere. De ser el caso, la documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

²¹ El artículo 62-A del Código Tributario establece que “[...] el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma”.

²² El artículo 75 del Código Tributario establece expresamente lo siguiente: “Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso”.

dos los actos y medidas que le permitan llegar a dicha realidad. Una de ellas es, precisamente, admitir y valorar información que se presente aun después de vencido el plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario y se mantenga abierto el período de fiscalización. Es decir, si en relación a la materia controvertida existe un aspecto que debe ser validado, la Administración Tributaria debe adoptar las medidas necesarias para verificar y evaluar el mérito probatorio de dicha información, a fin de emitir un acto administrativo que se ajuste a la verdad material de los hechos.

Precisamente por lo anterior, en nuestra opinión, la necesidad de fijar un plazo en los requerimientos tributarios o en el requerimiento en el que se comunica las conclusiones de la correspondiente fiscalización tributaria, tiene por finalidad que el deudor tributario tenga certeza del tiempo que dispone para presentar lo requerido por la autoridad tributaria (por ejemplo, el ejercicio de su **derecho constitucional de defensa**).

No obstante, dicho plazo no debería ser entendido como un plazo preclusivo o perentorio para que los deudores tributarios puedan presentar información que absuelva los reparos formulados por la Administración Tributaria si es que han existido situaciones que han impedido cumplir con el plazo. Es decir, es necesario que se establezca un plazo, pero en función al interés del administrado y no en perjuicio suyo —como sería el caso de considerar un plazo máximo e improrrogable—, sobre todo si la admisión de dicha situación permitiría que se reduzca la litigiosidad derivada de reparos —observaciones a la liquidación tributaria presentada por el contribuyente en un tributo y período específico— que pudieron ser dejados sin efecto en el procedimiento de fiscalización tributaria si se hubieran admitido y valorado las pruebas y/o información presentadas por los contribuyentes antes de la emisión de los valores tributarios.

En esta lógica, consideramos que los deudores tributarios estarían plenamente facultados para presentar toda aquella información que: (i) No sea solicitada expresamente durante la fiscalización; (ii) no pudo presentarse en su oportunidad por imposibilidad material —esto es, que no se debe a una actuación de mala fe o de falta de colaboración del deudor tributario; o (iii) corresponda a pruebas nuevas, entre otros supuestos²³.

Es importante comprender que esta obligación de la Administración Tributaria no se deriva de un mandato previsto en una disposición de rango legal, sino propiamente de la finalidad de la actuación de la Administración Pública, en la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria.

Esta finalidad se manifiesta al garantizar y comprobar, en cada caso particular, que los actos administrativos que se emitan sean una fiel manifestación del ejercicio de todas las facultades necesarias que permitan comprobar y atender a la situación real, objetiva y, en lo posible, exacta de la capacidad contributiva del deudor tributario²⁴.

D. Acerca de la posible nulidad del acto administrativo tributario que no admita y valore la información y/o argumentos presentados durante el procedimiento administrativo de fiscalización

Un cuarto aspecto a comentar es la consecuencia legal que se genera en el supuesto que la Administración Tributaria emita un acto administrativo tributario que no cumpla con su deber de aplicar el principio de verdad material e impulso de oficio en el marco de un procedimiento administrativo de fiscalización. Sobre el particular, debemos señalar que, en el supuesto que la Administración Tributaria no admita y valore en forma motivada la información y argumentación que presente el deudor tributario²⁵, no sólo violará los principios

²³ Dicha afirmación se ve reforzada, sobre todo, en los casos en que el deudor tributario presenta información luego de vencido el plazo otorgado por la Administración Tributaria para absolver las conclusiones de la fiscalización, y esta no emite los valores hasta después de un tiempo razonable para la emisión de los valores tributarios.

²⁴ No podemos dejar de mencionar que, entre otras, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal 02102-4-2010 y 21870-5-2011 se ha establecido que no sería admisible la presentación de pruebas y/o argumentos luego del vencimiento del plazo otorgado con motivo del requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

²⁵ A este efecto, la Administración Tributaria debe tener presente que la motivación, como uno de los requisitos de validez del acto administrativo, implica, entre otros aspectos, la necesidad de valorar en forma motivada los argumentos expuestos por el administrado y la aplicación de los medios probatorios ofrecidos por éste. Esta

de verdad material e impulso de oficio, sino que incurrirá en una abierta violación al derecho de defensa de dicho deudor.

Ciertamente, la Administración Tributaria debe tener presente que toda persona, en virtud de lo establecido en el numeral 23 del artículo 2 de la Constitución Política de 1993²⁶, tiene derecho a la legítima defensa. Conforme a este derecho constitucional, aplicable por tanto a todo tipo de procedimiento –como es el caso de un procedimiento administrativo de fiscalización tributaria–, toda persona tiene el derecho a que el órgano que resolverá le confiera válidamente la posibilidad de pronunciarse acerca de todos los aspectos que darán motivo a la expedición de una resolución o acto administrativo, a fin de exponer, acreditar y, de ser el caso, obtener un resultado favorable a sus intereses.

En ese sentido, no puede pretenderse que una persona ejerza su derecho de defensa únicamente al momento de la notificación de la correspondiente resolución o acto administrativo pues, como resulta claro, se incurriría en un acto viciado de nulidad. Ello, como es claro, sucede en los casos en que el deudor tributario –por una actuación no imputable a él– presenta información luego del cierre de los requerimientos y esta no es valorada en el procedimiento de fiscalización.

Por tal motivo, en caso la Administración Tributaria no admita la información y argumentación presentada por el deudor tributario luego de vencido o cerrado un requerimiento –o el cierre de los requerimientos–, o incurra en una falta de valoración –de la prueba presentada– y motivación al expedir un eventual acto administrativo, se habrá incurrido en vicios insubsanables. Estos vicios no son otros que la vulneración al derecho de defensa; vulneración al principio de verdad material e impulso de oficio; y falta de motivación de los actos administrativos.

En ese sentido, serán nulos de pleno derecho los valores o actos administrativos tributarios

emitidos. Así lo establece el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir del análisis desarrollado en el presente documento podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- a. El Código Tributario sólo establece expresamente plazos mínimos para que el deudor tributario cumpla con los requerimientos formulados por la Administración Tributaria para presentar información. En ese sentido, el vencimiento del plazo dispuesto por dicha entidad para la presentación de información solicitada mediante un “requerimiento” tributario –incluso cuando se ha declarado el cierre del mismo– no debe generar la imposibilidad del deudor tributario de presentar posteriormente toda aquella información necesaria a fin de desvirtuar los reparos que formule dicha autoridad con motivo de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un ejercicio fiscal.
- b. El cierre de un requerimiento o de todos los requerimientos no puede suponer la conclusión o una limitación a la labor de fiscalización tributaria. Por tanto, un documento de la naturaleza de un requerimiento no debería limitar –en forma válida– el ejercicio del deber de la Administración Tributaria de verificar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios.
- c. La Administración Tributaria se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos que determinen el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para este efecto, dicha entidad debería asumir un rol activo en la dirección del procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, por tanto,

obligación es de la mayor relevancia porque exige que la Administración Tributaria se pronuncie en forma detallada y motivada acerca de las pruebas y los argumentos de hecho y de derecho que han sustentado su decisión, a fin de que el administrado ejerza, entre otros, su derecho constitucional a la defensa. Ello se encuentra establecido en el numeral 6 del artículo 77 y el artículo 103 del Código Tributario, así como el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar y el artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

²⁶ Inciso 23 del artículo 2 [Constitución Política del Perú].- “Toda persona tiene derecho: [...] A la legítima defensa”.

debería desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para tutelar adecuadamente el interés público involucrado, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por los administrados.

- d. En protección del interés público y del cumplimiento de los principios de verdad material e impulso de oficio, la Administración Tributaria debería admitir y valorar información que se presente aún después de vencido el plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario y mientras se mantenga abierto el período de fiscalización. Esta obligación es una manifestación de la búsqueda y declaración de certeza en los actos administrativos que emite la

Administración Tributaria; esto es, la tutela del principio-derecho de seguridad jurídica de los particulares de plena tutela por la Constitución Política del Estado.

- e. La Administración Tributaria emitiría un acto administrativo tributario nulo de pleno derecho si no admite la información y argumentación presentada por el deudor tributario luego de vencido o cerrado un requerimiento o todos los requerimientos. En estos supuestos, la propia Administración Tributaria o el órgano que deberá resolver tendrá que ordenar el quiebre del valor tributario y, consecuentemente, dejar sin efecto los reparos tributarios que se hayan formulado con motivo de la emisión de dicho acto administrativo nulo de pleno derecho.

Audi
Vorsprung durch Technik



Perú. Land of quattro®.

El Audi Q7.

En el Perú no permitimos que los caminos nos dominen, gracias a la tecnología que es sinónimo de control en todo terreno. La última generación de quattro® distribuye la fuerza y ajusta la tracción de cada rueda para que responda perfectamente en cada situación, superando cualquier terreno que se le ponga en el camino, para que pueda ir a cualquier parte, a todas partes en el Perú. www.audi.com.pe

Audi Zentrum Lima
Av. Domingo Orué 989,
Surquillo. Telf. 618-5060.

Audi Zentrum Derby
Av. El Derby 150, Monterrico,
Surco. Telf. 618-7373.



ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL VIGENTE EN EL PERÚ A PARTIR DEL 2013

Renée Antonieta Villagra Cayamana*

In the current globalization state, emerges an important problem referred to tax deferral, committed by those who, taking advantage of their belonging to entities domiciled abroad, are able to avoid paying taxes for what they earn. In these cases, the governments are the ones impaired, because they do not perceive the incomes they should. This is the reason why a Fiscal Transparency Regime is proposed, so that those incomes can be assessed.

In this article, the author analyses the recent incorporation of that transparency regime to Peruvian legislation and accomplishes to build a scheme that, while comparing national legislation with other regimes abroad, permits to explain its main characteristics, as well as its benefits and deficiencies.

KEY WORDS: *Controlled Foreign Corporation, entities domiciled abroad, Income Tax, tax evasion, double taxation.*

En el contexto de la globalización, surge el problema del diferimiento de impuestos por parte de aquellos que, aprovechándose de ser partícipes en entidades domiciliadas en Estados de baja o nula imposición, evitan el pago de impuestos sobre las rentas obtenidas por ellos. Éstos son casos en los que el Estado se ve perjudicado, pues no percibe todos los ingresos que le corresponden. Es por este motivo que se propone, a nivel mundial, un régimen de transparencia fiscal internacional que permita gravar estas rentas.

En el presente artículo, la autora hace un análisis de la reciente incorporación de dicho régimen al Perú y logra, a través de la comparación con legislaciones extranjeras, construir un esquema que permite explicar sus características, así como sus beneficios y deficiencias.

PALABRAS CLAVE: *Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, entidades no domiciliadas, Impuesto a la Renta, elusión fiscal, doble imposición.*

* Abogada. Magíster en Derecho (LL.M) por la Universidad de Florida. Profesora de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Consultora en Tributación Internacional y Precios de Transferencia.

En el presente trabajo se analiza el régimen de transparencia fiscal internacional vigente en el Perú a partir del 2013, a la luz de la legislación comparada, enfatizando el tratamiento otorgado por los países de la región.

Para un adecuado análisis, se recurre a la doctrina, incluyendo fuentes de mucha actualidad, entre otras la nueva versión del Modelo de Convenio Para Evitar la Doble Imposición de Organización de las Naciones Unidas [en adelante, ONU], los reportes de los últimos congresos de la Asociación Fiscal Internacional [en adelante, IFA], incluyendo el reciente llevado a cabo en agosto del 2013 en Copenhague; así como el novedoso Plan de Acción BEPSA (Base Erosion and Profit Shifting) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [en adelante, OCDE].

El objetivo de este trabajo es exponer el tratamiento legislativo del régimen de transparencia fiscal internacional, identificando sus peculiaridades e, incluso, inconsistencias, a efecto del mejor entendimiento de esta medida antielusiva, la cual, si bien ha sido adoptada por algunos países desde el siglo pasado, para el Perú resulta novedosa.

I. INTRODUCCIÓN: ORIGEN, ANTECEDENTES

Todos los países, en mayor o menor medida, incluyen en sus ordenamientos jurídicos medidas contra la elusión fiscal. Por su parte, estas medidas pueden ser de carácter general, como la contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano, o de carácter específico. Dentro del último grupo, hasta hace muy poco, se ubicaban como medidas defensivas unilaterales para solucionar o enfrentar los problemas derivados de la fuga o deslocalización de bases imponible¹:

- Las restricciones aplicadas a los países o territorios de baja o nula imposición.
- La subcapitalización.
- Las operaciones de vinculadas y los precios de transferencia.
- La transparencia fiscal internacional.
- Los *exit tax* o impuestos de salida².

Hoy en día, esta gama se ha extendido al FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), régimen muy criticado y cuestionado por temas de soberanía, que obliga a las entidades financieras no estadounidenses a llegar a acuerdos con el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos (IRS) para proporcionarle información relevante respecto a las cuentas financieras mantenidas por sus ciudadanos³.

El régimen de transparencia fiscal internacional, conocido como CFC por las iniciales en inglés de Controlled Foreign Corporation, no constituye una medida novedosa en el mundo; por el contrario, su origen se remonta a más de medio siglo atrás cuando, en 1962, en Estados Unidos se introduce la subparte F del Código de Rentas Internas (sección 951). En aquella oportunidad, el Comité del Senado norteamericano sustentó la introducción de tales reglas en el diferimiento de las rentas de fuente extranjera obtenidas por sus residentes en “paraísos fiscales”, en tanto éstas no eran gravadas en su país sino hasta que los dividendos fueran recibidos por las matrices norteamericanas o por sus accionistas⁴.

Con posterioridad, tal régimen, que no está exento de cuestionamientos de orden constitucional y de soberanía, fue adoptado con diversos matices por muchos países, principalmente por los desarrollados, industrializados⁵ y exportadores de capital. En Sudamérica, el régimen de transparencia fiscal internacional

¹ Eduardo Sanz Gadea, desde la perspectiva española, incluye dentro de estas medidas a la fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva extranjeras. SANZ GADEA, Eduardo. “Transparencia Fiscal Internacional. Manual de Fiscalidad Internacional”. Madrid: IEF. 2004. p. 619.

² En el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional [IFA], llevado a cabo en Roma el año 2010, se identifican como las medidas antiabuso más frecuentes a los *exit taxes*, los regímenes CFC y a las reglas de subcapitalización. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. “Tax Treaties and tax avoidance: Application of anti-avoidance provisions”. La Haya: Sdu Fiscale & Financiele Uitg. p. 23.

³ El profesor Lawrence Lokken sostiene que el único objetivo es la obtención de información de los contribuyentes norteamericanos con inversiones fuera de su país y no la aplicación de la retención del 30% ante el incumplimiento. Ponencia sobre el FATCA en el Seminario de Tributación Internacional organizado por IFA Chile y la Universidad de Florida en Santiago de Chile el 23 de mayo de 2012.

⁴ Así lo reconoció el Comité de Finanzas del Senado de Estados Unidos en la Explicación General de su Reforma de 1987. BITTKER, Boris y Lawrence LOKKEN. “Fundamentals of International Taxation”. Segunda edición. Boston: Warren, Gorham y Lamont. 1997. p. 68.

⁵ Cosín Ochaíta califica este régimen como “fórmula muy potente y generalizada en los países industrializados”. COSÍN OCHAITA, Rafael. “Fiscalidad de los Precios de Transferencia”. Valencia: Wolters Kluwer. 2007. p. 240.

ha estado ya recogido por la Ley en Argentina, Brasil, Uruguay y Venezuela; sin embargo, para el Perú, país en vías de desarrollo, su introducción en julio de 2012 constituyó una novedad.

De acuerdo al glosario de términos de la OCDE, la legislación CFC está diseñada usualmente para combatir el refugio de las utilidades de las compañías residentes en jurisdicciones de baja o nula imposición. Una de las características esenciales de tales regímenes es que atribuyen una proporción de la renta refugiada en tales compañías a los accionistas residentes en el país y que, generalmente, sólo ciertos tipos de renta caen en el ámbito de la legislación CFC, como por ejemplo las rentas pasivas tales como dividendos, intereses y regalías.

La misma OCDE en su conocido reporte “Harmful Tax Competition - An emerging Global Issue”, publicado el año 1998, emitió como su primera recomendación para hacer frente a los países o territorios de baja o nula imposición, la adopción de reglas CFC. Es preciso notar que la segunda recomendación de la OCDE, a efecto de contrarrestar las prácticas que constituyen competencia tributaria dañina, fue que los países consideren la adopción de las reglas de Fondos de Inversión Extranjera (Foreign Investment Funds⁶ o FIF).

El razonamiento tras la sugerencia es que las reglas CFC se aplican solamente a empresas extranjeras controladas por accionistas residentes que tienen un interés significativo en la empresa (por ejemplo el 10% o más); no obstante en la práctica es posible diferir el impuesto adquiriendo acciones en fondos mutuos que pertenecen a una amplia cantidad de propietarios, los cuales no son controlados por un grupo pequeño de accionistas residentes, ni en los que los accionistas residentes poseen un interés significativo. En tal situación los residentes no serían sujetos a las reglas CFC.

Por su parte, en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), llevado a cabo en

Roma en el año 2010, se reconoce a la legislación CFC como el régimen más difundido y frecuente para el tratamiento de la renta *off shore* de las compañías base, y se identifica un gran número de elementos comunes en las distintas legislaciones, al igual que a las reglas vinculadas a los *exit taxes* y a la subcapitalización⁷.

En general, uno de los objetivos originales del régimen de transparencia fiscal internacional es evitar el beneficio del diferimiento de las rentas de fuente extranjera; no obstante, en la actualidad, el régimen se ha abierto a más supuestos, en tanto se parte de la presunción de que la localización de rentas a través de entidades residentes en países de baja imposición y que no derivan de actividades económicas, se debe al deseo de localizar artificialmente beneficios y rendimientos en países de baja imposición⁸.

Se considera que la motivación para generar renta móvil a través de corporaciones extranjeras, en lugar de corporaciones domésticas, se justifica frecuentemente en los beneficios tributarios que se esperan conseguir utilizando tales vehículos corporativos foráneos; en tal sentido, desde la perspectiva del Estado, resulta justificado eliminar los beneficios tributarios de esa transacción, colocando en la misma situación a las opciones de inversión nacional y foránea a través de las reglas CFC, fomentando así el uso del capital de forma más eficiente⁹.

A nivel internacional, los diferentes países que han adoptado la legislación de transparencia fiscal internacional continuamente la modifican y perfeccionan; por ejemplo, en Estados Unidos constituye uno de los temas de debate permanente, incluso a nivel político¹⁰. Otro ejemplo lo constituye el Reino Unido, donde las últimas modificaciones en el régimen de las CFC se llevaron a cabo con el único propósito de facilitar las adquisiciones y fusiones con entidades extranjeras, con el fin de elevar la competitividad de sus empresas¹¹. Entre ellas,

⁶ OCDE. “Harmful Tax Competition - An emerging Global Issue”. Paris. 1998. pp. 42-43.

⁷ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. Op. cit. pp. 23-24.

⁸ “Todo Fiscal 2012”. Impuesto sobre Sociedades. Madrid: CISS. p. 1480.

⁹ Así lo reconoció el Congreso de Estados Unidos en la Explicación General de su Reforma de 1987, citado por BITTKER, Boris y Lawrence LOKKEN. “Taxation of Income, Estates and Gifts”. Suplemento Cumulativo 3. Boston: Warren, Gorham y Lamont. p. S67A-2.

¹⁰ WILLENS, Robert. “‘Unchecking the Box’ Could Lead to Fierce Debate”. En: TheEconomist.com. 2009.

¹¹ El detalle de la propuesta de modificaciones se encuentra en: http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_tax_reform_part3a_cfc_interim_improvements.pdf.

cabe resaltar la incorporación de la Exención a Territorios Excluidos (ETE) bajo cuyo sistema simplificado se excluye del tratamiento de CFC a Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón y Estados Unidos.

Por su parte, es preciso notar en el contexto internacional, como uno de los recientes acontecimientos vinculados a las reglas CFC, que su flexibilización respecto de intereses responde en gran medida al requerimiento de liquidez por parte de los diferentes Estados. En tal sentido, en cuanto a la ficción de gravar los intereses otorgados por una CFC como renta de fuente propia, en la actual coyuntura internacional de crisis crediticia y financiera, entran en conflicto dos intereses del Estado: Por un lado, la necesidad de atraer capital o liquidez a los Estados, el cual se materializa a través de préstamos provenientes de partes vinculadas de paraísos fiscales y, por otro, la urgencia de desalentar las inversiones fuera del Estado, tratando de someterlos a gravamen según las reglas de transparencia fiscal.

Tal conflicto generó, entre otros, que el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS) emitiera, en octubre de 2008, una norma para “facilitar la liquidez”, flexibilizando los períodos en los que los intereses por créditos de corta duración procedentes de CFC a sus empresas vinculadas en Estados Unidos no se consideraban como renta gravada (como si hubiesen sido repatriados). En tal sentido, el período de 60 días (notice 2008-91, I.R.B. 2008-43) en el que no operaba la ficción de considerarlo gravado fue extendido a 180 días¹².

Respecto de la tendencia mundial del régimen de las CFC, cabe resaltar el caso Cadbury-Schweppes, en cuyo fallo la Corte de Justicia de la Unión Europea negó la consideración como renta de fuente británica a la procedente de subsidiarias que operaban en Irlanda dentro del régimen del Centro Internacional de Servicios Financieros [IFSC] de Dublín. Tal

fallo fue interpretado como una manifestación de que las reglas CFC no empeorarían en el futuro en la Unión Europea¹³; no obstante, es preciso notar que la Corte indicó que podrían aplicarse las reglas CFC para “arreglos totalmente artificiales”, resaltando que, en el caso Cadbury-Schweppes, la empresa contaba con infraestructura, maquinaria y personal.

Al respecto, el Reporte General del Congreso de la IFA del 2010 da cuenta que las legislaciones de algunos países, entre ellos Dinamarca, Alemania y Portugal, fueron modificadas como consecuencia del fallo antes citado; no obstante, se plantea la interrogante de si las enmiendas son suficientes para conciliar la libertad de establecimiento con las reglas CFC¹⁴.

Entre las críticas al régimen de transparencia fiscal se encuentra su complejidad difícilmente justificable, así como la incertidumbre jurídica originada por la apertura del régimen a cada vez más supuestos¹⁵. También se ha calificado al régimen como injusto, por obligar al contribuyente a tributar por una renta que aún no ha percibido¹⁶ y se le responsabiliza, en cierta medida, por la “desaparición” de las matrices antes situadas en los países exportadores de capital.

Respecto a lo antes afirmado, cabe señalar que el fenómeno de empresas “invertidas o revertidas” (*inverted companies*) ha crecido notablemente en los últimos años, ocasionando que se deje de tributar por la aplicación de las reglas CFC en circunstancias en las que procedería el gravamen a los dividendos u otras rentas (figura del *de-controlled* de CFC). Las empresas invertidas o revertidas son aquellas que originalmente tenían matrices situadas en países desarrollados que gravan las rentas de fuente mundial y que aplican las reglas CFC y que, por efecto de la inversión o reversión (entendida como modificación o transformación), dejan de tener la obligación de tributar por tales rentas¹⁷.

¹² WILLENS, Robert. “Court Precedent Looms over IRS ‘Crisis’ Fix”. En: The Economist.com. 2008.

¹³ O'BRIEN, Conor. “Carbury ruling saved our tax regime”. The Irish Times. 2006.

¹⁴ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. Op. cit. pp. 30-55.

¹⁵ ROSEMBUJ, Tulio. “Fiscalidad Internacional. Instituto de Fiscalidad Internacional”. Madrid: Marcial Pons. 1998. p. 65.

¹⁶ ALTAMIRANO, Alejandro. “Transparencia Fiscal Internacional”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 43. 2005. p. 34.

¹⁷ Se realiza un análisis exhaustivo de la inversión o reversión de empresas; así como de sus modalidades, en: ORSOLYA, Kun. “Corporate Inversions: The interplay of tax, corporate, and economic implications”. En: Delaware Journal of Corporate Law. 2004.

El Plan de Acción BEPSA, diseñado y publicado por la OCDE recientemente (2013), ha identificado al fortalecimiento de las reglas CFC como la tercera (de un total de quince) acción prioritaria para luchar contra la erosión de las bases tributarias y el desvío de utilidades. Igualmente, considera que el trabajo para limitar la erosión de las bases vía intereses y otros pagos financieros debe ser coordinado con las reglas CFC¹⁸.

No obstante, la reciente posición de la OCDE en el Congreso de la IFA llevado a cabo en Copenhague en agosto de 2013, que trató el tema del gravamen de las rentas pasivas de los grupos empresariales, se llegó a una conclusión muy interesante, y quizás no novedosa para los países que cuentan con la legislación CFC hace tiempo. Y es que, si bien la citada legislación tiene el objetivo de prevenir la elusión fiscal, raramente es aplicada en la práctica¹⁹.

A continuación se hace un análisis crítico del régimen de transparencia fiscal internacional introducido en el Perú mediante el Decreto Legislativo 1120, publicado el 18 de julio de 2012, con vigencia a partir del 1 de enero del 2013 y que ha sido reglamentado mediante el Decreto Supremo 258-2012-EF, publicado el 18 de enero de 2012.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El régimen de transparencia fiscal internacional es de aplicación a los contribuyentes domiciliados en el Perú, propietarios de entidades controladas no domiciliadas, respecto de sus rentas pasivas, siempre que se encuentren sujetos al Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente extranjera. La consecuencia del régimen de transparencia fiscal internacional es el gravamen de las rentas imputadas de entidades no domiciliadas, incluso en los casos en los que tales rentas no son distribuidas.

Considerando que la Ley del Impuesto a la Renta²⁰ prevé, en su artículo 6, que los domi-

ciliados en el país tributan por sus rentas de fuente mundial, o por la “totalidad” de sus rentas, mientras que los contribuyentes no domiciliados en el país y sus establecimientos permanentes, tributan sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana, es posible notar que el ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional se limita a los domiciliados.

Por su parte, es preciso notar que el artículo 57 de la ley del Impuesto a la Renta diferencia el sistema de imputación aplicable a la renta de fuente extranjera; así, prevé que las rentas de tercera categoría se consideren producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen y de igual forma lo harán las rentas de fuente extranjera provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior; mientras que las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

En el régimen de transparencia fiscal internacional, se observan dos consecuencias: (i) La desconsideración de la sociedad o ente del extranjero y, (ii) el gravamen de las rentas generadas por la entidad del extranjero, aunque no hayan sido percibidas por sus propietarios.

Conforme lo explica Rosembuj, el régimen de transparencia fiscal desmonta la heterogeneidad subjetiva entre la sociedad no residente y sus socios, desencadenando como efecto principal la imputación directa del beneficio obtenido a la matriz²¹. Adicionalmente, el otro efecto igualmente importante es, precisamente, considerar como percibidas en todos los casos las rentas generadas por la entidad del extranjero.

A. Definición de entidades controladas no domiciliadas

En virtud del artículo 112 de la ley del Impuesto a la Renta, las entidades controladas no domiciliadas son aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país, que reúnen las siguientes condiciones:

¹⁸ OECD (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”. OECD Publishing. En: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

¹⁹ WIMAN, Bertil y Mattias DAHLBERG. “The taxation of foreign passive income for groups of companies”. Reporte general al Congreso IFA llevado a cabo en Copenhague en 2013. 98a. p. 55.

²⁰ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo 179-2004-EF y normas modificatorias.

²¹ ROSEMBUJ, Tulio. Op. cit. pp. 63-64.

- Que tengan personería distinta a la de sus socios, asociados, participacionistas, o, en general, de las personas que la integran.
- Que esté constituida, establecida, sea residente o domiciliada “de conformidad con el Estado en el que se configure cualquiera de esas situaciones, en un país o territorio”:
 - a. De baja o nula imposición, o
 - b. En la que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, cualquiera fuese la denominación de tal tributo, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al 75% del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.
- Que sean de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país. Se entenderá que la entidades controladas no domiciliadas es de propiedad de un contribuyente domiciliado en el país cuando, al cierre del ejercicio gravable, éste –por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país– tenga una participación, directa o indirecta, en más del 50% del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta.

Para efecto de lo antes previsto, la Ley del Impuesto a la Renta precisa que los contribuyentes y sus partes vinculadas domiciliadas en el país, no incluyen a aquellos que están sujetos al Impuesto en el Perú sólo por sus rentas de fuente peruana, ni a aquellas empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado. Adicionalmente, que el ejercicio gravable es el previsto en el artículo 57 de la mencionada ley, es decir, el que comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, sin excepción.

B. Participación en la entidades controladas no domiciliadas

En virtud al artículo 112, numeral 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, las entidades controladas no domiciliadas son aquellas entidades de cualquier naturaleza que no se encuentran domiciliadas y que tengan persone-

ría distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o, en general, de las personas que la integran.

En cuanto a la propiedad requerida de contribuyentes domiciliados en el país, la Ley del Impuesto a la renta establece que se entiende que la entidad controlada no domiciliada es de propiedad de un contribuyente domiciliado en el país, por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, cuando tengan una participación, directa o indirecta, ascendente a más del 50% del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta. Adicionalmente, se presume la existencia de participación en una entidad controlada no domiciliada cuando se tenga, directa o indirectamente, una opción de compra de participación en dicha entidad.

Esta diversidad de criterios (porcentaje del capital, de los resultados, de los derechos de voto, o de una opción de compra de participación) se debe a la variedad de entidades no domiciliadas que pueden existir, en tanto es posible, por ejemplo, no contar con participación en el capital o derecho a voto, y sin embargo participar en los resultados, o a la inversa.

Es preciso señalar que el porcentaje de titularidad requerido en el Perú para estar en el ámbito de aplicación de las normas sobre CFC coincide con el previsto en España y Estados Unidos, entre otros. En el último país, por disposición de la sección 951 b del Código de Rentas Internas, se considera que una empresa extranjera²² constituye una Compañía Extranjera Controlada (CFC) si más del 50% de sus acciones son de propiedad de accionistas norteamericanos; no obstante, esta última calidad la poseen sólo las personas norteamericanas que son propietarias de por lo menos 10% del accionariado, directa, indirectamente o por ficción.

Conforme se mencionó antes, la legislación española no sólo requiere una participación igual o superior al 50% en el capital, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español en la fecha del cierre del ejercicio social de ésta última; sino que la participación igual o superior al 50%

²² En virtud a la Sección 7701 a5 del Código de Rentas Internas, una empresa se considera extranjera si se ha organizado bajo la legislación de una jurisdicción distinta a la de los Estados Unidos de Norteamérica, un Estado de Estados Unidos o el Distrito de Columbia.

se aplica a “los fondos propios” existentes a la fecha del cierre del ejercicio social de ésta última. Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad están considerados como rendimientos íntegros del capital mobiliario y constituye un concepto previamente definido por su ley²³.

Con relación a los criterios que determinan la existencia de control en la legislación española, José Rodríguez Ondarza y Juan José Rubio Guerrero señalan que el criterio que primaría sería el de la participación en los resultados frente a los fundamentados en la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto, los cuales constituirían criterios subsidiarios²⁴.

Es preciso indicar que la Ley del Impuesto a la Renta señala que el cierre del ejercicio es la oportunidad en que se mide o calcula el porcentaje de participación²⁵; lo cual dejaría abierta la posibilidad de transmitir la participación con anterioridad al término del ejercicio fiscal, es decir, con carácter previo al 31 de diciembre, a efecto de quedar fuera del ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal. Conforme a la legislación comparada, la otra opción que tenía el legislador es la aplicación del régimen cuando la participación requerida se posee en cualquier momento a lo largo del ejercicio fiscal.

La legislación española en este aspecto prevé que la renta se atribuye al ejercicio gravable en que la entidad no residente concluye su ejercicio social, que a estos efectos no podrá tener una duración superior de doce meses, excepto el caso en que opta por imputarlos al período de aprobación de las cuentas, siempre que no hayan transcurrido más de seis meses de la conclusión del mismo y se mantenga esta opción por tres años.

En algunos países, se otorgan exclusiones con el ánimo de fomentar alguna conducta, como en el caso particular de Israel, a efecto de que del cómputo del porcentaje mínimo de tenencia, las posesiones de inmigrantes nuevos

o residentes *senior* de regreso no se toman en cuenta²⁶.

Considerando que para evaluar la propiedad requerida para configurar una entidad controlada no domiciliada se toma en cuenta al contribuyente solo o en conjunto con sus partes vinculadas, cabe señalar que en la oportunidad de la dación del Decreto Legislativo 1120 el 18 de julio de 2012, el término “partes vinculadas” se encontraba definido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta desde la sustitución de su artículo 24 realizada por el Decreto Supremo 190-2005-EF, vigente desde el año 2006. No obstante ello, el Decreto Supremo 258-2012-EF, publicado el 18 de diciembre de 2012, que modifica el reglamento de la ley citada, ha incorporado en su artículo 63 las situaciones que configuran la existencia de partes vinculadas para efecto del régimen de transparencia fiscal internacional. En tal sentido, en la actualidad existen dos definiciones de “partes vinculadas”: (i) Una aplicable a la ley del Impuesto a la Renta en general en casos diferentes a la transparencia fiscal internacional prevista en el artículo 24 del Reglamento, y (ii) otra definición para el régimen de transparencia fiscal en el artículo 63 del mismo cuerpo legal.

C. Atribución de rentas

El efecto de la transparencia fiscal internacional en el Perú, conforme lo dispone el artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta, es que las rentas netas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliadas son “[...] atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más 50% en los resultados de dicha entidad”.

En tal sentido, los propietarios domiciliados, a quienes se les atribuye la renta, se encuentran en la obligación de incluir la misma en la base imponible del impuesto a la renta y de tributar por ella en su declaración jurada anual. Al respecto cabe señalar que, en Es-

²³ Artículo 23 de la Ley de Impuesto a la Renta sobre las Personas Físicas.

²⁴ RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio y Juan José RUBIO GUERRERO. “La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su aplicación”. En: Crónica Tributaria 96. Madrid. 2000. p. 128.

²⁵ Artículo 113 numeral 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

²⁶ Sección 75b de la Ordenanza del Impuesto a la Renta [Income Tax Ordinance (ITO)].

pañá, la normatividad es más clara en tanto prescribe expresamente que los sujetos pasivos “incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español [...]”²⁷.

Con relación a lo dispuesto por el artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta antes reproducido, es pertinente notar que la atribución, es decir, la obligación de incluir tales rentas en la base imponible del domiciliado, se refiere exclusivamente a quienes tengan una participación directa o indirecta en más del 50% en los “resultados” de dicha entidad. La literalidad de la disposición antes señalada no es concordante con lo previsto por el artículo 112 del mismo cuerpo legal, que considera como propietarios de entidades controladas no domiciliadas no sólo a quienes participan en los resultados de la entidad, sino que adicionalmente comprende a quienes: (i) Tengan una participación, directa o indirecta del capital en más del 50%, o (ii) tengan una participación, directa o indirecta en los derechos a voto en más del 50%.

En tal sentido, los propietarios de entidades controladas no domiciliadas que no participen en más del 50% de los resultados de la entidad, aún teniendo una participación, directa o indirecta del capital o en los derechos a voto superior al 50%, no estarían obligados a atribuir la rentas.

Por su parte, el Reglamento, en su artículo 64 numeral 2 inciso a, comprende expresamente a los contribuyentes que califican en alguno de los tres supuestos contemplados por el artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta antes detallados, como los obligados a atribuir la renta²⁸; no obstante, la citada ley, norma jerárquicamente superior, establece la obligación sólo respecto de quienes participan en los resultados.

Es preciso notar que el control no está exclusivamente vinculado al poder de voto, sino también, por ejemplo, al valor de la participación. Así lo reconoció la legislación norteamericana que, recién en el año 1986, se modificó para incorporar como criterio para identificar el

control al valor, con el objetivo de disminuir las posibilidades de manipulación²⁹.

D. Sucursales y otros establecimientos permanentes

Partiendo de la premisa de que los efectos de la transparencia fiscal internacional son dos (por un lado, la desconsideración de la sociedad o ente del extranjero y, por el otro, el gravamen de las rentas generadas por la entidad del extranjero, aunque no hayan sido percibidas por sus propietarios), se procede a analizar la situación del establecimiento permanente.

En cuanto al establecimiento permanente de un domiciliado en el Perú ubicado en el extranjero, cabe señalar que, si bien éste no tiene personalidad jurídica diferente de la entidad de la que dependen, no queda claro si sus rentas deban someterse al régimen de atribución. Al respecto cabe señalar que en virtud del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, preexistente al régimen de transparencia fiscal internacional, las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país, provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen.

En tal sentido, el establecimiento permanente de un domiciliado que constituye un ente que tiene la misma personería jurídica que la del domiciliado, no requeriría las normas de Transparencia Fiscal Internacional para declarar la renta generada fuera del país en el ejercicio en que se devenga. No obstante, el régimen de transparencia fiscal internacional no sólo exige la aplicación del principio de lo devengado, sino que además exige la atribución de la renta a sus propietarios.

El numeral 1 del artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta exige como una condición para ser considerada como entidad controlada no domiciliada la tenencia de personería distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o en general de las personas que la integran. En el caso del establecimiento per-

²⁷ Artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de España.

²⁸ Al indicar que la renta neta pasiva generada por una entidad controlada no domiciliada se atribuirá a los propietarios domiciliados en el país que, al 31 de diciembre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas tengan una participación directa o indirecta en más del 50% del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta.

²⁹ BITTKER, Boris y Lawrence LOKKEN. “Taxation of Income, Estates and Gifts”. pp. S67A-6 y S67A-7.

manente de un domiciliado estamos ante un ente que tiene la misma personería jurídica que la del domiciliado; no obstante, este domiciliado tiene, a su vez, personería jurídica distinta de la de sus integrantes. En tal sentido, el establecimiento permanente sí tendría la requerida personería jurídica distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o en general de las personas que la integran.

Adicionalmente, considerando que, para la Ley peruana, las entidades controladas no domiciliadas deben cumplir, entre otras, con la condición de que “estén constituidas o establecidas, o se consideren residentes o domiciliadas, de conformidad con las normas del Estado en el que se configure cualquiera de esas situaciones [...]”; podríamos afirmar que los establecimientos permanentes “establecidos” en otro Estado si serían alcanzados por la transparencia fiscal internacional.

El efecto de la transparencia fiscal internacional en el caso de sucursales u otros establecimientos permanentes sería la imputación a los socios de la renta y su tributación asumiendo que la renta fue percibida por ellos. Esto va más allá del tratamiento normal de un establecimiento permanente que, si bien debe consolidar rentas con la matriz peruana, no necesariamente distribuye las utilidades y, por lo tanto, existirán casos en que los socios deberán tributar por rentas que no perciben. La situación anterior, de producirse, generaría una situación especial, en la que el domiciliado tributaría de forma tradicional (tasa del 30%), pero, adicionalmente, lo deberían hacer los contribuyentes a quienes se les ha atribuido la renta, los mismos que pueden ser personas naturales o jurídicas.

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no aporta elementos que aclaren el panorama, en tanto el artículo 62 precisa, entre otros, que se entenderá que una entidad controlada no domiciliada en el país tiene personería distinta de la de sus socios, asociados, participa-

cionistas o, en general de las personas que las integran cuando “tal entidad puede generar rentas que deban ser reconocidas por ella”.

Se desconoce si el alcance de “reconocidas” implica “declaradas”; y, si así fuera, la cuestión sería ¿en qué país o dónde deben ser reconocidas o declaradas?; porque en muchos casos existe declaración por parte del establecimiento permanente en el país o territorio de baja o nula imposición. En el caso del establecimiento permanente, en el Perú habría declaración de la persona jurídica, pero en el país o territorio de baja o nula imposición habría una declaración del establecimiento permanente. En tal sentido, lo previsto por el reglamento en el artículo 62 no contribuye a una mejor interpretación.

Por su parte, el artículo antes citado concluye afirmando que, en cualquier caso, se considerará como entidad controlada no domiciliada en el país con personería distinta a cualquier persona jurídica o entidad, “con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier sociedad, fondo de inversión, *trust*, *partnership*, asociación, fundación”. En la citada norma reglamentaria, no se menciona a los establecimientos permanentes, lo cual tampoco descarta su consideración como entidad no domiciliada en el país, en la medida en que la enumeración no es taxativa y que precisamente se trata de una entidad sin personería jurídica.

En España, aparentemente, el tema no amerita discusión, ya que su legislación requiere, a efectos de ser incluidos en el régimen de transparencia, que los contribuyentes residentes en ese país participen en una entidad “residente en el extranjero”³⁰ y, según algunos tributaristas, entre los que se encuentran Almudí Cid³¹, José Rodríguez Ondarza y Juan José Rubio Guerrero³², tal condición no puede atribuirse al establecimiento permanente perteneciente a una entidad española. Tal argumento, a mi entender, podría debilitarse ante legislaciones como la peruana, que otorgan calidad de domiciliado al establecimiento permanente³³. De

³⁰ El inciso 1 del artículo 107 señala: “[...] Los sujetos pasivos incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español [...]”.

³¹ ALMUDÍ CID, José Manuel. “El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional. Las medidas anti-elusión en la normativa interna española con proyección internacional”. En: Monografías Fiscalidad Internacional 4. Madrid: Ediciones CEF. 2010. p. 1072.

³² RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio y Juan José RUBIO GUERRERO Op. cit. pp. 123-147.

³³ El inciso e del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé: “Se consideran domiciliadas en el país: [...] Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana”.

esa forma, el establecimiento permanente de una empresa española tendría la condición de residente o domiciliado en el Perú.

En Venezuela, por lo menos con relación a las sucursales, que constituyen una modalidad de establecimiento permanente, no habría discusión, ya que su ley la menciona textualmente, al indicar que están sujetos al régimen los contribuyentes que posean inversiones, entre otros, en sucursales ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal³⁴. Asimismo, se refiere a entes con o sin personalidad jurídica: Se cita fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, y se añade “así como en cualquier otra figura jurídica similar” creada o constituida de acuerdo con el Derecho extranjero ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Por su parte, la misma norma legal expone una gama supuestos en los que se considera que una inversión está “ubicada” en una jurisdicción de baja imposición fiscal³⁵.

En México, se alude a entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente; así como entidades o figuras jurídicas que sean “transparentes en el extranjero”³⁶.

Finalmente, es preciso señalar que la discusión de la consideración o no del Estado permanente como entidad controlada no domiciliada podría parecer inútil considerando que el régimen de transparencia fiscal internacional se focaliza en la atribución de rentas pasivas, en cuya generación usualmente se prescinde de un lugar fijo de negocios en el que se lleva a cabo total o parcialmente la actividad, lo cual constituye básicamente un establecimiento permanente. Sin embargo, el alcance del establecimiento permanente es más amplio, en tanto, por ejemplo las sucursales o *branch*

constituyen la primera modalidad de establecimiento permanente al margen de consideraciones geográficas.

E. *Trust*

Conforme se ha indicado antes, para la ley peruana, las entidades controladas no domiciliadas son aquellas entidades de cualquier naturaleza no domiciliadas que tengan personería distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o, en general, de las personas que la integran.

Como se sabe, internacionalmente el tratamiento tributario otorgado a los *trusts* no es uniforme y corresponde a la opción del legislador. En el Perú, a partir de lo previsto por la Ley 27804, publicada el 2 de agosto de 2002, los fideicomisos no constituyen personas jurídicas para efecto del impuesto a la renta.

La doctrina coincide en que el *trust* es una masa patrimonial, sin personalidad jurídica³⁷; así lo reconoce el propio Tribunal Fiscal, citando a Santiago Puig i Villadomiu, cuando señala que “destaca también el precitado autor español como una característica del *trust*, que ni crea ni tiene personalidad jurídica alguna”³⁸.

Conforme a lo expuesto, el *trust* no podría ser considerado un ente con personería distinta a la de sus socios, asociados, participacionistas o, en general, personas que la integran, por lo que no calificaría como entidad controlada no domiciliada. No obstante, llama mucho la atención la disposición reglamentaria introducida por el Decreto Supremo 258-20212-EF del 18 de diciembre de 2012, que, en su artículo 62, le otorga categoría de entidad controlada no domiciliada al afirmar, entre otros, que “en cualquier caso se considerará como entidades no domiciliadas en el país con personería dis-

³⁴ Artículo 100 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

³⁵ Artículo 102 [Ley del Impuesto sobre la Renta venezolana].- “Para efectos de lo dispuesto en este capítulo, se considera que una inversión está ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos: 1. Cuando las cuentas o inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones situadas en dicha jurisdicción. 2. Cuando se cuente con un domicilio o apartado postal en esa jurisdicción. 3. Cuando la persona tenga su sede de dirección o administración efectiva o principal o cuente con un establecimiento permanente en dicha jurisdicción. 4. Cuando se constituya en dicha jurisdicción. 5. Cuando tenga presencia física en esa jurisdicción. 6. Cuando se celebre, regule o perfeccione cualquier tipo de negocio jurídico de conformidad con la legislación de tal jurisdicción”.

³⁶ Artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

³⁷ Tal situación la enfatiza TROST, Andreas. “El *trust* en la planificación fiscal internacional”. En: Compendio de Monografías Fiscalidad Internacional 4. Madrid: Ediciones CEF. p. 1667.

³⁸ Página 22 de la Resolución del Tribunal Fiscal 05229-4-2003 del 12 de setiembre del 2003.

tinta, a cualquier persona o entidad, con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier sociedad, fondo de inversión, *trust*, *partnership*, asociación, fundación”.

En tal sentido, definir a la entidad con “personería distinta” prevista por la Ley incluyendo a las entidades “sin personería jurídica” nos induce a pensar que existiría un tipo de personería diferente al de la personería jurídica; no obstante, la norma no desarrolla el ámbito de cada una de ellas. Conforme se observa, tal disposición, así como la mención expresa al *trust* como entidad controlada no domiciliada con personería, sobrepasaría lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta; lo cual, por provenir de una norma reglamentaria (decreto supremo), atentaría contra el principio de legalidad.

Cabe señalar que el Tribunal Fiscal se ha manifestado en anteriores ocasiones sobre la atribución de rentas; no obstante, tales pronunciamientos no pueden ser considerados como precedentes del régimen de transparencia fiscal internacional en el Perú.

En tal sentido la Resolución del Tribunal Fiscal 05229-4-2003 del 12 de setiembre del 2003³⁹, no constituye ningún antecedente relacionado con la transparencia fiscal internacional, ya que este régimen implica la atribución y gravamen de rentas generadas por un ente en un tercer Estado y que aún no han sido percibidas por el contribuyente, mientras que el caso en cuestión trata, por el contrario, de rentas efectivamente percibidas por éste, no aplicándose ninguna ficción legal al respecto⁴⁰.

Es preciso notar, asimismo, que la aplicación de la transparencia fiscal no podría ser posible en el Perú ante la ausencia de una ley que así lo establezca, ya que el gravamen de rentas de fuente extranjera no percibidas –salvo el caso

de las rentas provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior– constituye una ficción que, bajo el principio de legalidad, requiere su establecimiento por una norma con rango de ley. Tal ficción en el Perú recién fue introducida por el Decreto Legislativo 1120, publicado el 18 de julio de 2012.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que, en la Resolución 05929-4-2003 el Tribunal Fiscal dejó claro que la renta del *trust*, en este caso particular, y por ciertas características específicas, correspondía al contribuyente, sin recurrir a ninguna atribución de rentas ficticia. Todo esto en la medida en que, si bien existió una transferencia patrimonial al *trust*, el contribuyente tenía total capacidad de disposición y dominio pleno sobre la ganancias generadas (incluyendo la capacidad de realizar pagos y transferencia de los fondos) y el patrimonio no estuvo en poder de los *trustees*⁴¹.

III. TRIBUTACIÓN EFECTIVA SOPORTADA

La Ley peruana, con el objetivo de impedir el diferimiento de la tributación del Impuesto a la Renta de algunos rendimientos fácilmente deslocalizables, en su artículo 112, la Ley del Impuesto a la Renta establece un nivel mínimo de tributación que, en caso de no superarse, ocasiona que el domiciliado se atribuya tales rentas.

En tal sentido, establece la consideración de entidad controlada no domiciliada a las entidades constituidas, establecidas, residentes o domiciliadas en un país o territorio que califica como de baja o nula imposición –que es un término definido desde el año 2001 por la legislación– y, adicionalmente, a aquel en el que sus rentas pasivas estén sujetas a un impuesto igual o inferior al 75% del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

³⁹ Tampoco la Resolución del Tribunal Fiscal 05233-4-2003 vinculada a los mismo hechos de la Resolución 05229-4-2003 y que contiene el mismo análisis.

⁴⁰ En diferentes partes de la Resolución del Tribunal Fiscal 05229-4-2003 se especifica que las rentas de fuente extranjera fueron percibidas por el contribuyente, entre otros, en la página 21 se señala: “En el presente caso se tiene que la Administración ha establecido que el recurrente obtuvo rentas de fuente extranjera, a partir de considerar los ingresos que por concepto de intereses, dividendos y ganancias de inversión, habrían sido abonados en las cuentas [...] de acuerdo a la información obtenida de los estados de cuenta proporcionados por el recurrente durante la fiscalización [...]”.

⁴¹ En la página 27 de la Resolución del Tribunal Fiscal 05229-4-2003, se señala: “[...] De otro lado, la pretendida discrecionalidad absoluta para realizar todo tipo de transacciones, incluidas las de pagar o transferir fondos en favor de los beneficiarios que tendrían los *trustees* [...] se vería contradicha por las transferencias de fondos efectuadas por instrucción del recurrente, antes analizadas, conforme a lo admitido por éste, por lo que carece de validez lo alegado por el recurrente”.

Es preciso indicar que el origen o motivo de la menor carga fiscal es irrelevante, en tanto se trata de un criterio objetivo. Así, puede tratarse de un régimen general que resulta aplicable a todas las entidades ubicadas en un territorio de baja imposición; o también podría tratarse de un régimen particular del que gozan ciertas entidades que cumplen determinados requisitos. En la última situación se ubican, por ejemplo, las ampliamente difundidas en Sudamérica Sociedades Financieras de Inversión [en adelante, SAFI] de Uruguay, que pagan como único tributo el impuesto conocido como el Isafí⁴².

La determinación del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza, a efecto de saber si éste es igual o inferior al 75%, es una exigencia que implica realizar una comparación entre la tributación peruana y la del otro país o territorio. En tal sentido, se tendrá que determinar o reliquidar el Impuesto a la Renta conforme a las normas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual resulta sumamente complejo; situación que se agrava teniendo en cuenta la variedad de criterios contables que existen en los diferentes Estados⁴³.

Es preciso señalar que el *test* del 75% antes aludido, se refiere a países o territorios que no califican como de baja o nula imposición por la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de la aplicación de las distintas medidas defensivas o antielusivas conocidas “antiparaíso”.

A. Países o territorios de baja o nula imposición

La regulación referida a los países o territorios de baja o nula imposición fue introducida en la Ley del Impuesto a la Renta el año 2000, con vigencia desde el ejercicio 2001. La gama de medidas defensivas respecto de los paraísos fiscales se ha modificado respecto de las normas originales, siendo las más importantes las siguientes:

- Prohibición de la deducción de gastos⁴⁴, excepto: (i) Intereses, seguros o reaseguros, cesión en uso de naves y aeronaves; (ii) transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y, (iii) derechos de pase por el Canal de Panamá.
- Prohibición de la compensación de pérdidas de fuente extranjera⁴⁵.
- Integrar el ámbito de aplicación de los precios de transferencia⁴⁶.

Habría que añadir, como una cuarta medida, la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a partir del 1 de enero del 2013.

En el Perú, existe un sistema mixto para identificar países o territorios de baja o nula imposición, en el que junto a la comparación del tributo soportado en el tercer país, se incluye un sistema de lista. La peculiaridad radica en que concurrentemente a la baja o nula tributación identificada mediante la comparación de la tributación efectiva del país o territorio; éste debe presentar por lo menos una de las cuatro características adicionales que señala la ley⁴⁷. Cabe señalar que la lista aludida, emitida por primera vez el año 2001, no ha sido modificada a la fecha, lo cual no es un fenómeno aislado del Perú, ya que la misma situación se ha presentado en varios países. La razón corresponde a la dificultad técnica de confeccionar una lista exhaustiva en un ámbito sumamente dinámico.

Con relación a la calidad de baja o nula imposición atribuida a los países o territorios contenidos en la lista no cabe prueba en contrario y, de este modo, no es factible que el contribuyente pruebe o demuestre que no disfruta de un régimen privilegiado⁴⁸.

En efecto, conforme al artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta,

⁴² Si bien el régimen tributario de las SAFI ha sido derogado, existen empresas que gozan del beneficio en tanto el año 2005 consolidaron el impuesto y se acogieron a una suerte de estabilidad por quince años en virtud a lo previsto por el artículo 7 de la Ley 11,073.

⁴³ Tal situación se resalta, respecto al régimen español en: ALMUDÍ CID, José Manuel. Op. cit. p. 1082.

⁴⁴ Sin admitir prueba en contrario, conforme al inciso m del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴⁵ Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴⁶ Numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴⁷ El Capítulo XVI del reglamento que comprende a los artículos 86 y 87 fue incorporado por el Decreto Supremo 045-2001-EF publicado el 20 de marzo de 2001.

⁴⁸ Como sí sucede en otros países en los que existe la lista, entre otros, España.

se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquél donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea 0% o inferior en un 50% o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de conformidad con el Régimen General del Impuesto y que, adicionalmente, presente al menos una de las siguientes características:

- Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo.
- Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias y que excluya explícita o implícitamente a los residentes.
- Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio.
- Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia.

Mediante una reciente modificación al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁴⁹ se ha establecido que en caso el Perú suscribiera con algún país o territorio de baja o nula imposición un convenio para evitar la doble imposición que incluya una cláusula de intercambio de información, la calificación de dicho país o territorio como de baja o nula imposición dejará de tener efecto desde que entra en vigor dicho convenio. Al respecto, es preciso notar que si bien el país deja de tener la calificación de país o territorio de baja o nula imposición, tal hecho no lo eximiría de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional en el supuesto en que califique en función a la tributación inferior al 75% del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

De esa forma, a los contribuyentes domiciliados, respecto al país que suscriba un convenio tributario y que calificaba como país o territorio de baja o nula imposición, se les levantará la prohibición de la deducción de gastos y se les permitirá la compensación de pérdidas de fuente extranjera; no obstante, podrían estar incursos en el ámbito de aplicación de los precios de transferencia si es que realizan transacciones con partes vinculadas de tal país; y, asimismo, podrían estar en el ámbito de aplicación de la transparencia fiscal internacional por aplicación del *test* del 75% antes aludido.

Desde el año 2004, Venezuela ya contaba con una disposición similar a la que el Perú incorpora el año 2012, en el sentido de que los países o territorios con los cuales celebrase un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información no serán considerados como jurisdicciones de baja imposición fiscal. No obstante, se incorpora la adecuada condición –inexistente en la normatividad peruana– de que aquellos países o territorios que no proporcionen la información que le sea solicitada con base en la cláusula de intercambio de información del respectivo convenio, serán considerados jurisdicciones de baja imposición fiscal⁵⁰.

B. Comparación impositiva

En virtud a lo antes señalado, se observa que el régimen de transparencia fiscal internacional tendría paralelamente dos límites o parámetros que determinan su aplicación: Por una parte, la tasa efectiva del Impuesto a la Renta inferior en un 50% y, por otro lado, el sometimiento de las rentas pasivas a un impuesto igual o inferior al 75% del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza. No obstante, cabe reiterar que, para la calificación de un país como de baja o nula imposición, la tributación del 50% tiene que coexistir con una o más características propias de los paraísos fiscales previstas por el reglamento.

En tal sentido, la comparación del impuesto peruano con los impuestos pagados en el ex-

⁴⁹ Decreto Supremo 258-2012-EF, publicado el 18 de diciembre de 2012, con vigencia desde el 1 de enero del 2013.

⁵⁰ Artículos 3 y 4 de la Resolución SNAT 2004 0232, del 24 de abril del 2004. En: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/SENIAT_CA/02INFORMACION/2.1TRIBUTOS_INTERNOS/2.1.1NORMATIVA/2.1.1.09NORMATIVA_ISLR/PROVIDENCIA232.pdf.

tranjero no se limitarían a los impuestos por la renta empresarial satisfechos en la jurisdicción donde la entidad está constituida, establecida, es residente o domiciliada; sino que incluirían los impuestos conocidos como *withholding taxes* o retención en el país de la fuente. En mi opinión, la comparación con la tasa de retención se presentaría en tres casos:

- a. La renta es generada en el país o territorio en el que la entidad está constituida o establecida; no obstante, la legislación de tal país o territorio lo trata como un no domiciliado o no residente.
- b. La renta es generada en el país o territorio en el que la entidad está constituida o establecida, pero se la considera de fuente extranjera por la utilización de criterios diferentes de sujeción de rentas.
- c. La renta es sometida a un impuesto en un tercer país.

En la misma línea, con relación a los impuestos que deben de tomarse en cuenta a efecto de la comparación en España, Sanz Gadea señala que ésta no “parece limitarse a los impuestos satisfechos en la jurisdicción en donde reside la entidad controlada, de manera tal que impuestos satisfechos a otras jurisdicciones, en particular los denominados *withholding*, también deberán ser tomados en consideración”⁵¹.

El numeral 2 antes señalado estaría recogido indirectamente por la Ley del Impuesto a la Renta, en el numeral 2 del artículo 115, cuando prevé la improcedencia de la atribución en el caso de rentas pasivas que hubiesen sido gravadas con un Impuesto a la Renta en un país o territorio distinto a aquél en el que la entidad controlada no domiciliada esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada, con una tasa superior al 75% del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza. El impuesto en el tercer país no sería otro que el *withholding tax*. En tal sentido, queda ratificado, por lo menos, uno de los dos supuestos que planteo como susceptibles de aplicación de la retención.

No obstante, es preciso notar que, en general, una característica de los *withholding taxes* es que se aplican sobre renta bruta; no obstante, la Ley del Impuesto a la Renta, con relación a

las rentas pasivas a ser atribuidas, permanentemente se refiere a rentas netas.

En México, la discusión no existe, ya que la comparación se circunscribiría a un porcentaje en particular, en tanto su Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa 28%.

Para efecto del análisis del caso peruano, en la tabla que se expone a continuación se consideran los dos parámetros de comparación nominal, es decir el 75% considerado exclusivamente para el ámbito de aplicación de la transparencia fiscal internacional y el 50%, reiterando que para que un país o territorio califique como de baja o nula imposición, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere el cumplimiento de un requisito adicional.

La comparación no está exenta de dificultades, ya que requiere un conocimiento que no se limita a la tasa nominal del Impuesto a la Renta en un tercer país. Cabe notar, además, que los criterios de sujeción que utilizan los países corresponden exclusivamente a su soberanía tributaria, manifestada por la voluntad del legislador.

Una situación compleja es la de los países que cuentan con un sistema territorial de renta, también conocido como sistema de fuente, que gravan solamente la renta producida en su territorio. En tales casos, a pesar de que tales países tienen una tasa nominal para domiciliados, usualmente dentro del promedio internacional, es probable que, reliquidando el Impuesto a la Renta conforme al sistema peruano de renta de fuente mundial, incluyendo la renta de fuente extranjera de cualquier filial, la tributación resultante sea inferior en un 75% a la que soportaría la entidad en el Perú.

Tal es el caso de Nicaragua, Guatemala, Costa Rica, Uruguay, Paraguay y Bolivia, entre otros, que en la actualidad cuentan con un sistema territorial de renta que somete a gravamen sólo las rentas de fuente propia, con tasas nominales que superan el 75% de la tasa del Impuesto a la Renta empresarial peruano que asciende al 30%; no obstante, la base imponible no incluye rentas de fuente extranjera, que en algunos supuestos, podría ser la única renta de la entidad.

⁵¹ SANZ GADEA, Eduardo. Op. cit. p. 626.

	Tipo de Renta	Impuesto a la Renta en el Perú	Inferior en 75%	Inferior en 50% + Requisito
1.	Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades	4.1%	1.025%	2.05%
2.	Los intereses	4.99%	1.2475%	2.495%
	Entre partes vinculadas	30%	7.5%	15%
3.	Las regalías	30%	7.5%	15%
4.	Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los derechos a que se refiere el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta	30%	7.5%	15%
5.	Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles	30%	7.5%	15%
6.	Las rentas y ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios: Dentro del Perú	5%	1.25%	2.5%
7.	Las rentas y ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios: Fuera del Perú	30%	7.5%	15%
8.	Las ganancias de capital provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles, salvo que la entidad controlada no domiciliada se dedique al negocio de bienes raíces	30%	7.5%	15%
9.	Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquier de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas conforme a los numerales 1, 2, 3, y/o 7 antes señalados	30%	7.5%	15%
10.	Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país siempre que sean partes vinculadas, tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su impuesto en el país, y dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del Impuesto menor al 30%.	30%	7.5%	15%

La situación se agrava cuando, por ejemplo, se trata de rentas procedentes de ganancias patrimoniales llevadas a cabo en Costa Rica, pero de forma no habitual, en cuyo caso tal renta no constituye renta de fuente costarricense y, por tanto, se le excluye de la base imponible⁵². En tal sentido, en la comparación a llevarse a

cabo, en el Perú no bastará con incluir la renta de fuente extranjera de la entidad de Costa Rica, sino que además se incorporarán los conceptos que resultan gravados en el Perú conforme a la Ley del Impuesto a la Renta; entre otros, las ganancias patrimoniales de las empresas.

⁵² El inciso d del artículo 6 de la Ley 7096, que prevé: “Exclusiones de la renta bruta. No forman parte de la renta bruta: [...] Las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley. Para los efectos de esta ley, por habitualidad, ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecute en forma pública y frecuente, y a la que dedica la mayor parte del tiempo”.

Mención aparte tiene el caso de Panamá, que está incluido en la lista de países o territorios de baja o nula imposición del Perú —al margen de su voluntad de intercambio de información puesta de manifiesto a través de la celebración de varios convenios con terceros países en tal sentido. Además de tener un sistema territorial de renta, fomenta la refacturación por sumas mayores, al eximir la de gravamen⁵³, a través del párrafo 2 del artículo 694 de su Código Fiscal, que señala:

Parágrafo 2.- “No se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá la renta proveniente de las siguientes actividades:

(a) Facturar, desde una oficina establecida en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la cual dichas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá siempre y cuando que dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior”.

La norma antes reproducida ejemplifica la complejidad de la comparación del nivel efectivo de tributación requerido por la ley, al margen de la tasa nominal del Impuesto a la Renta en un país que no sólo cuenta con un sistema territorial de renta, sino que ha diseñado ficciones cuyo efecto es la inafectación de algunos tipos de renta que usualmente son gravados por los países.

IV. RENTAS PASIVAS

La Ley considera rentas pasivas a:

- a. Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades⁵⁴, excepto los pagados por una entidad controlada no domiciliada a otra.
- b. Los intereses⁵⁵, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera.
- c. Las regalías.
- d. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los derechos a que se refiere el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵⁶.
- e. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados en el desarrollo de una actividad empresarial.
- f. Las rentas y ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios.
- g. Las ganancias de capital provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles, salvo que la entidad controlada no domiciliada se dedique al negocio de bienes raíces.

⁵³ El efecto devastador en las bases tributarias de terceros países de la legislación de Panamá (en particular el inciso transcrito) se agrava en los Estados que no han implementado adecuadamente fiscalizaciones de precios de transferencia o normas antiparaiso.

⁵⁴ La Ley excluye a los conceptos previstos en los incisos g y h del artículo 24-A de la ley, “(g) Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta Ley. (h) El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado”.

⁵⁵ La norma alude a las rentas a que se refiere el inciso a del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes de capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.

⁵⁶ Artículo 27.- “Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio 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 cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (*software*) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. A los efectos previstos en el párrafo anterior, 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, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos”.

- h. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquier de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas conforme a los incisos a, b, c, y/o g antes señalados.
- i. Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país siempre que sean partes vinculadas, tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su impuesto en el país, y dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48 de la ley del Impuesto a la Renta, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del Impuesto menor al 30%.

Del análisis del artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta, se observa que la principal exclusión está vinculada con el ejercicio de actividades comerciales e industriales; así, el numeral 2, respecto de intereses excluye a las entidades bancarias o financieras; de igual forma, el numeral 5 con relación a la enajenación de inmuebles excluye a la renta si tales inmuebles hubieran sido utilizados en el desarrollo de una actividad empresarial; y en el numeral 7, relativo a las ganancias de capital provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles, se exceptúa de la consideración como renta pasiva a las ganancias de capital provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles el caso en el que la entidad controlada no domiciliada se dedique al negocio de bienes raíces. Cabe resaltar la ausencia de la exclusión genérica a las actividades comerciales e industriales.

Es preciso notar que la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 114 numeral 7, refiere a “las ganancias de capital provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmue-

bles [...]”; no obstante, tales actividades constituyen renta y no una ganancia de capital⁵⁷. Al respecto la legislación española alude a las rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre éstos.

Por su parte, por razón del importe de la renta susceptible de inclusión en relación con la renta total, el numeral 3 del artículo 115 de la ley del Impuesto a la Renta prevé que no se efectuará atribución de las rentas pasivas obtenidas por una entidad controlada no domiciliada en un ejercicio gravable cuando el total de rentas netas pasivas de dicha entidad no excedan de cinco Unidades Impositivas Tributarias [en adelante, UIT] o cuando los ingresos que califican como rentas pasivas sean iguales o menores al 20% del total de los ingresos de la entidad controlada no domiciliada. Es preciso notar la alusión a “ingreso” y no renta⁵⁸.

En tal sentido, la ley mencionada no considera excepciones por razón de la distribución de dividendos, ni por la existencia de motivos económicos válidos, ni por cotización en mercados oficialmente organizados.

Como se observa, uno de los aspectos en que la legislación introducida en el Perú se alejaría de algunos regímenes de transparencia fiscal internacional contemplados en la legislación comparada es que no grava por atribución las rentas provenientes de la prestación de servicios por parte de la entidad controlada no domiciliada; concepto del que fluyen usualmente importantes montos a las mismas; y si bien no son en estricto pasivas, sirven para la extracción de bases imponibles⁵⁹. Sin embargo, la disposición del numeral 9 podría tener tal efecto, ya que incluye en la consideración de rentas pasivas a las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país siempre que sean partes vinculadas y que tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su impuesto

⁵⁷ Roque García Mullín diferencia a la renta de la ganancia de capital según la fuente subsista o se agote con la operación. GARCÍA MULLÍN, Roque. “Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto”. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos. 1978.

⁵⁸ El artículo 107.3 del TRLIS de España vinculado a la excepción por razón del importe de la renta en relación a la renta total, establece dos relaciones entre la renta susceptible de inclusión y la renta o los ingresos de la entidad controlada.

⁵⁹ Nótese que, en virtud del inciso m del artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, los gastos realizados en países o territorios de baja o nula imposición no son deducibles, salvo algunas excepciones.

en el país, y que, entre otros, siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del Impuesto menor al 30%, conforme se expone más adelante.

Por otra parte, es preciso notar que algunas legislaciones, como la española, aluden a las rentas provenientes de entidades controladas no domiciliadas que deberían incluirse en la base imponible “derivadas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios [...]”; disposición que por amplia y genérica impide que ciertos conceptos escapen de su consideración como rentas pasivas. En el mismo sentido, se alude a las rentas que provengan de “actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación [...]”.

Es importante notar que en México no se consideran ingresos sujetos al régimen fiscal preferente las regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales; siempre que, entre otros, dichos intangibles se hayan creado y desarrollado en el país en donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero que es propietaria de los mismos; y que no generen una deducción autorizada para un residente en México⁶⁰.

A. Rentas pasivas no atribuibles

La Ley señala que no se efectuará atribución de las siguientes rentas pasivas:

- a. Las que sean de fuente peruana, salvo las previstas en el numeral 9 del artículo 114⁶¹.
- b. Las que hubiesen sido gravadas con un Impuesto a la Renta en un país o territorio distinto a aquél en el que la entidad controlada no domiciliada esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada, con una tasa superior al 75% del

Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

- c. Las obtenidas por un ECND en un ejercicio gravable cuando:
 - El total de rentas netas pasivas de dicha entidad no excedan de cinco UIT.
 - Los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o menores al 20% del total de los ingresos de la entidad controlada no domiciliada.

B. Entidades crediticias

En principio, el régimen de transparencia fiscal internacional considera como renta pasiva a las rentas a que se refiere el inciso a del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta; es decir, a los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes de capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, *debentures*, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera.

El tratamiento antes señalado, de alguna manera, es consecuente con la consideración especial que, por su naturaleza, diferentes legislaciones han otorgado a las entidades crediticias. Tenemos el caso de Reino Unido donde se está discutiendo la incorporación a sus régimen de Controlled Foreign Corporation de una suerte de *safe harbour* vinculado a la capitalización de las entidades bancarias⁶².

En España, a las entidades de crédito y aseguradoras, como consecuencia del ejercicio de sus actividades, se las excluye de la obligación de incluir en su base imponible la renta positiva que provenga de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios.

⁶⁰ Artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁶¹ “Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país, siempre que: (i) Éstos y aquéllas sean partes vinculadas, (ii) tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su Impuesto en el país, y (iii) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana, o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48° de esta ley, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del Impuesto menor al 30%”.

⁶² Detallado en: http://www.hm-treasury.gov.uk/d/cfc_banking_capitalisation_em.pdf.

C. Operaciones entre partes vinculadas que constituyen gasto deducible

El numeral 9 del artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que constituyen rentas pasivas “las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país, siempre que: (i) Éstos y aquellas sean partes vinculadas, (ii) tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su impuesto en el país, y (iii) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48 de esta ley, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del impuesto menor 30%”.

Según el último supuesto del inciso iii antes señalado, tendríamos, entre otros, que constituyen rentas pasivas que serán atribuidas a sus propietarios domiciliados las rentas que la entidad controlada no domiciliada obtenga de operaciones entre partes vinculadas, que sean gasto deducible en el país y que, siendo de fuente peruana, no tributan con la tasa de Impuesto a la Renta del 30%.

Es preciso recordar que el inciso m del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece la prohibición de la deducción de gastos de países o territorios de baja o nula imposición (excepto intereses, seguros o reaseguros, cesión en uso de naves y aeronaves, transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país y derechos de pase por el Canal de Panamá). En tal sentido, el supuesto previsto por el numeral 9 del artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta sería aplicable sólo a los gastos permitidos por el citado inciso m del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y, adicionalmente, comprendería a los países cuya tributación es inferior al 75% del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza. La consecuencia de la consideración de tales gastos como rentas pasivas comprendidas por el régimen de la transparencia fiscal internacional sería una doble imposición inevitable, conforme se expone a continuación.

Tomemos como ejemplo una asistencia técnica prestada por una entidad controlada no domiciliada en un país no considerado país o territorio de baja o nula imposición en el que la tributación es inferior al 75% del impuesto que correspondería en el Perú, a una parte vinculada en el Perú para ser utilizada económicamente en el país⁶³, por la que procedió la retención del 15% conforme a lo previsto por el inciso f del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. A su vez, tal gasto para la empresa peruana constituye uno deducible, en virtud del artículo 37 de la mencionada ley.

Al amparo del numeral 9 del artículo 114, estaríamos ante una renta pasiva que debe ser atribuida en el Perú. Asumiendo que esta renta fuera la única obtenida por la entidad controlada no domiciliada ubicada en un país o territorio diferente a uno de baja o nula imposición, por mandato del artículo 113 de la ley del Impuesto a la Renta, esta renta tendría que ser atribuida a la empresa peruana y sometida al gravamen del 30%; no obstante, la misma ya tributó al nivel del 15% en el Perú, al margen del impuesto que, de darse el caso, aplica el país al que pertenece la entidad controlada no domiciliada.

En principio, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, habría derecho al crédito por lo pagado en el último país citado; no obstante, el reglamento de la ley, en su artículo 64-C, numeral 2, literal a prevé que, tratándose de las rentas pasivas a que se refiere el numeral 9 del artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta, “no es deducible el impuesto pagado en el exterior por la entidad controlada no domiciliada si dichas rentas son consideradas de fuente peruana”.

En tal sentido, la asistencia técnica de fuente peruana prestada por una entidad controlada no domiciliada en países o territorios diferentes aquellos de baja o nula imposición en los que la tributación es inferior al 75% del impuesto que correspondería en el Perú, en todos los casos será sometida a la retención del 15%, adicionalmente al régimen de transparencia fiscal internacional que implica un gravamen del 30%; y no será posible deducir en el país el Impuesto a la Renta pagado en el exterior por la referida entidad no domiciliada.

⁶³ Conforme al inciso j del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta: “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: [...] La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país”.

Con relación a las partes vinculadas, cabe señalar que el artículo 63 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo 258-2012-EF, publicado el 18 de diciembre de 2012, prevé las situaciones en las que se entiende la existencia de partes vinculadas exclusivamente para el régimen de transparencia fiscal internacional.

V. PRESUNCIONES DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

El régimen de transparencia fiscal internacional crea tres presunciones, una de las cuales no admite prueba en contrario, y dos que sí lo hacen.

La primera presunción es que si los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o mayores al 80% del total de los ingresos de la entidad controlada no domiciliada, el total de los ingresos de éstas serán considerados como rentas pasivas.

Adicionalmente, se introducen dos presunciones que sí admiten prueba en contrario:

- a. Carácter pasivo de todas las rentas obtenidas por una entidad controlada no domiciliada constituida, establecida, residente o domiciliada en un país o territorio de baja o nula imposición.
- b. Generación de intereses, en tanto prescribe que la entidad controlada no domiciliada constituida, establecida, residente o domiciliada en un país o territorio de baja o nula imposición genera una renta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés activa más alta que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio, por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios domiciliados en el país. La norma también establece que en caso el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés activa promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa.

La presunción de generación de renta alude a la aplicación de una tasa de intereses sobre el mayor de los siguientes dos valores:

- El valor de adquisición de la participación; o
- El valor de participación patrimonial.

A su vez, la norma refiere a dos tasas de intereses: En primer lugar, a la tasa de interés activa promedio de las empresas de su sistema financiero publicada oficialmente por el país o territorio de baja o nula imposición; y, en caso de no existir tal publicación oficial, se aplicará la tasa de interés activa más alta que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio.

Con relación a la presunción del carácter pasivo de todas las rentas de una entidad controlada no domiciliada, cabe señalar que bajo la interpretación de que el establecimiento permanente se encuentra en el ámbito de la transparencia fiscal internacional, tendríamos que las sucursales que tienen actividad empresarial diferente a la mera obtención de rentas pasivas, como por ejemplo la actividad bancaria y financiera, tendrían que demostrar el carácter no pasivo de sus rentas.

VI. DOBLE IMPOSICIÓN

En cuanto a la posible doble imposición, para efecto del análisis se diferenciará el tratamiento otorgado por la Ley del Impuesto a la Renta ante la ausencia de convenios para evitar la doble imposición y, en el numeral siguiente, se tratará la situación de dichos convenios. Dentro del primer grupo, analizaremos la doble imposición internacional y el crédito por impuesto pagado en el exterior; después se expondrá el problema de la doble imposición interna y las sucursales y otros establecimientos permanentes; y, finalmente, la doble imposición interna y los dividendos.

A. Doble imposición internacional: Crédito por impuesto pagado en el exterior

La norma prevé la eliminación de la doble imposición jurídica a través del otorgamiento de un crédito directo por el impuesto pagado por las rentas atribuidas a los contribuyentes domiciliados, con los mismos límites aplicables a cualquier impuesto pagado en el exterior; es decir, los previstos en el inciso e del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta⁶⁴. En tal

⁶⁴ El artículo 88 enumera los conceptos que los contribuyentes tienen derecho a deducir y, en su inciso e, señala: "Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas

sentido, los límites los constituirán la tasa media del contribuyente y el impuesto efectivamente pagado. En cuanto a la tasa media, su cálculo varía tratándose de personas naturales y jurídicas.

La vigente definición de tasa media contenida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiente a la modificación introducida por el Decreto Supremo 313-2009-EF⁶⁵, distingue dos formas de cálculo: Una aplicable a personas naturales (sin negocio) y la otra a contribuyentes de tercera categoría.

Para personas naturales, la tasa media es el porcentaje que resulta de relacionar el impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta neta de fuente extranjera, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, para efecto del cálculo, se reconstruye la renta de fuente mundial añadiendo las siete UIT en el caso de existir renta de fuente peruana, que sólo puede corresponder a rentas de trabajo⁶⁶.

En el caso de contribuyentes de tercera categoría, la tasa media es el porcentaje que resulta de relacionar el impuesto determinado con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera; y, de existir pérdidas de ejercicio anteriores, éstas no se restarán de la renta neta. Significa esto que para efecto del cálculo se reconstruye la renta de fuente mundial adicionando las pérdidas antes deducidas.

Es importante notar que en el régimen de transparencia fiscal se permite la deducción de impuestos pagados en países o territorios de baja o nula imposición, lo cual no es usual; así, por ejemplo, el numeral 9 del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de España prohíbe tal crédito⁶⁷. Deviene en contraproducente el otorgamiento de créditos

o deducciones en estos casos, dada la opacidad en la información que caracteriza a los paraísos fiscales.

Cabe señalar, adicionalmente, que en el Perú no se prevé la eliminación de la doble imposición económica a nivel de la Ley del Impuesto a la Renta y los únicos supuestos en los que ésta procede son los contenidos en los convenios para evitar la doble imposición, en los que para el caso de dividendos, además del crédito otorgado por el impuesto pagado directamente por el accionista, es posible utilizar el pagado por la empresa que efectúa la distribución⁶⁸.

Es preciso notar que el artículo 116 de la mencionada ley establece que los contribuyentes domiciliados a quienes se les atribuye rentas netas pasivas de una entidad controlada no domiciliada deducirán del impuesto en el país que grave dichas rentas “el impuesto pagado en el exterior por la referida entidad”, sin especificar el lugar donde se llevó a cabo el pago. No obstante, el reglamento, en su artículo 64-C, señala que el impuesto a acreditar es el efectivamente pagado en el exterior, “sea que ese impuesto haya sido pagado en el país en el que está constituida o establecida o en el que sea residente o domiciliada, y/o en otro país”; quedando clara la admisión como crédito del impuesto pagado en un tercer país.

B. Doble imposición interna: Sucursales y otros establecimientos permanentes

En cuanto al establecimiento permanente, entre otros, de las sucursales, que según lo concluido en el numeral 2.4 sería considerado una entidad controlada no domiciliada, se presentaría una situación grave de doble imposición, ya que coexistirán las siguientes obligaciones:

- La empresa peruana debe declarar y pagar el impuesto correspondiente a la renta generada por el establecimiento

obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna”.

⁶⁵ Publicado el 30 de diciembre de 2009 y vigente desde el 31 de diciembre de 2009.

⁶⁶ Antes del año 2009, la tributación de la persona natural era global y se incorporaba en la base imponible las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías. En la actualidad las rentas de primera y de segunda categoría tributan de forma cedular.

⁶⁷ Párrafo 4 del numeral 9 del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades: “En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales”.

⁶⁸ Así lo establece el convenio suscrito con Chile en el punto 4 de su protocolo, el convenio con el Canadá en el literal b del numeral 2 del artículo 23 y el Convenio con Brasil en el literal b del numeral 1 del artículo 22.

permanente conforme a lo previsto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (régimen de lo devengado), probablemente como lo ha venido haciendo anualmente; y,

- Los contribuyentes propietarios deben tributar por las rentas pasivas atribuidas del establecimiento permanente en calidad de entidad controlada no domiciliada en virtud del artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta (régimen de transparencia fiscal internacional).

Con relación al impuesto pagado en el exterior, pareciera que es posible reconocerlo “doblemente” como crédito; en el primer caso, en virtud del inciso e del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que, en el segundo, de conformidad con el artículo 116 del mismo cuerpo legal. No obstante, la situación se complica aún más cuando no existe impuesto efectivamente pagado en el exterior y la tributación es doble. En tal caso, tributaría tanto la empresa domiciliada (por ejemplo la que tiene una sucursal en un país o territorio de baja o nula imposición), cuanto el contribuyente propietario, sin ninguna posibilidad de que el último utilice como crédito el impuesto peruano pagado por la empresa domiciliada que cuenta con el establecimiento permanente. El régimen de transparencia fiscal internacional pareciera haber sido diseñado únicamente para eliminar la doble imposición de las filiales; mientras que respecto de las sucursales y otros establecimientos permanentes no existe disposición que pueda solucionar el problema.

C. Doble imposición interna: Dividendos

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que las entidades controladas no domiciliadas distribuyan a los contribuyentes domiciliados en el país no estarán gravados con el impuesto en el país correspondiente a rentas netas pasivas que hubiesen sido atribuidas. Para tal efecto, se considerará que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades distribuidas corresponden a las rentas netas pasivas en forma proporcional a la parte que dichas rentas representan respecto del total de las rentas netas de las entidades controladas no domiciliadas.

Como se observa, el régimen de transparencia fiscal internacional peruano se aplica incluso cuando la junta de accionistas u órgano equivalente de la entidad extranjera hubiere acordado la distribución de los beneficios obtenidos en el ejercicio. En tal sentido, la normativa peruana se asemeja a la española, que difiere de la aplicable en otros países en los que no se aplica la transparencia fiscal cuando se confirma la existencia de una política de efectiva distribución de beneficios por parte del ente extranjero como, por ejemplo, Reino Unido. Puede afirmarse entonces, que el régimen de transparencia fiscal internacional en el Perú resulta aplicable incluso en los casos en los que la presencia de una entidad en el extranjero no implica la ventaja fiscal constituida por el no reparto de utilidades; con el consecuente diferimiento del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que el no sometimiento a tributación en el Perú de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que las entidades controladas no domiciliadas distribuyan a los contribuyentes domiciliados en el país está condicionado a la atribución previa. En tal sentido, a efecto de corregir la doble imposición jurídica interna, no bastaría con que hubiese devengado la obligación de imputar tales rentas, sino que es necesario que tal imputación se haya realizado de forma efectiva.

Respecto de la exigencia de imputación efectiva aplicable en España –al igual que en el Perú–, Almudí Cid afirma que se encuentra plenamente justificada “puesto que, en caso contrario, la ausencia de información de la Administración tributaria española sobre los rendimientos obtenidos por las entidades participadas en el extranjero jugaría en favor del contribuyente que ha incumplido sus obligaciones tributarias”⁶⁹.

D. Convenios para Evitar la Doble Imposición

Si bien los Comentarios al Modelo de la OCDE y al Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas señalan que las cláusulas internas de antielusión son compatibles con los convenios para evitar la doble imposición y, en particular respecto de la transparencia fiscal internacional⁷⁰, indican que el uso de

⁶⁹ ALMUDÍ CID, José Manuel. Op. cit. p. 1099.

⁷⁰ Comentario 23 al artículo 1.

compañías base o instrumentales puede ser combatido a través de la legislación Controlled Foreign Corporation, cabe señalar que existirían circunstancias en las que tales cláusulas no necesariamente regulen circunstancias abusivas⁷¹.

Tal aseveración ha sido recogida en el Modelo de Convenio de la ONU⁷² en su versión del año 2011, que indica que si bien algunas normas domésticas antiabuso específicas son diseñadas con referencia a factores objetivos, entre otros, el nivel de accionariado, lo cual facilita su aplicación, también podrían resultar afectadas algunas transacciones que no constituyen abuso.

Es importante notar que los Comentarios del Modelo de Convenio de la ONU del 2011 reconocen la inclusión del régimen de transparencia fiscal internacional en la legislación de los países como una de las medidas más efectivas para tratar el caso de los arreglos que involucran compañías que concentran el poder económico y administrativo de entes situados en otros países⁷³; mientras que el Modelo de Convenio de la OCDE lo reconoce sólo como un instrumento legítimo para proteger la base tributaria doméstica, sin calificar su eficiencia⁷⁴.

Por su parte, el Modelo de Convenio de la ONU admite la existencia de quienes alegan que la regulación Controlled Foreign Corporation “violaría” algunos artículos de los tratados; mientras que el Modelo de Convenio de la OCDE sólo admite la existencia de “conflictos” con algunos artículos, aludiendo ambos al párrafo 1 del artículo 7 y párrafo 5 del 10. No obstante y aunque parece contradictorio en el

caso del Modelo de Convenio de la ONU, ambos modelos sostienen la compatibilidad de la regulación Controlled Foreign Corporation con los convenios.

Con relación a la compatibilidad de las normas sobre transparencia fiscal internacional con los convenios de doble imposición que sostiene el Modelo de Convenio de la OCDE, Vega Borrego resalta que la OCDE “[...] más que tratar de justificar jurídicamente la razones de por qué estas normas son compatibles con los convenios de doble imposición, lo que pretende es reflejar la postura de las Administraciones tributarias a favor de este tipo de normas. Todo ello, como ha señalado la doctrina, con el objetivo de utilizar los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE como una vía para influir en los ordenamientos internos. Con ello se pretende evitar, que los tribunales de los Estados no sigan el ejemplo del Consejo de Estado francés que, el 28 de julio de 2002, declaró incompatible con el convenio de doble imposición Francia-Suiza la norma francesa sobre transparencia fiscal internacional”⁷⁵. Al respecto, cabe señalar que tal comentario alcanzaría también al Modelo de Convenio de la ONU en la medida en que este reproduce el Comentario 23 al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE en su Comentario 74 al mismo artículo del Modelo de Convenio de la ONU.

Recientemente, en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional llevado a cabo en Copenhague en agosto de 2013, antes aludido, se deja constancia de que, a nivel de los países participantes⁷⁶, se ha reportado muy pocos casos vinculados a Controlled Foreign Corporation fuera del área de los convenios de

⁷¹ VEGA BORREGO, Felix Alberto. “Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional”. En: Monografías Fiscalidad Internacional. Madrid: CEF. 2007. p. 926. Vega Borrego, al finalizar el párrafo transcrito, cita a Martín Jiménez.

⁷² Comentario 19 del artículo 1 en: Department of Economic & Social Affairs, United Nations. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nueva York: Naciones Unidas. 2011. p. 44.

⁷³ Comentario 74 al artículo 1 del Modelo de Convenio de la ONU, p. 69: “These approaches, however, might not be successful in dealing with arrangements involving companies that have substantial management and economic activities in the countries where they have been established. One of the most effective approaches to dealing with such cases is the inclusion, in domestic legislation, of controlled foreign corporation (CFC) legislation”.

⁷⁴ Comentario 23 al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷⁵ VEGA BORREGO, Felix Alberto. Op. cit. p. 926.

⁷⁶ 38 países: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Colombia, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Hungría, Holanda, India, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Perú, Polonia, Portugal, Rusia, Serbia, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Ucrania, Reino Unido y República Checa.

doble imposición y que la mayoría de países considera la inexistencia de conflictos de las cláusulas Controlled Foreign Corporation con los convenios de doble imposición; no obstante, existe un grupo que considera la existencia de diferentes niveles de incompatibilidad⁷⁷.

En cuanto a los convenios de doble tributación bilaterales vigentes del Perú, que son los suscritos con Chile el 8 de junio de 2001⁷⁸, con Canadá el 21 de julio de 2001⁷⁹ y Brasil el 17 de febrero de 2006⁸⁰, se observa que sólo el último contiene una cláusula bilateral vinculada con la transparencia fiscal internacional en el literal d del numeral 5 del protocolo⁸¹:

“Las disposiciones del Convenio, especialmente las del artículo 23, no impedirán que un Estado Contratante aplique las disposiciones de su legislación nacional relativa a la subcapitalización o para combatir el diferimiento del pago del Impuesto a la Renta incluida la legislación de sociedades controladas extranjeras (legislación ‘CFC’) u otra legislación similar”.

Cabe resaltar, no obstante, que la cláusula citada colisiona con el numeral 5 del artículo 10 del propio convenio de doble imposición Perú-Brasil que, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE, prohíbe someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Respecto de las reglas Controlled Foreign Corporation contempladas en la legislación de Brasil, Taveira considera que, por sus peculiaridades, entran en conflicto con los convenios y divergen de la práctica internacional y de las recomendaciones de la OCDE; en tanto podrían denegarse los beneficios de un convenio incluso si una transacción o estructura es absolutamente legítima y no es usada con propósitos de evasión tributaria⁸².

Por su parte, la Decisión 578, que constituye el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 4 de mayo de 2004⁸³, no alude al régimen de transparencia fiscal internacional y este resultaría inconcebible en su esquema de gravamen exclusivo en el país de la fuente, en virtud del cual el país de residencia debe considerar como “exonerada” la renta gravada por la fuente⁸⁴. En tal sentido nos encontramos ante un convenio multilateral que, rompiendo el esquema de fuente mundial recogido en la legislación de tres (Colombia, Ecuador y Perú) de sus cuatro países miembros, reconoce exclusivamente el gravamen territorial.

Finalmente, es preciso señalar que en el convenio de doble imposición que el Perú suscribió con España el 6 de abril de 2006 —el cual no ha sido aprobado por el Congreso de la República pero que, a su vez, no ha sido oficialmente desaprobado⁸⁵—, se recoge, en su artículo 28, una “limitación de beneficios”,

⁷⁷ WIMAN, Bertil y Mattias DAHLBERG. Op. cit. p. 54.

⁷⁸ Aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 27905 publicada el 6 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

⁷⁹ Aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 27904 publicada el 5 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

⁸⁰ Aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 29233 publicada el 22 de mayo de 2008.

⁸¹ Texto extraído de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas, en tanto no ha sido publicado oficialmente en el Diario Oficial El Peruano. En: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Brasil.pdf.

⁸² INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. Op. cit. p. 150.

⁸³ Sobre la naturaleza multilateral y características de la Decisión 578, ver: VILLAGRA, Renée. “La Red de Convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países de Sudamérica”. En: SERRANO, Antón. *Fiscalidad Internacional*. Quinta edición. Madrid: CEF. 2013. pp. 1463-1528.

⁸⁴ El artículo 3 de la Decisión 578 denominado Jurisdicción Tributaria señala: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”.

⁸⁵ El convenio de doble imposición Perú - España ingresó al poder legislativo mediante el Proyecto de Ley 7/2006-PE en la legislatura anterior (2006-2011) y fue derivado a dos comisiones del Congreso: A la de Economía y Finanzas y a la de Relaciones Exteriores. Según la información de la página web del Congreso, en la

una cláusula genérica, no expresa respecto de la legislación Controlled Foreign Corporation, que señala que sus disposiciones no impedirán a los Estados contratantes aplicar las disposiciones antiabuso contempladas en su legislación interna. Cabe señalar, sin embargo, que a la fecha el Perú y España se encontrarían negociando un nuevo convenio de doble imposición, conforme lo evidencia la Resolución de Superintendencia 118-2013/SUNAT publicada el 11 de abril de 2013.

E. PÉRDIDAS

La procedencia de la compensación de pérdidas no está contemplada en el régimen de transparencia fiscal internacional introducido en el Perú; sin embargo, ello no constituye novedad en tanto antes de la existencia de tal legislación en el Perú ya se encontraba prohibido el reconocimiento de pérdidas procedente de países o territorios de baja o nula imposición en el globo de renta de fuente extranjera.

En general, en virtud a la Ley del Impuesto a la Renta, las pérdidas de fuente extranjera son susceptibles de compensación dentro del globo de resultados de fuente extranjera; no obstante, no es posible traer como resultado final de tal globo un resultado negativo. Sin perjuicio del tratamiento antes expuesto, en virtud del artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta, en la compensación de resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera, desde el ejercicio 2001, está prohibido tomar en cuenta las pérdidas de países o territorios de baja o nula imposición. En tal sentido, no es de extrañar que el régimen de transparencia fiscal internacional no contemple el reconocimiento de tales pérdidas.

Cabe señalar; sin embargo, que los regímenes Controlled Foreign Corporation de otros países, han previsto tratamientos que incluyen el arrastre de las pérdidas de las entidades extranjeras de forma cedular y separada a las rentas ordinarias de la empresa; e incluso al-

gunos sistemas más modernos permiten que las pérdidas ordinarias de la empresa puedan compensarse con rentas atribuidas conforme a la transparencia fiscal internacional⁸⁶.

F. OBLIGACIONES FORMALES

En cuanto a las obligaciones formales, la ley no exige nada específico, sino que, por el contrario, en un plano general, requiere que los contribuyentes domiciliados en el país mantengan en sus libros y registros, con efecto tributario, en forma detallada y permanente tres conceptos:

- Las rentas netas que le atribuyan sus entidades controladas no domiciliadas,
- Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades provenientes de su participación en entidades controladas no domiciliadas; y
- El impuesto pagado por las citadas entidades.

Al respecto es preciso notar que en principio los libros y registros son contables, por lo que la alusión hecha por la ley a “libros y registros con efecto tributario” deviene más bien en inexacta y podría generar distorsiones.

A efecto del mejor control, la norma faculta a la administración tributaria a establecer el detalle de la información que deben contener los libros y registros, así como a solicitar la presentación de documentación e información, de cualquier forma (periódica o no).

Es usual que la administración tributaria requiera información con relación a la transparencia fiscal internacional; así, por ejemplo, en España, los sujetos pasivos a quienes les resulta aplicable tal régimen deben presentar conjuntamente con su declaración del Impuesto a la Renta los siguientes datos relacionados con la entidad no residente⁸⁷:

última comisión citada recibió un dictamen con mayoría en contra de su aprobación, la comisión de Economía y Finanzas no se pronunció a la fecha de cierre de la legislatura (2011) y en consecuencia el proyecto de ley no llegó al pleno del Congreso. En la actualidad el Proyecto de Ley se encuentra archivado por “fin de período parlamentario”, como sucede con todos los proyectos de ley de legislaturas anteriores. No obstante, en nuestra opinión, por tratarse de un instrumento suscrito por dos Estados, jurídicamente era posible volver a presentarlo mediante un nuevo proyecto de ley para su aprobación conforme al artículo 56 de la Constitución en la legislatura vigente (2011-2016). Para este comentario se accedió a: <http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2006.nsf>. Consulta: 11 de marzo del 2013.

⁸⁶ Tal es el caso del régimen vigente en Francia a partir del 1 de enero del 2006.

⁸⁷ ALMUDÍ CID, José Manuel. Op. cit. p. 1104.

- Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- Relación de administradores.
- Balance de la cuenta de pérdidas o ganancias.
- Importe de la renta positiva que debe ser incluida en la base imponible.
- Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

A título ilustrativo tenemos el caso de Venezuela, donde existe la obligación de presentar, conjuntamente con la declaración anual definitiva de rentas, una declaración informativa sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan realizado o mantengan en jurisdicción

de baja imposición fiscal, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro documento que respalde la inversión⁸⁸.

En México, se requiere que los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a las que se refiere la legislación sobre transparencia fiscal; y, adicionalmente, requiere la presentación dentro del plazo correspondiente de una declaración informativa sobre los ingresos generados en el ejercicio inmediato anterior, sujetos a regímenes fiscales preferentes “acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria”⁸⁹.

⁸⁸ Artículo 107 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

⁸⁹ Artículos 213 y 214 de la Ley sobre la Renta de México.



LA HABITUALIDAD EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES Y EL IMPUESTO A LA RENTA

Luis Antonio Hernández Berenguel*

In the case of a natural person, conjugal community or an undivided succession domiciled in Peru which generates capital gains by transferring immovable goods, the profit generated is taxed with income tax and may be graded as second category income –capital gain– or third category income –entrepreneurial income.

From the analysis of Peruvian legislation, the author explains how the regularity in the transfer of immovable goods is configured to grade the profit made as second category income –when, over a year’s time, no more than two goods are transferred– and how, from the third transfer onward, the income will qualify as a third category income. Likewise, the author puts in evidence how the transfer of immovable goods occupied as a home is not considered as a capital gain when the seller does not generate third category income.

KEY WORDS: Regularity, alienation of immovable goods, capital gain, income tax.

Tanto las personas naturales cuanto las sociedades conyugales, así como las sucesiones indivisas domiciliadas en el país y que producen ganancias de capital por la enajenación de inmuebles, generan rentas que se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta. Éstas califican como de segunda categoría –renta de capital– o tercera categoría –renta empresarial.

A partir de la legislación vigente, el autor analiza cómo la habitualidad funciona como criterio para calificar las rentas obtenidas por enajenar inmuebles como de segunda categoría –cuando sean no más de dos enajenaciones en un mismo año– y cómo, a partir de la tercera, éstas serán calificadas como de tercera categoría. Asimismo, evidencia que no constituirá ganancia de capital la enajenación de inmuebles ocupados como casa-habitación cuando el enajenante no genere rentas de tercera categoría.

PALABRAS CLAVE: Habitualidad, enajenación de bienes inmuebles, ganancias de capital, Impuesto a la Renta.

* Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio de Hernández & Cía. Abogados.

I. LAS GANANCIAS DE CAPITAL

La Ley del Impuesto a la Renta, entre los ingresos que considera gravados con el citado tributo, en el inciso b del artículo 1, incluye expresamente las ganancias de capital. A su vez, el inciso a del artículo 1 del Reglamento respectivo precisa que están gravadas dichas ganancias aunque no provengan de actividad habitual.

Una revisión del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta nos lleva a comprobar que existen otros tres tipos de ingresos gravados con ese tributo, aparte de las ganancias de capital. Ellos son: (i) Las “rentas producto”, definidas como las que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; (ii) otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por la indicada ley; y (iii) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la misma ley.

La primera cuestión que se suscita al respecto es qué se entiende por ganancias de capital, encontrándose la respuesta en el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual la ganancia de capital es el ingreso que proviene de la enajenación de bienes de capital. Estos últimos son “aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”. Si se trata de una empresa cuyo giro es la extracción y venta de minerales, pero al mismo tiempo es poseedora de uno o más inmuebles y en un momento dado decide vender uno de dichos inmuebles obteniendo una ganancia, ésta califica como una ganancia de capital, porque la empresa en cuestión no se dedica a venta de inmuebles.

García Mullin señala que las ganancias de capital “se originan en la realización de bienes patrimoniales, en tanto la realización de esos bienes no sea el objeto de una actividad lucrativa habitual”, añadiendo que “esos resultados no podrían ser considerados renta producto, puesto que la fuente productora de ellos —el bien vendido— agota, al producirlos, la posibilidad de proporcionar nuevas ganancias al mismo beneficiario”¹. La renta proveniente de

la comercialización de minerales califica más bien como una “renta producto” gravada con el Impuesto a la Renta. La ganancia obtenida por esa empresa al vender un inmueble también está gravada con el citado impuesto, pero como una ganancia de capital.

De otro lado, si una persona natural es propietaria de inmuebles y los arrienda, los ingresos por arrendamientos constituyen una “renta producto” porque provienen del capital, constituyendo los inmuebles la fuente de tales ingresos y porque esa fuente es durable —no se agota por el hecho de estar arrendados y aun estando los inmuebles arrendados siguen en poder del propietario— y, consecuentemente, es susceptible de generar ingresos periódicos. Podría, en algún momento, darse el caso de que los inmuebles no estén siendo arrendados ni explotados de manera alguna, pero potencialmente son generadores de renta, porque en cualquier momento pueden ser arrendados o explotados bajo alguna forma.

En el ejemplo antes citado, la persona natural no se dedica a la venta de inmuebles sino al arrendamiento de los mismos. Si procede a venderlos, la fuente generadora de la renta —es decir, los inmuebles— deja de existir para el vendedor y pasa a ser propiedad de la persona natural o jurídica compradora. Por lo tanto, si al vender la persona natural del ejemplo los inmuebles de que es propietaria obtiene ganancias, éstas resultarán gravadas con el Impuesto a la Renta como “ganancias de capital”.

Ahora bien, como veremos más adelante, es importante establecer si la persona natural o la empresa propietaria de los inmuebles que han sido transferidos —obteniendo la vendedora ganancias de capital—, resulta ser habitual o no en esa transferencia de propiedad.

II. EL CONCEPTO DE ENAJENACIÓN

Como se ha visto ya, para que exista una ganancia de capital la fuente generadora del ingreso —esto es, en el presente caso, el inmueble del que se es propietario— pasa a ser de propiedad de una persona distinta. La fuente se agota para quien era el propietario hasta el momento de la transferencia de propiedad y ya no es para él, después de ese momento,

¹ GARCÍA MULLIN, Roque. “Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del impuesto”. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria. 1980. p. 21.

una fuente susceptible de generar ingresos periódicos. En consecuencia, en el caso de inmuebles, las ganancias de capital se configurarán siempre que estemos frente a bienes de capital cuya propiedad es transferida.

La transferencia de propiedad es entendida en la Ley del Impuesto a la Renta bajo el nombre de “enajenación” y es definida en el artículo 5 como “la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”². Es decir, para dicha ley, no es enajenación la transferencia de propiedad a título gratuito, sino exclusivamente la realizada a título oneroso.

III. LA CATEGORIZACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES

La Ley del Impuesto a la Renta clasifica las rentas en rentas de fuente peruana y en rentas de fuente extranjera. Sólo las primeras están divididas en categorías³. Las categorías son cinco y se denominan de primera, segunda, tercera, cuarta y quinta categoría, pudiendo agruparse también en rentas del capital (primera y segunda categoría), rentas empresariales (tercera categoría) y rentas del trabajo (cuarta y quinta categoría). De otro lado, los contribuyentes domiciliados en el país para fines del Impuesto a la Renta, con excepción de las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país de contribuyentes no domiciliados, tributan sobre rentas de fuente mundial, mientras que los contribuyentes domiciliados en el exterior, así como las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país de contribuyentes no domiciliados, sólo tributan sobre rentas de fuente peruana.

La renta será de fuente peruana si el inmueble que se enajena está físicamente ubicado en el país. *Contrario sensu*, si el inmueble está ubicado fuera del territorio nacional, la ganancia de capital es una renta de fuente extranjera, que estará gravada con el Impuesto a la Renta sólo si quien la ha obtenido es un contribuyen-

te domiciliado en el país, distinto a las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país de entidades del exterior.

Las ganancias de capital de fuente peruana obtenida en la enajenación de inmuebles pueden clasificarse como rentas de segunda o de tercera categoría. Si califica como renta de segunda categoría, la renta neta es igual al 80% de la renta bruta y sobre esa renta neta incide el impuesto con la tasa del 6.25% (lo cual equivale a decir que la tasa efectiva del impuesto es del 5% sobre la ganancia bruta). Empero, si califica como renta de tercera categoría, formará parte de los ingresos gravables del respectivo período anual, de forma tal que al final del período la renta imponible determinada por el contribuyente, integrada por la ganancia de capital, quedará afectada al impuesto con la tasa del 30%.

Si la ganancia de capital ha sido obtenida por un contribuyente no domiciliado, o por una sucursal, agencia u otro establecimiento permanente en el país de contribuyentes no domiciliados, por la enajenación de un inmueble ubicado en el exterior, la renta calificará como de fuente extranjera, no sujeta a tributación en el Perú.

En el caso que la ganancia de capital hubiera sido obtenida por un contribuyente domiciliado, distinto a una sucursal, agencia u otro establecimiento permanente en el país de contribuyentes no domiciliados, por la enajenación de un inmueble ubicado en el exterior, la renta calificará como de fuente extranjera, pero quedará sujeta a tributación en el Perú debido a que ese contribuyente debe pagar el impuesto sobre sus rentas de fuente mundial. Empero, como las rentas de fuente extranjera no se ubican en categoría alguna, resultará de aplicación el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta que, excluyendo la renta de fuente extranjera proveniente de ciertos bienes muebles —a los que se refiere el segundo párrafo de dicho artículo—, obliga al contribuyente a sumar y compensar entre sí sus resultados de fuente extranjera obtenidos en cada período anual; y sólo si, como consecuencia de ello,

² Transmitir el dominio implica conceder el derecho de propiedad. El artículo 923 del Código Civil define la propiedad como “el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar el bien”. Empero, la definición de “enajenación” contenida en la Ley del Impuesto a la Renta excluye los actos de transmisión del dominio a título gratuito.

³ Ello se desprende de lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta según el cual: “[...] Las rentas afectas de fuente peruana se clasifican en las siguientes categorías [...]”.

se obtiene una renta neta —es decir, después de deducir los gastos necesarios para obtener esos resultados—, ella deberá ser sumada para el pago del Impuesto a la Renta con tasa progresiva, según la magnitud de las rentas, del 15%, 21% o 30%, a la renta neta del trabajo de fuente peruana —rentas de cuarta y quinta categorías—, o con la tasa del 30% a la renta neta empresarial de fuente peruana —renta de tercera categoría.

Ahora bien, estando frente a una ganancia de capital proveniente de la enajenación de inmuebles, que califica como renta de fuente peruana de segunda o de tercera categoría, interesa entonces determinar cuándo corresponde a una u otra categoría.

Las rentas son de tercera categoría, según el inciso a del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta cuando, entre otras, se derivan del comercio, la industria o minería; y, en general, cuando se derivan de cualquier actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. En consecuencia, cualquier persona jurídica que tenga como objeto social la compra y venta de inmuebles o de todo tipo de bienes, deberá considerar como renta gravable los resultados de tal actividad pero, en este caso, dichos bienes inmuebles no son bienes de capital, por lo que su transferencia de propiedad a título oneroso no generará ganancias de capital, sino rentas producto gravadas con el impuesto.

¿Cuándo se está entonces frente a una ganancia de capital que califica como renta de tercera categoría? La respuesta la encontramos en el inciso e del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho inciso establece que son rentas de tercera categoría: “Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a y b de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debieran atribuirse” (entre las demás rentas están las ganancias de capital).

Las personas jurídicas a las que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta son todas las sociedades reconocidas por la Ley General de Sociedades y las cooperativas, incluyendo las agrarias de producción; las empresas de propiedad social; las empresas de propiedad total o parcial del Estado; las aso-

ciaciones, las comunidades laborales, incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el artículo 18; las empresas unipersonales, las sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban rentas de fuente peruana; las empresas individuales de responsabilidad limitada constituidas en el país; las sucursales, agencias y cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; las sociedades agrícolas de interés social; las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; los *joint venture*; y los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que llevan contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Serán, pues, ganancias de capital que califiquen como rentas de tercera categoría las obtenidas por cualquiera de las personas consideradas jurídicas para fines del Impuesto a la Renta, en tanto provengan de la enajenación de inmuebles si éstos son bienes de capital por no estar destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa. Igualmente, en general, las obtenidas por empresas que realizan negocios cuyo giro no es la compra y venta de inmuebles. Estas ganancias no están comprendidas en el inciso a del artículo 28 antes mencionado, puesto que allí se incluyen las “rentas producto”, es decir, las que forman parte del giro del negocio —por ejemplo, la empresa cuyo objeto social es la compra y venta de inmuebles, caso en que los inmuebles no son bienes de capital sino mercaderías.

De otro lado, las empresas a las que se refiere el inciso a del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta ya han sido citadas. Las empresas a que se refiere el inciso b de dicho artículo son los agentes mediadores de comercio. El último párrafo del artículo 28 contempla el caso de actividades incluidas en la cuarta categoría por la Ley del Impuesto a la Renta —ejercicio individual de una profesión, ciencia, arte, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría; y el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares —incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciben dietas— que se complementen con explotaciones

comerciales o viceversa, hipótesis en la cual la totalidad de las rentas serán calificadas como de tercera categoría.

La cuestión que falta por dilucidar es cuándo califican como rentas de segunda o de tercera categoría las ganancias de capital que obtenga una persona natural, sociedad conyugal o sucesión indivisa, domiciliadas en el país, por la enajenación de bienes inmuebles, aspecto que veremos a continuación.

IV. LAS GANANCIAS DE CAPITAL QUE CALIFICAN COMO RENTAS DE SEGUNDA CATEGORÍA

Nos encontramos aquí en el caso de una persona natural, sociedad conyugal o sucesión indivisa, domiciliadas en el país, que obtiene ganancias de capital en la enajenación de inmuebles ubicados en territorio nacional, de forma tal que esas rentas son de fuente peruana. Esas ganancias de capital son rentas gravadas con el Impuesto a la Renta pero pueden calificar como rentas de segunda categoría o como rentas de tercera categoría.

Plantearemos, en primer lugar, el caso de una persona natural domiciliada en el país, que obtiene ingresos por la enajenación de inmuebles ubicados en territorio nacional. El artículo 4 de la Ley del Impuesto a la Renta establece una presunción de habitualidad en la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, a partir de la tercera enajenación –inclusive– producida en el ejercicio gravable. Es decir, el supuesto de la norma es el de una persona natural –o de una sociedad conyugal o de una sucesión indivisa– que no realiza actividades generadoras de rentas de tercera categoría y que, por lo tanto, ha venido pagando el Impuesto a la Renta como una persona natural sin negocio. Se puede decir, entonces, que esa persona natural ha obtenido rentas del capital y/o rentas del trabajo, mas no así rentas empresariales, y nunca ha efectuado más de dos enajenaciones de inmuebles en un solo ejercicio anual –el ejercicio anual, para efectos del Impuesto a la Renta, coincide con el año calendario.

Aunque la norma no lo establezca expresamente, en el mismo caso está una persona natural domiciliada en el país que, hasta el 31 de diciembre de 2012, no ha obtenido rentas afectas al Impuesto a la Renta y que, asimismo,

tampoco ha tenido negocio alguno hasta esa fecha, por lo que ni siquiera ha tributado como persona natural. Pues bien, esa persona natural no puede ser calificada todavía como habitual, sobre la base de la presunción de habitualidad contenida en el artículo 4 de la Ley del Impuesto a la Renta. La habitualidad sólo se va a configurar en el ejercicio anual en que realice más de dos enajenaciones de inmuebles –es decir, a partir de la tercera enajenación.

Imaginemos el siguiente ejemplo. Antes del 1 de enero de 2013, la persona natural nunca ha realizado en el mismo ejercicio anual más de dos enajenaciones de inmuebles, y tampoco ha tenido una actividad o negocio generador de rentas de tercera categoría, por lo que ha venido declarando, para fines del impuesto, como persona natural sin negocio, incluyendo rentas de las dos primeras categorías y de cuarta y quinta categoría. Si en los años anteriores a 2013 efectuó en cada ejercicio una o dos enajenaciones de inmuebles y obtuvo por ello ganancias de capital, éstas, al no ser esa persona habitual, calificaron como rentas de segunda categoría.

Esa persona natural, ¿a partir de qué momento será considerada habitual en la enajenación de inmuebles, generando ganancias de capital que califiquen como rentas de tercera categoría? A partir del momento en que realice, en el mismo ejercicio anual, una tercera enajenación de inmuebles. Si esa tercera enajenación de inmuebles genera ganancias de capital, éstas constituirán rentas de tercera categoría, al igual que las ganancias de capital que obtenga por cualquier enajenación posterior que en el mismo ejercicio anual realice. En cambio, las ganancias de capital obtenidas en el mismo ejercicio anual por las dos primeras enajenaciones de inmuebles son rentas de segunda categoría. Si, en el año 2013, esa persona natural realiza tres o más enajenaciones, las ganancias de capital a partir de la tercera enajenación son rentas de tercera categoría, y las ganancias de capital que hubiera obtenido por las dos primeras enajenaciones de inmuebles serán rentas de segunda categoría.

A partir, pues, de la tercera enajenación de inmuebles en el mismo ejercicio anual, la persona natural es considerada habitual, y las ganancias de capital que obtenga a partir de esa enajenación de inmuebles, y por las enajenaciones de inmuebles posteriores producidas en el mismo ejercicio anual, son rentas de

tercera categoría. ¿Qué pasará a partir del 1 de enero de 2014? Habiendo calificado como habitual en el 2013, cuando se produjo la tercera enajenación de inmuebles, dicha condición lo acompañará durante los dos ejercicios anuales siguientes –esto es, durante los años 2014 y 2015–, independientemente del número de enajenaciones de inmuebles que realice en estos dos años. Así lo señala expresamente el artículo 4 de la Ley del Impuesto a la Renta al establecer que alcanzada la condición de habitualidad en un ejercicio, esta continuará durante los dos ejercicios siguientes.

El propio artículo 4 señala: (i) Que la condición de habitualidad deberá verificarse en cada ejercicio gravable; y, (ii) que alcanzada la condición de habitualidad en un ejercicio, no solamente ésta continuará durante los dos ejercicios siguientes sino que, si en alguno de ellos se adquiriera nuevamente esa misma condición, ésta se extenderá por los dos ejercicios siguientes.

Siguiendo el ejemplo planteado, pueden ocurrir diferentes situaciones en los años 2014 y 2015.

Puede ocurrir que en ninguno de los años 2014 y 2015, la persona natural realice más de dos enajenaciones de inmuebles, con lo cual la condición de habitual cesará el 31 de diciembre de 2015, y como la condición de habitual debe verificarse en cada ejercicio gravable, habrá que ver qué sucede en el ejercicio 2016. Si en este ejercicio se produce más de dos enajenaciones de inmuebles, a partir de la tercera enajenación la persona natural calificará como habitual y esta condición lo acompañará durante los años 2017 y 2018.

También puede ocurrir que en uno cualquiera de los años 2014 o 2015, la persona natural realice más de dos enajenaciones. Si ello ocurre en el 2014, a partir de la tercera enajenación la persona natural será habitual y esa condición se extenderá hasta el ejercicio 2016. En caso que ello no ocurra en el 2014 sino en el 2015, a partir de la tercera enajenación la persona natural será habitual y esa condición se extenderá hasta el ejercicio 2017.

La habitualidad se configura, pues, según el artículo 4 de nuestra Ley del Impuesto a la

Renta, a partir de una presunción. Heleno Taveira, sobre el uso de presunciones legales, señala que: “En vista de la necesidad de pruebas que la Administración debe producir en los actos de aplicación del Derecho, surge el recurso a la presunción en materia tributaria, que actualmente dista de ser poco usual por cuanto favorece la simplificación de procedimientos y la velocidad de la decisión. En este campo la presunción ha sido aplicada tanto como medio de prueba, en sus versiones de presunción simple y presunción legal relativa, cuanto también como medio de ampliación de alguno de los criterios de la hipótesis de incidencia de las normas tributarias impositivas, en la medida que califica ciertos hechos como verídicos sin admitir prueba alguna en contrario –presunciones absolutas–, lo que nos parece un recurso de grave repercusión, por confundirse con el concepto de ficción y trabajar con criterios que no están informados por el principio de búsqueda de la verdad material”⁴.

V. OPERACIONES QUE NO SE COMPUTAN PARA LA DETERMINACIÓN DE LA HABITUALIDAD

Existen operaciones que no se computan para efectos de la determinación de la habitualidad. Por otro lado, hay operaciones que no se consideran habituales y que, además, tampoco se computan para efectos de la determinación de la habitualidad. Ello está regulado en el artículo 4 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Entre las primeras –es decir, entre las que no se computan para determinar la habitualidad– se encuentra la enajenación de inmuebles destinados exclusivamente a estacionamiento vehicular y/o a cuarto de depósito. Para ello, deben concurrir los siguientes requisitos: (i) Que el enajenante haya sido o sea, al momento de la enajenación, propietario de un inmueble distinto a los anteriores; y, (ii) que este inmueble junto con los destinados a estacionamiento vehicular y/o a cuarto de depósito, estén comprendidos en el Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común regulado por el Título III de la Ley 27157 –Ley de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobi-

⁴ TAVEIRA TORRES, Heleno. “Pruebas y presunciones en materia tributaria”. En: “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller”. Lima: Palestra Editores. 2006. p. 527.

liarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común. Estas operaciones no son computables aun cuando los inmuebles se enajenen por separado, a uno o a varios adquirentes, e incluso cuando el inmueble destinado a un fin distinto no se enajene.

Así, por ejemplo, la persona natural “X” puede ser propietaria de un departamento comprendido en el citado régimen. Además, puede ser propietario de dos cocheras y de dos depósitos en el mismo edificio. Tanto el departamento cuanto las cocheras y los depósitos están considerados como unidades inmobiliarias independientes y registradas por separado en los Registros Públicos. Si “X” vende una de las cocheras y uno de los cuartos de depósito, ambas operaciones no son computables para efectos de determinar la habitualidad. Es decir, a pesar de haber efectuado dos ventas de inmuebles, la ley considera que no ha hecho ninguna venta de inmuebles para efectos de establecer si esa persona es habitual. Si, con anterioridad a esas ventas y en el ejercicio en que éstas se efectuaron, “X” no hubiera realizado ninguna otra enajenación de inmuebles, para convertirse en habitual tendría que efectuar más de dos enajenaciones de inmuebles que sean computables, de forma tal que la tercera de ellas la efectuaría ya como habitual.

La misma consecuencia se produce si en el ejercicio en cuestión “X” ya no fuera propietario del departamento, sino solamente de los dos estacionamientos y de los dos depósitos, además de otros inmuebles. En efecto, en este supuesto las dos ventas –de un estacionamiento y de un depósito– no serían computables para determinar la habitualidad de “X”.

De otro lado, existen enajenaciones de inmuebles que no se consideran habituales y que tampoco se computan para fines de determinar la habitualidad.

Es decir, se presentan dos supuestos. Un primer supuesto se daría cuando la persona natural ya es habitual y, en consecuencia, cualquier otra enajenación de inmuebles que realice –y por la cual genere ganancia– mientras esté vigente la habitualidad, obligaría al pago del Impuesto a la Renta sobre la ganancia con la tasa del 30% como renta de tercera categoría. Empero, si a pesar de ser habitual se realiza alguna de las enajenaciones de inmuebles que a continuación mencionaremos, la ganancia no

estaría gravada con la tasa del 30% sino solamente con la tasa efectiva del 5%, por no ser considerada tal enajenación como habitual.

En el segundo supuesto, nos estamos refiriendo a una persona natural que todavía no es habitual y que realiza una enajenación de inmuebles que le genera ganancia pero que está comprendida dentro de las operaciones que a continuación mencionaremos. Esa enajenación no se computa para determinar la habitualidad, con lo cual se aplicaría la tasa efectiva del 5% sobre la ganancia, como si el transferente no fuera habitual.

Las enajenaciones de inmuebles que no se consideran habituales y que tampoco son computables para efectos de determinar la habitualidad son las siguientes: (i) Las transferencias fiduciarias, que conforme al artículo 14-A de la Ley del Impuesto a la Renta no constituyen enajenaciones; (ii) las enajenaciones de inmuebles efectuadas a través de Fondos de Inversión y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras y de Fideicomisos Bancarios, sin perjuicio de la categoría de rentas que sean atribuidas por dichas enajenaciones; (iii) **las enajenaciones de bienes adquiridos por causa de muerte**; y, (iv) la enajenación de la casa habitación de la persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal.

Si la persona natural tiene negocios y los inmuebles que enajena están asignados al negocio, la ganancia de capital es renta de tercera categoría –inciso h del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

VI. EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL CASO DE SUCESIONES INDIVISAS

En el caso de sucesiones indivisas el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta establece tres períodos:

- a. El primer período se inicia a partir de la muerte del causante y termina en el momento que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento. En este período, las rentas de la sucesión indivisa se consideran, para fines del Impuesto a la Renta, como de una persona natural.
- b. El segundo período se inicia una vez dictada la declaratoria de herederos o ins-

crito el testamento y termina en la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria. En este período, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deben incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión, de acuerdo con su participación, salvo en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados.

- c. El tercer período se inicia a partir de la fecha en que se adjudiquen judicialmente o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria. A partir de ese momento, cada uno de los herederos deberá computar las rentas producidas por los bienes que se les haya adjudicado.

Nótese que las sucesiones indivisas que optaron por tributar como tales están sujetas, durante los dos primeros períodos antes señalados, a las reglas sobre habitualidad en la enajenación de inmuebles. En el tercer período ya no existe la sucesión indivisa, porque se ha producido la adjudicación de los bienes que constituyen la masa hereditaria a cada uno de los herederos.

VII. IMPUESTO A LA RENTA DE LAS SOCIEDADES CONYUGALES

El artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Agrega el citado artículo que las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges, pero que, sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal. Finalmente, el artículo 16 señala que las rentas de los hijos menores de edad deberán ser acumuladas a las del cónyuge que obtenga la mayor renta o, de ser el caso, a la sociedad conyugal.

El artículo 6 del Reglamento del Impuesto a la Renta contiene una serie de normas relativas al Impuesto a la Renta a cargo de la sociedad conyugal. Nótese que las reglas de habitualidad también se aplican a la sociedad conyugal que haya optado por tributar como tal. En

nuestro concepto, es en la medida en que se esté tributando como sociedad conyugal que a ella le serán aplicables tales reglas.

VIII. ¿CÓMO SE DETERMINA LA GANANCIA BRUTA EN LOS CASOS DE ENAJENACIÓN DE INMUEBLES?

Cuando se enajenan bienes inmuebles, según el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

El ingreso neto total resultante de la enajenación es el precio obtenido por ella —dicho precio, para efectos del Impuesto a la Renta, debe ajustarse al valor de mercado de los bienes— menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a la costumbre de la plaza. El costo computable, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando la adquisición ha sido a título gratuito será igual a cero, respecto de inmuebles adquiridos a partir del 1 de agosto de 2012, conforme a lo previsto en el artículo 3 del Decreto Legislativo 1120 y en el primer párrafo de la primera disposición complementaria transitoria de dicho decreto legislativo, aun cuando, alternativamente, se permite considerar como costo computable el que correspondía al transferente antes de la transferencia, siempre que dicho costo se acredite de manera fehaciente.

Ahora bien, tratándose de bienes inmuebles adquiridos a título gratuito antes del 1 de enero de 2012, cuando sean transferidos, con arreglo a la norma vigente con anterioridad al 1 de agosto de 2012, el costo computable estará dado por el valor de ingreso al patrimonio. Dicho valor es el que resulta de aplicar las normas de autoavalúo para el Impuesto Predial del año en que se adquirió el inmueble, reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas sobre la base de los índices de precios al por mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), salvo prueba en contrario constituida por el contrato de fecha cierta inscrito en Registros Públicos o en cualquier otro documento fehaciente a criterio de la Administración Tributaria —numeral 2 del literal a del artículo 21.1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Habida cuenta de lo anteriormente expuesto, por enajenación se entienden únicamente las transferencias a título oneroso. Cuando se enajenen inmuebles que han sido adquiridos a título gratuito habrá que establecer, igualmente, si la enajenación es computable para determinar la habitualidad o si no se considera como operación habitual y tampoco se computa para determinar la habitualidad, con arreglo a lo anteriormente expuesto.

En el caso de inmuebles que hayan sido adquiridos a título oneroso, el costo computable será el valor de adquisición o construcción reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas sobre la base de los índices de precios al por mayor proporcionados por el INEI, incrementado con el importe de las mejoras incorporadas con carácter permanente —numeral 2 del literal a del artículo 21.1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El inciso 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene en sus literales b y c reglas para determinar el costo computable de inmuebles que se enajenan: (i) Cuando el inmueble ha sido adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero o retro arrendamiento financiero o *lease back*, celebrado por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría, en cuyo caso el costo computable para el arrendatario será el de adquisición correspondiente a la opción de compra, incrementado en los importes por amortización del capital, mejoras incorporadas con carácter permanente y otros gastos relacionados, reajustados por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas sobre la base de los índices de precios al por mayor proporcionados por el INEI; y, (ii) cuando el inmueble ha sido adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero o retro arrendamiento financiero o *lease back*, celebrado por una persona jurídica antes del 1 de enero de 2001, en cuyo caso el costo computable para el arrendatario será el correspondiente a la opción de compra, incrementado con los costos posteriores incorporados al activo.

Interesa, para el presente caso, lo expuesto en el párrafo anterior sobre adquisición por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales y que no generen rentas de tercera

categoría, pues serán ellas, cuando enajenen dichos inmuebles, las que tengan que someterse a las reglas de habitualidad.

IX. ENAJENACIÓN DE INMUEBLES OCUPADOS COMO CASA-HABITACIÓN DEL ENAJENANTE

Según el último párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituye ganancia de capital gravable el resultado de la enajenación de inmuebles ocupados como casa-habitación del enajenante cuando éste es una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría. El artículo 1-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta define lo que se entiende por casa-habitación del enajenante, señalando que, para ello, el inmueble debe haber permanecido en propiedad del enajenante por lo menos dos años y no estar destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

Si el enajenante es propietario de más de un inmueble que reúna las condiciones señaladas en el párrafo anterior, será considerada casa-habitación sólo aquel inmueble que, después de la enajenación de los demás inmuebles, quede como único inmueble de su propiedad. Si la enajenación se produce en un solo contrato o en aquellos casos en los que no es posible determinar las fechas en que dichas operaciones se realizaron, se considerará como casa-habitación del enajenante al inmueble de menor valor.

Adicionalmente debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- a. Tratándose de sucesiones indivisas, se deberá considerar únicamente los inmuebles de propiedad de la sucesión.
- b. Tratándose de inmuebles sujetos a copropiedad, se debe considerar en forma independiente si cada copropietario es a su vez propietario de otro inmueble, reputándose como casa-habitación sólo la parte que corresponda a los copropietarios que no sean propietarios de otros inmuebles.

Todas las reglas que anteceden sobre inafectación por enajenación de casa-habitación incluyen a los derechos sobre inmuebles.

X. CONCEPTO DE PREDIOS SITUADOS EN EL TERRITORIO DE LA REPÚBLICA Y DE LOS DERECHOS RELATIVOS A LOS MISMOS

El inciso a del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa el concepto de predios situados en el territorio de la República y los derechos relativos a los mismos, en la forma siguiente:

- a. Por predios debe entenderse: A los predios urbanos y rústicos –comprende los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar; los ríos y otros espejos de agua; así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de dichos predios que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación⁵.
- b. Por derechos relativos a los predios se entiende: Todo derecho sobre un predio que surja de la posesión, coposesión, propiedad, copropiedad, usufructo, uso, habitación, superficie, servidumbre y otros regulados por leyes especiales.

XI. OTRAS GANANCIAS DE CAPITAL PROVENIENTES DE LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES DISTINTOS A LA CASA-HABITACIÓN QUE NO CONSTITUYEN RENTAS GRAVADAS DE LA SEGUNDA CATEGORÍA

La primera disposición transitoria y final del Decreto Legislativo 945 –incorporada como trigésimo quinta disposición transitoria y final del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta– establece lo siguiente: “Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa-habitación, efectuadas por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, constituirán rentas gravadas de la segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del 1 de enero de 2004”.

Nótese que, aunque dicha ganancia califica como “ganancia de capital”, la norma contenida en la primera disposición transitoria y final

del Decreto Legislativo 945 sólo incluye a las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, y señala que se está frente a una renta gravada de segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación del inmueble se produzca a partir del 1 de enero de 2004.

El Reglamento de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo 945 fue dado por la primera disposición transitoria del Decreto Supremo 086-2004-EF que, al efecto, señala en su numeral 1 –que es la parte que nos interesa: “No estará gravada con el impuesto la enajenación de inmuebles cuya adquisición se haya realizado con anterioridad al 1 de enero de 2004, a título oneroso o gratuito, mediante documento de fecha cierta”. Para comprender a cabalidad la razón por la cual el legislador introdujo la primera disposición transitoria y final del Decreto Legislativo 945, es necesario remitirse a la Ley del Impuesto a la Renta vigente con anterioridad al 1 de enero de 2004. Es a partir de esa fecha que entró en vigencia el Decreto Legislativo 945.

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, vigente tratándose de la habitualidad, establecía en el inciso a de su artículo 4 que se presumiría la existencia de habitualidad en la enajenación de inmuebles cuando el enajenante hubiera efectuado en el curso del ejercicio, en el ejercicio precedente o en ambos, por lo menos dos compras y dos ventas de inmuebles, salvo que fuera de aplicación el inciso b del artículo 3. Este inciso b consideraba rentas gravadas, entre otras, los resultados provenientes de la enajenación (i) de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización; (ii) de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación; y (iii) de bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas.

Agregaba el artículo 4 del Texto Único Ordenado que las personas naturales que no hubiesen tenido la condición de habituales o

⁵ El artículo 887 del Código Civil define la parte integrante de un predio como: “Lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien”.

que habiéndola tenido la hubiesen perdido en uno o más ejercicios gravables, computarán para efecto del impuesto el resultado de las enajenaciones de inmuebles sólo a partir de la operación en que se presuma la habitualidad. Es decir, a diferencia de lo que ocurre ahora, las ganancias obtenidas por personas naturales que no tenían la condición de habituales no estaban gravadas con el Impuesto a la Renta, siendo así que ahora, en tal caso, la renta es de segunda categoría y tributa con la tasa efectiva del 5%.

El referido artículo 4 del Texto Único Ordenado señalaba, también, que en ningún caso se considerarían operaciones habituales ni se computarían para determinar la habitualidad las enajenaciones de bienes cuando éstos hubieren sido adquiridos por causa de muerte. Por lo demás, el concepto de enajenación vigente hasta el 31 de diciembre de 2003 es el mismo que actualmente se aplica.

Nótese que, con arreglo al Texto Único Ordenado, para efectos de determinar la habitualidad únicamente se consideraban las compras y las ventas de inmuebles, mas no así los demás casos de adquisición o de enajenación de inmuebles. De otro lado, de acuerdo al citado Texto Único Ordenado, si una persona natural había recibido en herencia 100 inmuebles y, por ejemplo, no era propietario de ningún otro inmueble, al enajenar los citados inmuebles –inclusive realizando 100 operaciones de enajenación– no llegaría a ser considerado como habitual y, por lo tanto, las ganancias que pudiera obtener por las referidas enajenaciones no estaban gravadas con el Impuesto a la Renta.

Es en este contexto que debe ser analizada la norma contenida en la primera disposición transitoria y final del Decreto Legislativo 945. Cualquier inmueble adquirido por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que hubieran optado por tributar como tales, con anterioridad al 1 de enero de 2004, distintos a la casa-habitación, al ser enajenados en el ejercicio 2004 o después –de manera tal que dicha enajenación arrojará una ganancia de capital–, quedaría inafecta al Impuesto a la Renta. Sólo si los inmuebles hubieran sido adquiridos a partir de 1 de enero de 2004, la ganancia de capital obtenida por su posterior enajenación constituirá renta gravada de la segunda categoría, tributando con la tasa efectiva del 5% sobre la ganancia obtenida.

Es importante tomar en consideración, en primer lugar, que el Decreto Legislativo 945 se refiere a ganancias de capital que provienen de la enajenación de inmuebles distintos al de la casa-habitación. Con arreglo a las normas vigentes, si se enajena la casa-habitación y se obtiene por ello una ganancia de capital, esta no está gravada con el Impuesto a la Renta.

El Reglamento de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo 945 revela claramente la intención del legislador de excluir del campo de aplicación del Impuesto a la Renta toda enajenación de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 2004, a título oneroso o a título gratuito, siempre, claro está, que con documento de fecha cierta pudiera demostrarse la oportunidad de la adquisición.

En este orden de ideas, como consecuencia de lo establecido en la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo 945 y en el Reglamento de dicha Disposición, contenido en la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo 086-2004-EF, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- a. Si el inmueble fue adquirido a partir del 1 de enero de 2004 por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optaron por tributar como tales y, posteriormente, dicho inmueble se enajena generando una ganancia de capital, ésta constituirá una renta gravada de la segunda categoría si el enajenante no es habitual. Si el enajenante fuera habitual, la ganancia será una renta de la tercera categoría.
- b. Si en la actualidad se enajena la casa-habitación, sin importar cuándo ésta fue adquirida, y la enajenación es efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optaron por tributar como tales y que no generan rentas de tercera categoría, la ganancia de capital proveniente de esa enajenación no estará afecta al Impuesto a la Renta.
- c. Si el inmueble fue adquirido antes del 1 de enero de 2004 por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optaron por tributar como tales, y posteriormente dicho inmueble se enajena generando una ganancia de capital, ésta constituirá una renta inafec-

- ta al Impuesto a la Renta, aún cuando en la fecha de la enajenación el enajenante genere rentas de la tercera categoría.
- d. Las conclusiones a y c resultan aplicables tratándose de enajenación de in-

muebles distintos a la casa-habitación, pues si se trata de casa-habitación en tal caso la ganancia obtenida en la enajenación estará inafecta al Impuesto a la Renta de acuerdo con la conclusión b precedente.



GASTOS PRE-OPERATIVOS: SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA*

Miguel Mur Valdivia**

Mary and Peter fund a company dedicated to making clothes. They, therefore, must provide enough capital to sustain their business. After ten years they decide to expand and for this reason they make more disbursements. Do all disbursements constitute pre-operating expenses? Can they be deducted? Which tax treatment should this company receive?

In this essay, the author seeks not only to define what a pre-operating expense is, but he also says what the requirements for them to be deducted are. In his explanation, with the support of diverse jurisprudence, he refers to the some key issues such as the expansion of the activity and the role of Tax Administration that serve to evaluate the specific cases of scientific and technological expenses.

KEY WORDS: Pre-operating expenses, tax treatment, deduction of costs, activity expansion, Tax Administration.

María y Pedro constituyen una empresa dedicada a la confección de ropa. Para ello, deben contar con el capital social que les permita poner en marcha su negocio. Después de diez años, para expandirse realizan nuevos desembolsos. ¿Constituyen estos desembolsos gastos pre-operativos? ¿Es posible deducirlos? ¿Qué tratamiento fiscal debe recibir esta empresa?

En este ensayo, el autor busca no sólo definir lo que es un gasto pre-operativo, sino señalar cuáles son los requisitos para la deducción de éstos. En su explicación, con el apoyo de variada jurisprudencia, hace referencia a cuestiones esenciales como lo son la expansión de la actividad y el rol de la Administración Tributaria que sirven para evaluar algunos gastos específicos como el científico y tecnológico.

PALABRAS CLAVE: Gastos pre-operativos, tratamiento tributario, deducción de gastos, expansión de la actividad, Administración Tributaria.

* El presente artículo fue preparado con la colaboración de Renzo Grández Villarreal, asistente del área tributaria de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

** Abogado. Magíster en Administración de Negocios por la Universidad de Quebec en Montreal, Canadá. Especialista en Tributación por la Universidad de Vigo. Exdirector de todas las prácticas legales de Pricewaterhouse Coopers (PwC) América del Sur. Ex socio principal de PwC Perú y Bolivia. Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad del Pacífico. Ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro de la International Fiscal Association. Socio Principal de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

I. CAUSALIDAD Y DEMÁS REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

El inicio de cualquier actividad comercial implica que las empresas incurran en una serie de gastos para poner en marcha el negocio, implementar una nueva línea o simplemente expandirla. En ese sentido, las empresas que recién se constituyen, o buscan posicionarse en nuevos mercados o productos, invierten en bienes y servicios para su constitución o atención a los proyectos que intentan materializar. Estos gastos suelen identificarse como pre-operativos, pues se incurren antes del inicio de las actividades tendientes a generar ingresos, y abarcan desde sencillos gastos notariales de constitución, hasta complejos desembolsos por estudios de mercado, investigación, desarrollo proyectos, y similares.

En términos estrictamente positivos, nuestro ordenamiento legal no desarrolla ninguna definición relacionada con los gastos de organización, pre-operativos iniciales, y pre-operativos por expansión de actividades; lo que lamentablemente se traduce en un semillero de situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes. En este escenario, la mejor aproximación a la noción de gastos pre-operativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad.

De acuerdo al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de la tercera categoría, son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida¹. Este artículo de la Ley Tributaria peruana consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su

contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los produce.

Walther Belaunde, al comentar la noción de causalidad, señala que “[el] principio de causalidad consiste en la relación de necesidad que corresponde verificarse entre los gastos o egresos incurridos y la generación de la renta o mantenimiento de la fuente productora, no debiendo entenderse tal relación de modo restrictivo sino de manera amplia de forma que incluya aquellos egresos que están destinados a cumplir con las obligaciones y responsabilidades contractuales, legales y en general vinculadas al desarrollo de la actividad gravada, así como aquellos que persigan obtener un beneficio potencial, aún cuando tal beneficio no llegue a materializarse”².

En cuanto a la necesidad del gasto, el Profesor García Mullin enseñaba lo siguiente: “Como concepto general, puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: Ser necesarios (algunas legislaciones hablan de “estrictamente imprescindibles”) para obtener la renta o mantener la fuente; ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones”³.

Por tanto, también en relación con los gastos pre-operativos, es indispensable que estos desembolsos cumplan con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que abre paso a la aplicación de otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia⁴.

En el curso de los últimos años, el criterio de necesidad ha sido desarrollado por la jurisprudencia, lo que se aprecia claramente en los siguientes precedentes:

¹ Artículo 37 [Ley del Impuesto a la Renta].

² BELAÚNDE PLENGUE, Walther. “Principio de Causalidad y Gasto Social”. En: “Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel”. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Nacional Católica del Perú. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2010. p. 861.

³ GARCÍA MULLIN, Roque. “Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto”. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos. 1978. p. 121.

⁴ Con ocasión de la Resolución del Tribunal Fiscal 016591-3-2010, el Tribunal Fiscal precisó su línea jurisprudencial al señalar que: “El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, **noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa**, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros”. [El énfasis es nuestro].

- a. En la Resolución 16591-3-2010, a través de la cual el Tribunal Fiscal reconoció la deducción de ciertos gastos de responsabilidad social, que calificó como gastos vinculados al mantenimiento indirecto de la fuente generadora de ingresos⁵.
- b. En la Casación 2743-2009, por la cual la Corte Suprema de Justicia señaló que el principio de causalidad requiere interpretarse desde una perspectiva amplia⁶, con lo que un gasto puede ser deducido si está potencialmente vinculado a la generación de rentas, o relacionado al mantenimiento indirecto de su fuente generadora.
- c. En la Resolución 4971-1-2006, en la cual el Tribunal Fiscal reconoció que la deducción de un gasto pre-operativo, no está condicionada a la generación efectiva de nuevas rentas, sino a la posibilidad de que éstas efectivamente se generen.

A nivel de la Administración Tributaria, destaca el reciente Informe 022-2013-SUNAT que, refiriéndose a los intereses de un préstamo local para la adquisición de acciones de una empresa extranjera, reconoce su deducción contra las rentas de fuente peruana, si se acredita que la inversión estuvo destinada a generar de rentas de fuente peruana por la apertura de nuevos mercados, o la transferencia de tecnología⁷.

En cuanto fehaciencia del gasto, cabe puntualizar que este requisito va más allá de la simple exigencia de un comprobante de pago⁸. Este punto, mal interpretado, puede tornarse en un cúmulo de discusiones con la Administración Tributaria, dada la multiplicidad de situaciones que deben acreditarse.

Así pues, a pesar que la acreditación del gasto ha tratado de ser encausada por el Tribunal Fiscal, nuestra impresión es que la Administración Tributaria se mantiene rígida o inflexible,

⁵ “Los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien el periodo objetivo de autos no se habría producido la toma de pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que ésta se efectuaba, tal posibilidad era patente, tal es así que en periodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del gobierno central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto”.

⁶ “La referida norma consagra el denominado principio de causalidad, conforme al cual se establece una relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Los alcances del artículo precedente fueron precisados por la Tercera Disposición Final de la Ley N 27356, la cual prescribe que: “Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos de contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I, de dicho artículo”, lo cual **nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad**”. [El énfasis es nuestro].

⁷ Sin embargo, cabe señalar, que el Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia (Resoluciones 4757-2-2005, 7525-2-2005 y 3540-4-2007, 10577-8-2010) venía desarrollando el criterio de potencialidad en lo referente a la posibilidad de deducir intereses generados por la adquisición de acciones “aún en el supuesto que la adquisición de acciones genere dividendos, la finalidad de esta adquisición podría obedecer a razones distintas a la intención o voluntad de percibir dividendos, tales como: (i) Obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones; (ii) asegurar o mantener una relación comercial o posición contractual con la empresa transferente, como por ejemplo la de cliente o proveedor; (iii) generar ahorros entre las empresas, evitando los sobre costos propios de dos empresas que tienen que competir entre sí por los precios en el mercado; y, (iv) convertir a las empresa en rentables (generadoras de utilidades gravadas), a través de los ahorros propios del control unificado de las mismas, **señalando además que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una empresa que compre acciones de otra para continuar una relación comercial con la empresa vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado**, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive, accidental, aún cuando la adquisición no respondiese a ninguna de las razones económicas expuestas, **queda la posibilidad que la empresa inversora, posteriormente, venda las acciones fuera de rueda de bolsa, generando así renta gravada totalmente con el Impuesto a la Renta**”. [El énfasis es nuestro].

⁸ Resolución del Tribunal Fiscal 03152-1-2005 : “Que sobre el particular este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones 120-5-2002, 1923-4-2004, 01807-4-2004 y 325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener

pues suele plantear exigencias que no toman en cuenta la naturaleza del gasto o las características de los servicios tomados. En este escenario, Belaunde Plenge comenta: “[La exigencia de la Administración Tributaria] no puede ser irrestricta ni arbitraria, ni quedar enteramente sujeta a la discrecionalidad de la Administración Tributaria; por el contrario, sostenemos que dicha exigencia debe estar limitada principalmente por un criterio de razonabilidad y correspondencia que debería ser observado tanto por el contribuyente, como por la propia Administración Tributaria”⁹.

Por ello, la exigencia de medios probatorios razonables, y la acreditación de la verdad material, no sólo recae en el contribuyente, sino también en la propia Administración, quien debe adoptar las medidas necesarias para el logro de este fin.

Juan Carlos Morón Urbina, al referirse a la verdad material, señala que “[...] la Administración tiene el deber de adecuar su actividad a la verdad material, lo cual no sólo se logra con las acciones probatorias en el procedimiento de evaluación previa, sino con la fiscalización posterior (en los procedimientos de aprobación automática, los sujetos a silencio positivo y a presunción de veracidad) en los que se convierte en el instrumento necesario para que la autoridad pueda reconocer la verdad de los hechos no obstante haber provisionalmente aceptado lo solicitado por la Administración”¹⁰.

Por tanto, aun cuando lo razonable es que el contribuyente suela estar en mejor posición para acreditar los hechos, la Administración Tributaria no está en aptitud de asumir un rol pasivo, pues conforme al principio de verdad material e impulso de oficio de los procedi-

mientos, la Administración Tributaria siempre está obligada a verificar todos los hechos que sirven de sustento a sus decisiones.

Este es el criterio que efectivamente informa a la Sentencia del 14 de marzo del 2013 del Octavo Juzgado Transitorio Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, el cual, en el Expediente 1529-2011, enfáticamente sostuvo que la Administración Tributaria “[...] debe lograr la verdad material, la que constituye principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en la decisión adecuada. Más aún, debe adecuar su accionar oficiosa, para superar las restricciones cognoscitivas que puedan derivar de la verdad jurídica meramente formal presentada por las partes”¹¹.

II. DEVENGO DEL GASTO

Aunque el devengo –como sistema de imputación de rentas y gastos– no tiene desarrollo legislativo en nuestro medio, esta noción suele definirse como el momento en que surge el derecho a percibir la renta, sea que se cobre o no; o el momento en que surge la obligación de solventar el gasto, sea que se pague o no.

En efecto, esta noción se infiere de diversos informes de la Administración Tributaria¹² y varias resoluciones del Tribunal Fiscal, como la Resolución 13866-3-2010, donde el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente: “Que conforme con el criterio vertido por este Tribunal en reiteradas resoluciones, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o

comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que éstos constituyen un principio de prueba de las operaciones incurridas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de gozar del derecho al crédito fiscal o de la deducción de gastos”.

⁹ BELAÚNDE PLENGE, Walther. Op. cit. p. 867.

¹⁰ MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima: Gaceta Jurídica. 2011. p. 85.

¹¹ Asimismo, la Corte Superior señaló que el impulso de oficio y la verdad material son principios básicos del procedimiento administrativo; por lo que, si el recurrente no impulsó debidamente las actuaciones administrativas, era obligación de la Administración.

¹² La Sunat, a través del Informe 32-2011-SUNAT, señaló que, tratándose de perceptores de renta de tercera categoría domiciliados en el país, las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengando para el sujeto que las obtiene, con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias.

ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aún cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto [...].”

A nivel académico, García Mullín enseñaba que “[...] en el sistema de lo “devengado” también llamado “causado”, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio”¹³. En términos sustancialmente similares, el contador argentino Reig sostenía: “[...] El crédito devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere [...] los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho a su cobro”¹⁴.

En el marco de las VII Jornadas Nacionales de Tributación organizadas en el 2002 por la Asociación Fiscal Internacional [IFA] Grupo Peruano, se sostuvo que el devengo de los ingresos y gastos debía definirse de acuerdo a los criterios de las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy Normas Internacionales de Información Financiera), sin que la adopción de estos lineamientos represente un alejamiento o contradicción con su acepción jurídica.

Así pues, en el “Marco Conceptual para la presentación de los Estados Financieros”¹⁵ y en

la Norma Internacional de Contabilidad 1 sobre “Presentación de Estados Financieros”, la norma contable señala que el reconocimiento de los ingresos y gastos debe realizarse cuando se “ganen” o se “incurren”, y no cuando se cobran o pagan, mostrándose así en los libros contables y en los estados financieros correspondientes.

Concretamente, en los párrafos 27 y 28 de la Norma Internacional de Contabilidad 1, se indica que las transacciones y hechos deben reconocerse en el ejercicio en que se incurren, debiéndose tener presente, que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas (resultados) sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de ingresos (principio de correlación de ingresos y gastos¹⁶), sin arribarse al extremo de reconocer o registrar en el balance aquellas partidas que no cumplan con la definición de activos o pasivos¹⁷.

El Tribunal Fiscal ha aplicado este razonamiento en diversas situaciones, tal como se advierte en su Resolución 19437-1-2012, donde reconoce que la definición contable de devengo debe aplicarse en combinación con el principio de “asociación”, por lo que resulta indispensable vincular el ingreso que aparece en resultados con los gastos en los cuales se incurre.

Según el especialista en contabilidad Leopold Bernstein, “el postulado contable básico que se aplica es el de equiparación de ingresos y gastos [...]”, por lo que “[...] si una empresa incurre en costes sustanciales [...] puede diferir

¹³ GARCÍA MULLIN Roque. Op. cit. p. 45 y 46.

¹⁴ REIG, Enrique. “El impuesto a los réditos”. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna. 1966. p. 212.

¹⁵ Tal Marco Conceptual, que no constituye en sí una Norma Internacional de Contabilidad, sirve de base para la formulación de futuras Normas Internacionales de Contabilidad, y para revisar las existentes. Asimismo, invade a todas las reglas de contabilidad, fijando el objetivo de los estados financieros, las hipótesis fundamentales que sirven como soporte a su formulación, y las características cualitativas de éstos.

¹⁶ “Los tratadistas y autores, así como los contadores, en la práctica, conocen este concepto como identificación o enfrentamiento, lo que significa que debemos identificar o enfrentar los ingresos obtenidos en un periodo contable con sus costos y gastos que le son relativos [...] Por tanto, la medición del ingreso implica identificar los flujos de efectivo o derechos sobre este, que generan recursos (ingresos), contra el costo de estos consumidos por la obtención de dicho flujo de recursos (gastos)”. En: ROMERO, Álvaro. “Principios de contabilidad”. México: Mc Fraw-Hill. 2010. p. 122.

¹⁷ La Norma Internacional de Contabilidad 1, referida a la presentación de estados financieros, señala en el párrafo 27 “[...] que una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo)”. Por otro lado, el párrafo 28 señala que “[...] cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual”.

esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos”¹⁸. A su vez, en el Diccionario Contable y Comercial de Orlando Greco y Amanda Godoy se define la noción de gasto o cargo diferido en los siguientes términos: “[Los] gastos que por su índole afectan a más de un ejercicio económico. Son gastos diferidos o trasladados a otros ejercicios” o simplemente son gastos “que se activan y se amortiza en una cantidad cierta de ejercicios”¹⁹.

En resumen, el reconocimiento de un gasto, depende en muchos casos de su vinculación con la obtención de rentas, sea a través del inicio de nuevas operaciones o su expansión, tal como se lee en la Resolución 3204-2-2004, donde el Tribunal Fiscal resolvió de la siguiente manera: “Los gastos diferidos representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o a la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros”.

III. NOCIÓN DE GASTO PRE-OPERATIVO

Tampoco existe una definición legal sobre gastos de organización, gastos pre-operativos iniciales y gastos pre-operativos por la expansión de actividades de una empresa. Esto no impide el que se pueda intentar definir tales gastos de la siguiente manera: Se refieren a los desembolsos incurridos para poner en marcha un negocio —o una línea de negocio— desde su origen y hasta el inicio de las respectivas actividades productivas, lo cual puede darse en el marco de empresas nuevas o empresas en operación, que han optado por expandirse.

Según el párrafo 69, inciso a de la Norma Internacional de Contabilidad 38, “los gastos de establecimiento o costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos

necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación)” deben reconocerse cuando se incurren²⁰.

No obstante, no todos los desembolsos realizados en la etapa pre-operativa califican como gastos pre-operativos, sobre todo, los desembolsos vinculados con la adquisición de activos fijos, que por mandato de la ley y de la técnica contable se integran al costo de tales activos y su recuperación se efectúa como parte de la depreciación por el uso o desgaste de los mismos.

En efecto, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, y la Norma Internacional de Contabilidad 16 sobre contabilización de activos fijos disponen lo siguiente:

- a. El costo incurrido en la producción o construcción de un bien, comprende, además de los materiales directos y mano de obra, los costos indirectos de fabricación o construcción (Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta).
- b. El costo de las propiedades, plantas y equipos comprende todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, tales como “[...] los costos de preparación del emplazamiento físico, los costos de instalación y montaje, los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente y los honorarios profesionales”, entre otros (inciso b, párrafos 16 y 17 de la Norma Internacional de Contabilidad 16).

IV. EXPANSIÓN DE ACTIVIDADES

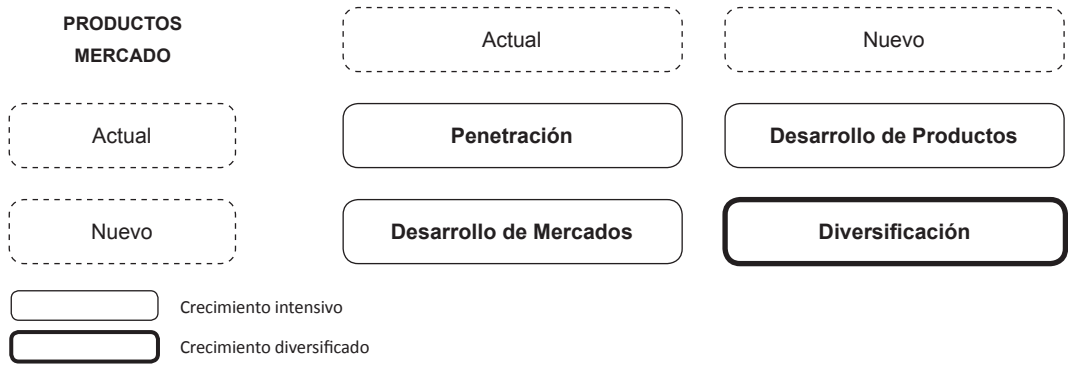
El éxito empresarial depende —en gran medida— de la eficiente adaptación a las necesidades del mercado. En los medios especializados de economía se lee, que “[...] para crear

¹⁸ BERNSTEIN, Leopold. “Análisis de Estados Financieros”. Madrid: Irwin. 1995. p. 188.

¹⁹ GRECO, Orlando y Amanda GODOY. “Diccionario Contable y Comercial”. Buenos Aires: Valleta Ediciones. 1999. p. 140.

²⁰ La Norma Internacional de Contabilidad 38 señala que los gastos de establecimiento que formen parte del costo de un elemento de la propiedad, planta y equipo, deberán ser reconocidos como costos en atención a la Norma Internacional de Contabilidad 16.

Gráfico 1: Matriz de crecimiento



y mantener una ventaja competitiva en todo el mundo, las compañías necesitan abordar, de una manera sistemática, la explotación, renovación y mejora de sus competencias fundamentales”²¹. Richard Daft, al comentar sobre el rol estratégico de la expansión de actividades señala: “Las organizaciones actuales deben mantenerse abiertas a las continuas innovaciones y no para prosperar, sino simplemente para sobrevivir en un mundo de cambios disociadores y de una competencia cada vez más rígida”²².

La conocida matriz de crecimiento, desarrollada por el profesor Ansoff²³, es útil para entender los distintos matices que adopta un proceso de expansión comercial en sus diferentes opciones (ver gráfico).

Esta matriz sirve a su vez, para que los profesores José Munuera y Ana Rodríguez enseñen lo siguiente:

- a. “Que una empresa puede adoptar procesos de crecimiento intensivo o diversificado de acuerdo a sus necesidades.
- b. Que el crecimiento intensivo es recomendable para una empresa que no ha explotado completamente las oportunidades ofrecidas por sus productos en los mercados que atiende.

- c. Que el crecimiento por diversificación se justifica, cuando el mercado en que opera la empresa ha agotado sus posibilidades de expansión, y para continuar creciendo, es necesario que aborde nuevos mercados o incorpore nuevos productos”²⁴.

A su turno, Philip Kotler y Gary Armstrong también sostienen que las empresas pueden abordar su proceso de expansión empleando, según sea el caso, estrategias de penetración o desarrollo²⁵, con lo que, la creación de “nuevos productos” es sólo una de las formas de afrontar el reto de la expansión.

Dicho esto, cabe argumentar que, técnicamente, la expansión de una empresa involucra las siguientes actividades:

- a. **Penetración:** Esto es, tratar de vender más el mismo producto al mismo segmento de mercado.
- b. **Desarrollo:** Es decir, buscar nuevos mercados para la venta del mismo producto; o desarrollar nuevos productos para vender en el mismo mercado.
- c. **Diversificación:** Desarrollar nuevos productos y tratar de penetrar en otros mercados.

²¹ LESSARD, Donald; LUCEA, Rafael y Luis VIVES. “Cómo potenciar las capacidades de su empresa a través de la expansión global”. En: Harvard Deusto Business Review 220. Febrero de 2013. p. 20.

²² DAFT, Richard L. “Teoría y diseño organizacional”. Décima edición. México: Cengage Learning. 2011. p. 414.

²³ Pese a que la matriz de expansión empresarial de Ansoff, vio la luz a finales de la década de los años 60, sus principios vienen utilizándose de manera sostenida no sólo en las labores académicas, sino también en el ejercicio actual del Marketing internacional.

²⁴ MUNUERA, José y Ana RODRIGUEZ. “Estrategias de Marketing”. Segunda edición. Madrid: ESIC EDITORIAL. 2012. p. 198.

²⁵ KOTLER, Philip y Gary ARMSTRONG. “Fundamentos de Marketing”. Sexta edición. México: Pearson Educación. 2003. p. 56.

La estrategia de penetración no ha sido reconocida como una modalidad en la expansión de actividades por el Tribunal Fiscal. Esto se aprecia, por ejemplo, en la Resolución 19437-1-2007, que negó el carácter de gasto pre-operativo de expansión, a los gastos de traslado de una plataforma petrolera de una zona de la concesión a otra, que a juicio del contribuyente tenía mayores posibilidades de explotación.

En cambio, las estrategias de desarrollo y diversificación sí han merecido el reconocimiento del Tribunal Fiscal como actividades de expansión, lo que se advierte cuanto menos en las siguientes resoluciones:

- a. La Resolución del Tribunal Fiscal 10167-2-2007, que reconoció como expansivos los gastos vinculados con la búsqueda de nuevos mercados para la exportación de los mismos productos.
- b. La Resolución del Tribunal Fiscal 4971-1-2006, que aceptó la deducción de los gastos de una empresa hotelera destinados a la investigación y formulación de productos higiene personal y limpieza industrial, pues mejoraban su oferta de venta en el marco de sus operaciones.
- c. La Resolución del Tribunal Fiscal 3942-5-2010, que reparó los gastos de *leasing* de una maquinaria no vinculada con el giro corriente del contribuyente, por estar frente a la implementación de una nueva línea que merecía el tratamiento de gasto pre-operativo.
- d. La Resolución del Tribunal Fiscal 2786-5-2010, que se pronunció sobre la naturaleza de un gasto generado por la realización de un estudio de factibilidad, el que califica como un gasto pre-operativo de expansión, por estar orientado a la diversificación de sus productos.

A lo dicho, cabría agregar la interesante jurisprudencia citada por el Profesor César Talledo en su Manual del Código Tributario, donde hace referencia a la Resolución 5355-1-2002 sobre ciertos gastos por estudios arquitectónicos encomendados para la ampliación de las áreas de oficina de un contribuyente. En este

Resolución, el Tribunal levanta el reparo formulado por la Administración Tributaria que considera a este tipo de desembolsos como gastos de expansión de actividades²⁶.

El gasto reparado, dijo el Tribunal en la misma ocasión, “[...] no está destinado a la expansión de las actividades de la empresa, sino a la ampliación de sus áreas de oficina; en consecuencia, no resulta aplicable el tratamiento a los gastos de organización y pre-operativos por la expansión de sus actividades, ya que resulta razonable que una empresa evalúe a través de un informe técnico si la inversión destinada a adquirir un local es favorable o adecuada para sus intereses, por lo que el gasto realizado cumple el principio de causalidad”.

Sin perjuicio de lo dicho, cabe advertir que, en tanto el principio de causalidad sea satisfecho, la deducción de un gasto pre-operativo es cuestión de tiempo, lo que depende de los resultados del proyecto; es decir:

- a. Si las operaciones de expansión se verifican, los gastos podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.
- b. Si las operaciones de expansión se truncan, los gastos podrán deducirse en el ejercicio en que el contribuyente opte por abandonar el proyecto.

V. DIFERENCIAS ENTRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE

De conformidad con el artículo 37, inciso g de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, a opción del contribuyente, pueden deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Según el inciso d del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, la amortización se realiza a partir del ejercicio en que se inicia la producción o explotación, y una vez fijado el

²⁶ TALLEDO MAZÚ, César. “Manual del Código Tributario”. Tomo I. Lima: Editorial Economía y Finanzas. 2010. pp. 110.2 y 100.3.

plazo, sólo puede ser variado previa autorización de la Administración Tributaria. Es decir, las normas tributarias peruanas otorgan a los gastos pre-operativos el tratamiento de un “intangible”²⁷, con lo que se permite su diferimiento y posterior amortización fiscal en un plazo cierto. Así, pues, las normas tributarias se apartan del tratamiento contable, que según el párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad 38 obliga al reconocimiento de los gastos pre-operativos según se incurra en ellos²⁸.

Presumiblemente, la contabilidad considera impropio activar un desembolso cuya recuperación no está asegurada, lo que colisionaría con el principio contable de no permitir el reconocimiento de activos no sujetos a control, o cuya recuperación a través de flujos futuros no es confiable. En efecto, conforme a la Norma Internacional de Contabilidad 38, los desembolsos orientados a generar beneficios económicos futuros, se reconocen como gasto cuando se incurren, salvo que califiquen como gastos de exploración²⁹ o formen parte del costo de uno de los elementos del activo fijo.

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 16, todo desembolso que tenga relación con la ubicación de un bien, incluyendo el costo de los servicios relacionados con su

producción, construcción o fabricación, deben incorporarse a su valor, y depreciarse a partir del periodo en que se inicien las actividades productivas.

Entendiéndose que se suscita una abierta diferencia entre el tratamiento contable y tributario, es pertinente recordar que estas diferencias se resuelven en los términos que establece el Artículo 33 del Reglamento del Impuesto a la Renta. Es decir que, contablemente, los gastos pre-operativos afectan los resultados del periodo según se incurran, y a través de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta se adicionan, para ser amortizados en un solo ejercicio o proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años, computados a partir del inicio de las actividades.

Dicho de otra forma, sólo para propósitos del Impuesto a la Renta, los gastos pre-operativos constituyen un activo intangible que se conforma según se incurra en ellos, y pueden ser amortizados proporcionalmente en el plazo máximo previsto en la ley³⁰.

Bajo este entendido, cabe advertir que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que “primer ejercicio” es aquél en que se “inicie la producción o explotación”³¹, lo que a su vez lleva a que la Administración Tri-

²⁷ Para que un gasto se califique como activo intangible debe haber una evidencia razonable de beneficios futuros. Muchos gastos ofrecen alguna perspectiva de producir beneficios en años posteriores, pero la existencia y el espacio de vida de esos beneficios son tan inciertos que la mayoría de las compañías los tratan como gastos de operación. Como ejemplos, están los gastos de campañas de publicidad, para introducir productos nuevos y el gasto de entrenamiento de empleados para manejar nuevos tipos de maquinaria o equipo de oficina. MEIGS, Robert; WILLIAMS, Jan y Haka SUSAN. Op. cit. p. 390.

²⁸ La Norma Internacional de Contabilidad 38-Reconocimiento como gastos de activos Intangibles, señala en el párrafo 69 que, en algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso de suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurran en ellos, excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otro ejemplo de desembolso que se reconoce como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son: Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la autorización).

²⁹ Si el contribuyente es titular de actividades mineras, los gastos de exploración en los que incurra estarán sujetos a lo establecido en el inciso o del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

³⁰ Como ya hemos señalado, el plazo de amortización, una vez fijado por el contribuyente, sólo podrá ser variado previa autorización de la Administración Tributaria.

³¹ El Reglamento también señala que, una vez fijado el plazo de amortización, sólo podrá ser variado previa autorización de la Sunat. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años.

butaria sostenga, que el objeto de la norma es “diferir la deducción de tales gastos [...] hasta el primer ejercicio luego de terminada la etapa pre-operativa”³².

En relación al plazo de amortización por 10 años, y a su cómputo a partir del primer ejercicio, el Tribunal Fiscal ha sostenido que el mes en que se inicia la producción o explotación es irrelevante para condicionar la amortización en 10 años. De ello se entiende que la amortización debe efectuarse proporcionalmente por todo el ejercicio, aún cuando el inicio de actividades se produzca en el curso de este o, dicho de otro modo, el que las actividades arranquen en el curso del año no implica que la amortización deba ser hecha sólo por los meses que transcurren a partir del mismo, sino por todo el año³³.

Sobre cuál podría ser la circunstancia que marque el inicio de actividades, creemos pertinente replicar al criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal 9538-3-2008, aun cuando se relacione con otro impuesto (Impuesto Temporal a los Activos Netos). Este criterio es el que sostiene que “se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de bienes o prestación de servicios [...] que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa”.

VI. GASTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

La investigación científica y tecnológica, y la innovación tecnológica misma, son una actividad constante en ciertos negocios, lo que involucra muchas veces el desembolso de importantes recursos. Desafortunadamente,

nuestra legislación tributaria ha promovido escasamente este tipo de gastos, lo que ha traído como consecuencia un sensible atraso científico y tecnológico del país.

En teoría, estos gastos se enmarcarían dentro del concepto general de gastos de expansión, lo que debería involucrar la aplicación de estas reglas en cuanto a su deducción o amortización. Sin embargo, según la modificación introducida por la Ley 30056 al inciso a.3 del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, su tratamiento es el siguiente³⁴:

- a. La deducción de los gastos de investigación científica y tecnológica y los de innovación tecnológica, causales o no, son deducibles en tanto el contribuyente obtenga la calificación del proyecto por la entidad competente. La deducción se efectúa a partir del ejercicio en que se obtenga dicha calificación.
- b. Si los gastos no son causales, sólo pueden deducirse hasta por un 65% a partir del ejercicio en que se obtenga la calificación, siempre que tal calificación se obtenga dentro de los seis meses siguientes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Por tanto, se entiende que los gastos devengados antes de la calificación del proyecto no son deducibles, y que únicamente respecto de los gastos no causales, la deducción cae en un 35% si la calificación es obtenida con posterioridad, pero siempre dentro del término de los seis meses de vencido el plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta.

³² Según el Informe 062-2009-SUNAT, la opción de deducir en el primer ejercicio los gastos de organización y pre-operativos en el inciso g del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación.

³³ Entendemos que, en principio, la tasa mínima de amortización en un ejercicio sería del 10%; asimismo, es necesario que el contribuyente obtenga una autorización de la Sunat para variar el plazo de amortización, la cual en ningún caso podrá exceder de 10 años.

³⁴ Inciso a.3 del artículo 37 [Ley del Impuesto a la Renta].- “Los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, siempre que los proyectos sean calificados como tales por las entidades públicas o privadas que, atendiendo a la naturaleza de la investigación, establezca el reglamento. Los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica vinculados al giro del negocio de la empresa se deducirán a partir del ejercicio en que se efectúe dicha calificación. Tratándose de los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica no vinculados al giro del negocio de la empresa; si el contribuyente no obtiene la aludida calificación antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio en el que inició el proyecto de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica, solo podrá deducir el 65% del total de los gastos devengados a partir del ejercicio en que se efectúe dicha calificación, siempre que la calificación le sea otorgada dentro de los seis meses posteriores a la fecha de vencimiento de la referida Declaración Jurada Anual [...]”.

Resumiendo, se puede señalar que:

- a. La deducción de los gastos científicos y tecnológicos queda condicionada a la calificación del proyecto, sean causales o no.
- b. Calificados, la deducción se efectúa conforme los gastos se incurran.
- c. Los gastos devengados antes de la calificación del proyecto no son deducibles.
- d. Los gastos causales son íntegramente deducibles desde su calificación.
- e. Los gastos no causales sólo son deducibles hasta por un 65% si el proyecto es calificado por la autoridad competente dentro de los seis meses siguientes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

La propia ley aclara que un gasto científico o tecnológico es causal si está vinculado con el giro del negocio, siendo necesario destacar que el requisito de la calificación ha sido establecido para asegurar el uso de profesionales competentes, o la contratación de las entidades profesionales idóneas, lo cual parece ser razonable como medio para asegurar la calidad de las investigaciones.

Mediante Decreto Supremo 234-2013-EF, se ha dispuesto que la aludida calificación esté a cargo del Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (Concytec), quién según sus regulaciones internas demoraría 45 días en aprobar los proyectos.

Respecto de los gastos de expansión de actividades, es claro que los gastos científicos y tecnológicos reciben un mejor tratamiento fiscal, pues la ley permite su deducción inmediata conforme se devenguen, en vez de su activación para su deducción o amortización en el futuro.

VII. DERECHOS MINEROS, GASTOS DE EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

La exploración y evaluación de recursos minerales forma parte del estudio detallado que suelen realizar las empresas mineras para eva-

luar el área geográfica de su interés y probar de manera razonable su potencial. Estos gastos suelen involucrar los siguientes desembolsos:

- a. Remuneraciones y otros gastos del personal relacionados con la exploración (trabajos geológicos, geofísicos y similares);
- b. Depreciación, reparación y mantenimiento de maquinaria y equipo usado en la exploración;
- c. Costos generales indirectos;
- d. Exploración de contratistas independientes; y,
- e. Costos para la preservación del medio ambiente y comunidades impactadas.

La exploración concluye al probarse el potencial económico de explotación del mineral, dándose inicio a partir de esa fase, a la etapa de desarrollo.

En términos estrictamente contables, las empresas mineras, a opción de ellas mismas, aplican las siguientes prácticas de reconocimiento:

- a. Cargo a resultados según los gastos exploratorios se vayan incurriendo.
- b. Cargo a resultados según los gastos se incurran, hasta determinar la existencia del mineral.
- c. A partir de esa etapa, activación de los gastos.
- d. Activación de todos los gastos.
- e. Activación inicial del gasto con cargo a determinar si se descubren reservas recuperables.
- f. Cargo a resultados, sujeto a reversarlos si se descubren reservas económicamente explotables.

En cambio, para propósitos tributarios, el inciso o del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con la Ley General de Minería³⁵ sólo considera dos opciones³⁶, que deben ser comunicadas a la Sunat:

³⁵ Artículo 74 de la Ley General de Minería.

³⁶ Cualquier opción debe ser comunicada a Sunat.

- a. Deducir los gastos exploratorios según se incurran; o,
- b. Amortizarlos hasta la fecha en que corresponda cumplir con la producción mínima que se determina en función de la vida probable del depósito.

Iniciada la producción mínima, los gastos exploratorios se pueden seguir deduciendo conforme se incurran, o amortizarse a razón de un porcentaje anual según la vida probable de la mina, opción que se establece al cierre de dicho ejercicio, considerando las reservas probadas y probables de la mina, y la producción mínima según la ley. Esta opción, respecto de los gastos de cada ejercicio, también debe ser comunicada a la Administración Tributaria; y una vez ejercida no puede ser modificada, salvo que las reservas económicas se agoten, se haga suelta de la mina, o se declare la caducidad la concesión, en cuyos casos el saldo no amortizado se castiga de inmediato.

VIII. CONCLUSIONES

La deducción de los gastos pre-operativos está condicionada al cumplimiento de todos los requisitos que la Ley Tributaria establece para la deducción general de gastos; esto es, causalidad, razonabilidad, proporcionalidad y fehaciencia.

Aun cuando el contribuyente se encuentra en mejor posición para acreditar la fehaciencia de sus gastos, el principio de verdad material no libera a la Administración Tributaria de la obligación de contribuir a la determinación de dicha verdad, a fin de fundar adecuadamente sus decisiones.

La deducción de un gasto pre-operativo, en términos generales, es cuestión de oportunidad; es decir, dependerá de los resultados del proyecto:

- a. Si, finalmente, las operaciones de expansión se verifican, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.
- b. Si las operaciones de expansión se truncan, podrán deducirse en el ejercicio en que el contribuyente opte por abandonar el proyecto.

No todos los desembolsos realizados durante la etapa pre-operativa califican como gastos pre-operativos. Por ejemplo, los desembolsos para adquirir activos fijos, forman parte del costo de tales activos, y se deducen a través de la depreciación de los mismos.

La Administración Tributaria debería reconocer que la expansión de actividades involucra la aplicación de una serie de estrategias (de penetración, desarrollo y diversificación), todas las cuales deberían ser reconocidas como tales.

Existiendo diferencias entre el tratamiento contable y tributario de los gastos pre-operativos, estas diferencias se corrigen extracontablemente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

La Ley 30056, ha otorgado a los gastos científicos y tecnológicos un mejor tratamiento fiscal, pues la ley permite su deducción inmediata conforme se devenguen, previa calificación del proyecto por Concytec.



EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y EL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO

Walker Villanueva Gutiérrez*

Could it be stated that the fulfillment of the causality principle is required in order for expense deduction to be applied? And, can criteria such as reasonability and normality be considered complementary to causality in Peruvian domestic law?

In the present article, the author analyzes how the causality principle is configured in our legal system, and explains the importance of its subjective and objective division. He also ends up examining the concept of necessary expenditure from, as understood in local and foreign jurisprudence.

KEY WORDS: Tax causality, reasonableness of income, normal expenditure, interest deduction, credit funds.

¿La deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad? ¿Se puede afirmar la existencia de razonabilidad y normalidad como criterios complementarios al de causalidad en nuestro ordenamiento jurídico?

En el presente artículo, el autor buscará analizar cómo se configura el principio de causalidad en nuestro ordenamiento, a partir de su división subjetiva y objetiva. Asimismo, se estudiará el concepto de gasto necesario a partir de la jurisprudencia nacional y extranjera.

PALABRAS CLAVE: Causalidad tributaria, razonabilidad de ingresos, normalidad, deducción de gastos, acreditar fondos.

* Abogado. Socio de Ferrero Abogados. Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de la Universidad Esan. Magíster en Asesoría Fiscal y Contabilidad por la Universidad de Navarra y estudios de posgrado en Tributación Internacional en la Universidad de Leiden.

I. LA TEORÍA DE LA CAUSA OBJETIVA Y SUBJETIVA EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

La deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad. Esta relación se encuentra definida en la Ley de la siguiente manera: “Se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente”. La causalidad tributaria se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente (actividad empresarial).

La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina –en doctrina– teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales¹.

En la doctrina alemana² se ha desarrollado la causalidad en ambos sentidos. “Los gastos serían deducibles cuando, teniendo una conexión objetiva con la actividad productiva (causa objetiva), hayan sido realizados con la finalidad de obtener ingresos sujetos (causa subjetiva)”. En esta última tesis, los gastos son necesarios teniendo en consideración dos aspectos: La relación objetiva entre el gasto y la actividad productiva, y la finalidad del empresario al realizarlo. Se entiende, entonces, la causa como finalidad, razón o motivo de obrar (causa *finalis*).

Hay una tercera teoría, planteada por el profesor Klaus Tipke, que requiere una conexión ob-

jetiva y subjetiva entre el gasto y su resultado; esta teoría de la causalidad es conocida como *Die Veranlassungstheorie*. Dicho planteamiento, que ha sido aceptado en Alemania, tiene como punto fundamental que todo acto humano radica en el motivo y que las actividades empresariales son planificadas. El resultado –renta y gasto– debe evaluarse a la luz de su causa o motivo y, como consecuencia de ello, clasificarlo como productivo o privado³.

Nuestra jurisprudencia, al interpretar el principio de causalidad, ha adoptado la teoría de la causalidad objetiva o la teoría de la causalidad subjetiva para examinar si los gastos son deducibles para la determinación de la renta neta.

“[...] Que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la **generación de renta** [nótese en esta parte, se alude a la causa subjetiva] o el mantenimiento de la fuente [nótese se alude en esta parte a la causa objetiva], noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello el principio de causalidad debe ser atendido por lo cual, para ser determinado deberá aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean **normales** de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta **proporción** con el volumen de las operaciones [...]”⁴ [El énfasis es nuestro].

La causalidad objetiva o subjetiva, para evaluar la deducción de gastos, está complementada con los criterios de normalidad y razonabilidad^{5,6}. La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, pues alude a la relación de normalidad, regularidad o habitualidad de los gastos con la actividad empresarial de que se trate, mientras que la

¹ Un desarrollo exhaustivo de la causalidad subjetiva y objetiva en: ALARCÓN, Gloria. “Deductible and non-deductible expenses”. En: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef y Claus STARINGER. “Common Consolidated Corporate Tax Base”. Viena: Linde Verlag. 2008. pp. 337-359.

² ALARCON, Gloria. “La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea”. En: Dialnet 13. 1997. p. 1167.

³ ALARCÓN, Gloria. “Deductible and non-deductible expenses”. p. 343-345.

⁴ Resolución del Tribunal Fiscal [RTF] 710-2-99 del 28 de mayo de 1999 y 1275-5-2004 del 5 de marzo de 2004.

⁵ La Resolución del Tribunal Fiscal 2439-4-96 del 21 de noviembre de 1996 y la RTF 2411-4-96 del 15 de noviembre de 1996 declaran que “el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, es decir (debe considerarse) su proporcionalidad y razonabilidad”.

⁶ La Resolución del Tribunal Fiscal 668-3-99 declara que “corresponde analizar si los montos pagados por [...] fueron necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta de tercera categoría, teniendo en cuenta la razonabilidad y las circunstancias que rodean las operaciones de la empresa”.

razonabilidad es un criterio complementario de la causalidad subjetiva, pues tiene que ver con la proporcionalidad de los gastos y los ingresos del contribuyente. Ambos criterios, la normalidad y la razonabilidad, han sido recogidos como criterios interpretativos de la causalidad mediante la Tercera Disposición Final de la Ley 27356.

II. LA RAZONABILIDAD Y LA NORMALIDAD

La razonabilidad y normalidad tienen origen jurisprudencial, habiéndose analizado su pertinencia y exigencia como criterios complementarios de la causalidad. En efecto, el Tribunal Fiscal, desde la década pasada, sostuvo que la apreciación del principio de causalidad requería la aplicación de “criterios adicionales como que los gastos sean **normales** de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta **proporción** con el volumen de las operaciones [...]”⁷.

Posteriormente, —a través de la Ley 27356 del 18 de octubre del 2000— se señaló con carácter interpretativo que tales criterios **precisaban** la apreciación del principio de causalidad. Finalmente, a través de la Ley 28991, vigente a partir del 1 de enero de 2008, tales criterios se incorporaron al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para la apreciación de la causalidad y, en el caso de la generalidad, su exigencia para los gastos de los incisos I, II y a.2 del artículo 37 de la citada ley.

El origen de los criterios complementarios de la causalidad, en concreto, la razonabilidad y la normalidad, provienen de la jurisprudencia. Es por ello que su incorporación como criterios complementarios de la causalidad y con carácter de precisión no tiene ninguna objeción. Veamos el texto original de la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley 27356:

Precisión de principio de causalidad.- “Precisase que, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la ley, éstos deberán ser normales para la acti-

vidad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I de dicho artículo; entre otros”.

La única observación que habría que realizar a esta norma interpretativa es que no sólo se refiere a los criterios de razonabilidad y normalidad que eran exigencias de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la apreciación de la causalidad, sino que introduce un nuevo criterio que es el de la generalidad, y sólo para los gastos del inciso I del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La generalidad no es una exigencia que derive de la causalidad objetiva o subjetiva; no sólo los gastos incurridos con carácter general tienen por finalidad generar rentas gravadas o están relacionadas con las actividades de la empresa. La generalidad es una limitación para la deducción de gasto, en el sentido que gastos que guardan plena causalidad no son deducibles si no se acredita su carácter general.

Nuestra opinión es que la causalidad objetiva o subjetiva para evaluar la deducción de gastos está complementada con los criterios de normalidad y razonabilidad^{8,9}. La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, pues alude a la relación de normalidad, regularidad o habitualidad de los gastos con la actividad empresarial de que se trate. Por otro lado, la razonabilidad es un criterio complementario de la causalidad subjetiva, pues tiene que ver con la proporcionalidad de los gastos y los ingresos del contribuyente.

A. La razonabilidad

Según la definición legal, la razonabilidad debe evaluarse en función a los ingresos del contribuyente. Este criterio es complementario de la causalidad subjetiva, en el sentido de que son gastos destinados a generar rentas gravadas, los cuales deben ser razonablemente proporcionales a los ingresos generados.

⁷ Resolución del Tribunal Fiscal 710-2-99 del 28 de mayo de 1999, y 1275-5-2004 del 5 de marzo de 2004.

⁸ La Resolución del Tribunal Fiscal 2439-4-96 del 21 de noviembre de 1996 y la Resolución del Tribunal Fiscal 2411-4-96, del 15 de noviembre de 1996, declaran que “el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, es decir (debe considerarse) su proporcionalidad y razonabilidad”.

⁹ La Resolución del Tribunal Fiscal 668-3-99 declara “Que corresponde analizar si los montos pagados por [...] fueron necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta de tercera categoría, teniendo en cuenta la razonabilidad y las circunstancias que rodean las operaciones de la empresa”.

La Resolución del Tribunal Fiscal 846-2-2008, del 22 de enero de 2008¹⁰, establece como criterio que la razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio. En base a ello, sostiene que es necesario verificarse los conceptos ventas netas y otros ingresos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, relacionándolos con el importe de la gratificación, a partir de lo cual se puede concluir si el gasto cumple con el principio de razonabilidad:

Resolución del Tribunal Fiscal 846-2-2008.- “[...] Que, sobre el criterio de razonabilidad, este Tribunal ha señalado a través de la Resolución 4212-1-2007, que estando a que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, dicha razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio.

Que la Administración, para sustentar que no se cumple con el criterio de razonabilidad, ha establecido una relación entre el pago efectuado en el ejercicio 2001, con las pérdidas del ejercicio 2000, lo cual incidió en los resultados acumulados del ejercicio 2001, y no con los ingresos del ejercicio 2001, por lo que dicho argumento carece de sustento.

Que, según la información contenida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la recurrente obtuvo ingresos por concepto de ventas netas por el importe de S/ 2'275,275 y otros ingresos por S/. 235,334, y el importe de la gratificación extraordinaria por cese ascendió a S/. 24,930, por lo que al relacionar dichos importes, se puede concluir que el gastos cumple con el requisito de razonabilidad exigido por la tercera disposición final de la Ley 27356”.

Sin embargo, recientemente, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio para evaluar la razonabilidad la proporción entre el incremen-

to de una remuneración ordinaria a favor de un gerente y el incremento de ingresos. En el caso en el que había incrementado la remuneración ordinaria del trabajador en 42.37% y las ventas habían incrementado en 8.6%, era una situación que según el Tribunal Fiscal, no califica como razonable.

En efecto, el Tribunal Fiscal señala “Que, de acuerdo a lo constatado por la Administración, lo cual no ha sido desvirtuado por la recurrente, durante el período de 2000 a 2003 sus ventas se incrementaron en un 8.6%; sin embargo, conforme a lo antes señalado, la remuneración de su gerente general se incrementó en un 42.37%, no habiendo la recurrente sustentado documentariamente la razonabilidad ni proporcionalidad de dicho incremento, y, en consecuencia, la necesidad del referido gasto y su causalidad con la generación de la renta gravada, no obstante haber sido debidamente requerida para el efecto”.

Conforme a la causalidad subjetiva, los gastos destinados a generar rentas gravadas se examinan *ex ante*. Esto es, tan pronto se incurren los gastos destinados a generar rentas gravadas, debe evaluarse su destino a generar ingresos o rentas gravadas. No es lógico ni razonable que el Tribunal Fiscal evalúe el incremento de la remuneración con el incremento efectivo de las ventas bajo un criterio *ex post*.

El incremento de remuneración proviene de un acuerdo voluntario entre el trabajador y su empleador. Su propósito no es sólo compensar los servicios prestados por el trabajador, sino generar rentas gravadas. Si el empleador se equivocó en la evaluación del incremento bajo un criterio *ex ante*, eso no significa que el gasto no estuvo destinado a generar rentas gravadas. Todo lo contrario, en el caso objetivamente está demostrado que se incrementaron las ventas en un porcentaje determinado.

Los gastos se realizan con la finalidad de generar mayor valor y mayores ganancias. Sin embargo, es parte del riesgo empresarial que los gastos incurridos no generan necesariamente

¹⁰ En igual sentido, la Resolución 4212-1-2007, del 15 de mayo de 2007, establece lo siguiente: “[...] En cuanto a la razonabilidad a que se refiere la Tercera Disposición Final de la Ley 27356, cabe precisar que, dado que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, dicha razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio. Que, de acuerdo a la información que obra en autos, el porcentaje de gratificaciones extraordinarias otorgadas en el año 2001 respecto a las ventas efectuadas en el mismo ejercicio, es del 12.94% porcentaje este último cuya razonabilidad no ha sido discutida [...]”.

mayor renta o que las previsiones de ganancia inicialmente evaluados no se concreten en la realidad. Los gastos deducibles no son sólo los que cumplen con el principio de eficiencia económica, pues la ineficiencia no impide la deducción de gastos. Si así fuera el caso, no sería posible la deducción de pérdidas.

B. La normalidad

La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, en el sentido que los gastos deducibles son aquellos vinculados con la actividad empresarial. Este criterio, complementario de la causalidad, nos recuerda a una de las corrientes doctrinarias para la definición de la causalidad, conforme al cual el gasto necesario es el gasto **habitual o normal**.

El gasto normal o habitual es una concepción que atiende, no tanto al sujeto que decide y practica el gasto, sino al gasto propiamente dicho, si encaja como gastos normales o habituales del negocio¹¹. Con dicho criterio se pretendía corregir el criterio de considerar un gasto deducible o no en función de la consideración particular del empresario. En esta tercera corriente, el gasto necesario es aquel gasto habitual o normalmente vinculado al negocio, en base a consideraciones objetivas y no en base a la situación particular de cada empresario.

En la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se señala que debe atenderse a las operaciones concretas de cada contribuyente si el gasto es normal con el giro del negocio y el *modus operandi*. Especialmente, este último criterio ha sido reiterado en relación a la deducción de los gastos financieros.

III. LA GENERALIDAD

La generalidad no es un requisito que derive de la causalidad, puesto que no sólo los gastos generales cumplen con el destino de generar rentas gravadas (causalidad subjetiva) o cumplen con estas relacionados con las actividades empresariales del sujeto (causalidad objetiva). Los gastos que no se incurrirán a favor de algún universo determinado de sujetos, cumplen perfectamente con el principio de causalidad si se destinan a generar rentas gravadas o se relacionan con las actividades empresariales.

La generalidad no deriva, ni guarda ninguna relación, con la causalidad objetiva, ni con la causalidad subjetiva. En efecto, el pago de una bonificación o gratificación que no cumpla con la generalidad, porque ésta fue discrecionalmente otorgada por el empleador, no significa que no cumpla con ser necesario para generar rentas gravadas o que no guarde relación con operaciones gravadas. El pago efectuado a favor de los trabajadores está relacionado con la fuente productora de renta, pues son los trabajadores los que constituyen la fuerza de trabajo generadora de ingresos y utilidades de las compañías.

La generalidad es una limitación a la deducción de gastos que cumplen con el principio de causalidad. Por esa razón, su exigencia sólo es aplicable a los gastos de los incisos I y II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. La generalidad en el caso del inciso I del artículo 37 es condición para su deducción. En cambio, en el caso del inciso II del artículo 37, la generalidad es condición para que los gastos incurridos en favor de trabajadores no constituyan renta de quinta categoría y sean deducibles directamente por la compañía como gastos corrientes.

En relación al principio de generalidad, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución 01752-1-2006 y 11321-3-2007, ha señalado lo siguiente:

“La generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar; dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad; en tal sentido dado, que en el presente caso, la recurrente ha acreditado haber otorgado a los trabajadores considerados como funcionarios que desarrollaban actividades de jefatura o dirección el mismo beneficio, se concluye que los gastos reparados también cumplen con este criterio”.

En otra oportunidad el mismo Tribunal, mediante Resolución del Tribunal Fiscal 00947-4-2003, precisó que “[...] en principio el incremento de los ingresos de una empresa constituye el resultado de la participación de todos los trabajadores de la misma, siendo

¹¹ MONESTRUQUE, Karina. “El Principio de Causalidad”. Análisis Tributario 233. 2007.

que si alguno de ellos ha tenido una participación descollante que lo haga merecedor de un premio o incentivo mayor al obtenido por los demás, ello podría justificarse con las funciones que cumple en la empresa y su relación directa con los resultados [...]”.

La generalidad ha sido interpretada por el Tribunal Fiscal como la verificación de situaciones comunes al personal, funcionarios de igual rango o condiciones similares, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores y que se debe tomar en cuenta la similitud en: (i) Jerarquía; (ii) nivel; (iii) antigüedad; (iv) rendimiento; (v) área; y, (vi) zona geográfica (Resolución del Tribunal Fiscal 2230-2-2003, del 25 de abril de 2003, y 2506-2-2004, del 23 de abril de 2004)¹².

La generalidad y las remuneraciones

La Resolución del Tribunal Fiscal 10569-2-2012 resuelve una controversia relativa a la deducibilidad como gasto de la retribución otorgada a funcionarios de una empresa que había sido considerada por la Administración Tributaria como una gratificación extraordinaria que no cumplía con los principios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, por lo que a criterio de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria constituía un acto de liberalidad que no guardaba relación con el principio de causalidad, al amparo del inciso I del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El Tribunal Fiscal establece que el inciso I del artículo 37 se refiere a las gratificaciones extraordinarias y “retribuciones que se acuerden al personal” que se otorgan en forma esporádica y que constituyen actos de liberalidad del empleador (página 11, último párrafo de la Resolución del Tribunal Fiscal 10569-2-2012). Además, que “si bien deben corresponder a vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada” (página 12, primer párrafo de la misma Resolución).

Es importante señalar que el Tribunal Fiscal establece como criterio el hecho de si los pa-

gos efectuados se han realizado como “contraprestación por los servicios prestados por ellos (los trabajadores) para el logro de las metas económicas de la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados de la empresa”.

En definitiva, las remuneraciones y gratificaciones ordinarias se regulan por el artículo 37 inciso v, y las gratificaciones y retribuciones acordadas a favor del personal, de carácter esporádico y que constituyan actos de liberalidad, en el artículo 37 inciso I de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme al criterio que se desprende de la Resolución del Tribunal Fiscal 10569-3-2012, para calificar como un concepto remunerativo, el pago debe efectuarse cumpliendo los siguientes requisitos:

- a. Ser otorgado a funcionarios que tuvieran un contrato de trabajo vigente.
- b. Acordarse los términos en los que se otorgaría la remuneración variable en el mismo contrato de trabajo o en un documento en el que se detalle expresamente los términos en los que sería otorgada.
- c. Debe ser otorgada por el empleador como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de las metas económicas de la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada.
- d. Debe obedecer principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados de la empresa.

IV. LA CAUSALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS

Los intereses derivados de financiamientos son deducibles en cuanto cumplan con el principio de causalidad subjetiva (préstamos destinados a la generación de rentas gravadas) o con el principio de causalidad objetiva

¹² Resoluciones del Tribunal Fiscal 01752-1-2006 de 31 de marzo de 2006, 11321-3-2007 de 27 de noviembre de 2007 y 00947-4-2003 de 21 de febrero de 2003.

(préstamos relacionados con la actividad empresarial) que hemos explicado en el apartado anterior.

No existen condiciones especiales para la deducción de los intereses derivados de los préstamos; basta acreditar su relación con la generación de rentas gravadas o su relación con las actividades empresariales. La ley no exige que se acredite el destino de los préstamos en su relación específica con activos identificados (existencias, activos fijos, inversiones) o pasivos identificados (gastos corrientes).

En el Derecho comparado, la Ley argentina califica como deducibles “los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas” (artículo 81 de la Ley del Impuesto a la Ganancias). Estos gastos deben efectuarse para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas por el impuesto (artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias).

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina recoge dos teorías en relación a la deducción de gastos financieros: “(i) El criterio de la universalidad del pasivo, según el cual los préstamos no financian ninguna actividad en particular del ente, sino que están destinados a la totalidad de las tareas desarrollados por el mismo y (ii) el criterio de la apropiación directa, de acuerdo con el cual cuando hubiera vinculación directa de los fondos recibidos con la actividad en la que se utilizan corresponderá apropiarlos directamente con dicha actividad”.

“Reforzando la tesis de la universalidad del pasivo, se entiende que el conjunto de las deudas de cualquier ente económico (pasivo) financia la totalidad de los gastos y costos vinculados con sus activos (bienes) y que no es posible saber la medida en que un pasivo o deuda está financiando a algún bien del activo en particular. Así, todo el pasivo tiene como contrapartida indivisible a la totalidad del activo y no existen relaciones directas entre sus partes componentes”¹³.

Sobre la base de dichos razonamiento, el Tribunal Fiscal de la Nación concluye “al decidir en la discusión de autos, se inclinó por la tesis

de la universalidad del pasivo, entendiendo que el préstamo suscrito por la empresa fue destinado al pago de la deuda respecto a sus accionistas por el rescate de sus acciones, entendiendo tal operatoria como propia del giro comercial de la empresa y vinculada a la conservación del fuente productora de ganancia”.

Como puede apreciarse, a nivel de jurisprudencia y doctrina se han planteado dos teorías relacionadas con la deducción de los intereses derivados de préstamos, teniendo como marco normativo una norma similar a la Ley peruana en la deducción de intereses. Se ha concluido que los intereses son deducibles cuando se acredita su relación con la actividad de la compañía y que no es necesario acreditar el destino específico del préstamo (criterio de la apropiación directa).

En nuestra realidad, la deducción de intereses no tiene ninguna exigencia especial distinta a la causalidad general, de modo que, si está claro que en nuestra Ley no se recoge la teoría de la apropiación directa para admitir la deducción de intereses derivados de préstamos, no podría exigirse, sin amparo normativo, que se acredite el destino específico del dinero prestado con las inversiones a las que se ha destinado.

A. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal referida a la acreditación de la causalidad

A fin de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, en relación al destino de los fondos, según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que pasamos a revisar se requiere de la siguiente documentación:

- a. Registro contable del abono del préstamo en el libro de caja y bancos.
- b. Flujo de Caja que demuestre el destino del dinero.
- c. Documentación sustentatoria que permita acreditar el destino del financiamiento.

En una de las resoluciones citadas, se menciona la siguiente documentación: Resumen de movimiento de las cuentas por pagar, resumen de destino del préstamo obtenido, vou-

¹³ Sentencia de la Cámara Federal Argentina de 6/5/2010. Caso Swift Armour.

chers y demás documentación sustentatoria, análisis de la cuenta 4213 y 4214, cuentas por pagar y *vouchers* correspondientes, y el estado de flujo del efectivo.

1. Flujo de caja y documentación sustentatoria

La Resolución del Tribunal Fiscal 1317-1-2005, del 1 de marzo del 2005, señaló lo siguiente:

“[...] Es preciso señalar que para la sustentación del gasto que es objeto de reparo, no resulta suficiente la presentación del registro contable del abono del préstamo del exterior en el Libro Caja Bancos, **sino que a efecto de acreditar el destino del mismo según la recurrente resultaba necesario que ésta presentara, por ejemplo, un Flujo de Caja,** [...] que demostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, **así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas**” [El énfasis es nuestro].

En dicho caso, el contribuyente dedujo como gastos los intereses de un financiamiento contraído para pagar cargas propias de la empresa. A fin de sustentar la deducción, presentó la documentación que acreditaba el ingreso del dinero a sus cuentas. El Tribunal Fiscal sostuvo que no se cumplió con acreditar el destino del dinero con un flujo de caja ni con documentación sustentatoria.

2. Acreditación del destino del préstamo con flujo de caja y criterio del *modus operandi*

Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal 7476-3-2009, de 4 de agosto de 2009, señaló lo siguiente:

“[...] En concordancia con el criterio anterior, la Resolución del Tribunal Fiscal 01317-1-2005 señaló que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamos en el Libro de Caja y Bancos, **sino que para la sustentación del gasto financiero resultaba necesaria la presentación de información que acreditara el destino del mismo, por ejemplo, a través de un flujo de caja** que demostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, **así**

como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que, asimismo, a manera de resumen de los criterios antes señalados, este Tribunal estableció en la Resolución 00261-1-2007 lo siguiente: (i) La relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el *modus operandi* de la empresa; (ii) los gastos financieros deben sustentarse no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente; y, (iii) Los préstamos deben haber fluído a la empresa y haber sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente” [El énfasis es nuestro].

En dicho caso, la empresa dedujo como gastos los intereses de un financiamiento contraído por el representante legal de la empresa. El Tribunal Fiscal denegó la deducción del gasto, al indicar que se trataba de un gasto financiero de un tercero. Sin embargo, hizo mención a los criterios que hemos citado.

3. Acreditación del destino del préstamo con flujo de caja y documentación sustentatoria. Resumen de movimiento de las cuentas por pagar, resumen de destino del préstamo obtenido, *vouchers* y demás documentación sustentatoria, análisis de la cuenta 4213 y 4214, cuentas por pagar y *vouchers* correspondientes, y el estado de flujo de efectivo

Del mismo modo, a través de la Resolución 6938-3-2009 de 17 de julio de 2009, el Tribunal Fiscal revocó la opinión de la Administración Tributaria, señalando lo siguiente:

“Que este Tribunal ha señalado en la Resolución 01596-3-2003, que bajo el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello con criterios de razonabilidad y proporcionalidad así como el *modus operandi* de la empresa.

Que, asimismo, este Tribunal ha establecido, en la Resolución 02792-4-2003, **que para la**

sustentación de gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que complementando el criterio anterior, la Resolución del Tribunal Fiscal 01317-1-2005 señaló que para la sustentación de gastos financieros, **no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que para su sustentación resultaba necesaria la presentación de información que acreditara el destino del mismo, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja"** que demostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, **así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.**

[...] Que, conforme consta en los resultados de los citados requerimientos, si bien la recurrente no presentó el Flujo de Caja de Efectivo del ejercicio 2000, entre otros documentos, sobre el origen de los préstamos otorgados a sus subsidiarias; también consta que proporcionó el Resumen de Movimiento de las Cuentas por pagar a [...], Resumen de Destino del Préstamo obtenido", *vouchers* y demás documentación relacionado con éstos; el análisis del movimiento de la Cuenta 4213 – Cuenta por pagar a [...] y *vouchers* de las operaciones correspondientes; así como el Resumen de la Cuenta 4214 – Cuenta por pagar a [...] y *vouchers* de movimiento de la cuenta [...]; y adicionalmente, el Estado de Flujo de Efectivo por el periodo terminado [...]" [El énfasis es nuestro].

En dicho caso, el contribuyente dedujo como gastos los intereses producidos a raíz de un financiamiento. El contribuyente presentó diversa documentación sustentatoria, tales como flujos de efectivo, entre otra documentación, la cual no fue valorada por la Administración Tributaria. Por tal motivo, entre otros, el Tribunal Fiscal levantó el reparo.

4. Acreditación del destino del préstamo con flujo de caja

Finalmente, a través de la Resolución 00261-1-2007 del 16 de enero de 2007, el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente:

"Que, complementando el criterio anterior, la Resolución del Tribunal Fiscal 01317-1-2005 señaló que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que para la sustentación del gasto financiero **resultaba necesaria la presentación de información que acreditara el destino del mismo, por ejemplo, a través de un flujo de caja** que demostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, **así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas**" [El énfasis es nuestro].

En dicho caso, el contribuyente dedujo como gastos los intereses derivados de un préstamo bancario contraído para cancelar deudas bancarias pendientes. El Tribunal Fiscal revocó el reparo, indicando que los financiamientos obedecían al ejercicio normal del negocio.

5. Estados de flujo de efectivo

En la Resolución 11450-5-2011, del 5 de julio de 2011, la Sala sostuvo que el Estado de Flujo de efectivo no permite acreditar el destino de los fondos y que por lo tanto, no constituye una prueba de la causalidad de los gastos financieros, lo que se encuentra en discrepancia con una Sentencia de la Corte Suprema de Justicia. Veamos:

"Que, a efectos de constatar si los fondos obtenidos producto de financiamiento se destinaron o no a los fines señalados por la recurrente, se procederá a evaluar la información que arroja el Estado de Flujo de Efectivo, dado que no resulta posible una identificación específica del uso de los fondos obtenidos, por cuanto se mezclan con los recursos existentes en la empresa, como es el caso de los saldos de caja que poseía esta, conforme se evidencia en el cuadro Análisis de los Estados de Flujo de Efectivo".

Dentro del propio Tribunal Fiscal, a través de la Resolución 17044-8-2010 del 27 de diciembre de 2010, uno de los vocales con voto discrepante señaló:

"Que así, resulta razonable concluir que en el ejemplo citado, no puede señalarse que las donaciones fueron realizadas con el finan-

ciamiento obtenido, o con el disponible de efectivo que poseía la empresa; atendiendo a que el dinero ingresado no lleva una identificación que permita correlacionarlo con aquél que sale; siendo que cuando sucede este tipo de operaciones y en una gran variedad, es impracticable la identificación del destino de los fondos obtenidos, ya que los fondos se confunden sin distinción de su origen.

Que, en este orden de ideas, en aquellos casos en que no se pueda identificar el destino de los fondos obtenidos, no se puede exigir la documentación sustentatoria de dichas utilidades, sin perjuicio de poder solicitar un análisis sustentado técnicamente, que permita examinar la vinculación de los endeudamientos concertados, con la generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, que pudiera provenir de la presentación del Libro de Caja, del Libro Diario en el que se refleje el movimiento de caja, los flujos de caja proyectados, el flujo de caja real, los estados financieros como el Balance General y el Estado de Flujos de Efectivo, dependiendo de la magnitud de las operaciones.

Que de los datos concedidos en los mencionados Estados Financieros, así como de su comparación con las cifras expresadas en los Estados de Flujos de Efectivo, que forman parte de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 1999 y de 1998, se puede sostener que el financiamiento obtenido por la contribuyente resultaba necesario para la realización de inversiones, pago de obligaciones corrientes, amortización de préstamos anteriormente contraídos, capital de trabajo, lo cual lleva a concluir bajo un criterio de razonabilidad, que los gastos vinculados a los financiamientos obtenidos no pueden ser considerados como ajenos a la actividad gravada, sino más bien, resultaban necesarios para la generación y el mantenimiento de la fuente productora de renta”.

B. Jurisprudencia de la Corte Suprema

En la sentencia de casación 3412-2008, la Corte Suprema ha establecido que no es exigible la identificación específica del destino del efectivo originado en los préstamos

“La sentencia de primera instancia [...], a partir del análisis de los flujos de efectivo correspondiente a los años en que se captaron los fondos y se llevaron a cabo las inversiones [...]

advirtió que en el rubro relacionado a actividades de inversión se encuentran comprendidos los gastos por concepto de la expansión de la mina Cuajone así como la compra de una turbina de gas, que se vendió con la planta generadora de energía de Ilo de la Compañía; y en el rubro de actividades financieras se encuentra el producto de la venta de obligaciones garantizadas por exportaciones [...], así como la colocación de bonos [...] lo que comprueba que los fondos captados a través de la colocación de bonos corporativos [...] y del préstamo [...] se utilizaron en la adquisición de los bienes del activo fijo del proyecto de expansión y modernización de las operaciones de la Mina Cuajone y de la Refinería de Ilo; no siendo exigible desde un punto de vista contable, legal ni tributario la identificación específica del destino dado al efectivo originado en los préstamos obtenidos, de lo que se desprende que la Administración Tributaria al considerar que no se había demostrado que los fondos depositados en cuentas del exterior se utilizaron en proyectos de ampliación y remodelación de sus instalaciones, sin haber tomado en consideración el estado de flujos de efectivo, ha incurrido en error que corresponde ser subsanado por el órgano jurisdiccional”.

En este orden de ideas, si bien el estado de flujo de efectivo no permite concluir el destino específico de los préstamos, porque la caja de la compañía se nutre del dinero de su actividades de explotación y de financiamientos obtenidos, siendo el dinero un bien fungible, es razonable concluir el destino a operaciones gravadas, si se muestra un analítico de las cuentas por pagar y los *vouchers* correspondientes, o el destino al mantenimiento de la fuente (inversiones en activos) sí se muestra un analítico de las cuentas de activos fijos, intangibles, mercaderías.

V. CONCLUSIÓN

La causalidad, regulada como condición la deducción de gastos, recoge dos teorías de la causalidad estudiadas en Alemania: La causalidad objetiva y la causalidad subjetiva. En virtud de la primera, son deducibles los gastos que guarden relación objetiva con la actividad empresarial. En el lenguaje de nuestra Ley, son los gastos necesarios para mantener la fuente que se complementa con el criterio de normalidad. Empero, en virtud de la segunda, son deducibles los gastos que se incurran con la finalidad o con el propósito de generar rentas

gravadas, que se complementa con el criterio de la razonabilidad o proporcionalidad entre la cuantía del gasto y los ingresos generados.

La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva y la razonabilidad, tal y como la proporción entre los gastos e ingresos generados es un criterio complementario de la causalidad subjetiva. La generalidad, en cambio, es un criterio que no deriva de la causalidad objetiva o subjetiva. Es, antes bien, un criterio limitativo de la deducción de las rentas acordadas a favor del personal a título de liberalidad y de carácter extraordinario.

En ese contexto, hemos analizado en detalle la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de la Corte

Suprema de Justicia, en relación a la deducción de los gastos financieros y la exigencia de acreditar el destino de los fondos derivados de un préstamo. Ello, haciendo referencia expresa a la existencia de dos teorías: La teoría de la universalidad del pasivo y la teoría de la apropiación directa, desarrolladas en la jurisprudencia argentina. Se habrá concluido que nuestra Ley no recoge esta última teoría, teniendo en consideración que el dinero es un bien fungible, y que la causalidad objetiva y subjetiva regulada en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta requiere que el gasto financiero esté destinado a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, lo cual puede acreditarse con los estados de flujo de efectivo.

HERNÁNDEZ & CÍA.

A B O G A D O S

Av. Javier Prado Oeste 795
Magdalena del Mar • Lima • Perú
t (511) 611 5151
f (511) 628 8292



estudio@chernandez.com.pe
www.chernandez.com.pe

sociedad civil de responsabilidad limitada

LA INAFECTACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DEL FINANCIAMIENTO NO REEMBOLSABLE QUE OTORGA EL FONDO DE INVERSIONES EN TELECOMUNICACIONES



Luis Alberto Aráoz Villena^{*}
Victoria Neira Rivadeneira^{**}

Investment in the telecommunications public service is one of the priorities of the Peruvian Administration, especially in those areas of the country in which the placement of capital is not attractive for entrepreneurs. Now, does the Administration pretend to tax it with the Income Tax?

In this article, the authors analyze the Income Tax Law and the assumptions that it establishes, for the purposes of determining if such investment is taxed with this tribute or not.

KEY WORDS: Telecommunication investment fund, income tax unaffection, reimbursable funding, subsidy, taxed income.

La inversión en el servicio público de telecomunicaciones es una de las prioridades del Estado peruano, especialmente en el sector rural y en zonas de preferente interés social. Ahora bien, ¿pretende el Estado gravarla con el Impuesto a la Renta?

En el presente artículo, los autores analizan los supuestos que establece la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de determinar si el financiamiento no reembolsable otorgado por el Estado resulta gravado con este impuesto o no.

PALABRAS CLAVE: Fondo de Inversión en Telecomunicaciones, inafectación al Impuesto a la Renta, financiamiento reembolsable, subsidio, renta gravada.

^{*} Abogado. Miembro de la Asociación Fiscal Internacional. Ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Socio del Estudio Echecopar Abogados, asociado a Baker & McKenzie International.

^{**} Bachiller en Derecho. Practicante profesional del Estudio Echecopar Abogados, asociado a Baker & McKenzie International.

I. INTRODUCCIÓN

El Fondo de Inversiones en Telecomunicaciones [en adelante, Fitel] fue creado por el Decreto Legislativo 702, el cual ha establecido el destino de un porcentaje de la facturación de los operadores en telecomunicaciones hacia un fondo de inversión que servirá, exclusivamente, para el financiamiento de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales o en lugares considerados de preferente interés social.

De acuerdo con la Ley 28900, el Fitel es un fondo destinado a la provisión de acceso universal, entendiéndose como tal al acceso en el territorio nacional a un conjunto de servicios de telecomunicaciones esenciales, capaces de transmitir voz y datos. El fondo tiene dentro de sus objetivos reducir la brecha en el acceso a los servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.

La referida Ley 28900 le otorgó al Fitel personería jurídica de Derecho público y dispuso su adscripción al sector Transportes y Comunicaciones. Es por ello que este fondo se rige por normas de Derecho público y, estructuralmente, forma parte de la administración pública; es decir, del Estado.

En otras palabras, el Fitel, además de constituir una actividad de fomento de la Administración —debido a que está destinado, exclusivamente, a generar el desarrollo de las telecomunicaciones en zonas vulnerables— funciona dentro del marco de normas públicas, estando su actividad dirigida por el Estado.

Por otro lado, el Reglamento de la Ley 28900, aprobado mediante el Decreto Supremo 010-2007-MTC, establece que los recursos con los que se financia el Fitel pueden ser destinados, a su vez, al financiamiento de programas o proyectos, disponiendo, asimismo, que estos recursos no podrán ser otorgados como subsidio directo a los usuarios.

Adicionalmente, el mismo reglamento señala que el financiamiento que otorga el Fitel podrá tener el carácter de “reembolsable” o de “no reembolsable”.

Al respecto, el financiamiento será considerado reembolsable cuando de la evaluación del programa o proyecto —que, por cierto, la realiza el Fitel— resulte un valor actual neto¹ positivo. En este caso, las condiciones mediante las cuales se deberá efectuar el reembolso serán las establecidas mediante el propio contrato de financiamiento.

En cambio, el financiamiento será considerado no reembolsable cuando de la evaluación del programa o proyecto resulte un valor actual neto negativo.

En otros términos, existen dos tipos de financiamiento que otorga el Fitel:

- a. Por un lado tenemos el financiamiento reembolsable, que debe ser amortizado y devuelto por los beneficiarios, de acuerdo con el respectivo contrato de financiamiento. Vale decir, se trata de un mutuo de dinero que podría ser a título oneroso o gratuito, dependiendo de si se han pactado o no intereses a favor del Fitel.

En este caso, claramente existe una relación crediticia entre un acreedor —el Fitel— y un deudor —el beneficiario—, por lo que nos encontramos ante un financiamiento propiamente dicho.

- b. Por otro lado, tenemos el financiamiento no reembolsable, que no requiere ser amortizado ni devuelto por los beneficiarios. Es decir, no existe una devolución del capital ni de intereses. Por ello, no estamos ante un mutuo de dinero.

En este caso, al no existir una relación crediticia entre el Fitel y los beneficiarios, en realidad no nos encontramos ante un financiamiento en términos estrictos, sino ante un subsidio.

¹ El valor actual neto es un procedimiento que permite calcular el valor presente de un determinado número de flujos de caja futuros, originados por una inversión. La metodología consiste en descontar al momento actual (es decir, actualizar mediante una tasa) todos los flujos de caja futuros del proyecto. A este valor se le resta la inversión inicial, de tal modo que el valor obtenido es el valor actual neto del proyecto.

De conformidad con el artículo 18 Reglamento de la Ley 28900, para el cálculo del valor actual neto deberá considerarse el costo promedio ponderado del capital, aplicándole una metodología que responda a las buenas prácticas regulatorias y que cuente con rigor científico tomando en cuenta las características particulares de cada proyecto o iniciativa.

² Persona natural o jurídica a la que se adjudicará los recursos del Fitel para el financiamiento de programas y proyectos de telecomunicaciones.

En efecto, el subsidio es una prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada³ que tiene como objeto la ayuda o auxilio económico por parte de un organismo estatal para ser utilizado en un fin determinado.

Por esa razón, para los propósitos del presente artículo, en adelante, nos referiremos al subsidio como “el llamado financiamiento no reembolsable”, toda vez que, como hemos comentado anteriormente, no califica como un financiamiento propiamente dicho.

En este contexto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (En adelante, Sunat), mediante el Informe 115-2012/SUNAT del 29 de noviembre de 2012, ha dispuesto que los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones en virtud de los contratos de financiamiento no reembolsable se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, en aplicación del literal a del artículo 1 –rentas que provienen de la aplicación conjunta del capital y del trabajo, o sea, de las actividades empresariales– y del literal a del artículo 28 –rentas provenientes de las actividades empresariales– de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para llegar a esa conclusión, la Sunat ha señalado en ese informe que, a través del financiamiento no reembolsable, el Estado cubre parte del costo del servicio de telecomunicaciones esencial que se comprometen a prestar las empresas operadoras beneficiarias en virtud del contrato, asumiendo con ello parte de la retribución que, en circunstancias normales, le correspondería asumir a los usuarios del referido servicio.

Teniendo en cuenta la importancia que tiene en nuestra realidad social el hecho de que los sistemas de telecomunicaciones puedan llegar a la mayor cantidad de usuarios, sobre todo en las áreas rurales y otros lugares de preferente interés social, el presente artículo tiene como objetivo determinar si, jurídicamente, el ingreso que se obtiene por el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a favor de las empresas operadoras beneficiarias, efectivamente, se encuentra gravado con

el Impuesto a la Renta y, por tanto, si la posición que ha adoptado la Sunat en el informe citado es correcta o no.

Para ello, vamos a analizar las normas de la Ley del Impuesto a la Renta relacionadas con el tema materia de este artículo.

II. EL FINANCIAMIENTO NO REEMBOLSABLE QUE OTORGA EL FITEL Y EL IMPUESTO A LA RENTA

Según ha señalado el tratadista Roque García Mullin⁴, las teorías tradicionales que existen en la doctrina tributaria para establecer el concepto de “renta” son las siguientes:

- La teoría de la renta-producto;
- La teoría del flujo de riqueza; y,
- La teoría del consumo más incremento patrimonial.

Partiendo de esta doctrina tradicional, la legislación de cada país establece la definición de lo que es considerado como una “renta” para efectos de la aplicación del impuesto que recaiga sobre ella.

En ese sentido, para que un determinado ingreso se encuentre gravado en el Perú con el Impuesto a la Renta, la ley de este tributo tiene que incluirlo como una “renta” gravada, pudiendo dicha ley coincidir o no con los conceptos doctrinarios en este propósito.

Así, para estos efectos, el capítulo I de la Ley del Impuesto a la Renta, al tratar sobre el ámbito de aplicación del impuesto, establece en sus artículos 1 al 5 cuáles son las rentas gravadas.

Por consiguiente, bastaría con que el ingreso por concepto del llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios se encuentre dentro de alguna de las hipótesis de incidencia contenidas en los referidos artículos para que dicho ingreso esté gravado con el impuesto. En cambio, si dicho financiamiento no está incluido en ninguna de tales hipótesis de incidencia, no estará, entonces, gravado con ese tributo.

³ Ver: <http://lema.rae.es/drae/?val=subsidio>.

⁴ GARCÍA MULLIN, Roque. “Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto”. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos. 1978. pp. 13-23.

Por esa razón es necesario que, a continuación, hagamos un análisis de lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta en estos artículos.

A. Artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta

De conformidad con lo establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, este impuesto grava:

- a. “Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”. Recoge la teoría de la renta-producto.
- b. “Las ganancias de capital”. Recoge la teoría del flujo de riqueza, en cuanto se refiere a las ganancias de capital.
- c. “Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley”. Recoge la teoría del flujo de riqueza, en cuanto se refiere a los ingresos provenientes de terceros por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.
- d. “Las rentas imputadas, incluyendo las de goce y disfrute, establecidas por esta ley”. No recoge ninguna de las teorías consideradas por la doctrina tradicional.

Para efectos del presente artículo, a continuación pasamos a analizar cada uno de estos literales.

1. Literal a del artículo 1

Para que un ingreso constituya renta gravada bajo dicho literal, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a. Debe provenir de una fuente durable.

Esto es, el ingreso tiene que ser una consecuencia o derivación de la explotación de la fuente productora. De esta manera, el capital, el trabajo o las actividades empresariales que constituyen la aplicación conjunta de ambos factores, deben generar el ingreso. Por consiguiente, para calificar como una renta gravada con el Impuesto a la Renta, el ingreso no puede ser anterior ni distinto a la explotación de la fuente

productora sino, más bien, el resultado o producto de dicha explotación. Por tanto, los ingresos percibidos para preparar la fuente para ser explotada o mantenerla en condiciones de productividad no constituyen una renta-producto.

Posteriormente, una vez puesta en explotación, la fuente debe ser durable. O sea, debe subsistir después del acto de producción del ingreso. Si la fuente desaparece por ser enajenada, el ingreso proveniente de la enajenación tampoco constituye una renta-producto, sino una ganancia de capital.

- b. Debe ser periódico o susceptible de serlo.

Este requisito es una derivación del carácter durable de la fuente, el cual lleva implícita la idea de la habitualidad o reiteración en la obtención de los ingresos, excluyendo a los ingresos derivados de actos accidentales. Por tanto, los ingresos deben obtenerse repetidamente, aunque se admite que tal obtención pueda ser simplemente potencial.

Sobre el caso específico del llamado financiamiento no reembolsable que le otorga el Fitel a los beneficiarios, debe indicarse que éste no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, pues dicho financiamiento no es el producto del capital, del trabajo, ni de la aplicación conjunta de ambos factores que, como se ha indicado anteriormente, es el caso de las actividades empresariales, las cuales deben corresponder al giro del negocio, que es la actividad gravada con el Impuesto a la Renta.

En efecto, por razones obvias, dicho financiamiento no constituye un ingreso proveniente del capital inmobiliario.

Tampoco es un ingreso proveniente del capital mobiliario porque, cuando el literal a que estamos tratando alude a las rentas que provengan del capital, se está refiriendo a los ingresos que perciban quienes proveen de capitales a terceros, caso en el cual dicho capital constituye la fuente durable y periódica que genera las ganancias que tales terceros pagan a quienes explotan sus capitales. Es decir, la norma se está refiriendo a las ganancias típicas que obtienen quienes proporcionan el capital, como son, principalmente, los intereses y comisiones, razón por la que no puede incluir a quienes, por el contrario, reciben ese capital.

Así, considerando que en el caso consultado el llamado financiamiento no reembolsable lo otorga el Fitel y no las empresas beneficiarias, no es posible que éstas últimas puedan encontrarse gravadas por la suma que perciban. Además, como se ha indicado anteriormente, el llamado financiamiento no reembolsable no es propiamente un financiamiento, sino un subsidio.

De otra parte, también es obvio que el llamado financiamiento no reembolsable no es un ingreso proveniente del trabajo, porque el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere al trabajo personal prestado, sea en forma independiente o en forma dependiente, hipótesis legal que no corresponde al caso.

Por último, tampoco se trata de un ingreso proveniente de las actividades empresariales de estas empresas, porque para ese efecto tales actividades tienen que corresponder al giro principal del negocio, que es lo que constituye la fuente del ingreso gravado.

Por tanto, como se ha visto anteriormente, para calificar como una renta en esta hipótesis, el ingreso debe ser generado por la realización de actividades empresariales, no pudiendo para ese fin ser anterior ni distinto a éstas —o sea, a la explotación de la fuente productora—, sino que debe ser el resultado o producto de dicha explotación. En ese sentido, como también se ha indicado anteriormente, los ingresos percibidos para preparar la fuente para ser explotada o mantenerla en condiciones de productividad no constituyen una renta-producto.

En el caso del llamado financiamiento reembolsable, el giro principal del negocio de las empresas es operar prestando servicios de telecomunicaciones. Es decir, los ingresos deben provenir directamente de la actividad de prestar servicios de telecomunicaciones. El llamado financiamiento no reembolsable, por el contrario, no proviene de esa actividad, sino que es un capital o subsidio entregado por un ente del Estado y que las empresas obtienen por participar en concursos públicos de ofertas y procesos de licitaciones públicas para el desarrollo posterior de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social. Dicho capital o subsidio es esencial para que estas empresas puedan prestar esos servicios.

En otras palabras, el llamado financiamiento no reembolsable es una entrega extraordinaria de recursos a una empresa para que ésta pueda preparar y realizar la prestación de servicios en las áreas rurales y de preferente interés social, adquiriendo a su vez bienes y servicios en la forma establecida en la ley, la licitación y el contrato respectivos.

Por esa razón, si bien para obtener el llamado financiamiento del Fitel las empresas deben realizar determinadas actividades, éstas no son las actividades propias del giro del negocio, pues tal financiamiento no proviene ni es el resultado directo de la prestación de servicios de telecomunicaciones. Dicho financiamiento, por tanto, no es un producto del giro del negocio como tendría que ser para ser calificado como una renta según se desprende del literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Esto lo confirma la resolución del Tribunal Fiscal 3205-4-2005, que trató sobre el caso del *drawback*, en la que dicho tribunal señaló que éste es un subsidio —como es el caso del financiamiento no reembolsable— que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta por el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos.

Así, dicha resolución consideró “que en el caso de autos los ingresos obtenidos por la recurrente como producto de su acogimiento al régimen aduanero de *drawback*, **no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos**, así como tampoco derivan de operaciones con terceros [...]. Que en efecto, toda vez que los ingresos obtenidos a través del *drawback* no se basan en la restitución propiamente dicha de los derechos arancelarios sino, mas bien, en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario —sujeto o condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma— y, consecuentemente, un incremento directo de los ingresos, **el mismo no forma parte de la actividad o giro principal de una empresa, no pudiendo considerársele, por tanto, como uno proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, escapando así al concepto de renta produc-**

to, pues no proviene del capital, trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores” [El énfasis es nuestro].

Por todo lo expuesto anteriormente, el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios no está incluido como una renta gravada por el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Literal b del artículo 1 y artículo 2

Como hemos indicado anteriormente, el literal b del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta recoge la teoría del flujo de riqueza, en cuanto atañe a las ganancias de capital.

Desarrollando dicho literal, el artículo 2 de esta misma ley dispone que “constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”.

En el caso de esta disposición, resulta claro que el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los respectivos beneficiarios no proviene de ninguna enajenación de bienes de capital, razón por la cual no puede constituir una ganancia de capital.

Por consiguiente, el ingreso proveniente del llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios no está incluido como una renta gravada por el literal b del artículo 1 ni por el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3. Literal c del artículo 1 y artículo 3

Así como el literal b del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta precedente recoge la teoría del flujo de riqueza en cuanto atañe a las ganancias de capital, el literal c recoge esta misma teoría, pero en cuanto se refiere a los ingresos provenientes de terceros por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.

Al respecto, los incisos a y b del artículo 3 de esta misma ley señalan que los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, son las indemnizaciones en favor de empresas por se-

gueros de su personal y las destinadas a reponer bienes del activo de la empresa, las cuales, claramente, constituyen dos hipótesis de incidencia que no incluyen a los ingresos por el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios.

Más adelante, el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa el literal c de su artículo 1, señalando que “en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente”.

Respecto de la primera parte del penúltimo párrafo de este artículo 3, que es la única que analizaremos porque es evidente que en el presente caso no nos encontramos ante resultados por exposición a la inflación, el inciso g del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que “la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la ley, se refiere a la obtenida **en el devenir de la actividad de la empresa** en sus relaciones con **otros particulares**, en las que los intervinientes participan en **igualdad de condiciones** y consienten el nacimiento de obligaciones” [El énfasis es nuestro].

Agrega el referido inciso g que, “en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencia a título gratuito que realice **un particular** a su favor” [El énfasis es nuestro].

En ese sentido, se encuentra gravada con este impuesto la ganancia o ingreso derivado del acontecer de las actividades de la empresa, tales como actividades accidentales, ingresos eventuales o transferencias a título gratuito, siempre que se trate de relaciones con otros particulares, con los cuales consienten el nacimiento de obligaciones en igualdad de condiciones.

Así, para que el ingreso proveniente del llamado financiamiento no reembolsable otorgado por el Fitel califique como una renta derivada de operaciones con terceros se deben de cumplir los siguientes requisitos:

- Que el ingreso se obtenga en el devenir de la actividad de la empresa.

El ingreso debe ser producto del acontecer diario de la empresa.

- Que el ingreso provenga de las relaciones entre la empresa y otros particulares, en igualdad de condiciones, consintiendo el nacimiento de obligaciones.

El ingreso no sólo debe ser resultado del acontecer de la empresa como hemos señalado anteriormente, sino que el fruto de este devenir debe surgir de las relaciones entre la propia empresa y otros particulares en igualdad de condiciones.

En otras palabras, si el ingreso no proviene de las relaciones entre dos particulares –la empresa y un tercero también particular– no se cumpliría el requisito que impone la ley para que se encuentre gravado con el impuesto. Éste es el caso de los ingresos provenientes del Estado, que no sólo no provienen de relaciones entre particulares –pues son consecuencia de las relaciones entre un particular y el Estado–, sino que tampoco se dan en igualdad de condiciones.

Respecto del primer requisito, el término “actividad” es definido por el Diccionario de la Lengua Española, en su primera acepción, como la “facultad de obrar” y, en su cuarta acepción, como el “conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”. Sin embargo, como hemos visto anteriormente, el llamado financiamiento no reembolsable no proviene de las actividades de los beneficiarios, sino de la aplicación de la ley y su norma reglamentaria.

En efecto, la Ley 28900 y su reglamento reconocen la actividad de fomento del Estado respecto de los servicios de telecomunicaciones, siendo la licitación y la consiguiente contratación con el Fitel los instrumentos legales que viabilizan la ejecución de dicha actividad, la cual responde a un interés público, como es el hecho de que la mayor cantidad de pobladores tenga acceso a los servicios de telecomunicaciones.

De esa manera, el Estado participa para cubrir parte de los costos y tornar económicamente viable el proyecto o programa. De ocurrir lo contrario, su rentabilidad por sí misma no atraería al inversionista privado.

En esa línea de pensamiento, somos de la opinión que resulta de interés del Estado que el

llamado financiamiento no reembolsable no se vea reducido por cargas impositivas.

En ese orden de ideas, como ya se ha indicado, el financiamiento no reembolsable otorgado por el Fitel no constituye un ingreso proveniente de las actividades de la empresa, por lo que no se cumple, entonces, con el primer requisito para que califique como una renta proveniente de operaciones con terceros gravada con el Impuesto a la Renta.

De otro lado, respecto del segundo requisito, el llamado financiamiento no reembolsable se genera por un mandato legal y no proviene de una relación entre el beneficiario y el Fitel, comportándose éste como un particular.

Ciertamente, la finalidad de la creación de un organismo como el Fitel radica en incentivar el desarrollo de proyectos de inversión en servicios de telecomunicaciones en zonas en las cuales los ciudadanos no acceden a estos servicios básicos, tal como prescribe el artículo 1 de la Ley 28900.

Además, como también lo establece la referida ley, debe tenerse presente que el Fitel posee personalidad jurídica de derecho público, lo cual implica que tanto su organización cuanto su funcionamiento específico se rigen exclusivamente por normas de Derecho público, debiendo por ello reconocerse que la finalidad de dicho fondo es satisfacer intereses públicos y no de particulares.

De ahí que tanto el Reglamento de la Ley 28900, cuanto el Reglamento de Organización y Funciones del Fitel, aprobado por el Decreto Supremo 036-2008-MTC, señalen que los principales objetivos de este fondo consisten en (i) reducir la brecha existente en el acceso a los servicios de telecomunicaciones; (ii) hacer promoción social y económica en las áreas rurales y de interés social; e (iii) incentivar la participación del sector privado en dichas zonas.

Sobre este aspecto, debe resaltarse que estos objetivos y, principalmente, la finalidad del Fitel, se enmarcan en una actividad focalizada de fomento –ayudas públicas–, que forman parte de una exigencia de nuestro ordenamiento en materia de telecomunicaciones.

En tal sentido, tomando en cuenta dichos objetivos y la naturaleza del Fitel, esto es, que éste se origina por un mandato legal, no

puede argumentarse que el llamado financiamiento no reembolsable provenga de una actividad económica entre particulares, ambos en igualdad de condiciones, pues ello implicaría desconocer que el llamado financiamiento no reembolsable es una manifestación de la actividad del Estado y que proviene de la previsión legal que contienen la Ley 28900 y su norma reglamentaria.

En esa misma línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, que ha resuelto en varios casos que no califica como ingreso proveniente de la actividad entre particulares aquel que por mandato de la Ley provenga de la ejecución de la actividad de fomento del Estado y que, en consecuencia, dicho ingreso no se encuentra dentro del concepto de renta gravada que prevé el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo, tenemos la resolución del Tribunal Fiscal 07474-4-2005 que se expidió en un caso en el cual el Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado Especial [en adelante, Pronap] le proporcionó a una Entidad Prestadora de Servicios de Saneamiento [en adelante, EPS] los recursos necesarios para un programa de servicios de saneamiento, los cuales eran de carácter no reembolsable. Dichos recursos fueron otorgados conforme a la Ley 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento.

Al resolver dicho caso, el Tribunal Fiscal consideró lo siguiente:

“El Estado, a través del Pronap, en ejercicio de la función pública prevista en la Ley 26338, cuyo mandato está referido, entre otros supuestos, a la ejecución de programas de apoyo a la consolidación y fortalecimiento del sector saneamiento, y en ejecución del contrato de préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo [en adelante, BID], suscribió con la EPS el Convenio de Asistencia Técnica y Financiera mediante el cual le transfirió el equipo de cómputo que fue reparado por la Sunat como ingreso gravado.

Dicho convenio entre el Pronap y la EPS fue suscrito en ejecución de la Ley 26338 y del contrato de préstamo con el BID, toda vez que por mandato de dicha ley se debía operar un crédito del BID a fin de desarrollar programas para el mejoramiento en el sector saneamiento, y por dicho contrato se debía suscribir convenios con las EPS a efecto de verificar el cum-

plimiento de las condiciones del mencionado contrato de préstamo con el BID.

El Estado, al efectuar la transferencia de los citados bienes, actuó en cumplimiento de la citada ley y del mencionado contrato de préstamo, el cual fue suscrito por mandato expreso de la ley. Por tanto, los bienes recibidos al amparo de la Ley 26338 no provienen de la actividad entre particulares –operaciones con terceros– y, en consecuencia, no se encuentran dentro del concepto de renta gravada que prevé el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta” [El énfasis es nuestro].

En otra resolución, esta vez en la 05349-3-2005, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

“Que, como se advierte de lo antes expuesto, el Estado al efectuar la transferencia del referido equipo de cómputo actuó en cumplimiento de la citada ley y del mencionado contrato de préstamo, el cual fue suscrito por mandato expreso de dicha ley.

Que, en consecuencia, el mencionado equipo de cómputo **fue recibido por la recurrente al amparo de lo previsto en la Ley 26338, por lo que al no provenir dicha entrega de la actividad entre particulares –operaciones con terceros–, la misma no se encuentra comprendida dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo riqueza, debiendo por tanto dejarse sin efecto el reparo en ese extremo”** [El énfasis es nuestro].

Asimismo el Tribunal Fiscal, mediante su Resolución 3205-4-2005 mencionada anteriormente, indicó que los ingresos obtenidos por concepto del *drawback* constituyen un subsidio estatal de origen legal –como es el financiamiento no reembolsable– que, no sólo no se encuentran gravados por el inciso a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge la teoría de la renta-producto, debido a que no provienen de una fuente durable ni susceptible de generar ingresos periódicos, sino que tampoco derivan de operaciones con terceros, motivo por el cual no constituyen un ingreso afecto al Impuesto a la Renta.

En efecto, dicho tribunal señaló al respecto que “los ingresos obtenidos por la recurrente fueron recibidos luego de que ésta cumpliera con los requisitos establecidos por la norma correspondiente, por lo que dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre par-

ticulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, éstos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza; que, en consecuencia, estando a que los ingresos obtenidos como producto del régimen del *drawback* no califican como renta de acuerdo a lo dispuesto en las normas del referido tributo, no constituyendo el importe materia de restitución del pago de los derechos arancelarios efectuado por mandato legal un ingreso afecto al Impuesto a la Renta, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación”.

Por su parte, mediante la resolución del Tribunal Fiscal 60-4-00, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este tribunal se pronunció sobre el caso del Comité de Operación Económica (Coes), que cumple diversas funciones, entre las cuales se encuentran garantizar la seguridad del abastecimiento de energía eléctrica y el mejor aprovechamiento de recursos energéticos y que se financia con los aportes de las entidades integrantes proporcionales a sus ingresos, señalando que dichos aportes no se encontraban comprendidos en el concepto de renta gravada prevista en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que “tienen como origen un **mandato legal** expresado en el Decreto Supremo 009-93-EM y se encuentran **destinados a financiar una actividad de interés público**, tal como es la eficiente operación del sistema interconectado” [El énfasis es nuestro].

Finalmente, el Tribunal Fiscal también se pronunció en un caso similar en las resoluciones 616-4-99 –jurisprudencia de observancia obligatoria– y 6182-4-2007; en las cuales, tratándose de la deuda de las empresas agrarias azucareras, consideró que la reducción de dicha deuda, conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo 802 y el Decreto de Urgencia 013-2001, no constituía un ingreso afecto al Impuesto a la Renta en la medida en que tal reducción derivaba del imperio de la Ley y no de operaciones con terceros.

Los criterios contenidos en todas estas resoluciones del Tribunal Fiscal confirman que, si un ingreso proviene de un mandato legal, no cumple con el segundo requisito para calificar como un ingreso proveniente de operaciones con terceros.

Por lo tanto, el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a favor de los

beneficiarios no está incluido como una renta gravada por el literal c del artículo 1 ni por el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni tampoco por el literal g del artículo 1 de su reglamento.

4. Literal d del artículo 1

El literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta no se refiere a ninguna de las rentas consideradas por la doctrina tradicional, sino que grava determinadas rentas que la ley señala específicamente. Se trata, en realidad, de una imputación de rentas establecida por la ley.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido lo que se debe entender por rentas imputadas. Sin embargo, puede sostenerse que son aquellas en las cuales, por mandato de una disposición legal, se presume que hay una renta, pese a que no exista un ingreso.

De esa manera, conforme al literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho impuesto grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esa ley.

En ese sentido, para definir si estamos ante una renta imputada, ésta necesariamente deberá encontrarse contenida en una norma con rango legal. Así, por ejemplo, entre tales rentas imputadas tenemos los siguientes casos:

- a. Intereses presuntos derivados de algunos préstamos, dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b. Renta ficta de predios cuya ocupación ha sido cedida gratuitamente o a precio no determinado, establecida en el literal d del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c. Renta presunta por algunas cesiones de bienes muebles o inmuebles, distintos a predios, efectuadas por personas jurídicas a favor otras personas jurídicas, de conformidad con el literal h del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De todos estos casos, obviamente, ninguno de ellos es pertinente para los efectos de este artículo. Por tanto, resulta claro que el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios, al no estar incluido

específicamente en ninguna disposición legal como una renta imputada, no constituye renta gravada bajo el literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De todo lo expuesto hasta aquí, se concluye que el ingreso proveniente del llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de conformidad con los artículos 1, 2 y 3 de esta ley.

B. Artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta

El llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel, obviamente, tampoco está incluido como una renta gravada por los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta en la medida en que, respectivamente, dichos artículos se refieren a la regulación de los casos de habitualidad en la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, así como a la definición del concepto de enajenación para los efectos de dicha ley, situaciones que son totalmente ajenas al referido financiamiento.

Por consiguiente, también se puede concluir que, al no encontrarse tampoco el financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios dentro de ninguna de las hipótesis de incidencia contenidas en los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, el monto de dicho financiamiento no constituye una renta gravada con este impuesto.

III. EL INFORME 115-2012/SUNAT

Ahora bien, no obstante todo lo anteriormente mencionado, como hemos señalado en la parte introductoria del presente artículo, la Administración Tributaria, mediante el Informe 115-2012/SUNAT del 29 de noviembre de 2012, ha dispuesto, a nuestro parecer erróneamente, que los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones en virtud de los contratos de financiamiento no reembolsable constituyen parte de la retribución del servicio público de telecomunicaciones esencial que se comprometen a brindar, encontrándose dichos recursos gravados con el Impuesto a la Renta.

En efecto, la Sunat ha señalado en dicho informe que, a través del financiamiento no reembolsable el Estado cubre parte del costo

del servicio de telecomunicaciones esencial que se compromete a prestar la empresa operadora en virtud del contrato, asumiendo con ello parte de la retribución que, en circunstancias normales, le correspondería asumir a los usuarios del referido servicio.

Asimismo, dicha institución también ha manifestado en ese informe que, al estar prohibida la atribución de recursos del Fitel directamente a los usuarios, ello debe hacerse mediante un mecanismo que consiste en entregar los recursos en forma indirecta, a través de terceros (los beneficiarios).

Partiendo de estas consideraciones, en el Informe 115-2012/SUNAT esta entidad ha indicado que el ingreso por el financiamiento no reembolsable otorgado por el Fitel a los beneficiarios constituye una renta de tercera categoría gravada con el Impuesto a la Renta, basándose, equivocadamente, en lo establecido en el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta —en la parte que se refiere a las rentas que provienen de la aplicación conjunta del capital y del trabajo, o sea, las actividades empresariales, que conforme a la doctrina tradicional forman parte de la teoría de la renta-producto— y el literal a del artículo 28 de esa ley (que se refiere también a las rentas provenientes de las actividades empresariales).

Sin embargo, al respecto, debemos indicar en primer término que, tal como se ha visto anteriormente, el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable al llamado financiamiento no reembolsable porque éste es un subsidio que, por mandato de una ley, le otorga en forma extraordinaria un ente del Estado a un particular, quien lo obtiene luego de participar en concursos públicos de ofertas y procesos de licitaciones públicas para el desarrollo de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social, subsidio sin el cual el particular no podría prestar esos servicios.

El llamado financiamiento no reembolsable no es, pues, el producto de las actividades empresariales a que alude el referido literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino un subsidio legal.

De otra parte, en cuanto atañe al inciso a del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe indicarse que esta norma está ubicada en el capítulo V de esa ley, el cual trata sobre

la renta bruta gravada. Por tanto, su aplicación sólo sería pertinente si dicha renta bruta estuviera incluida, previamente, en el capítulo I que, en sus artículos 1 al 5, establece taxativamente cuáles son las rentas gravadas.

En ese orden de ideas, considerando que, como hemos visto anteriormente, ninguno de esos artículos grava el llamado financiamiento no reembolsable, entonces, el artículo 28 tampoco lo puede hacer.

Adicionalmente cabe indicar que, en cuanto se refiere a la naturaleza jurídica del financiamiento no reembolsable, la Sunat ha considerado, por un lado, que tal naturaleza es la de una retribución que se entrega en contrapartida de la prestación de un servicio a terceros y, por el otro, que es la de un subsidio que, por prohibir la ley que sea proporcionado directamente a los usuarios, es entregado en forma indirecta a través de los beneficiarios.

Sobre el particular debe tenerse presente que la retribución es la recompensa o pago por algo⁵, pues se entrega como una contraprestación a quien presta un servicio o realiza un trabajo en favor de un tercero.

En consecuencia, el llamado financiamiento no reembolsable no puede calificar como una retribución, toda vez que en este caso no existe un servicio o trabajo prestado por los beneficiarios a favor del Fitel, sino que se trata de una entrega extraordinaria de fondos con la posterior obligación de los beneficiarios de prestar servicios públicos de telecomunicaciones en favor de los usuarios finales de los mismos, quienes son las personas ubicadas en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.

Inclusive, como hemos indicado anteriormente, tampoco puede calificar como un financiamiento en sentido estricto, pues no existe una devolución del capital ni pago de intereses y, por tanto, tampoco hay una relación crediticia entre el Fitel y los beneficiarios.

Jurídicamente, el llamado financiamiento no reembolsable es un subsidio, ya que es otorgado por un ente del Estado para el desarrollo posterior de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.

Por ello, los beneficiarios se obligan a invertir en un sistema de telecomunicaciones al ser elegidos mediante procesos de selección y concursos públicos, siendo la razón para participar en ellos el desarrollar los proyectos con el subsidio del Estado, sin el cual ninguna empresa privada invertiría, pues tales proyectos no son rentables.

Por consiguiente, de todo lo indicado anteriormente, se debe concluir que el llamado financiamiento no reembolsable no puede calificar como una retribución, sino que es un subsidio necesario para conseguir que una empresa privada invierta en proyectos a desarrollarse en áreas rurales o en lugares de preferente interés social.

En tal virtud, el argumento esgrimido por la Sunat para gravar con el Impuesto a la Renta al llamado financiamiento no reembolsable debido a que el Estado estaría cubriendo parte del costo del servicio de telecomunicaciones prestado por las empresas operadoras en reemplazo de los usuarios de dichos servicios, no es jurídicamente correcto.

IV. CONCLUSIONES

- a. El Fitel es un fondo destinado a la provisión de acceso universal a un conjunto de servicios de telecomunicaciones esenciales. Los recursos financieros del Fitel se utilizan, exclusivamente, para el financiamiento de la inversión en dichos servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.
- b. El financiamiento que otorga el Fitel con cargo a sus recursos financieros puede ser reembolsable y no reembolsable.
- c. Si el financiamiento es reembolsable, califica como un mutuo de dinero, esto es, como un financiamiento en sentido estricto. En cambio, si el financiamiento es no reembolsable, su naturaleza jurídica será la de un subsidio.
- d. Para que el ingreso por el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel sea una renta gravada con el Impuesto a la Renta, tendría que encontrarse en alguna de las hipótesis de inci-

⁵ Ver: <http://lema.rae.es/drae/?val=retribuci%C3%B3n>.

- dencia contenidas en los artículos 1 al 5 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- e. Así, el llamado financiamiento no reembolsable no constituye una renta gravada bajo el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta porque no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos.
 - f. De igual manera, el llamado financiamiento no reembolsable tampoco se encuentra gravado con el impuesto conforme al literal b del artículo 1, al artículo 2 ni a los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta pues no proviene de una enajenación.
 - g. A su vez, el llamado financiamiento no reembolsable no constituye una renta gravada por el literal c del artículo 1
- ni por el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no proviene de una relación entre dos particulares que estén en igualdad de condiciones, sino que proviene de un mandato legal.
- h. Por último, el llamado financiamiento no reembolsable tampoco se encuentra gravado con el impuesto según el literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta en la medida en que no está incluido por ninguna disposición legal como una renta imputada.
 - i. En consecuencia, el Informe 115-2012/SUNAT, el cual establece que el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel sí se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta no es **jurídicamente** correcto.



FONDOS MUTUOS DE INVERSIÓN EN VALORES E IMPUESTO A LA RENTA

Roberto Edward Polo Chiroque*

Are mutual funds in securities and income taxes a suitable alternative for investment? Has the attempt to simplify the system of income taxes had an adverse impact on taxpayers?

Throughout the following article, the author will answer the questions noted above. Therefore, he stresses the importance of protecting the taxpayers, so that they will not be affected by the tax regime. He also notes the necessity of this to happen in order for the mutual funds to stay as a ideal vehicle for investment.

KEY WORDS: *Mutual funds, Income Tax, tax treatment, balance of system, market value, rates, commonwealth.*

¿Los fondos mutuos de inversión en valores e Impuesto a la Renta son, acaso, una alternativa idónea para la inversión? ¿El intento de simplificar el régimen del Impuesto a la Renta ha tenido consecuencias perjudiciales para los contribuyentes?

A lo largo del siguiente artículo, el autor remarca la importancia de proteger a los contribuyentes, de modo que éstos no se vean perjudicados por el régimen aplicable. De ello depende que los fondos mutuos sigan siendo un vehículo idóneo para la inversión.

PALABRAS CLAVE: *Fondos mutuos, Impuesto a la Renta, tratamiento tributario, balance del régimen, valor de mercado, tasas, mancomunidad.*

* Abogado. Gerente de Servicios Legales y Tributarios en Pricewaterhouse Coopers (PwC) Perú.

I. INTRODUCCIÓN

Los fondos mutuos de inversión en valores – en adelante, fondos mutuos–, constituyen una interesante alternativa de ahorro e inversión para las personas en nuestro país. Su funcionamiento es relativamente simple, pues en buena cuenta opera como un aporte de dinero a un fondo, que es un patrimonio común, a cambio de cuotas de participación en el mismo; dichas cuotas se materializan en certificados, con la esperanza de obtener rentabilidad por dicho aporte, el cual es administrado por una sociedad especializada en la materia.

La rentabilidad se obtiene comparando el valor inicial del aporte, que denominaremos valor cuota inicial, y el valor de ese mismo aporte a la fecha en que se retira del fondo, al que denominaremos valor cuota del rescate. El rescate es el acto en virtud del cual el partícipe del fondo manifiesta su voluntad de retirar parcial o totalmente el dinero invertido en el fondo. Lo normal es que dicho rescate se produzca a voluntad del partícipe sin que se establezcan plazos predeterminados, sino sólo plazos mínimos de permanencia.

A diferencia de lo que ocurre con otros mecanismos de inversión, la rentabilidad de los fondos mutuos no se mide solamente en función a los resultados “realizados” (que ciertamente influyen), sino que tiene el componente de valorización de las inversiones. En efecto, el valor cuota varía en función al valor de los instrumentos financieros que el administrador del fondo realiza con el dinero de los partícipes; el valor cuota refleja el valor del portafolio de inversiones a determinada fecha. Por ello existen fondos mutuos denominados de renta fija, de renta variable y mixtos, calificación que les es aplicable en

virtud de los instrumentos financieros en que invierten los fondos.

En el cuadro adjunto, tomado de la página web de la Asociación de Bancos del Perú¹, puede apreciarse la más reciente estadística del sector.

A diferencia de los mecanismos tradicionales de ahorro o inversión, mediante los fondos mutuos no necesariamente se asegura una rentabilidad, pues la valorización de la cuota puede originar que se pierda, incluso, parte del capital que se invirtió al adquirir las cuotas o los certificados del fondo mutuo. Lógicamente, los riesgos y beneficios pueden ser mayores en el caso de fondos mutuos de renta mixta.

Durante los tres últimos años, ha habido modificaciones estructurales en el régimen del Impuesto a la Renta de los fondos mutuos peruanos, lo que nos motiva a exponer el régimen actual aplicable a esta modalidad de ahorro e inversión que ha ido desarrollándose en nuestro país.

II. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS INVERSIONES EN FONDOS MUTUOS PERUANOS

A. Del régimen de transparencia al régimen de las ganancias de capital

Como se conoce, hasta el año 2009, nuestro régimen tributario, con un propósito de promoción del sector, exoneraba a las ganancias de capital y a los intereses originados por valores mobiliarios. Entre otras exoneraciones, se encontraban vigentes la exoneración de todo interés por depósitos bancarios y por valores mobiliarios, por créditos al Sector Público Nacional y por la ganancia de capital por venta de

Estadística de la Industria de Fondos Mutuos
Al 31 de agosto de 2013

Tipo de Fondo	Número de Productos	Número de Partícipes			Número de Cuotas en Circulación	Patrimonio Administrado (En Mills. US\$)		
		PN	PJ	Total		PN	PJ	Total
Renta Fija	33	282,784	8,310	291,094	189,948,980	4,460	1,118	5,578
Renta Mixta	17	17,812	188	18,000	10,192,417	321	23	344
Renta Mixta Internacional	4	722	10	732	270,484	5	0	26
Renta Variable	9	11,271	95	11,366	14,245,174	55	6	151
Total	63	312,589	8,603	321,192	214,657,055	4,841	1,141	6,099

¹ Fuente: <http://www.asbanc.pe/contenidoweb/Default.aspx?ref=7&cont=23>.

valores mobiliarios en bolsa de valores, para las personas jurídicas, y en general, para las personas naturales.

A partir del año 2010, dicho régimen cambia y se empiezan a dejar sin efecto determinadas exoneraciones. Cobra relevancia, en ese contexto, el régimen de los fondos mutuos, ya que hasta dicho momento las inversiones a través de tales vehículos también se encontraban exoneradas. Así, mediante la Ley 29492, vigente desde el 1 de enero de 2010, se establecen nuevas disposiciones para el tratamiento de los fondos mutuos. Si bien dicha norma entró en vigencia el 1 de enero de 2010, se estableció un “periodo de gracia”, o de dispensa, para las sociedades administradoras de fondos mutuos hasta el mes de junio de 2010, con la finalidad que se pudieran adaptar administrativamente y realizar los cambios de soporte necesarios para su adecuada aplicación².

La citada norma estableció el denominado régimen de “transparencia fiscal” de los resultados originados por las inversiones realizadas mediante los fondos mutuos, siendo la característica esencial de dicho régimen considerar a los partícipes como contribuyentes directos por las inversiones realizadas mediante los fondos y, en consecuencia, la obligación de las sociedades administradoras de atribuir tales resultados a los partícipes de los fondos bajo su administración. Ello significaba que la sociedad administradora del fondo mutuo debía encargarse de atribuir a cada partícipe la porción de renta gravada, renta exonerada y renta inafecta que le correspondía en función a sus cuotas de participación, así como distinguir si dicha renta tenía fuente peruana o tenía fuente extranjera. Además, obligaba a las sociedades administradoras a efectuar la retención del Impuesto a la Renta correspondiente.

Ciertamente, dicho régimen tenía sus ventajas como, por ejemplo, aplicar un tratamiento transparente sin que el medio, mecanismo o forma de la inversión influyera en la tributación de la rentabilidad del partícipe. Sin embargo, el precio de dicha transparencia fue

demasiado alto para el sector en su conjunto, pues tornó al régimen en complejo y de difícil comprensión, administración y fiscalización, lo que motivó que fuera modificado en el año 2012.

Resulta ilustrativo en cuanto a este punto, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1120³ que señala lo siguiente:

“Un primer problema que presenta el régimen de transparencia vigente para el caso de los fondos mutuos y fondos correspondientes a aportes voluntarios sin fines previsionales, es la complejidad de su aplicación.

En efecto, la sociedad administradora de un fondo mutuo de inversión en valores tiene que distinguir, a fin de determinar la atribución respectiva, una serie de elementos que resultan indispensables: el tipo de contribuyente (los sujetos domiciliados tributan distinto que los no domiciliados, las personas naturales tributan diferente que las personas jurídicas); la fuente de la renta, pues ésta puede conllevar a su inafectación; el tipo de renta, ya que éste puede determinar distintos tipos de tasa del Impuesto a la Renta [...].

Un segundo problema es que la forma de determinación del Impuesto a la Renta no necesariamente responde a la capacidad contributiva del sujeto ni a los resultados económicos que éste genera.

El problema se origina en que, tratándose de un régimen de transparencia, el contribuyente podría haber generado una pérdida real (su valor cuota resulta inferior al costo de la adquisición de la cuota) y, sin embargo, tener la obligación de pagar Impuesto a la Renta, debido a que si bien las pérdidas obtenidas podrían haber sido superiores a las rentas, esas pérdidas no pueden compensarse con todas las rentas, sino con alguna(s).

Un tercer problema es que resulta de difícil control tributario, debido precisamente a la complejidad en su aplicación”.

² De acuerdo con la Disposición Complementaria Transitoria Única: “Excepcionalmente, las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones no estarán obligadas a efectuar las retenciones del Impuesto por las rentas que generen o perciban los partícipes, inversionistas o afiliados como consecuencia de las redenciones o rescates de los valores mobiliarios emitidos por los citados fondos o por el retiro de aportes, según corresponda, que se efectúen entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2010”.

³ Página 67 del documento.

De ello se tiene que las razones de la derogación del régimen de transparencia fiscal son: (i) La complejidad de la aplicación del régimen de transparencia; (ii) la determinación del impuesto no corresponde necesariamente a la capacidad contributiva⁴; y, (iii) el difícil control tributario.

Así, habiendo cumplido más de un año desde su promulgación, el 29 de junio de 2012 se publicó el Decreto Legislativo 1120, el cual entró en vigencia a partir del año 2013 y modificó en forma estructural el tratamiento tributario aplicable a los rendimientos generados por los fondos mutuos peruanos.

Conforme al citado dispositivo, a partir del ejercicio 2013, el resultado obtenido por el partícipe por el rescate del certificado de participación en un fondo mutuo peruano califica como ganancia de capital⁵, eliminándose completamente el denominado régimen de transparencia fiscal. Como consecuencia de lo anterior, las sociedades administradoras de fondos mutuos ya no se encuentran obligadas a descomponer los ingresos del valor cuota a la fecha del rescate entre, por ejemplo, intereses, dividendos o ganancias de capital por venta de valores. Tampoco interesa, desde entonces, el origen de los instrumentos financieros. En todos los casos, lo que recibirá el partícipe será considerado una ganancia o pérdida de capital.

Debe advertirse que, con la derogación de la transparencia fiscal, indefectiblemente, invertir a través de un fondo mutuo peruano tiene un tratamiento tributario distinto que invertir en forma directa en los diversos instrumentos financieros. Ello se debe a que se dejan de lado exoneraciones, inafectaciones y tasas especiales (como el caso de dividendos o la venta de valores mobiliarios realizada en la bolsa peruana para el caso de sujetos no domiciliados), en procura de un régimen que busca ser más sencillo para los contribuyentes –tanto deudores tributarios como responsables– y para la Administración Tributaria.

Es pertinente mencionar que el régimen de transparencia fiscal se derogó tanto para los fondos mutuos como para los fondos sin fin previsional administrados por las AFP [Administradoras de Fondos de Pensiones]. Sin embargo, dicho régimen aún se encuentra vigente para otros vehículos de inversión, como es el caso de fondos de inversión, fideicomisos bancarios y patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras.

B. Aspectos relevantes del régimen actual de los fondos mutuos peruanos

Como mencionamos en el punto anterior, desde el 2013, la variación entre el valor cuota inicial y el valor cuota a la fecha del rescate, de ser positivo a favor del partícipe, recibe el tratamiento de una ganancia de capital. Siendo una ganancia de capital, calificará como renta de segunda categoría si el partícipe es persona natural, y como de tercera categoría, si el partícipe es una persona jurídica. Ello será independientemente de su condición de domicilio y se implementará para fines del Impuesto a la Renta⁶.

En línea con este nuevo tratamiento, la sociedad administradora no debe efectuar atribución alguna, sino únicamente retener el Impuesto a la Renta del partícipe a la fecha del rescate. Nótese además que, a partir del año 2013, dicha retención opera sólo para el caso de personas naturales y sujetos no domiciliados en el país, en tanto que las personas jurídicas domiciliadas locales deben determinar su Impuesto a la Renta individualmente, tal como lo hacen con cualquier otra inversión.

En efecto, se ha excluido expresamente a las sociedades administradoras de fondos mutuos de la obligación de retener rentas de tercera categoría, contemplada por el artículo 73-B de la Ley del Impuesto a la Renta, subsistiendo dicha obligación únicamente para las rentas de segunda categoría (artículo 72 de la Ley del Impuesto a la Renta) y para el

⁴ Debe advertirse que, en estricto, hoy en día también se pueden presentar diferencias entre el resultado comercial del rescate y el resultado tributario, ya que las normas de la Superintendencia del Mercado y Valores para el cálculo de dicho resultado puede ser distinto que las establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta –específicamente en lo que al costo computable se refiere.

⁵ Artículo 3 del Decreto Legislativo 1120.

⁶ De acuerdo al artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera renta de segunda categoría a la ganancia de capital. Por su parte, el artículo 28 de la citada Ley califica como renta de tercera categoría a la obtenida por las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14, definición que comprende tanto a las sociedades peruanas como a las del exterior que “[...] en cualquier forma perciban renta de fuente peruana”.

caso de partícipes que tengan la condición de no domiciliados en virtud de la regla general establecida por el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicho esto, surge entonces la primera consulta sobre dicha ganancia de capital: ¿Cuál es la fuente de la referida ganancia cuando se trata de fondos mutuos peruanos que invierten en instrumentos extranjeros? Desde su entrada en vigencia, este nuevo régimen debe interpretarse en forma concordada con el resto de los dispositivos contenidos en la misma Ley del Impuesto a la Renta, resultando de particular interés para el caso materia de consulta, el inciso h del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece textualmente lo siguiente:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervienen en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana: [...] Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas de capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el país”.

Tal como puede advertirse, conforme a la citada norma, se considera renta de fuente peruana a la obtenida por el rescate de certificados emitidos por fondos mutuos cuando éstos se encuentren constituidos en el país. De esta manera, a partir del 2013, la ganancia de capital que se produce como consecuencia del rescate de los certificados emitidos por fondos mutuos constituidos o establecidos en el país, se considerará, para todos los efectos, como renta de fuente peruana, independientemente que los subyacentes provengan del extranjero.

Luego de establecida la fuente de la renta, el paso siguiente es entender cómo debe ser calculada dicha renta. Tratándose de una operación que origina ganancia de capital, los dos elementos que deben tenerse en cuenta para el cálculo tributario son el costo computable y el valor de mercado. En efecto, de acuerdo al Reglamento, en el rescate o redención de certificados de participación en fondos mutuos se

considera ganancia de capital al ingreso proveniente de la diferencia entre el valor de las cuotas a la fecha de rescate o redención y el costo computable de las mismas.

1. Costo computable

Con la modificación del Decreto Legislativo 1120, los certificados de participación en fondos mutuos pasaron a ser considerados en forma expresa por la Ley del Impuesto a la Renta como valores mobiliarios. Al respecto, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el artículo 11 de su Reglamento, dispone que, tratándose de otros valores mobiliarios distintos de acciones y participaciones, el costo computable es su costo de adquisición.

De otro lado, la regla es que si la adquisición fue a título gratuito y el adquirente es una persona natural, el costo computable de los certificados será cero, salvo que se pudiera acreditar de manera fehaciente el costo computable que le correspondía al transferente. Nótese que, en este caso, la suma invertida por un causante o donante, por ejemplo, es de fácil acreditación, ya que la sociedad administradora tiene como información el precio del valor cuota pagado por cada partícipe. Lo anterior sustentaría en forma fehaciente el costo computable de cuotas recibidas a título gratuito bajo situaciones sucesorias o por actos de liberalidad inter vivos.

En el caso de personas jurídicas, el costo computable será el valor de mercado. Nótese que, en dicho supuesto, la persona jurídica deberá tributar por ese mismo valor al momento que adquiere el certificado en forma gratuita. Aplica también al caso de los certificados de participación en fondos mutuos la regla sobre el promedio ponderado. Así, tratándose de certificados con iguales derechos que fueron adquiridos o recibidos en diversas formas u oportunidades, el costo computable será su costo promedio ponderado. La norma señala que dicho costo promedio se debe determinar de manera separada por cada fondo que administren las sociedades administradoras.

Como mencionamos, en el 2013 entró en vigencia el régimen de ganancia de capital para los certificados en fondos mutuos peruanos pero, hasta tal momento, regía la transparencia fiscal, en virtud de la cual existían varias exoneraciones e inafectaciones o tasas espe-

ciales para los rendimientos de los partícipes. Ante dicha situación, y a fin de gravar solamente la ganancia que surgiera a partir del 1 de enero de 2013, la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1120 dispuso lo siguiente:

“Tratándose de los certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores y de las cuotas en fondos administrados por las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones adquiridas con aportes voluntarios sin fines previsionales, adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 2012, el costo computable será el costo de adquisición o el valor cuota al 31 de diciembre de 2012, el que resulte mayor”.

De esta manera, se garantiza a la totalidad de los partícipes que invirtieron en fondos mutuos antes del cambio de régimen, que solamente se verían gravados por renta generada desde el 1 de enero de 2013, pues el costo computable sería el mayor entre el precio pagado (costo de adquisición) o su valor cuota al 31 de diciembre de 2012.

Como puede apreciarse, literalmente, la norma ordena comparar el costo de adquisición de las cuotas adquiridas con anterioridad al 31 de diciembre de 2012, sin establecer excepciones, con el valor cuota al 31 de diciembre de 2012. Si bien al amparo de dicha norma podría entenderse que la comparación tendría que efectuarse por cada cuota en forma independiente, el concepto de costo de adquisición establecido por la Ley del Impuesto a la Renta está incluido dentro del concepto de “costo computable”.

Tratándose de certificados en fondos mutuos, el costo computable de aquellos que otorguen el mismo derecho y fueron adquiridos en distintas oportunidades es el costo promedio ponderado; por ello, consideramos válido interpretar que la comparación tendría que realizarse entre dicho promedio ponderado y el valor cuota al 31 de diciembre de 2012.

Es de señalar que, más allá de la regla mencionada anteriormente, la norma no dispuso otras especificaciones para los certificados adquiridos antes del 31 de diciembre de

2012, como había sucedido anteriormente para los valores mobiliarios adquiridos al 31 de diciembre de 2009. Para este último caso, el Decreto Legislativo 972 y el Decreto Supremo 10-2011-EF señalaron que, en el caso de enajenaciones de valores mobiliarios adquiridos antes del 31 de diciembre de 2009 y con posterioridad, debía entenderse que para fines tributarios se enajenan primero los más antiguos hasta agotar su stock y sólo a partir de dicho momento se entiende que se enajenan los nuevos valores.

Sin embargo, nada de eso se ha señalado para los certificados de participación en fondos mutuos lo que nos lleva a la conclusión que no debería distinguirse entre dichos grupos de certificados (anteriores al 1 de enero de 2013 y posteriores al 31 de diciembre de 2012) al momento de determinar la ganancia de capital.

2. Valor de mercado

Para fines del Impuesto a la Renta, el artículo 32 de la Ley señala que, en el caso de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, a cualquier título, el valor asignado será el de mercado.

Para los valores, el valor de mercado es el que resulte mayor entre el valor de transacción y otro valor que establezca el Reglamento (para el caso de certificados de participación en fondos mutuos, en tanto no cotizan). Al respecto, el Reglamento señala que, tratándose de certificados de participación en fondos mutuos, se utilizará el valor cuota según lo dispuesto en la Resolución de la Comisión Nacional Supervisor de Empresas y Valores 068-2010-EF-94.01.¹⁷ y normas que la sustituyan.

Así, sea que se trate de la retención por parte de la sociedad administradora o por la autodeterminación del Impuesto a la Renta a cargo del partícipe, lo que debe compararse es el costo computable representado por el costo de adquisición (valor cuota de la fecha de ingreso o su promedio ponderado) y el valor de mercado representado por el valor cuota a la fecha que se produce el rescate o la enajenación del certificado.

¹⁷ Nuevo texto del Reglamento de Fondos Mutuos de Inversión en Valores y sus Sociedades Administradoras a que se refiere el Título IX de la Ley del Mercado de Valores.

3. Compensación de pérdidas

Lógicamente, existirá ganancia si el valor de mercado es superior al costo y, en caso contrario, lo que obtendrá el partícipe será una pérdida de capital. El tratamiento de las pérdidas de capital origina ciertas dudas para el caso de las personas naturales domiciliadas. Es claro que si una persona jurídica obtiene una pérdida de capital, ésta es deducible para determinar su renta imponible del ejercicio y los sujetos no domiciliados no compensan resultados.

A las personas naturales domiciliadas les resulta de aplicación el artículo 36 de la Ley del Impuesto a la Renta cuyo texto dispone que:

“Las pérdidas de capital originadas en la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a del artículo 2 de esta Ley se compensarán contra la renta neta anual originada por la enajenación de los bienes antes mencionados. Las referidas pérdidas se compensarán en el ejercicio y no podrán utilizarse en los ejercicios siguientes”.

Según se indica en la Exposición de Motivos de la norma, ésta tuvo como propósito eliminar el régimen de transparencia fiscal y establecer que las cuotas emitidas por tales fondos constituyen valores mobiliarios y que “[...] en consecuencia, les aplica las disposiciones referidas a tales títulos; a saber: las rentas por enajenación de valores mobiliarios de personas naturales constituyen rentas de segunda categoría, las cuales pueden ser compensadas con las pérdidas generadas por esos mismos títulos, y están sujetas a la tasa de 5%”.

Es claramente evidente cuál fue la intención del legislador al considerar a los certificados de fondos mutuos como valores mobiliarios; esto es, que a las operaciones con tales títulos les sean aplicables todas las disposiciones como rentas de segunda categoría, lo que incluye la posibilidad de compensar las pérdidas originadas por dichos instrumentos. No obstante, del texto vigente del artículo 36 de la Ley del Impuesto a la Renta no se desprende necesariamente dicha conclusión, toda vez que la referida norma hace mención a las pérdidas obtenidas por enajenación de valores.

Al respecto, cabe anotar que la Ley del Impuesto a la Renta en diversas disposiciones de su articulado distingue entre enajenación

y rescate, operaciones que además conceptualmente por su naturaleza tienen claras distinciones. Es más, para fines del Impuesto a la Renta se considera enajenación a todo acto de disposición por el que se transmita dominio a título oneroso, definición que no comprende al rescate de certificados. Surge, entonces, la duda respecto de si las personas naturales pueden compensar sus ganancias y pérdidas originadas por rescates de fondos mutuos o, incluso, si pueden compensar tales resultados con aquellos provenientes de la enajenación de otros valores mobiliarios.

En nuestra opinión, pese a que la intención de la modificación quedó plasmada en forma clara en la exposición de motivos de la norma modificatoria, al no haberse modificado el artículo 36 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible efectuar tales compensaciones. Es decir, nos encontramos ante un escenario tal que si, hoy en día, una persona obtiene una ganancia por el rescate de sus cuotas en determinado fondo y luego en otro rescate, incluso respecto de ese mismo fondo, obtiene pérdidas, se encuentra en imposibilidad de compensar tales resultados. Ello, a pesar que no resulta lógico que por tratarse de una operación que genera el mismo tipo de rentas, enajenación y rescate de certificados, se castigue la posibilidad de compensar pérdidas de capital.

El propio artículo 36 contiene una norma antieiusiva, *wash sales*, en virtud de la cual se difiere el reconocimiento de pérdidas de capital creadas artificialmente. El caso contemplado por la norma es aquél en el cual los contribuyentes obtienen pérdidas por la enajenación de valores, que en corto tiempo vuelven a adquirir.

Dicha disposición señala que: “No se encuentran comprendidas en los dos párrafos anteriores (que se refieren a la regla antes mencionada) las pérdidas de capital generadas a través de los fondos mutuos de inversión en valores, fondos de inversión, fondos de pensiones, y fideicomisos bancarios y de titulización”.

La lectura de esta disposición podría llevarnos a interpretar que el artículo 36, en su totalidad, incluye a las pérdidas de capital originadas por los certificados de los fondos mutuo. Asimismo, puede llevar a considerar que es posible compensar también la pérdida originada por el rescate de los indicados certificados. Nótese, sin embargo, que la norma se refiere a las pérdidas originadas a través de

fondos mutuos, fondos de inversión, fondos de pensiones y fideicomisos.

Parece ser, entonces, que dicha norma se refiere a la pérdida que se origina al interior de tales fondos y patrimonios, producto de la negociación de sus inversiones, y no así a la que se produce como consecuencia del rescate o redención de los títulos emitidos por los mismos. Nos inclinamos a pensar que dicha disposición se encuentra desfasada en el caso de los fondos mutuos pues, como se aprecia de su Exposición de Motivos⁸, la referencia a los vehículos de inversión se encuentra en el contexto de patrimonios cuyos resultados debían ser atribuidos a los partícipes, regla que ya no se encuentra en vigencia.

En ese sentido, es necesaria una modificación de la norma, a fin que el tratamiento que originalmente motivó al legislador y que resultaba justo se encuentre claramente plasmado, evitando este efecto perjudicial para los contribuyentes y la industria de fondos mutuos de nuestro país.

Reiteramos que este problema atañe sólo a las personas naturales domiciliadas, en tanto que las personas jurídicas domiciliadas no tienen dicha limitación y los sujetos no domiciliados no gozan en nuestro país del derecho de compensar pérdidas en operaciones que dan origen a ganancias de capital de fuente peruana. En el caso que se tuviera ganancia de capital por el rescate de las cuotas, interesa saber la forma en que ésta se afecta con el Impuesto a la Renta.

4. Tasas aplicables

Las tasas aplicables recaen sobre la renta neta que en el caso de las rentas de capital de personas naturales domiciliadas equivale al 80% de la renta bruta. Las personas jurídicas tributarán de acuerdo a la renta bruta que tuvieren menos los gastos que hubieren incurrido para determinar la renta neta; y, en el caso de los sujetos no domiciliados no se admite la deducción de gastos así que la tasa aplicable recae sobre la renta bruta.

Al respecto, el artículo 52-A de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el impuesto a

cargo de personas naturales domiciliadas se determina aplicando la tasa de 6.25% sobre sus rentas netas del capital. Así, considerando que la base es el ochenta por ciento de la renta bruta, tenemos que la tasa efectiva para dichos contribuyentes será de cinco por ciento. Asimismo, en el caso de las personas jurídicas domiciliadas, de acuerdo al artículo 55 de la misma Ley, la tasa aplicable será de treinta por ciento.

Ahora bien, para el caso de las personas naturales no domiciliadas, el artículo 54 en su inciso e contempla una tasa de 5% para “otras rentas provenientes del capital”. El Reglamento, en el numeral 2 de su artículo 30-B indica que las “otras rentas provenientes del capital” son aquellas rentas de la primera y/o segunda categoría no mencionadas expresamente en el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al revisar el referido artículo 54, puede advertirse que las rentas de primera y/o segunda mencionadas expresamente son: (i) Dividendos; (ii) rentas provenientes de la enajenación de inmuebles; (iii) intereses; y, (iv) ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera del país y regalías.

Siendo esto así, la interpretación sistemática nos lleva a concluir que la tasa aplicable para la ganancia de capital obtenida por una persona natural no domiciliada en el rescate de cuotas de un fondo mutuo peruano es de cinco por ciento. Ello se debe a que la ganancia de capital que surge por el rescate califica como otra renta proveniente del capital, que es la misma tasa efectiva que tienen las personas naturales domiciliadas.

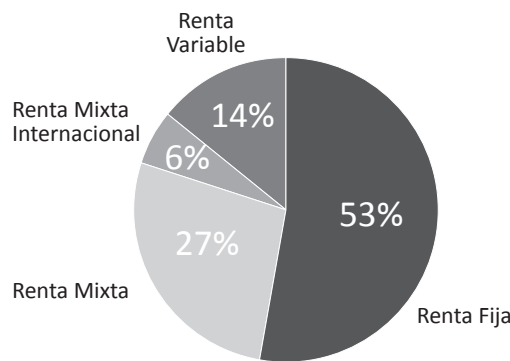
Respecto a las personas jurídicas no domiciliadas, las tasas aplicables, en general, son 4.99% o 30% por los intereses, 4.1% por dividendos, 5% por rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada en el país, 10% por rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves, y 15% por servicios de asistencia técnica y por espectáculos en vivo. Para todas las demás rentas, la tasa es de 30% incluyendo, por mención expresa, a las regalías.

⁸ Textualmente se indica que “[...] las rentas de segunda categoría son atribuidas por los fondos y fideicomisos a dichas personas cuando las pongan a disposición, esto, es cuando ellas perciban las rentas y no cuando las rentas sean percibidas por el fondo o fideicomiso”.

Se puede concluir del mencionado marco normativo que, a diferencia de lo que ocurre con las personas naturales no domiciliadas (en cuyo caso es posible concluir que la tasa por la ganancia de capital originada por rescate es de 5%), para el caso de las personas jurídicas no es posible llegar a esa misma conclusión, siendo más bien lo correcto considerar que en su caso la tasa aplicable será de treinta por ciento.

Lo anterior tiene consecuencias importantes si se toma en cuenta que en el caso de algunos fondos (ver gráfico, tomado de la Asociación de Bancos del Perú⁹), su rentabilidad proviene principalmente de valores mobiliarios cotizados en la bolsa peruana. Entonces, si el inversionista realizara directamente dichas operaciones estaría obligado a pagar la tasa especial de 5%¹⁰, originando una marcada diferencia entre la tributación de la inversión bajo una u otra modalidad.

Grafico: Número de Productos



5. Oportunidad de pago por la ganancia obtenida en los rescates y formalidades

Ya mencionamos que, en el caso de rescates, opera una retención del Impuesto a la Renta a cargo de las sociedades administradoras de los fondos mutuos. El artículo 72 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, tratándose de rentas de segunda categoría, esto es, correspondiente a personas naturales domiciliadas, dicha retención sólo procederá cuando tales rentas sean atribuidas, pagadas o acreditadas por las sociedades administradoras.

Así, dado que en el caso de las sociedades administradoras de fondos mutuos no existe obligación de atribuir las rentas, la retención únicamente procederá con el pago o acreditación. Es de señalar que para las personas naturales dicho pago ha sido calificado como “a cuenta” de la obligación tributaria anual del contribuyente.

La misma regla aplica para las personas no domiciliadas cuya retención se encuentra regulada por el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta. Es importante anotar que, de acuerdo con el artículo 57 del Reglamento, los sujetos no domiciliados no requieren seguir el trámite de certificación del capital invertido para deducir el costo computable de sus cuotas que son rescatadas, sea que se trate de un rescate parcial o total. Esta última excepción hace bastante sentido considerando la forma en que funcionan comercialmente los fondos mutuos, donde el administrador conoce el costo computable y el valor de mercado de la cuota.

Nótese que no procede retención a cargo de las sociedades administradoras en los casos de enajenación de los certificados de participación, toda vez que en dicho supuesto las rentas originadas por la enajenación no son pagadas ni acreditadas por las referidas sociedades. Cabe mencionar que en el caso de los sujetos no domiciliados, la exclusión al trámite de certificación de capital invertido se refiere únicamente al rescate de certificados, por lo que si se trata de una operación de enajenación de certificados de participación en fondos mutuos deberían proceder con dicho trámite ante la Administración Tributaria.

De acuerdo a lo expuesto, a los fondos mutuos de inversión en valores, no les resultan de aplicación las disposiciones sobre transparencia fiscal referidas a fondos de inversión y fideicomisos. Es por ello que tampoco se regulan por el artículo 18-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para efecto de la emisión y entrega de los certificados de retenciones.

En su defecto, corresponde aplicar la norma general, esto es, el artículo 45 de Reglamento que dispone lo siguiente:

⁹ Fuente: <http://www.asbanc.pe/contenidoweb/Default.aspx?ref=7&cont=23>.
¹⁰ En párrafos anteriores, mencionamos que las personas jurídicas tienen una tasa especial de 5% por rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada dentro del país. Al respecto, el Reglamento ha indicado que se considera que la enajenación se ha realizado dentro del país cuando los valores se encuentren inscritos en el Registro Público de Mercado de Valores y sean negociados a través de un mecanismo centralizado de negociación en el Perú.

- a. Tratándose de retenciones por rentas de capital, los agentes de retención de rentas de segunda categoría deberán entregar al perceptor de dichas rentas al momento de efectuar el pago, un certificado de rentas y retenciones en el que se deje constancia, entre otros, del importe abonado y del impuesto retenido.
- b. Tratándose de retenciones a contribuyentes no domiciliados en el país, los agentes de retención que paguen rentas de cualquier categoría a contribuyentes no domiciliados, deberán entregar un certificado de rentas y retenciones. En tal se debe dejar constancia, entre otros, del importe abonado y del impuesto retenido, cuando el contribuyente no domiciliado lo solicite para efectos distintos a los que se refiere el artículo 13 de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹.

Siendo esto así, y dado que a la fecha no se han publicado normas particulares para las retenciones que deben efectuar las sociedades administradoras de fondos mutuos, consideramos que deberían aplicarse las disposiciones generales que hemos mencionado.

Hemos mencionado que, en el caso de las personas jurídicas que realizan rescates de cuotas en fondos mutuos peruanos, no existe obligación para la sociedad administradora de efectuar retención alguna. Ello significa que estos contribuyentes deben computar la ganancia para fines de su determinación impositiva. Las personas jurídicas domiciliadas tributan, además del Impuesto a la Renta anual, pagos “a cuenta” o anticipos del tributo anual. Dichos pagos son calculados en base a un coeficiente que es aplicado sobre la base de los “ingresos netos”, por lo que surge la interrogante respecto a si la totalidad del importe recibido en el rescate debe incluirse como parte de la base imponible para calcular el pago a cuenta de las empresas peruanas.

Como señalamos en nuestro anterior correo, los pagos a cuenta toman como base los ingresos gravables de la tercera categoría devengados en cada mes. De acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta, la ganancia de capital es el ingreso proveniente de la enajenación de bienes de capital. Entre

las operaciones que generan ganancias de capital se encuentran la enajenación, redención o rescate de los certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores y de fondos de inversión.

Como mencionamos, es fácil advertir que la norma distingue tributariamente a estos tres tipos de conceptos (enajenación, redención o rescate), lo que se ratifica en diversos artículos de la Ley y su Reglamento. No obstante, no por ello no es posible asimilarlos u otorgarle consecuencias fiscales equivalentes, salvo que la Ley así lo establezca.

Los contribuyentes que obtienen rentas sujetas a retención por las sociedades administradoras de fondos de inversión no se encuentran obligados a realizar pagos a cuenta mensuales por dichas rentas por disposición del propio artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta (por ejemplo en el caso de fondos de inversión o fideicomisos). Sin embargo, para el caso de rescates de certificados de fondos mutuos sí surge dicha obligación.

Mencionamos anteriormente que, según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el rescate de certificados de fondos mutuos se considera ganancia de capital al ingreso proveniente de la diferencia entre el valor de las cuotas a la fecha de rescate y su costo computable. Por su parte, la Ley de Mercado de Valores define en su artículo 238 a los fondos mutuos como un patrimonio autónomo, integrado por aportes de personas naturales y jurídicas para su inversión en instrumentos y operaciones financieras. Asimismo, en su artículo 246 indica que la condición de partícipe se adquiere, entre otras, mediante la suscripción de certificados de participación, en el momento en que la sociedad administradora recibe el aporte del inversionista

Siendo esto así, mediante el rescate de los certificados emitidos por un fondo mutuo, el partícipe obtiene, de un lado, la rentabilidad de su aporte (producto de la valorización de su cuota) y que las normas del Impuesto a la Renta califican como ganancia de capital y, de otro lado, dependiendo la cuantía de su rescate, la devolución de la suma aportada. Bajo este punto de vista, consideramos que únicamente se debe incluir dentro de la base de cálculo del pago a cuenta a la ganancia de capital, obteni-

¹¹ Estas normas aplican a los extranjeros que ingresan y salen del país.

da en el rescate de certificados de fondos mutuos, pues no constituye ingreso la devolución de un aporte.

Otro concepto propio de la industria de los fondos mutuos es el de los traspasos de cuotas o certificados. El artículo 247-A de la Ley de Mercado de Valores establece que el partícipe puede solicitar el traspaso total o parcial de sus participaciones hacia otro fondo mutuo según las normas de carácter general que establezca la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores. Agrega la norma que, con la solicitud de traspaso, las sociedades administradoras están obligadas a rescatar las participaciones del fondo mutuo inicial y suscribir participaciones del nuevo fondo mutuo a favor del partícipe solicitante una vez que dicho fondo reciba el dinero correspondiente.

En línea con lo anterior, el artículo 45 del Reglamento indica que el “traspaso” consiste en que un mismo partícipe rescata cuotas de un fondo o serie y suscribe, en el mismo acto, cuotas en otro fondo o serie, gestionadas por la misma sociedad administradora. Por su parte, el artículo 95 de la norma citada señala que el traspaso se entiende realizado cuando se traslada efectivamente el dinero de la cuenta de un fondo mutuo a otro.

El traslado de dinero implica el cargo en la cuenta del fondo mutuo materia de rescate y el abono simultáneo en la cuenta del fondo mutuo suscriptor. Asimismo, se indica que la operación de rescate que se produce como consecuencia del traspaso, se rige por las reglas aplicables a cualquier operación de rescate.

Tal como se puede apreciar, para efectos legales, la operación de “traspaso” implica un rescate forzoso de un fondo para suscribir cuotas de uno distinto administrado por la misma sociedad. Tomando en cuenta lo señalado en las normas antes citadas, al momento que el partícipe del fondo solicite el “traspaso” de sus cuotas, se verifica un rescate de su cuota del fondo original, por lo que en dicha oportunidad el fondo deberá determinar la ganancia que corresponda al partícipe como si se tratara de cualquier otra operación de resca-

te, efectuando la retención del Impuesto a la Renta que corresponda, de conformidad a lo establecido en los artículos 72 y 76.

6. Mancomunidad y copropiedad de certificados

En el 2011, se publicó la Resolución de Gerencia General 007-2011-EF/94.01.2, en la que se hace referencia a partícipes en régimen de mancomunidad y copropiedad para efectos de las “Especificaciones Técnicas de la Información a remitir por las Sociedades Administradoras de Fondos Mutuos”.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (hoy la Superintendencia de Mercado y Valores) no ha emitido normas que definan de modo particular la mancomunidad o la copropiedad, por lo que corresponde remitirse al ámbito civil para obtener una definición aplicable. El régimen de mancomunidad se presenta en aquellos casos en los que la titularidad del derecho no se asigna en cuotas ideales entre los comuneros, sino que todos ellos constituyen una “colectividad en la que desaparece su individualidad como titulares independientes, siendo aquella colectividad la que ostenta la titularidad de los poderes jurídicos¹²”.

En nuestro ordenamiento civil, según la doctrina referente, encontramos el supuesto de mancomunidad en el caso de la sociedad de gananciales y en la relación de herederos de sucesiones indivisas.

Ahora bien, en lo que se refiere al régimen de disposición de los bienes o derechos en régimen de mancomunidad, las normas civiles—referidas a la sociedad de gananciales—señalan que para disponer de los bienes sociales o gravarlos, se requiere la intervención del marido y la mujer (mancomunidad conjunta). Empero, cualquiera de ellos puede ejercitar tal facultad, si tiene poder especial del otro (mancomunidad indistinta).

La copropiedad, por su parte, responde a un concepto distinto, pues se refiere a los casos en donde existe un bien que pertenece por cuotas ideales a dos o más personas¹³ las

¹² LACRUZ BERDEJO, José. “Elementos de Derecho Civil”. Segunda edición. Barcelona: J.M. Bosh Editor. 1991. p. 111.

¹³ Artículo 969 del Código Civil.

cuales se presumen iguales, salvo prueba en contrario, conforme a lo señalado al artículo 970 del referido Código. Asimismo, a diferencia de lo que ocurre en el caso de mancomunidad, al no existir un patrimonio común, sino la alícuota respecto de un bien o derecho determinado, cada propietario puede disponer de su cuota ideal y los respectivos frutos. Se entiende, entonces, que en nuestro ordenamiento jurídico la cuota ideal, entendida como medida de la participación de cada quien en la propiedad del bien común, es considerada como un bien en sí mismo, susceptible de una titularidad negociable.

Recogiendo la diferencia entre ambos conceptos, la Cuarta Disposición Complementaria Final del Reglamento de Fondos Mutuos de Inversión en Valores indica que para efectos del cumplimiento de las normas tributarias, la sociedad administradora debe incorporar en el contrato de administración la información relativa a la identificación del partícipe en su condición de sociedad conyugal o sucesión indivisa, así como de domiciliada o no. Asimismo, debe indicar la participación porcentual de cada uno de los titulares de los certificados de participación adquiridos en copropiedad.

Es de notar que, las normas de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores se refieren de modo expreso, para fines fiscales, a la sociedad conyugal y a la sucesión indivisa (supuestos de mancomunidad civil) y los distingue de las alícuotas bajo régimen de copropiedad.

7. Tratamiento tributario

a. Mancomunidad (sociedad de gananciales y sucesión indivisa)

De acuerdo al artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, son contribuyentes del Impuesto: (i) Las personas naturales; (ii) las sucesiones indivisas; (iii) las asociaciones de hecho de profesionales y similares; y, (iv) personas jurídicas. También se consideran contribuyentes a las sociedades conyugales que ejerzan la opción prevista en el artículo 16 de la Ley.

El citado artículo 16 indica que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas por igual a cada uno de los cónyuges. Sin em-

bargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno sólo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Como se puede advertir, sin perjuicio que en el caso de mancomunidad por sociedad de gananciales la administración del patrimonio, incluyendo el certificado de participación en el fondo, sea conjunta o indistinta, para fines tributarios, prevalece lo señalado por la Ley del Impuesto a la Renta.

De esta manera, tratándose de cuotas mancomunadas de una sociedad de gananciales, corresponderá que la sociedad administradora efectúe la retención respectiva en partes iguales a cada uno de los cónyuges. La única excepción sería que dichos cónyuges hayan optado por que la atribución se realice a uno sólo de ellos, información que, tendría que ser recopilada al momento en que se suscriba la cuota del fondo.

En lo que se refiere a las sucesiones indivisas, el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que sus rentas se reputarán como de una persona natural hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en registros el testamento.

Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y hasta que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes de la masa hereditaria, el cónyuge supérstite, los herederos y 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, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados.

A partir de la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, cada uno de los herederos debe computar las rentas producidas por los bienes que se les haya adjudicado.

Según lo dispuesto por el artículo 17, en el hipotético caso que se precipitara la ganancia de capital, se tendría que retener las rentas de la sucesión indivisa como si se tratara de una sola persona natural. Sería de tal modo hasta el momento en que se produzca la declaratoria de los herederos o se inscriba en registros, situación que tendría que serle comunicada por el representante de los partícipes que in-

tegran la sucesión, pues en caso contrario, no se tendría la posibilidad de conocer el cambio de estado de la sucesión.

Una vez que se comunique la declaratoria de herederos e informada la participación de cada sucesor, la sociedad administradora tendría que efectuar la atribución en función a la participación de cada sucesor bajo las reglas de la copropiedad (conforme explicamos en el punto siguiente); lo mismo ocurriría luego de efectuada la adjudicación de los bienes.

b. Copropiedad

Las normas del Impuesto a la Renta no han regulado de manera particular el supuesto de rentas originadas por bienes o derechos en régimen de copropiedad, salvo en lo que al costo computable de bienes en copropiedad se refiere.

Por tanto, resultan aplicables las normas civiles, en cuya virtud todos los copropietarios son titulares de alícuotas iguales sobre el bien o derecho –salvo que las partes informen una participación distinta–, de acuerdo a lo señalado por la Cuarta Disposición Complementaria Final del Reglamento de Fondos Mutuos de Inversión en Valores.

En tal sentido, la atribución respecto de estos certificados se tendría que realizar en forma individual respecto de cada partícipe en función a su cuota de participación en el certificado, la cual debe ser informada a sociedad administradora según indica la referida norma.

Cabe anotar que si bien el inciso c) del artículo 246 de la Ley del Mercado de Valores establece que tratándose de certificados de participación en copropiedad, los titulares deberán designar un representante frente a la sociedad administradora. Dicha designación solo surte efectos entre la sociedad administradora y los copropietarios, ya que la figura de un representante no es lo mismo que la de un contribuyente.

III. COMENTARIOS FINALES

- Las inversiones a través de fondos mutuos evidencian una tendencia al crecimiento, pues el mercado ha empezado a conocer

estos vehículos y aceptarlos como una alternativa de inversión sujeta al riesgo que cada inversionista elija seguir.

- El régimen del Impuesto a la Renta de los fondos mutuos peruano ha sufrido modificaciones sustanciales en los últimos años. Se ha vivido un tránsito de un régimen complejo de transparencia fiscal absoluta a un régimen que pretende homologarlo al de los valores mobiliarios. En el intento por simplificar dicho régimen se han perdido ciertos beneficios tributarios para los contribuyentes, tales como las exoneraciones, inafectaciones y tasas reducidas.
- Sin ánimo de pretender una nueva reforma del régimen, podría evaluarse el caso especial de los fondos mutuos que invierten la mayor cantidad del dinero de los partícipes en instrumentos que reeditúan rentas no gravadas a efecto que, en ese caso, se mantenga el mismo tratamiento que aplicaría a la inversión directa por parte de los partícipes. Se nos ocurre, por ejemplo, otorgar una inafectación o exoneración para aquellos fondos que inviertan determinado porcentaje en instrumentos que gozan de tales beneficios como sucede en el caso de bonos soberanos¹⁴ o corporativos, emitidos antes del 10 de marzo de 2007¹⁵.
- El balance del régimen, no obstante, parece positivo pues la tributación no debe ser compleja para que los contribuyentes se encuentren en posibilidad de hacer valer sus derechos frente al fisco.
- Una consecuencia relevante es que bajo el régimen actual la ganancia de capital originada por la enajenación o el rescate de certificados emitidos por fondos mutuos será considerada siempre de fuente peruana, con independencia de su portafolio de inversiones.
- Existen ciertos aspectos que requieren ser revisados en el régimen vigente como, por ejemplo, el caso de la compensación de la pérdida por los resca-

¹⁴ Inafectación prevista por el artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁵ Conforme a la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 972.

tes que, como explicamos, conlleva una inequidad para las personas naturales que invierten en este tipo de vehículos. Ello se debe a que la Ley del Impuesto a la Renta, pese a lo que se advierte de la exposición de motivos de la reforma, parece negar dicha posibilidad.

En ese mismo sentido, podría revisarse el caso de la tasa aplicable a las personas jurídi-

cas no domiciliadas, toda vez que al invertir a través de fondos mutuos peruanos se genera una tasa única de treinta por ciento, mientras que si invierten su capital en forma directa podrían encontrarse inafectos, pagar tasas de 4.99% o 5%.

Ciertamente ello no parece tener fundamento si la estrategia es captar inversiones en el Perú a través del mercado de fondos mutuos.



IMPUESTO A LAS EMBARCACIONES DE RECREO*

Francisco Javier Ruiz de Castilla
Ponce de León**

Tax Law attempts to regulate the majority of possible circumstances, in order to achieve an effective taxing on what requires be taxed. Being the acquisition of recreational boats an increasingly frequent phenomenon, it's necessary to apply the Tax to Recreational Boats and to understand this tax in the light of the Peruvian legislation.

On this occasion, the author analyzes the current situation of the imposition to these movable goods, through the interpretation and even questioning of its legal basis: the Law of Municipal Taxation and the regulation of the Tax to Recreational Boats.

KEY WORDS: *Tax to Recreational Boats, tax policy, wealth tax, tax revenue, local governments.*

El Derecho Tributario intenta regular la mayoría de circunstancias posibles para gravar efectivamente aquello que requiera imposición. Siendo la adquisición de embarcaciones de recreo un fenómeno cada vez más frecuente, surge la necesidad de aplicar el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo y de entender esta carga a la luz de la normativa peruana.

En esta oportunidad, el autor analiza la situación actual de la imposición a estos bienes muebles, a través de la interpretación de su base legal: La Ley de Tributación Municipal y el Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

PALABRAS CLAVE: *Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, política fiscal, imposición al patrimonio, ingreso tributario, gobiernos locales.*

* El autor desea agradecer a Silvia Olano Sandoval por su valiosa colaboración para desarrollar la parte informativa del presente trabajo.

** Abogado. Magíster en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesor de la Facultad de Derecho de la PUCP.

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas el Perú viene experimentando un crecimiento económico importante que permite a los sectores sociales de ingresos medio y alto el acceso a determinados bienes que muchas veces son de significativa cuantía, tales como las embarcaciones de recreo. Además, las empresas que pertenecen al sector turismo, como por ejemplo los hoteles, vienen diversificando su oferta, facilitando naves para que sus clientes realicen actividades de esparcimiento.

Sobre el particular se tiene que, desde enero de 1994, en el Perú se aplica el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. A continuación presentamos un estudio sobre la estructura de este tributo.

II. POLÍTICA FISCAL

Antes de ingresar al campo del Derecho, conviene realizar ciertas reflexiones económicas que facilitarán la comprensión e interpretación de los dispositivos legales relativos al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

A. Finanzas Públicas

En el Perú, el parque de embarcaciones de recreo todavía es reducido, pero tiende a crecer. Desde esta perspectiva, el peso del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo en las finanzas públicas municipales todavía no es significativo¹.

B. Principio del beneficio

José Sevilla Segura sostiene que —en virtud del principio del beneficio— si el Estado XX desarrolla bienes y servicios cuyos usuarios son las personas naturales y empresas que habitan en él, entonces se generan beneficios privados. Por tanto corresponde que estos agentes económicos asuman los respectivos costos, entre los que se encuentra el financiamiento del Estado XX mediante el pago de tributos².

Con relación al caso específico de las naves de recreo, ocurre que su presencia en el mar, ríos

y lagos del Perú genera la utilización de la actividad del Estado peruano en varios frentes. En primer lugar, a nivel del gobierno nacional, podemos pensar en el servicio de seguridad que ofrece la Marina de Guerra del Perú. En segundo lugar, respecto de los gobiernos locales, es de advertir que no desarrollan actividades directamente vinculadas con las embarcaciones de recreo; pero también debemos anotar que algunas municipalidades realizan inversiones que —de algún modo— se encuentran relacionadas con el entorno que rodea a las naves de esparcimiento.

Por ejemplo, existen gobiernos locales que implementan cierta infraestructura para promover actividades turísticas. De esta manera, quedan expeditas las condiciones para la presencia de las embarcaciones de recreo. En este sentido, podemos apreciar que las municipalidades invierten en pistas, malecones, muelles, y otras obras públicas que atraen la presencia de turistas y de las consiguientes naves de esparcimiento. Desde este punto de vista, se justifica que la recaudación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo pueda constituir un ingreso tributario directo para estos gobiernos locales.

C. Imposición al patrimonio

Mauricio Plazas Vega afirma que los impuestos pueden ser clasificados en función de las etapas de circulación del ingreso. Estas etapas son: Realización, capitalización y gasto. En este sentido se plantea que los impuestos pueden afectar la renta, patrimonio o consumo; toda vez que constituyen manifestaciones razonables de cierto nivel de riqueza económica³.

Dentro de la imposición al patrimonio se encuentran aquellos tributos que recaen sobre el capital; debiéndose entender que este último término comprende a todos aquellos bienes que son adquiridos por personas naturales o empresas para ser utilizados en sus actividades particulares. El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo grava ciertos bienes de capital, conformados por embarcaciones de recreo. Por tanto, el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo constituye una modalidad de imposición al patrimonio.

¹ "El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo". En: Revista Análisis Tributario 207. Abril de 2005. p. 24.

² SEVILLA SEGURA, José. "Política y Técnica Tributarias". Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2004. pp. 55-56.

³ PLAZAS VEGA, Mauricio. "Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario". Bogotá: Temis. 2000. p. 777.

D. Impuesto estratégico

El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo resulta importante para el combate contra la evasión tributaria que lleva a cabo la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). En efecto, muchas personas naturales (profesionales y empresarios) ocultan sus ingresos ante la Administración Tributaria para evadir el pago del Impuesto a la Renta. Al respecto, puede ocurrir que cierta parte de estos ingresos sea utilizada por el contribuyente para adquirir una embarcación de recreo.

En la medida que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo va acompañado del deber de una declaración jurada determina que el contribuyente tenga que cumplir ante la Sunat; entonces la Administración Tributaria cuenta con información útil que, más adelante, puede ser empleada por ésta para fiscalizar el Impuesto a la Renta.

Por ejemplo si el contribuyente declara una embarcación de recreo que vale 100 y paga el respectivo impuesto, surge la siguiente pregunta: ¿Esta suma de dinero constituye también una **renta** gravada para efectos de la declaración y pago del Impuesto a la Renta? Si el contribuyente es una persona natural que no puede explicar y probar que el referido monto constituye un ingreso inafecto al Impuesto a la Renta, por provenir de una herencia, premio de lotería, u otra situación similar⁴, entonces –de conformidad con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵– la adquisición de la nave constituye un “incremento patrimonial no justificado”, de tal modo que el íntegro del valor de la embarcación (100) pasa a constituir renta neta imponible, debiéndose aplicar el Impuesto a la Renta.

III. BASE LEGAL

En primer lugar, contamos con la llamada “Ley de Tributación Municipal” que, en rigor, viene a ser un texto que regula gran parte de los tributos que financian a los gobiernos locales y que, originalmente, apareció comprendido dentro de los alcances del Decreto Legislativo 776⁶, vigente desde el 01 de enero de 1994. Posteriormente, se estableció el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo 156-2004-EF, publicado en el diario “El Peruano” el 15 de noviembre del 2004, encontrándose vigente hasta la fecha. Entre los artículos 81 y 85 están ubicadas las normas sobre el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En segundo lugar, sabido es que no existe un reglamento general de la Ley de Tributación Municipal. Sería conveniente que –en virtud de la Norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario⁷– el Ministerio de Economía y Finanzas proceda con la expedición del referido reglamento, para facilitar la aplicación del impuesto.

Más bien, se encuentran vigentes algunos reglamentos específicos para ciertos impuestos que financian a los gobiernos locales, entre los que se encuentran los siguientes: Reglamento del Impuesto de Alcabala para la provincia de Lima aprobado por la Directiva del Servicio de Administración Tributaria de Lima 001-006-0000012 del 19 de julio del 2008; Reglamento del Impuesto al Patrimonio Vehicular aprobado por el Decreto Supremo 22-94-EF del 01 de marzo de 1994; Reglamento del Impuesto a las Apuestas aprobado por el Decreto Supremo 21-94-EF del 01 de marzo de 1994 y Reglamento del Impuesto al Rodaje aprobado por el Decreto Supremo 009-92-EF del 4 de enero de 1992.

⁴ En el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF publicado el 8 de diciembre de 2004, se establece que sólo en el caso específico de empresas se considera renta gravable a toda ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros. Distinta es la figura cuando se trata de las personas naturales, donde sólo algunas ganancias o ingresos constituyen renta gravable, siempre que se encuentren expresamente previstos entre los artículos 1 y 4 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ninguno de estos dispositivos se dispone que la herencia, premio de lotería, u otro que obtiene una persona natural constituya renta gravable.

⁵ La parte inicial del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente: “Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste”.

⁶ El Decreto Legislativo 776 cuenta con un solo artículo, señalando que se aprueba el texto denominado “Ley de Tributación Municipal”, que contiene 93 artículos. Ciertamente es anti-técnico pensar que un decreto legislativo puede aprobar el texto de una ley. Además, dicho texto recibe la equivocada denominación de “ley”, en la medida que no cuenta con la respectiva aprobación por parte del Congreso de la República.

⁷ La citada norma XIV señala lo siguiente: “El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias, lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas”.

En el caso específico del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, originalmente existieron normas reglamentarias especiales, contenidas en los decretos supremos 001-96-EF y 035-2005-EF. Más adelante se han unificado estos dispositivos legales a través del Decreto Supremo 057-2005-EF del 10 de mayo del 2005 que constituye el actual Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

IV. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Luis Alberto Araoz Villena señala que, en el Derecho Tributario sustantivo, el principio de legalidad⁸ sostiene que la ley (u otro medio legal del mismo rango, como puede ser el decreto legislativo) debe desarrollar las normas sobre la creación y estructura del tributo⁹. Esta concepción del principio de legalidad en materia tributaria ha sido desarrollada por el Tribunal Constitucional del Perú en la Sentencia 0001-2004-AI.

En este sentido, la ley tiene que incluir reglas expresas sobre la hipótesis de incidencia¹⁰ para describir al hecho económico que es capaz de generar una obligación tributaria. Estas normas contemplan las distintas facetas del hecho generador, tales como los aspectos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales.

A. Aspectos objetivos

Vamos a examinar las normas legales que detallan el hecho en sí. Conviene tener presente que –según el principio de legalidad– la regulación del hecho que genera la obligación tributaria debe quedar establecida por ley. Se trata de un criterio compartido por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004. Así, la Ley peruana (Ley de Tributación Municipal) contiene normas expresas sobre los aspectos objetivos del supuesto de afectación.

1. Embarcación

De conformidad con el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal, el objeto gravado por el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es una embarcación. Por su parte el inciso c del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo prescribe que el término “embarcación” incluye a las motos náuticas, naves impulsadas a motor y/o vela; así como las embarcaciones que no están exceptuadas de la inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto.

Como se advierte, en nuestra legislación no existe una definición lo suficientemente abstracta como para poder determinar *a priori* el universo de hechos efectivamente comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. Por nuestra parte entendemos que el contenido sustantivo del concepto “embarcación” debe atender a su estructura física. En este sentido se encuentran afectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las naves especialmente diseñadas desde un punto de vista técnico para actividades de recreo.

Al respecto entre los artículos D-010701 y D-010712 del Decreto Supremo 028-DE-MGP, que es el Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las Actividades Marítimas, publicado en el diario oficial El Peruano el 02 de junio de 2001, se regulan las características técnicas que deben tener las embarcaciones dedicadas a las actividades de recreo.

2. Recreo

El artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala que el objeto gravado debe estar vinculado a las actividades de esparcimiento. Conviene anotar que este dispositivo legal no ofrece un concepto sobre el particular.

⁸ Somos partidarios de la posición que sostiene que existen diferencias entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley. Una distinción relevante es que el principio de legalidad hace referencia a la fuente normativa (no hay tributo sin ley), mientras que el principio de reserva de ley más bien tiene que ver con la distribución de la potestad tributaria (la ley y el reglamento comparten roles normativos bajo ciertos parámetros de jerarquía). Una posición crítica sobre la distinción entre los principios de legalidad y reserva de ley es desarrollada por César Gamba Valega. Al respecto, ver: GAMBA VALEGA, César. “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria”. En: Tratado de Derecho Tributario. Lima: Palestra. 2003. pp. 208-213.

⁹ ARÁOZ VILLENA, Luis Alberto. “El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad”. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra. 2006. p. 125.

¹⁰ Jorge Bravo Cucci señala que la hipótesis de incidencia es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria. BRAVO CUCCI, Jorge. “Fundamentos de Derecho Tributario”. Tercera edición. Lima: Grijley. 2009. pp. 182-183.

En el Diccionario de Guillermo Cabanellas¹¹ aparece una definición de “recreo” asociada a las ideas de recreación, diversión o esparcimiento, para alivio del trabajo o estudio. En el citado diccionario también se encuentra un concepto de “navío de recreo”, entendiéndolo como aquella embarcación que el dueño utiliza para sus propias actividades no lucrativas o para mero pasatiempo.

En esta línea de pensamiento, entendemos que el supuesto de afectación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo alcanza a las embarcaciones que son utilizadas por personas naturales, familiares y amistades para descansar, pasear, realizar actividades deportivas (motonáutica), actividades de esparcimiento (esquí acuático), entre otras.

Es interesante apreciar que en el artículo C-010105 del Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las Actividades Marítimas se hace mención a las “naves recreativas”, diferenciándolas de las naves de pasajeros, naves de carga, naves de actividad pesquera y naves especiales.

3. Propulsión

En cualquiera de los casos antes mencionados la embarcación debe ser impulsada a motor o vela, según reza el inciso c del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. En este punto se puede pensar que existe un conflicto con el principio de reserva de ley.

Jorge Danós Ordóñez señala que en virtud de la concepción relativa del principio de reserva de ley, es factible la colaboración entre el órgano legislativo y ejecutivo; de tal modo que el primero tiene que establecer los aspectos básicos del tributo, mientras que el segundo bien puede encargarse de completar la respectiva regulación¹². Este es el parecer del Tribunal Constitucional del Perú, según se desprende de la Sentencia 2762-2002-AA.

Esta facultad normativa del reglamento debe contar con una delegación expresa por parte

de la ley; así lo tiene señalado la sentencia que acabamos de citar. En la medida que la Ley de Tributación Municipal no ha establecido una delegación expresa en favor del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo para que complemente las normas sobre los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia relativos al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, entonces nos encontramos ante un conflicto con el principio de reserva de ley.

4. Embarcaciones de recreo “similares”

También se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo todas aquellas otras naves que sean **similares** a las embarcaciones de recreo, según lo tiene establecido el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal.

Se trata de un tema sobre el cual se pueden plantear pareceres opuestos. Por una parte, cabe sostener la presencia de un conflicto con el principio de legalidad. Humberto Medrano señala que la ley tiene que regular con toda nitidez todos los aspectos de la hipótesis de incidencia¹³. En este sentido, un tributo sin ley, o con ley oscura, nos hace pensar en la falta de observancia del principio de legalidad. Una “cláusula abierta” en la ley que simplemente hace referencia a cualquier otro hecho “similar” al expresamente gravado pecaría de falta de claridad y precisión.

La posición opuesta argumenta que en el mundo contemporáneo es vertiginosa la innovación tecnológica que se manifiesta en la constante creación de nuevos productos que aparecen en el mercado y que, desde luego, no van a corresponder exactamente a las características técnicas de los objetos precedentes. En este caso la realidad siempre va a ganar al Derecho Tributario.

La reacción del sistema jurídico bien puede consistir en la introducción de fórmulas legales abiertas, siempre que guarden íntima conexión con la hipótesis de incidencia expresamente considerada en la ley, para salvaguar-

¹¹ CABANELLAS, Guillermo. “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”. Vigésima novena edición. Tomo VII. Buenos Aires: Editorial Heliasta. 2006. p. 54.

¹² DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “La Incidencia de la Nueva Constitución en las Fuentes del Derecho Tributario”. En: Revista del Foro 39. Año 82. p. 53.

¹³ MEDRANO CORNEJO, Humberto. “El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 26. 1994. p. 12.

dar la vigencia de los principios de generalidad (toda riqueza económica considerada tributable por el Estado debe soportar la respectiva carga fiscal, más allá de consideraciones adjetivas de carácter técnico o de ingeniería relativas al hecho generador) y neutralidad (el tributo no debe inducir a la demanda para que prefiera objetos náuticos innovadores que estarían liberados del tributo). La Ley peruana se inclina por esta posición cuando recurre a la cláusula abierta que hace referencia a la similitud que debe guardar un bien respecto de la nave de recreo.

5. Inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto

La Marina de Guerra del Perú tiene presencia en cada puerto, es decir en todos los lugares de la costa, lago o río donde puede existir un parque de embarcaciones de recreo. Para este efecto, la Marina de Guerra del Perú ha implementado las denominadas Capitanías de Puerto que —entre otras responsabilidades— se encargan del registro de las naves de recreo.

De conformidad con el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal, se encuentran afectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las embarcaciones que tienen el deber de inscripción en este registro. Se debe agregar que —para efectos tributarios— es suficiente la existencia del mandato de inscripción registral establecido por la legislación, independientemente que el contribuyente haya cumplido o no con la indicada inscripción.

En este sentido surgen varias alternativas. En primer lugar, se encuentran gravadas con el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las naves de recreo que efectivamente hayan cumplido con el procedimiento de inscripción en el Registro. En segundo lugar, están comprendidas dentro de la hipótesis de incidencia del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las embarcaciones que deberían cumplir con la referida inscripción, aunque todavía no hayan realizado este trámite. Al respecto, es interesante la distinción que realiza Jorge Bravo Cucci entre un hecho lícito y los efectos ilícitos que se pueden desprender¹⁴.

La existencia de una nave de recreo ciertamente constituye un hecho lícito, pero su falta de inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto constituye una situación ilícita que —en todo caso— corresponde tomar en cuenta para efectos administrativos, mas no tributarios. En este sentido, puede afirmarse que la irregularidad administrativa que hemos anotado no implica la ilicitud del hecho contemplado en la hipótesis de incidencia. En tercer lugar, tal como precisa el inciso 4 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, también se encuentran sometidas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las naves que el 01 de enero se encuentran en pleno procedimiento de inscripción en el registro.

6. Propiedad y posesión

El artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “Créase un impuesto a las embarcaciones de recreo [...] que grava al propietario o poseedor de las embarcaciones [...]”. Respecto de este artículo cabe hacer algunas observaciones.

En primer lugar, existe un error técnico cuando se indica que el impuesto grava al propietario o poseedor, toda vez que, en la imposición al patrimonio, el objeto gravado es el patrimonio y no el titular de éste. Precisamente nos encontramos en pleno estudio de los aspectos objetivos del hecho que genera el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En segundo lugar, lo que ha querido señalar la norma es que la nave que está sometida al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo puede ser objeto del derecho de propiedad o derecho de posesión.

Tratándose de la propiedad, Jorge Avendaño Valdez señala que se trata de un derecho en cuya virtud el titular goza de todas las facultades sobre cierto objeto, entre las que se encuentran el uso, disfrute y disposición¹⁵. Entonces, el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal se refiere a la embarcación de recreo respecto de la cual el titular goza de todas las facultades que acabamos de indicar.

¹⁴ BRAVO CUCCI, Jorge. “¿Pueden los actos ilícitos ser tipificados como hechos gravables?” En: Revista Análisis Tributario 186. Julio de 2003. p. 36.

¹⁵ AVENDAÑO VALDEZ, Jorge. “La Propiedad en el Código Civil”. En: Estudios Sobre la Propiedad. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2012. p. 111.

Con relación a la parte del dispositivo legal que se refiere a la posesión, cabe tomar en cuenta el artículo 896 del Código Civil, según el cual se trata del ejercicio de hecho de uno o más poderes inherentes la propiedad. Dentro del orden de ideas que venimos desarrollando, podemos señalar que –para efectos tributarios– el poseedor es el sujeto que utiliza una embarcación de recreo sin ser propietario de ésta.

Por ejemplo, Daniel tiene nacionalidad ecuatoriana, domicilia en el Ecuador y es propietario de un yate inscrito en el respectivo registro de naves del Ecuador. Daniel arrienda esta embarcación a Francisco, que tiene nacionalidad peruana y tiene domicilio en Piura. En este caso, Francisco es titular del derecho de uso, mas no cuenta con la facultad de disposición de la nave. Lo más probable es que esta embarcación habrá de permanecer en el territorio peruano de modo habitual. En consecuencia, esta nave pasa a ser objeto de imposición por parte del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

7. Medio Ambiente

Iván Barco advierte que los sistemas tributarios contemporáneos han incluido impuestos al patrimonio, justificados en el principio de capacidad contributiva¹⁶. Sobre el particular, Marco César García Bueno afirma que –en virtud de este principio– el tributo debe comenzar por tomar en cuenta el nivel de riqueza económica del deudor¹⁷.

Por otra parte, Cristóbal Borrero Moro señala que, a partir de las dos últimas décadas del siglo XX, se advierte en Europa una creciente preocupación por la preservación del medio ambiente que inclusive viene alcanzando a los sistemas tributarios¹⁸. En este sentido, se recomienda la presencia de ciertos tributos que se inspiran en el principio contaminador-pagador (sin excluir las consideraciones propias del principio de capacidad contributiva); es decir, el hecho imponible debe consistir en cierta actividad que realizan los agentes privados y que es perjudicial para el medio ambiente.

Toda embarcación de recreo siempre genera contaminación ambiental. Si esta actividad nociva excede ciertos límites técnicos, entonces deber ser modificada. Por otra parte, en la medida que viene creciendo el parque de naves de esparcimiento, habrá de llegar el momento en que el problema de la contaminación ambiental adquiera dimensiones cada vez mayores, que bien puede exigir alguna reacción por parte del Derecho Tributario. Por ejemplo, se podría establecer un sistema de revisión técnica anual para determinar el nivel de contaminación ambiental que genera la embarcación de recreo. Si la nave supera el límite de contaminación permitido, entonces pasaría al ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

No obstante lo anteriormente dicho, en el Perú el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo está diseñado básicamente en función del principio de capacidad contributiva, sin tener mayores características propias del principio contaminador-pagador.

B. Aspectos subjetivos

En este punto, apreciamos que el principio de legalidad muchas veces suele adoptar tan sólo mediana intensidad, en la medida que en doctrina autores como Geraldo Ataliba indiquen que es posible que la norma legal u otro instrumento normativo equivalente no señale de modo expreso al autor del hecho generador de la obligación tributaria¹⁹.

El Tribunal Constitucional del Perú muestra una posición contraria, según se desprende de la Sentencia 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004, cuando establece que corresponde a la ley la descripción del aspecto personal del tributo.

Por su parte, la Ley de Tributación Municipal mantiene silencio con relación al aspecto subjetivo del supuesto de afectación y, por lo tanto, es posible identificar un conflicto con el principio de legalidad. Por su parte, el Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de

¹⁶ BARCO, Iván. "Teoría General de lo Tributario". Lima: Grijley. 2009. p. 388.

¹⁷ GARCÍA BUENO, Marco César. "El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal". En: Derecho Tributario. Lima: Grijley. 2008. p. 58.

¹⁸ BORRERO MORO, Cristóbal. "Un Sueño Frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía". En: Derecho Tributario Ambiental. Lima: Grijley. 2009. p. 177.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Traducción de Jorge Bravo Cucci, Juan Carlos Panéz Solórzano y Claudia Guzmán Loayza. Lima: ARA Editores. 2011. p. 101.

Recreo tampoco contiene una norma expresa sobre el particular. Sin embargo el inciso 1 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo nos permite apreciar, por vía indirecta, al autor del hecho generador en la parte que señala que el contribuyente del impuesto puede ser la persona natural, persona jurídica, sucesión indivisa o sociedad conyugal.

C. Aspectos espaciales

Respecto de los aspectos espaciales también se advierte que el principio de legalidad actúa tan sólo con mediana intensidad, en la medida que estudiosos como Geraldo Ataliba plantean que, muchas veces, la ley u otro instrumento legal equivalente no necesariamente tiene que incluir normas expresas sobre el lugar del hecho generador de la obligación tributaria²⁰.

Diferente es el parecer del Tribunal Constitucional del Perú expresado en la Sentencia 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004, cuando prescribe que la ley tiene que señalar el lugar de ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria.

Por su parte nuestra Ley de Tributación Municipal no contiene norma alguna sobre el referido aspecto espacial, quedando entablado un conflicto con el principio de legalidad. A nivel del Reglamento, específicamente en el inciso 4 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se señala lo siguiente: “Se considera que las embarcaciones de recreo están dentro del campo de aplicación del impuesto siempre que estén matriculadas en las capitanías de puerto o en trámite de inscripción, aun cuando al 1 de enero del año al que corresponde la obligación no se encuentren en el país”.

En primer lugar, desde la perspectiva del Derecho Constitucional, se aprecia un conflicto con el principio de reserva de ley, en la medida que el reglamento –sin mediar delegación por parte de la ley (de Tributación Municipal) para desarrollar reglas sobre el aspecto espacial del supuesto de afectación– ha procedido a establecer una norma sobre el particular.

En segundo lugar, con relación al Derecho Tributario sustantivo, advertimos que –por concordancia del artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal y el inciso 4 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo– el criterio de vinculación viene a ser el “país de inscripción registral” y no el “país de ubicación de la embarcación de recreo”.

Por tanto, para la configuración del hecho imponible, es condición necesaria y suficiente que el 1 de enero exista el deber de inscripción de la nave en el Registro de Capitanía de Puerto del Perú, independientemente que en esta fecha la embarcación se encuentre dentro o fuera del territorio del Perú.

D. Aspectos temporales

En esta materia, hay distintos aspectos involucrados que deben ser analizados.

1. Fecha del hecho

Nuevamente, el principio de legalidad resulta poseer baja intensidad, en la medida que autores como Paulo de Barros Carvalho sostienen que la ley o el instrumento legal equivalente bien puede no contemplar reglas expresas sobre la fecha que corresponde al hecho que es capaz de generar a la obligación tributaria²¹.

El Tribunal Constitucional del Perú, una vez más, es de diferente parecer, cuando en la Sentencia 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004 precisa que corresponde a la ley la regulación del aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria.

En la Ley de Tributación Municipal no encontramos alguna norma expresa sobre la fecha relativa al hecho generador. Cabe sostener que, otra vez, nos encontramos ante un conflicto con el principio de legalidad. En cambio, el reglamento contempla un dispositivo especial sobre el particular, cuando el inciso 2 del artículo 3 establece que: “El carácter de sujeto del impuesto se atribuirá con arreglo a la situación jurídica configurada al 1 de enero del año al que corresponda la obligación tributaria”. Como se aprecia, la fecha determi-

²⁰ Ibid. pp. 133-134.

²¹ DE BARROS CARVALHO, Paulo. “Teoría de la Norma Tributaria”. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: ARA Editores. 2011. p. 111.

nante para efectos tributarios es el 1 de enero de cada año.

Aquí encontramos un problema con el principio de reserva de ley, en la medida que otra vez, sin mediar autorización por parte de la ley (de Tributación Municipal), resulta que el reglamento establece la norma sobre el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia.

2. Hecho generador de realización permanente

Mauricio Plazas Vega enseña que una de las clasificaciones del hecho generador de la obligación tributaria tiene que ver con el tiempo que requiere la estructuración del hecho generador²². En su entendimiento, existen impuestos cuyo hecho generador puede ser de realización inmediata o periódica. El hecho generador es de realización inmediata cuando requiere un solo instante para su configuración.

El hecho generador es de realización periódica cuando requiere el transcurso de un determinado período de tiempo para consumir su estructuración. Pensamos que existe una tercera alternativa, que se refiere al hecho generador que es de realización permanente cuando —una vez que se encuentra configurado— su existencia resulta ser continua.

La embarcación de recreo constituye, precisamente, un hecho permanente, pues la nave —una vez construida— siempre mantendrá su existencia. Desde este punto de vista, podemos sostener que el hecho generador del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es de realización continua.

3. Periodicidad anual

El artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “Créase un impuesto a las embarcaciones de recreo, de periodicidad anual [...]”. Esta norma debe ser entendida en el sentido que —desde el punto de vista histórico— habrá una repetición del hecho generador, a razón de una vez al año.

En otros términos, mientras la embarcación de recreo (hecho imponible de realización

permanente) tenga existencia y este hecho coincida con el 1 de enero de cada año (fecha del hecho), entonces nace la respectiva obligación tributaria (Impuesto a las Embarcaciones de Recreo) en cada oportunidad.

V. INAFECTACIÓN

A esta altura, es necesario realizar un examen de los hechos que no se encuentran comprendidos por el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

A. Concepto

Eusebio González y Ernesto Lejeune afirman que la no sujeción (inafectación) se refiere a los hechos que están fuera del ámbito de aplicación del tributo²³.

B. Clasificación

La clasificación más extendida distingue entre las inafectaciones lógicas y legales.

1. Inafectación lógica

El punto de partida es que siempre se requiere la existencia de una ley o instrumento legal equivalente para describir al hecho generador de la obligación tributaria. Cualquier otro hecho no comprendido en el ámbito de aplicación del tributo —por inferencia lógica— se encuentra inafecto.

En la medida que el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala que dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo están las embarcaciones de recreo, entonces quedan excluidas las naves dedicadas a la extracción y/o procesamiento de especies marinas, transporte y las embarcaciones militares que pertenecen a la Marina de Guerra del Perú.

Por otra parte, el inciso c del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo establece que el supuesto de aplicación del tributo alcanza a las naves cuya propulsión es a motor y/o vela. Por tanto se encuentran fuera del ámbito de aplicación las embarcaciones que son impulsadas a remo o pedal.

²² PLAZAS VEGA, Mauricio. Op. cit. p. 706.

²³ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. “Derecho Tributario I”. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones. 2003. p. 226.

Por último, el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal indica que el ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo incluye a las naves que tienen el deber de inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto. Desde luego, quedan excluidas del supuesto de afectación del tributo las embarcaciones que no tienen este deber. Conviene tener presente el artículo C-010410 del Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las Actividades Marítimas, cuando señala que están exceptuadas de la inscripción de la matrícula los buques de guerra, las naves y/o artefactos navales inflables, las embarcaciones propulsadas exclusivamente a remo y las embarcaciones náuticas recreativas que no cuenten con propulsión a motor, con eslora menor al tipo Sunfish.

Es curioso que el inciso 2 del artículo 4 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo haya dedicado una norma para señalar que se encuentran infectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las embarcaciones que no tienen el deber de inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto. Pensamos que, en este caso —en puridad de conceptos—, nos encontramos ante una inafectación lógica y no una inafectación legal.

2. Inafectación legal

Jorge Bravo Cucci señala que esta modalidad de inafectación requiere la existencia de una ley o instrumento legal equivalente que establezca, de modo expreso, el hecho o conjunto de hechos que no van a ser capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria²⁴.

En el caso de que una empresa distribuidora ubicada en el Perú se encargue de la importación y comercialización de embarcaciones de recreo, tiene que considerar a éstas como mercaderías (objetos que son comprados para vender) y no como bienes de capital; en cuyo caso no tiene cabida la imposición al patrimonio que venimos examinando.

Si bien es cierto que para la política fiscal es claro que este caso no debe estar afecto al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, también es verdad que, en el campo del Derecho,

la hipótesis de incidencia, tal como está contemplada en la Ley de Tributación Municipal, específicamente en lo referente a los aspectos objetivos, podría prestarse a confusión. En efecto, el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala que el objeto gravado con el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es la embarcación de recreo, no distinguiéndose entre la calidad de mercadería o activo fijo. Por esta razón, el legislador ha visto por conveniente aclarar que las naves que son consideradas mercadería por parte de las personas jurídicas se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

Al respecto, el artículo 85 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “No están afectas al impuesto las embarcaciones de recreo de personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo”. A su turno, el inciso 1 del artículo 4 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo prácticamente reitera esta regla cuando indica que: “No se encuentran afectas al impuesto: Las embarcaciones de las personas jurídicas que no forman parte de su activo fijo”. Por otra parte, queda claro que las naves de esparcimiento que las personas jurídicas registran en su contabilidad como activo fijo se encuentran incluidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

VI. ACREEDOR TRIBUTARIO

Eusebio González y Ernesto Lejeune señalan que —en sentido amplio— el Estado es el acreedor tributario, en la medida que es titular del crédito tributario, que comprende las facultades de recepción de pagos y cobranza²⁵. De conformidad con el principio de legalidad, corresponde a la ley la regulación del acreedor tributario. Este criterio es compartido por el Tribunal Constitucional del Perú, según se aprecia en la Sentencia 0489-2000-AA.

Por su parte el inciso c del artículo 3 de la Ley de Tributación Municipal hace referencia a los impuestos nacionales, que son creados **a favor** de las municipalidades, entre los que se encuentra el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, de tal modo que existe el cumplimiento del principio de legalidad.

²⁴ BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Op. cit. pp. 300-301.

²⁵ GONZÁLEZ, Eusebio y ERNESTO LEJEUNE. Op. cit. p. 233.

VII. ADMINISTRADOR TRIBUTARIO

Vamos a examinar las reglas sobre el órgano estatal encargado de la efectivización de las facultades de recepción de pagos y cobranza del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. Tal como sostiene Efraín Gonzáles de Olarte, en el Perú la gran mayoría de los gobiernos locales son débiles²⁶, de tal modo que sus Administraciones Tributarias no son eficientes²⁷.

Por contraste, la Sunat es una de las pocas organizaciones estatales que se encuentra convenientemente preparada para la gestión pública. Además, ya hemos comentado que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo resulta ser un valioso instrumento que permite obtener información estratégica que luego puede ser muy bien aprovechada por la Sunat en la fiscalización del Impuesto a la Renta. Por estas razones, conviene la centralización en la Sunat para las labores de administración del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo y del Impuesto a la Renta. En este sentido, los artículos 83 de la Ley de Tributación Municipal y 8 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo señalan que la Sunat administra el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

También conviene anotar que Eusebio González y Ernesto Lejeune proclaman la vigencia del principio de legalidad en relación con la designación del administrador tributario; esto es, que corresponde a la ley el señalamiento del administrador de cada tributo²⁸. En el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se cumple con este principio, en la medida que el citado artículo 83 de la Ley de Tributación Municipal establece que el administrador tributario de este impuesto es la Sunat.

VIII. ACREEDOR FINANCIERO

César García Novoa²⁹ señala que —una vez recaudado el tributo— el Estado concentra su esfuerzo en el gasto, a efectos de satisfacer las

necesidades sociales más importantes³⁰. Esta faceta del Estado la denominamos “acreedor financiero”.

Este sujeto debería guardar correspondencia con el principio del beneficio. En este sentido, los usuarios de la actividad de la Municipalidad A (que son propietarios de embarcaciones de recreo), que por dicha utilización obtienen ciertos beneficios, deben financiar a la Municipalidad A. Por tanto, el acreedor financiero debe ser la Municipalidad A.

Sin embargo, existen países donde encontramos importantes diferencias económicas entre las poblaciones que pertenecen a distintos espacios locales. Así como la Municipalidad A cuenta con una población con altos niveles de riqueza, en la Municipalidad Z puede habitar una población pobre. En relación con este tema, José Sevilla Segura comenta que en los tiempos modernos se encuentran presentes las políticas redistributivas que financian unos ciudadanos en beneficios de otros³¹. Entonces, parte de la riqueza de la Municipalidad A se debe transferir en favor de la Municipalidad Z. De este modo, cierta porción del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo —generado en la Municipalidad A— finalmente va a ser destinado a la Municipalidad Z, relativizando en grado máximo el principio del beneficio.

Precisamente, éste es el esquema que se pretende aplicar en el Perú. Al respecto, el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo (generado en los gobiernos locales cuya población es adinerada) pasa a formar parte de un fondo nacional que luego se distribuye preferentemente entre las municipalidades más pobres. En este sentido, el artículo 84 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “El rendimiento del impuesto será destinado al Fondo de Compensación Municipal”. Además, el artículo 87 de la Ley de Tributación Municipal prescribe que este fondo se distribuye entre todas las municipalidades, con criterios de equidad y compensación.

²⁶ Se considera que una institución es débil cuando no tiene objetivos y metas claras; cuando carece de ejecutivos y técnicos preparados y, además, no cuenta con la logística necesaria.

²⁷ GONZÁLES DE OLARTE, Efraín. “La Difícil Descentralización Fiscal en el Perú”. Lima: Instituto de Estudios Peruanos. 2004. p. 143.

²⁸ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. Op. cit. pp. 233-234.

²⁹ GARCÍA NOVOA, César. “El Concepto de Tributo”. Lima: Tax Editor. 2009. p. 53.

³⁰ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. Op. cit. Loc. cit.

³¹ SEVILLA SEGURA, José. Op. cit. Loc. cit.

Angel Delgado Silva sostiene una postura crítica sobre el diseño de este Fondo cuando afirma que no se logra el objetivo de compensar riquezas (equidad), debido a que en muchos casos la distribución del fondo constituye el principal ingreso de los municipios más pobres, de tal modo que es objeto de manipulación política por parte del gobierno nacional (irracionalidad en el manejo de las finanzas públicas)³².

Por otra parte, en el terreno del Derecho Financiero, Domingo García Belaúnde indica que en esta rama del Derecho el principio de legalidad es el más importante, en cuya virtud los ciudadanos –a través del Congreso de la República– deciden la distribución de los ingresos fiscales, de tal modo que, por esta vía, participan en el señalamiento de los acreedores financieros que existen al interior del Estado³³. Por tanto, corresponde que la ley designe al acreedor financiero que tiene la facultad de disposición respecto de los ingresos tributarios ya recaudados.

El artículo 84 de la Ley de Tributación Municipal no señala de modo expreso que el gobierno local es el acreedor financiero del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. Sin embargo, concordando este dispositivo legal con el artículo 87 de la Ley de Tributación Municipal, según el cual los recursos del Fondo de Compensación Municipal se distribuyen entre los gobiernos locales, queda más clara la titularidad de la acreencia financiera. Finalmente, podemos llegar a la conclusión que en este punto específico no existe un conflicto con el principio de legalidad.

IX. DEUDOR TRIBUTARIO

Sobre el deudor tributario se examinará las posibilidades que contempla la legislación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

A. Contribuyente

De conformidad con la Sentencia del Tribunal Constitucional 0489-2000-AA, toca a la ley la tarea de regular al deudor tributario. Sin embargo la Ley de Tributación Municipal no contiene norma alguna sobre el particular.

Por otra parte, César Gamba Valega señala que, en virtud del principio de reserva de ley, corresponde a esta clase de norma legal el establecimiento de las reglas sobre el deudor tributario³⁴. Éste es también el parecer del Tribunal Constitucional del Perú, según se aprecia en la Sentencia 2762-2002-AA. Ya hemos adelantado que la Ley de Tributación Municipal peca de omisión sobre el particular. En cambio, el inciso 1 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo señala de modo expreso lo siguiente: “Son sujetos del impuesto las personas naturales, personas jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales [...]”.

Nuevamente, apreciamos un conflicto con el principio de reserva de ley, pues en la ley (de Tributación Municipal) no encontramos una norma expresa que encargue al reglamento la facultad para regular al deudor tributario.

En segundo lugar, la fórmula del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo no es del todo precisa. En efecto la norma bajo comentario tan sólo utiliza la expresión genérica “sujetos del impuesto”. Al respecto, Sandra Sevillano López señala que en la obligación tributaria se pueden identificar dos sujetos: Acreedor y deudor³⁵. La referida autora precisa que el deudor, a su vez, puede comprender las figuras de contribuyente (autor del hecho generador) y responsable (no es autor del hecho generador, pero la ley le encarga el pago del tributo)³⁶. Debe entenderse que el inciso 1 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a

³² DELGADO SILVA, Ángel. “La reforma pendiente. Vicisitudes de la tributación municipal en el Perú”. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra. 2006. p. 1091.

³³ GARCÍA BELAÚNDE, Domingo. “Derecho Financiero: Lo que es y lo que no es”. En: Revista Jurídica del Perú 12. 1997. pp. 172-173.

³⁴ GAMBA VALEGA, César. “La Extensión de la Reserva de Ley en el Ámbito Tributario – segunda parte”. En: Revista Análisis Tributario 197. Junio de 2004. p. 20.

³⁵ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. “Los Deudores Tributarios en la Regulación del Código Tributario”. En: Texto Único Ordenado del Código Tributario: Legislación, doctrina y jurisprudencia. Lima: Editora Perú. 2010. pp. 315-317.

³⁶ Ibíd. p. 321.

las Embarcaciones de Recreo se refiere básicamente al contribuyente.

B. Responsable

El inciso 5 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo señala que si la existencia del propietario de la embarcación de recreo no puede ser determinada, entonces el poseedor de la nave —a cualquier título— queda obligado al pago del tributo en calidad de agente responsable.

Este es otro punto donde apreciamos un conflicto con el principio de reserva de ley, pues la ley no ha autorizado de modo expreso al reglamento para que genere normas sobre el particular.

Cuando el dispositivo legal se refiere a la existencia de un propietario que no puede ser determinado, entendemos que se trata del caso donde el propietario existe y, sin embargo, no puede ser identificado por la Administración Tributaria. Es decir, la Administración Tributaria no cuenta con algún documento donde aparezcan los datos oficiales sobre la identidad de esta persona. Desde luego, en estos casos seguramente el propietario no ha cumplido con el deber de inscribir la propiedad de la nave en el Registro de Capitanía de Puerto.

La norma que venimos analizando establece que, en este caso, la obligación del pago del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se extiende al poseedor de la embarcación, sea que venga obrando de buena fe o mala fe. Conviene aclarar que esta regla se refiere específicamente a la posesión **ilegítima** (de buena fe o mala fe); es decir, nos encontramos ante una posesión que no cuenta con la voluntad o consentimiento del propietario de la nave.

En relación con la posesión ilegítima de buena fe, el artículo 906 del Código Civil señala que: “La posesión ilegítima es de buena fe cuando el poseedor cree en su legitimidad, por ignorancia o error de hecho o de derecho sobre el vicio que invalida su título”. Eugenio Ramírez Cruz precisa que la posesión ilegítima de buena fe requiere de dos elementos: (i) El posee-

dor de la nave debe creer que su título es válido y legítimo; y, (ii) tiene que estar presente el elemento psicológico relativo a la ignorancia o error acerca de los vicios invalidatorios³⁷.

Respecto de la posesión ilegítima de mala fe, Eugenio Ramírez Cruz comenta que en este caso el poseedor tiene pleno y cabal conocimiento (conciencia) de su ilegitimidad³⁸. En otros términos, esta figura requiere también de dos elementos: (i) Debe existir una ausencia de título; y, (ii) el poseedor de la nave debe conocer acerca de los vicios invalidatorios que acompañan su situación.

X. BASE IMPONIBLE

Se va a examinar los diferentes temas involucrados en la base imponible.

A. Principio de legalidad

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 0489-2000-AA, es responsabilidad de la ley la regulación de la base imponible. El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo cumple con este principio, en la medida que el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal establece las reglas básicas sobre el particular.

B. Principio de reserva de ley

Julio Fernández Cartagena precisa que corresponde a la ley el establecimiento de la norma relativa a la base imponible del tributo³⁹. Éste es también el parecer del Tribunal Constitucional del Perú, según se desprende de la Sentencia 0930-2001-AA.

En las líneas que siguen podremos apreciar que el principio de reserva de ley es respetado en casi todo lo que concierne al tema de la base imponible. Es decir, los factores que deben ser tomados en cuenta para determinar la base imponible se encuentran normados en la ley o instrumento legal de igual rango que, en nuestro caso, es un decreto legislativo.

Sin embargo, un punto que no se encuentra expresamente normado en la Ley de Tributación Municipal y que aparece en el Regla-

³⁷ RAMÍREZ CRUZ, Eugenio. “Tratado de Derechos Reales”. Lima: Editorial Rodhas. 2004. p. 364.

³⁸ *Ibíd.*

³⁹ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. “Algunas Reflexiones en Torno al Principio de Reserva de Ley”. En: *Revista Análisis Tributario* 209. Junio de 2005. p. 19.

mento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es el relativo al tema del impuesto al valor agregado que en el Perú viene a ser el Impuesto General a las Ventas [en adelante, IGV]. El artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo dice que el IGV debe ser considerado en la valorización de las embarcaciones de recreo.

¿Existe un conflicto con el principio de reserva de ley, toda vez que podría argumentarse que la ley no ha delegado al reglamento la tarea de completar las normas sobre la base imponible? Se trata de un tema discutible.

Una posible respuesta puede ser afirmativa, planteando que efectivamente en la Ley de Tributación Municipal no se aprecia una delegación expresa a favor del reglamento para que complete la regulación de la base imponible del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. La otra posible respuesta puede ser negativa. Al respecto, cabe invocar la figura del Reglamento Ejecutivo. Jorge Danós Ordóñez señala que se trata de aquellos reglamentos que desarrollan o completan lo dispuesto por la ley, con el objetivo de facilitar su aplicación⁴⁰. Entendemos que en estos casos no se requiere que la ley delegue al reglamento la posibilidad de regular la materia que éste pasa a normar.

Al respecto, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo simplemente precisa un punto práctico que facilita la aplicación de la ley (de Tributación Municipal), toda vez que muchas veces el contribuyente cuenta con una boleta de venta donde tan sólo aparece el precio de venta (incluido el respectivo IGV), de tal modo que surge la incertidumbre en torno a la consideración o no del IGV para efectos de valorizar la nave. El artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo precisa que debe tomarse en cuenta el precio de venta (IGV incluido) de la embarcación para efectos del procedimiento conducente a la determinación de la base imponible.

C. Valor de adquisición, importación o ingreso al patrimonio

Sobre este tema, se verán los casos más usuales. La primera posibilidad es que el fabricante

o distribuidor que tiene domicilio en el Perú realiza la venta de la embarcación de recreo en favor de una persona natural o jurídica que también cuenta con domicilio en el Perú. Esta operación se lleva a cabo, normalmente, a valor de mercado (valor económico real), debiendo aparecer en el respectivo contrato y comprobante de pago. Éste es el denominado “valor de adquisición” previsto en el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal y en el inciso 1 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

La segunda alternativa es que el fabricante o distribuidor minorista se encuentre ubicado fuera del Perú y realice la venta de una embarcación de recreo en favor de una persona natural o jurídica que normalmente tiene domicilio en el Perú. Esta operación también se lleva adelante a valor de mercado, teniendo que aparecer en la Declaración Única de Aduanas. Este es el llamado “valor de importación” que se encuentra señalado en el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal e inciso 1 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

D. Impuesto General a las Ventas

En los casos antes indicados se aplica el IGV. ¿Los impuestos al consumo deberían ser tomados en cuenta para determinar la base imponible que corresponde al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo?

Una primera respuesta puede ser negativa, sosteniendo que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo constituye una modalidad de imposición al patrimonio, de tal modo que un impuesto al consumo como es el IGV no debería formar parte del procedimiento para determinar la base imponible relativa al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, debido a que no constituye una expresión económica del valor de la embarcación de recreo.

La segunda respuesta puede ser, más bien, positiva, atendiendo sobre todo a razones prácticas. Muchas veces las empresas venden naves a personas naturales. En estos casos el comprobante de pago es la llamada “boleta de venta” en donde sólo aparece el precio de venta (monto resultante luego de sumar

⁴⁰ DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “El Régimen de los Reglamentos en el Ordenamiento Jurídico Peruano”. En: Texto Único Ordenado del Código Tributario: Legislación, doctrina y jurisprudencia. Lima: Editora Perú. 2010. p. 565.

el valor de venta e IGV). Puede ser difícil para el contribuyente hallar el valor de la embarcación antes del impuesto. Entonces, para facilitar el cálculo de la base imponible que corresponde al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo cabe aceptar que el IGV forma parte de este procedimiento determinativo.

Definitivamente, aquí se genera un conflicto con el principio constitucional de capacidad contributiva, en la medida que para fijar la cuantía del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se deberían considerar solamente aquellos factores que permitan apreciar el grado de riqueza económica del contribuyente. En este sentido, la consideración de elementos ajenos tales como las cargas tributarias (IGV) provoca una distorsión que convierte en irracional a la imposición sobre el patrimonio que venimos analizando.

A pesar de esta importante crítica, la última parte del primer párrafo del inciso 1 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se inclina por la segunda posición, según la cual el IGV debe ser tomado en cuenta en el procedimiento para determinar la base imponible que corresponde al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

E. Tabla de valores referenciales

Para determinar la obligación tributaria, el contribuyente también debe considerar una Tabla de Valores Referenciales que el primer mes de cada año confecciona el Ministerio de Economía y Finanzas, según mandan los artículos 82 de la Ley de Tributación Municipal y 7 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

Si las empresas que fabrican, importan y comercializan embarcaciones de recreo suelen ser serias y formales, de tal modo que el monto que aparece en los comprobantes de pago que emiten a sus clientes expresa un valor de mercado correcto, ¿por qué en el procedimiento para determinar la base imponible relativo al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se tiene que tomar en cuenta los valores oficiales que fija el Estado?

Lo que sucede es que existe un “mercado de segunda mano”, en cuya virtud los referidos clientes que son personas naturales (sujetos que no llevan contabilidad) en algún momento posterior pueden vender estas naves a otras personas naturales (que tampoco llevan contabilidad), de tal modo que no existe un patrón de referencia objetivo que considere el respectivo valor de mercado. Entonces, quedan abiertas las puertas para las maniobras de subvaluación que conducen a la evasión tributaria⁴¹.

Por ejemplo, la empresa A vende a Mario un yate cuyo valor es 100. Al poco tiempo Mario vende esta embarcación a Aída por un valor real de 90, pero en el contrato aparece solamente un valor de 40. Entonces se configura una subvaluación de 50. En efecto si el valor de mercado es 90, pero el valor expresado en el documento contractual es 40, la diferencia es 50, configurándose una subvaluación.

Para evitar esta maniobra de evasión, el Estado fija un valor mínimo que debe ser considerado para efectos de la determinación de la obligación tributaria. De este modo se neutraliza esta clase de conductas ilícitas por parte de los contribuyentes. En el ejemplo que venimos exponiendo, la tabla puede establecer que el valor de la embarcación –para efectos tributarios– es 90.

Aquí también cabe la posibilidad de un conflicto con el principio de capacidad contributiva, porque la tabla que elabora el Estado no necesariamente habrá de coincidir en todos los casos con el valor de mercado individualizado; pudiendo establecer montos superiores a éste, de tal modo que se llega a determinar una obligación tributaria irracional.

F. Comparación

El contribuyente tiene que comparar el valor de adquisición o importación con el valor que aparece en la tabla. Aquí se debe preferir el monto más alto, pasando a constituir la base imponible para efectos de la aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, según

⁴¹ Luis Felipe Velarde Koechlin señala que se conoce como evasión a los casos donde el contribuyente oculta hechos o no los declara ante la Administración Tributaria. Ver: VELARDE KOECHLIN, Luis Felipe. “La Calificación de los Hechos Económicos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario: ¿Es una facultad o un deber de la Administración Tributaria?”. En: CASTILLO FREYRE, Mario; COLLANTES GONZÁLEZ, Jorge Luis e Ignacio LÓPEZ DE ROMANA (Compiladores). “Tributación y Derecho: *Liber in Memoriam* Juan Lino Castillo Vargas”. Lima: Palestra. 2009. p. 796.

se desprende del artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal e inciso 5 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En el ejemplo que venimos desarrollando Aída debe comparar el valor de adquisición formal (40) con el valor asignado por la Tabla (90), teniendo que preferir el monto más alto (90); de tal modo que deviene en la base imponible para la aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

XI. TASA

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 0489-2000-AA, en virtud del principio de legalidad, corresponde a la ley la tarea de fijar la alícuota del tributo.

La legislación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo cumple con este principio en la medida que el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal señala que la tasa del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es de 5%. Se trata de un sistema de tasa proporcional que puede ser objeto de crítica.

Por una parte, cabe pensar que esta regla genera un conflicto con el principio constitucional de igualdad vertical. Al respecto, Carmen Robles Moreno señala que los contribuyentes que poseen riquezas desiguales deben recibir un tratamiento tributario diferenciado⁴². En este sentido los sujetos que poseen menos riqueza económica deben soportar una menor carga tributaria, mientras que las personas que poseen más riqueza económica tienen que asumir una mayor carga tributaria.

Ocurre que no es lo mismo un deslizador, que vale treinta mil dólares; que un yate, que puede tener un valor de dos millones de dólares. Por tanto, en el caso del yate se podría estar configurando una carga tributaria irracional que pecaría de regresiva, en la medida que se termina por gravar menos a los sujetos que poseen más riqueza económica. De otro lado, aparece una incoherencia, en la medida que para el Impuesto Predial (que

también constituye una modalidad de imposición al patrimonio, regulado por la propia Ley de Tributación Municipal) se ha adoptado un sistema de tasas progresivas que oscilan entre el 0.2%, 0.6% y 1.0%⁴³, mientras que para el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo el sistema es de tasa proporcional, no pudiéndose advertir la justificación de este tratamiento diferenciado.

XII. PAGO

Miguel Angel Collado Yurrita señala que —a la luz de la jurisprudencia constitucional española— el principio de reserva de ley “[...] debe comprender los elementos esenciales del tributo, de identidad del tributo, relativos estos al hecho imponible y sujeto pasivo del mismo, así como los relativos a la entidad o cuantificación del tributo: Base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria y beneficios fiscales”⁴⁴. Este mismo temperamento es seguido por el Tribunal Constitucional del Perú en la Sentencia 0489-2000-AA.

Es curioso que en todos estos casos no se haga referencia expresa a la extensión del principio de reserva de ley respecto del tema de la extinción de la obligación tributaria, cuyo medio más usual es el pago. Nos parece que ésta última también es una materia que se encuentra comprendida dentro del principio de reserva a la ley.

En la legislación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo podemos apreciar que —de algún modo— se cumple con el principio de reserva de ley por cuanto, si bien es cierto que el artículo 83 de la Ley de Tributación Municipal no señala de modo expreso las reglas del pago del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, también es verdad que establece una remisión a las reglas del Código Tributario sobre el particular.

En este sentido el inciso d del artículo 29 del Código Tributario (cuya matriz se aprobó mediante Decreto Legislativo 816 de abril de 1996 y el actual texto único ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF

⁴² ROBLES MORENO, Carmen. “Los Principios Constitucionales Tributarios”. En: Ensayos Jurídicos Contemporáneos. Lima: Pacífico Editores. 2006. p. 280.

⁴³ Ver artículo 13 de la Ley de Tributación Municipal.

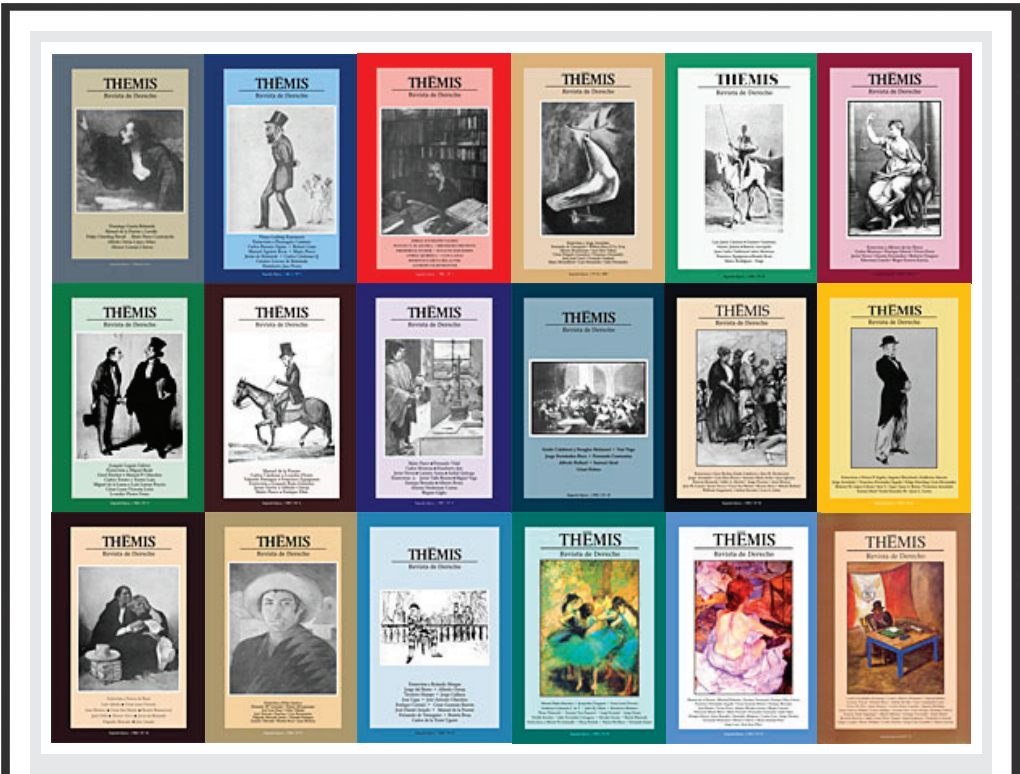
⁴⁴ COLLADO YURRITA, Miguel Angel. “Principio de reserva de ley tributaria”. En: Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima: Fondo Editorial de la Universidad Particular San Martín de Porres. 2011. p. 42.

del 19 de agosto de 1999) señala que, tratándose de tributos que administra la Sunat no comprendidos en los incisos anteriores, el pago se llevará a cabo conforme lo establezcan las “disposiciones pertinentes”.

El inciso 2 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo toma la posta y señala que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo podrá ser pagado al contado o de modo fraccionado a través de cuatro cuotas trimestrales según lo detalle la Sunat. Esta norma agrega que la segunda, tercera y cuarta cuota serán reajustadas en función del Índice de Precios al Por Mayor por el período

comprendido desde el vencimiento del pago de la primera cuota y el mes precedente al del pago de la cuota respectiva.

Al respecto, el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia 091-2005/SUNAT del 14 de mayo de 2005 ha establecido que el pago al contado del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se puede realizar hasta el último día de abril de cada año, mientras que la modalidad de pago fraccionado se puede llevar a cabo a través de cuatro cuotas que tienen los siguientes plazos: Último día de abril, julio y octubre de cada año y último día de enero del año siguiente.



THĒMIS-Revista de Derecho

Un Producto de THĒMIS

EL IMPUESTO PREDIAL Y SU IMPACTO EN LAS FINANZAS PÚBLICAS*

Grupo de Investigación THĒMIS**

Public finance is of much importance for the sustainability of a State. For that purpose, there are diverse tax mechanisms that are key to achieve that purpose, such as the case of Property Taxes. However, can we affirm that this tax achieves that goal in Peru? Is the rate properly fixed? Is there an adequate administration and recollection of taxes?

In this investigation, THĒMIS studies the diverse challenges that come up in fiscal decentralization in this country, showing off a legal perspective as well. It also brings a dynamic study of Property Taxes, concluding that it has a very decisive impact on public finance, and for that reason, the rate must be progressively modified and increased. It will be fundamental that the recollection may be done with good governance that allows both the decentralization and maximization of the funds use, in order to benefit all sectors.

KEY WORDS: Property taxes, public finance, fiscal decentralization, tax rate, inafectaciones, exemptions.

El financiamiento público es un factor de suma importancia para el sostenimiento de un Estado. Es por ese motivo que existen diversos tributos que son fundamentales para lograr tal cometido, como es el caso del Impuesto Predial. Sin embargo, ¿aquel impuesto cumple su finalidad en el Perú? ¿Su tasa es fijada adecuadamente? ¿Existe un buen sistema de recaudación?

En esta investigación, THĒMIS analiza los retos que encuentra la descentralización fiscal en nuestro país, proveyendo además, un enfoque jurídico. Asimismo, se presenta un dinámico estudio del Impuesto Predial en el país, concluyendo que tal afecta definitivamente a las finanzas públicas y que, por ello, la tasa debe ser progresivamente modificada y alzada. Será fundamental que éste sea recaudado mediante una adecuada gestión pública que permita descentralizar los fondos y maximizar su uso para beneficiar a todos los sectores.

PALABRAS CLAVE: Impuesto predial, finanzas públicas, descentralización fiscal, tasa impositiva, inafectaciones, exoneraciones.

* El editor de THĒMIS-Revista de Derecho desea agradecer la colaboración de Rafael Torres Miró Quesada en la producción y diseño de infografía para esta investigación.

** El Grupo de Investigación que elaboró el presente artículo estuvo conformado por Otto Alonso Acosta Berredo, director de la comisión de Administración; Adriana del Pilar Tapia Quintanilla, miembro de la comisión de Actualidad Jurídica y Christian Fernando Wong Vargas, director de la comisión de Seminarios.

I. BREVE APROXIMACIÓN FINANCIERA-JURÍDICA

A. Enfoque financiero

1. La difícil descentralización fiscal

El centralismo es uno de los males que desde siempre ha acompañado a la construcción de la República¹ y que hasta el día de hoy resulta difícil de combatir. Es, pues, la concentración de poderes, recursos y otros en torno a un único centro común: El gobierno central. Éste no solo reúne en sí mismo las funciones que le corresponden, sino que, además, absorbe las labores y responsabilidades de los otros niveles de gobierno con el objetivo de mantener un correcto control y observación de los mismos. Asimismo, ello conllevaría a poder evitar el desorden.

En contraposición a este fenómeno se encuentra el proceso de descentralización², el cual busca redistribuir las funciones que —equivocadamente— ha tomado el gobierno central. Este proceso ha sido concebido como un medio para reducir los problemas de desigualdad y oportunidad para el desarrollo humano, surgidos a propósito de la centralización política y económica. Aunque el referido proceso de descentralización sea concebido como un propósito difícil de realizar, ciertamente el objetivo es necesario para lograr un crecimiento más homogéneo y equilibrado en el país.

La descentralización, en su dimensión fiscal, está referida a la asignación de competencias y funciones entre los distintos niveles de gobierno, lo que implica que el Estado se organice de tal manera que se puedan proveer distintos bienes y servicios públicos en función al impacto geográfico de determinada región. Es de suma importancia que, luego de realizado

el esquema anterior, se ubiquen las fuentes de financiamiento en los distintos niveles de gobierno que permitan contar con los recursos suficientes para cumplir con dichas responsabilidades y llevarlas a la realidad³.

Ahora bien, el problema radica en que, en el caso del Perú, se presentan diversos motivos para consolidar este proyecto de descentralización, así como para no hacerlo. La única forma de que se asignen recursos eficientemente es conociendo los gustos y necesidades particulares de cerca. Empero, no existe un organismo central que pueda abarcar este propósito, debido principalmente a la gran heterogeneidad de preferencias, gustos y recursos en nuestro país. Asimismo, cualquier autoridad de este nivel tenderá a reducir costos a través de economías de escala, así como homogeneizar su provisión de bienes y servicios⁴. Por otro lado, otros de los argumentos para no descentralizar la toma de decisiones es evitar la generación de externalidades⁵, así como la posible corrupción y falta de conocimiento técnico por parte de los Gobiernos Locales.

2. Los impuestos locales

Los impuestos cuya administración debe recaer sobre el Gobierno Central son aquellos que gravan un factor relativamente móvil. Aquellos que cuentan con tasas progresivas, son procíclicos y sus bases se encuentran desigualmente distribuidas en el territorio nacional⁶. Los impuestos locales son tributos creados por ley a favor de los gobiernos locales, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa de la municipalidad al contribuyente. Es un ingreso corriente que se obtiene de forma regular y periódica, con carácter permanente⁷. Se caracterizan, a diferencia de las tasas y de las contribuciones, por la imposibi-

¹ ADRIANZEN, Alberto, "Perú Hoy: Centralismo y concentración". Perú: Editorial DESCO (Centro de Estudios y Promoción del Desarrollo). 2010.

² También legislada en el Gobierno de Alejandro Toledo a través de la Ley 27783 (Ley de Bases de La Descentralización). Publicada el 26 de junio de 2002 en el diario oficial "El Peruano".

³ *Ibid.* p. 16.

⁴ BELAÚNDE, Daniel y Harold MARCENADO. "Impuesto Predial. Estudio y Propuestas para un Manejo Eficiente de la Toma de Decisiones Locales". Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. 1997.

⁵ La externalidad (concepto originalmente expuesto por Alfred Marshall y Arthur Cecil Pigou) es efecto negativo o positivo de la producción o consumo de algunos agentes sobre la producción o consumo de otros, por los cuales no se realiza ningún pago o cobro.

⁶ SHAH, Anwar. "The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies". Washington. 1994.

⁷ ROBLES, Elizabeth. "Tributación y Rentas Municipales". Cusco: Centro Huamán Poma de Ayala y COINCI-DE. 1996.

lidad de hallar al causante de externalidades o a los beneficiarios del servicio.

Los impuestos locales tienen por finalidad beneficiar sólo a las personas que tributan. El beneficio no trasciende a otras jurisdicciones y no se generan externalidades. Por lo tanto, el Gobierno Local tendría la independencia necesaria para distribuir los ingresos de manera ideal, optimizando los recursos y satisfaciendo las necesidades de las personas de la localidad.

3. Principios financieros y criterios que sustentan el impuesto local

- Principio de subsidiaridad: Según el presente principio, la responsabilidad de la toma de decisiones y el ejercicio de las competencias corresponden al nivel de gobierno más pequeño. Se busca que tal gobierno guarde consistencia con la eficiencia en la asignación de recursos y sea capaz de representar al área geográfica que internalizará los costos y beneficios de las decisiones en torno a la provisión de bienes y servicios que reciban⁸. Es necesaria la existencia de impuestos regulados y recaudados por gobiernos locales⁹, los mismos que serán una importante fuente de financiamiento para el desarrollo de la población.
- Principio de beneficio: Los servicios y bienes ofrecidos por un gobierno local deben estar financiados por aquellas personas que los consumen. Toda persona racional tiene la libertad de elegir la comunidad de su preferencia, pues cada una ofrece un conjunto de bienes y servicios consistentes con un nivel de impuestos determinado¹⁰.
- Principio de rendición de cuentas: El identificar a los responsables del gasto

público estimula su eficiencia. En la medida que la unidad sea más pequeña, las personas pueden tener conocimiento más directo y detallado de los usos de los fondos gubernamentales y, así, poder controlarlos.

- Eficiencia económica: Es importante que el gobierno local sea eficiente en el uso de recursos con el fin de optimizar la calidad de vida de la población. Para ello, es necesario que esté dotado de recursos que brinden autonomía y estabilidad a largo plazo. Autonomía para lograr tomar decisiones orientadas al bienestar de su población sin ser afectados por intereses externos y estabilidad para poder planificar el desarrollo de su localidad.
- Efectividad administrativa: En vista de la complejidad del aparato estatal, debe existir una capacidad gerencial local adecuada para poder promover el desarrollo en las comunidades locales y satisfacer necesidades específicas.

4. Justificación financiera del Impuesto Predial

El adecuado manejo financiero de las municipalidades se mide según los resultados efectivos de su gestión en relación con los medios de los que disponen, los cuales dependen de las transferencias y de los ingresos propios¹¹. Dichas rentas municipales se encuentran enumeradas en el artículo 69 de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972, y son las siguientes: (i) Los tributos creados por ley a su favor, donde se encuentra el impuesto predial, la alcabala, entre otros; (ii) las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias, multas y derechos, creados por su Consejo Municipal; (iii) los recursos asignados por el Fondo de Compensación Municipal (Foncomún)¹²; (iv) las asignaciones y transferencias

⁸ CASAS, Carlos. "Aspectos económicos y fiscales de la descentralización en el Perú". Lima: Defensoría del Pueblo. 2005.

⁹ En el Perú, dichos gobiernos están compuestos por los gobiernos provinciales y los gobiernos regionales.

¹⁰ "Propuestas para Avanzar en la Descentralización Fiscal en el Perú". En: Ministerio Federal de Cooperación Económica y Desarrollo. Lima: Editorial GTZ. 2009.

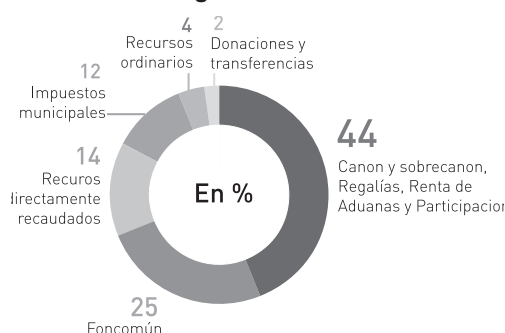
¹¹ PINZÁS, Teobaldo. "Descentralización Fiscal en el Perú". Documento de Trabajo 69. Lima: IEP Ediciones. 1994.

¹² Según el Ministerio de Economía y Finanzas, el Foncomún es un fondo establecido en la Constitución Política del Perú, con el objetivo de promover la inversión en las diferentes municipalidades del país, con un criterio redistributivo en favor de las zonas más alejadas y deprimidas, priorizando la asignación a las localidades rurales y urbano-marginales del país. Está compuesto por (i) el Impuesto de Promoción Municipal, que representa el 94% del total; (ii) el Impuesto al Rodaje, que representa aproximadamente el 6% del Foncomún; (iii) el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, que representa menos del 1% del Foncomún.

presupuestadas del gobierno nacional; (v) los recursos asignados por concepto de canon y renta de aduana; (vi) las asignaciones y transferencias específicas establecidas en la Ley Anual de Presupuesto; entre otros.

Desde el punto de vista del financiamiento municipal, éste se está consolidando como un modelo basado mayormente en las transferencias del gobierno central (ver Gráfico 1). Si bien ello brinda seguridad a corto plazo para la gestión de los gobiernos locales, puede a su vez generar efectos negativos. En primer lugar, se genera una dependencia dañina, la cual puede tener como consecuencia la imposición de políticas públicas por parte del gobierno central hacia el gobierno local. En segundo lugar, se genera una pereza en la recaudación fiscal municipal ya que se hacen menos esfuerzos por cobrar los tributos y finalmente, se dificulta la planificación de ingresos ya que se depende del rendimiento financiero del gobierno central.

Gráfico 1: Fuentes de Financiamiento de los gobiernos locales



Recursos ordinarios: Son los ingresos provenientes principalmente de la recaudación tributaria. También incluye los fondos por la monetización y los ingresos obtenidos ilícitamente en perjuicio del Estado.

Recursos directamente recaudados: Son los ingresos generados por las entidades públicas y administradas directamente por éstas, entre los cuales destacan las tasas, rentas de propiedad, venta de bienes y prestación de servicios, entre otros.

Recursos por operaciones oficiales de crédito: Comprende los fondos de fuente interna y externa provenientes de operaciones de crédito efectuadas por el Estado con instituciones, organismos internacionales y gobiernos extranjeros.

Donaciones y transferencias: Comprende los fondos financieros no reembolsables recibidos por el sector privado, público, interno o externo.

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas, Ciudadanos al Día. Elaboración propia.

Según la escuela del *public choice*, las transferencias generan efectos negativos en el comportamiento fiscal local. Por un lado, disminuyen los niveles de correspondencia fiscal local. Según el principio de correspondencia fiscal, la prudencia en el gasto aumenta conforme los gobiernos obtienen sus ingresos directamente de los ciudadanos a quienes sirven. Por ello, tradicionalmente, las transferencias han sido tratadas como una amenaza potencial a la correspondencia de los gobiernos locales¹³.

El financiamiento de las ciudades requiere entonces de recursos presupuestarios crecientes y sostenibles en el tiempo, por lo que es importante ir más allá de las transferencias del nivel central y basarse en los tributos locales. Al respecto, la experiencia internacional ha enseñado que el impuesto predial constituye potencialmente el mejor instrumento financiero en el nivel local, y con mayor pertinencia en las zonas urbanas. No obstante, el desafío reside en explotarlo eficientemente¹⁴.

B. Enfoque jurídico

1. El Sistema Tributario Peruano

El Sistema Tributario Peruano es el conjunto de impuestos, contribuciones y tasas que existen en el Perú. Conforme lo establece el Decreto Legislativo 771¹⁵, vigente a partir del 1 de enero de 1994, el Sistema Tributario comprende: (i) El Código Tributario; (ii) los tributos del Gobierno Central, dentro de los cuales resaltan el Impuesto a la Renta (IR), el Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), entre otros; (iii) los tributos para los Gobiernos Locales, donde se encuentran el Impuesto de Alcabala, el Impuesto al Patrimonio Vehicular, el Impuesto Predial, entre otros. Finalmente, dicho decreto concluye enumerando diversos tributos que existen para otros fines, tales como las contribuciones al Seguro Social, al Sistema Nacional de Pensiones, al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial (Senati) y al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (Sencico).

¹³ NEYRA, Gonzalo. "Una Aproximación a la Conducta Fiscal de los Gobiernos Municipales de Arequipa". Arequipa: Consorcio de Investigación Económica y Social, Universidad Nacional San Agustín de Arequipa. 2005.

¹⁴ MORALES, Antonio. "Los impuestos locales en el Perú: Aspectos institucionales y desempeño fiscal del Impuesto Predial". Arequipa: Consorcio de Investigación Económica y Social, Universidad Nacional de San Agustín. 2009.

¹⁵ Denominado "Ley Marco del Sistema Tributario Nacional".

Los tributos para los gobiernos locales se encuentran legislados mediante el Decreto Legislativo 776¹⁶, publicado el 30 de diciembre de 1993. Dicha norma regula: (i) Los impuestos municipales; (ii) las contribuciones y las tasas municipales; (iii) los tributos creados en favor de las municipalidades y (iv) los convenios de cooperación. Dicha norma tiene la finalidad de simplificar la administración de los tributos que constituyan parte de la renta de los gobiernos locales y, así, optimizar su recaudación.

El Impuesto Predial, por su parte, se halla contenido en la ley anteriormente descrita –Ley de Tributación Municipal– desde el artículo 8 hasta el artículo 20 del Decreto Legislativo 776. El análisis completo de la norma que reglamenta el Impuesto Predial se desarrollará en la segunda parte de la presente investigación.

2. La Constitución Política del Perú de 1993

La incorporación de los principios tributarios a la Constitución constituye la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la Ley, característico del Estado de Derecho e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico cuanto político¹⁷. Sobre el tema que nos compete, la Constitución actual dispone, entre los artículos 74 y 82, el Régimen Tributario y Presupuestal de la Nación. Interesa analizar el siguiente artículo de la actual Constitución¹⁸ que menciona lo siguiente:

Artículo 74.- “Del régimen tributario y presupuestal: 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 regionales y 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 [...]”.

De lo anterior, se desprenden dos ideas que resultan motivo de análisis. En primer lugar, la creación del tributo se establece exclusivamente por ley o decreto legislativo. Se constituye, de esta forma, el principio de reserva de ley. Ha de señalarse que la reserva de ley en materia tributaria es *prima facie*, es decir, una reserva relativa. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79 de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley expresa, para los supuestos contemplados en el artículo 74 de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley, en cuanto al tipo de norma, debe entenderse como relativa. Ello se debe a que también las creaciones, modificaciones, derogaciones y exoneraciones tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante un decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo¹⁹.

En segundo lugar, se brinda facultades a los gobiernos locales y regionales sobre las contribuciones y las tasas. Por ende, en el caso del Impuesto Predial, sólo podrán ser agentes que administren y recauden el tributo, mas no lo regularán.

3. El análisis histórico del Impuesto Predial

El Impuesto Predial no fue siempre un tributo local. Recién en el año 1961, mediante Ley 13689, se establece que los gobiernos departamentales y provinciales gozarían del producto de los Impuestos Prediales rústicos y urbanos en sus respectivas circunscripciones, pero no serían los encargados de recaudar directamente²⁰ el impuesto referido. Los gobiernos

¹⁶ Norma existente desde la Constitución de 1979. Se encuentra ubicada en el artículo 139 y expresa lo siguiente: “Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellas, conforme a Ley”.

¹⁷ Denominada “Ley de Tributación Municipal”.

¹⁸ RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro. “El Sistema Tributario en la Constitución”. En: Revista Española de Derecho Constitucional. Madrid. 1992.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional. Expediente 2762-2002-AA/TC. Recurso extraordinario interpuesto por *British American Tobacco South América Ltda.* Sucursal Perú, contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. Fecha 10 de octubre del 2002. Declaró infundada la acción de amparo de autos.

²⁰ Sólo a partir de 1965, mediante la Ley 15248, se otorgó a las municipalidades provinciales la competencia de administrar y recaudar directamente el Impuesto Predial, realizado hasta entonces por una entidad privada

provinciales tenían, a su vez, la obligación de distribuir en favor de los gobiernos distritales el 50% de ese producto. Finalmente, es curioso analizar el artículo 3 de la mencionada ley, la cual declara al Impuesto Predial como una herramienta de financiamiento para la ejecución de obras públicas de carácter reproductivo o útil para la localidad.

Posteriormente, por Ley 17044, del 20 de junio de 1968, el Congreso de la República autorizó al Poder Ejecutivo para que, dentro de un plazo de sesenta días, dicte las medidas de carácter extraordinario para dar solución al desequilibrio estructural de las finanzas públicas y legislara, entre muchos otros tributos, el Impuesto Predial. Fue, precisamente, en uso de las facultades otorgadas por ley que se expidió el Decreto Supremo 203-68-HC y se dio la reforma tributaria.

Posteriormente, se publicó el Decreto Supremo 287-68-HC, el cual contenía al decreto anterior y otra serie de decretos sobre temas tributarios relacionados. Con el presente decreto se crean dos importantes instituciones²¹: (i) El Consejo Nacional de Tasaciones, con la función de aprobar los aranceles de áreas urbanas y rústicas, y publicarlas; y, (ii) el Servicio del Catastro Nacional. Se instaura, asimismo, la primera escala progresiva para el cálculo del impuesto. Tal diferenciaba al predio urbano del predio rústico²².

Por medio del Decreto Ley 19654, publicado el 12 de diciembre de 1972, se sustituye el régimen tributario constituido por los impuestos al patrimonio accionario, de patente comercial e industrial y el Impuesto al Valor de la Propiedad Predial por un impuesto anual que se aplicará sobre el patrimonio empresarial y sobre el patrimonio predial no empresarial. Aquella sustitución tenía la finalidad de beneficiar a los concejos provinciales. Se considera, por primera vez, al valor del predio como la suma del valor del terreno, más la construcción e instalaciones fijas y permanentes.

Diez años después se publica, el 29 de diciembre de 1982, la Ley 23553 y se establece el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial en sustitución del Impuesto al Patrimonio Predial no Empresarial, con la finalidad de financiar a los municipios distritales. A partir de esta ley, los tramos entre las tasas eran expresados en unidades impositivas tributarias [en adelante, UIT], pues antes estaban expresados en moneda (soles). Se crea también, a través del artículo 23, el Fondo de Compensación Municipal, cuyo único recurso será el 10% del ingreso producido por el presente tributo.

Seguido de ello, la Ley 24030, publicada en el año 1984; la Ley 24750, publicada en el año 1987; y la Ley 26173, publicada en marzo de 1993, modificaron las escalas diferencia-

Gráfico 2: Escalas para el cobro del Impuesto Predial

Leyes	Ley 17044 09/08/1968	Ley 19654 12/12/1972	Ley 23552 29/12/1982	Ley 24030 28/12/1984	Ley 24750 01/12/1987	Ley 26173 19/03/1993	DL 776 31/12/1993
Tasas acumulativas (en %)						0.20 	
			0.05 	0.00		0.30 	
	0.00		0.09 	0.08 		0.40 	
	0.25 	0.00	0.13 	0.12 	0.10 	0.50 	
	0.50 	0.60 	0.22 	0.24 	0.25 	0.60 	0.20 
	0.75 	1.50 	0.32 	0.36 	0.45 	0.80 	0.60 
	1.00 	2.00 	0.40 	0.42 	0.65 	1.00 	1.00 

Elaboración propia

denominada la Caja de Pensiones y Consignaciones. Texto extraído de: ALFARO, Javier. “La incidencia en los Gobiernos Locales en el Impuesto Predial en el Perú”. Lima: Instituto de Investigación y Capacitación Municipal (INICAM). 2007.

²¹ Tanto la Conata, cuanto el Servicio del Catastro Nacional, hoy en día no existen.

²² Los intervalos de éste último eran más largos con la finalidad de disminuir la contribución.

das para el cobro del impuesto predial, como se puede observar claramente en el Gráfico 2.

Sin embargo, a pesar de los constantes cambios legislativos, se han mantenido algunas consideraciones: (i) La base imponible es el valor del predio urbano o rústico, conformado por la suma de valor del terreno, más las construcciones e instalaciones fijas y permanentes; (ii) los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes son los propietarios de los predios o poseedores; y, (iii) la estrategia de tomar la declaración de autovalúo como referencia del valor de las propiedades.

La base imponible es, como se mencionó, una característica permanente. Ésta se establece desde que se crea el impuesto predial hasta hoy en día. Resulta claro que la fijación de la base imponible es objetiva y clara; para ello sólo basta ver el predio y a ello añadirle el valor de la construcción. Empero, la dificultad nace ante el incremento de predios y la dificultad de actualizar los datos sobre ellos. De esa manera, la base imponible sufre un desfase que incrementa día a día.

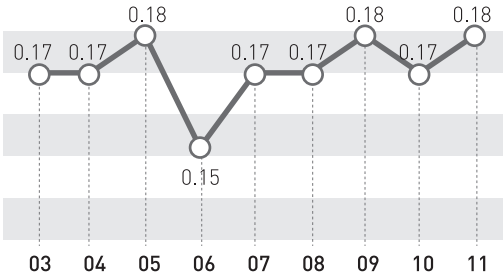
Por otro lado, el tema civil acompaña al tributario y se encarga de definir al propietario y al poseedor para el pago efectivo del Impuesto Predial. Así, la propiedad es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. En cambio, la posesión es el ejercicio de hecho de uno o más poderes inherentes a la propiedad. Tanto el propietario, en primer lugar, como el poseedor, en segundo, son sujetos pasivos del impuesto.

Finalmente el autovalúo se establece mediante declaración jurada ante las autoridades municipales correspondientes, con la finalidad de evitar el gran costo que significaría ir predio por predio y descubrir el valor imponible del bien inmueble.

II. EL IMPUESTO PREDIAL EN EL PERÚ

El Impuesto Predial es un impuesto directo y de carácter real que grava el valor de determinados inmuebles de forma anual. Es un impuesto sobre la propiedad que intenta gra-

Gráfico 3: Impuesto a la Propiedad Predial como participación porcentual del PBI 2003-2011 (Expresado en porcentajes)



Fuente: Cuenta General de la República, Dirección Nacional de Contabilidad Pública, Ministerio de Economía y Finanzas.

var a quien tenga su titularidad jurídica. Su hecho imponible está constituido por la titularidad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana en el respectivo territorio municipal²³.

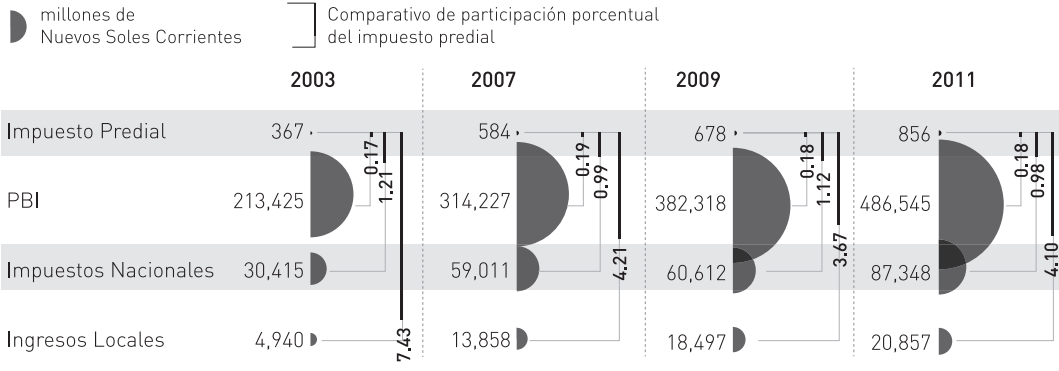
Como se puede analizar, en el Gráfico 3, el Impuesto Predial representa el 0.17%, aproximadamente, en relación con el Producto Bruto Interno [en adelante, PBI]. Así como el PBI ha crecido, también lo ha hecho Impuesto Predial, pero no tiene la representatividad que debería de tener. El promedio en la recaudación del Impuesto Predial en relación con el Producto Bruto Interno es de 0.8% aproximadamente²⁴, cuatro veces más de lo que se recauda en el Perú.

Del mismo modo, es de mucha utilidad analizar el desempeño del Impuesto Predial a través del tiempo. Como se puede observar en el Gráfico 4, la representatividad respecto de los impuestos nacionales ha disminuido, así como la representatividad en los ingresos locales. Sobre el primer punto se puede deducir que la presión tributaria del gobierno central, ejecutada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanas (Sunat), ha incrementado en relación a la de los Gobiernos Locales, quienes han “relajado” la presión. En segundo lugar, la representatividad en los Ingresos Locales ha disminuido también. Ello producto del incremento de las transferencias directas del gobierno central al gobierno local, principalmente Foncomún y Canon.

²³ CASTELAO, Julio; GONZÁLEZ, Arturo y Marta VILLAR. “Régimen Local y Autónomo”. Madrid: Editorial Universitos.1998.

²⁴ SÁNCHEZ GAVITO, Rodrigo. “Los Impuesto Locales en México”. México DF. 2011.

Gráfico 4: Resumen de Indicadores del desempeño fiscal del Impuesto Predial en el Perú (Periodo 2003-2011)



Fuente: Cuenta General de la República, Dirección Nacional de Contabilidad Pública, Ministerio de Economía y Finanzas.

A continuación se analizarán los elementos que componen al Impuesto Predial:

A. La base imponible

Las municipalidades no constituyen el sujeto activo del impuesto dado que no tienen la potestad de fijarlo, pero sí tienen una capacidad tributaria activa para las bases en cuya jurisdicción se encuentran ubicados los inmuebles afectos. La municipalidad provincial es sujeto activo del impuesto predial por los inmuebles ubicados en el territorio del distrito capital de la provincia.

La base imponible del impuesto predial, conforme al artículo 11 de la Ley de Tributación Municipal, se encuentra constituida por el valor total del predio del contribuyente. Para determinar el valor del predio hay que sumar el valor del terreno, el valor de la edificación y el valor de otras instalaciones, tales como obras complementarias.

- El valor del terreno está determinado por el área del terreno, multiplicado por

el arancel de la vía en la que se ubica el terreno²⁵. A través de resolución ministerial del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento²⁶ se aprueban anualmente los valores arancelarios de los terrenos, los cuales entran en vigencia a partir del 31 de octubre del año anterior al que corresponde la obligación.

- El valor de la edificación está determinado por el área construida, multiplicada por el valor unitario de la edificación²⁷, menos la depreciación²⁸. La resolución emitida por el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, que brinda los valores unitarios oficiales de edificación, diferencia las edificaciones en Costa, Sierra y Selva. Además, establece las partidas por metro cuadrado para las estructuras (muros, columnas y techos), acabados (pisos, puertas, ventanas, revestimientos y baños) e instalaciones eléctricas y sanitarias.
- Por su parte, la depreciación se determinará de acuerdo a los usos predominan-

²⁵ Para el año 2012 los valores arancelarios de terrenos fueron aprobados por el Ministerio de Vivienda, Saneamiento y Construcción mediante Resolución Ministerial 218-2010-VIVIENDA, publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de octubre del 2011.

²⁶ El artículo 11 del TUO de la Ley de Tributación Municipal hace referencia a que los valores serán formulados por el Consejo Nacional de Tasaciones (Conata) y aprobados por el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento. Sin embargo, a través del Decreto Supremo 25-2006-VIVIENDA, publicado el 8 de setiembre de 2006, el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento absorbió al Conata. Luego, mediante resolución Ministerial 219-2006-VIVIENDA se dispuso que las funciones de Conata sean asumidas por la Dirección Nacional de Urbanismo.

²⁷ Para el año 2012 los valores unitarios oficiales de Edificación para la Costa, Sierra y Selva fueron aprobados por el Ministerio de Vivienda, Saneamiento y Construcción mediante Resolución Ministerial 220-2011-VIVIENDA, publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de octubre del 2011.

²⁸ Para el año 2011, ya las Tablas de Porcentajes para el cálculo de la depreciación por antigüedad y estado de conservación, según el material estructural predominante, se encuentra en el Reglamento Nacional de Tasaciones. Tal fue aprobado mediante la Resolución Ministerial 126-2007-VIVIENDA, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 13 de Mayo del 2007.

- tes, tales como casa habitación, tiendas, depósitos, edificios, oficinas, colegios, talleres, hospitales, entre otros y en función al estado de conservación, clasificado como muy bueno, bueno, regular o malo.
- Finalmente, el valor de otras instalaciones está determinado por: El valor de otras instalaciones, multiplicado por el factor de oficialización²⁹. En la Resolución Ministerial 220-2011-VIVIENDA, se presenta la metodología para la determinación de la base imponible de las instalaciones fijas y permanentes para el cálculo de impuesto predial³⁰ y se toma como factor de oficialización 0.68.

B. Catastro

Una variable importante de analizar dentro de la base imponible es el descubrimiento de las nuevas propiedades y el conocimiento de las dimensiones y estructuras reales de los bienes inmuebles. Ello es posible de lograr mediante dos mecanismos:

- Mediante las declaraciones juradas de los contribuyentes. De acuerdo con el artículo 14 del Decreto Legislativo 776, los contribuyentes están obligados a presentar declaración jurada de forma anual –el último día hábil del mes de febrero– cuando se efectúe una transferencia de dominio; el predio sufra modificaciones que superen el valor de las cinco UIT; entre otras razones.
- Mediante la participación del gobierno, en la cual se realiza una labor de catastro:

Según el artículo 20 del Decreto Legislativo 776, el 5% del rendimiento del Impuesto Predial se destina exclusivamente a financiar el desarrollo y mantenimiento del catastro distrital, así como a las acciones que realice la administración tributaria, destinadas a reforzar su gestión y mejorar la recaudación. Anualmente la municipalidad distrital deberá aprobar su plan de desarrollo catastral para el ejercicio correspondiente, el cual tomará como base lo ejecutado en el ejercicio anterior.

Confiar en las declaraciones individuales tiene como ventaja la reducción de costos económicos, pero tiene como desventaja el riesgo de obtener datos no reales. Por su lado, el trabajo de campo o sistema de inventario tiene un costo elevado, a pesar de que brinda más confianza. En vista de ello, la legislación peruana permite el uso de ambas con determinados límites anteriormente descritos.

C. Análisis de la tasa impositiva

En la actualidad, la tasa impositiva es fijada por el gobierno central. El artículo 13 de la Ley de Tributación Municipal señala la alícuota aplicable a cada tramo del autovalúo según las UIT establecidas (ver Gráfico 5).

Es de resaltar que dichas tasas se mantienen vigentes desde el 1 de enero de 1994, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo 776. Aquel, además, derogó la Ley 26173, publicada el 20 de marzo de 1993, que consideraba siete rangos de alícuotas, comprendidas entre el 0.2% y 1.0%. Es oportuno mencionar que debido a que las tasas han sido fijadas por

Gráfico 5: Tramo Actual de Autovalúo³¹



(*) El valor de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) para el 2013 es de S/. 3,700

²⁹ Establecido en el Anexo 02 de la Resolución Ministerial 175-2010- VIVIENDA: “Metodología para la determinación de la base imponible de las instalaciones fijas y permanentes para el calculo del Impuesto Predial”.
³⁰ Tanto como para la determinación de la base imponible de las instalaciones fijas y permanentes para el cálculo del Impuesto Predial, se tomará como metodología lo señalado en el Título II, Capítulo D y artículo II.D.32 del Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú.
³¹ Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal.

norma con rango de ley, las municipalidades no tienen competencia para establecer alcuotas diferentes, como sí sucede en los casos de Colombia y España³², donde los municipios establecen las tasas dentro de los rangos establecidos por ley. Respecto de la fijación de tasas, la experiencia internacional muestra que se logran mejores resultados si éstas son una atribución del gobierno local³³.

D. Inafectaciones, exoneraciones y otras figuras

La facultad de desgravar, al igual que la de gravar, recae sobre el gobierno central. Con ello, el legislador pretende cumplir ciertos objetivos de política fiscal, económica y social, dentro de los límites y principios que emanan de la ley. Las exoneraciones se dan con el objetivo de promover determinados sectores, actividades, grupo de sujetos, propiciar inversiones de capital, fomentar instalación de industrias nuevas, entre otros.

En vista que con ello se afecta la cantidad de recaudación de los municipios, deberían ser estos últimos los encargados de determinar, mediante estudio técnico, los beneficios que por ley se otorgarán. Lamentablemente, el encargado de ello es el Poder Ejecutivo, mediante delegación de facultades, quien muchas veces no toma en cuenta las heterogéneas realidades de los gobiernos locales. El escenario anteriormente descrito conduce a que la legislación ha sido formada de manera sumamente desordenada.

La inafectación es aquel beneficio tributario que se encuentra fuera del hecho imponible por la naturaleza de la actividad. Es decir, se encuentra fuera del ámbito de la aplicación del tributo. De acuerdo al artículo 17 del Decreto Legislativo 776, están inafectos al pago del impuesto predial los predios de propiedad de:

- El gobierno central, gobiernos regionales y gobiernos locales, con excepción de los predios que hayan sido entregados en concesión al amparo del Decreto Supremo 059-96-PCM. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado a través de reiteradas

resoluciones, tales como la Resolución del Tribunal Fiscal 5421-2-2004, que las instituciones públicas descentralizadas no pueden considerarse parte integrante del gobierno central debido a que el concepto de organismo público descentralizado se encuentra vinculado al proceso de descentralización funcional o administrativa de la Administración Pública, respondiendo a una definición administrativa frente a la noción de gobierno central que responde a un concepto básico.

- Los gobiernos extranjeros, en condición de reciprocidad, siempre que el predio se destine a residencia de sus representantes diplomáticos o al funcionamiento de oficinas dependientes de sus embajadas, legaciones o consulados, así como los predios de propiedad de los organismos internacionales reconocidos por el gobierno que les sirvan de sede. La Resolución del Tribunal Fiscal 7012-2-2002 señala que la exoneración establecida por el artículo 23 de la Convención de Viena es aplicable cuando el Jefe de la Misión resulta ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria como propietario o arrendatario del inmueble.
- Las sociedades de beneficencia, siempre que se destinen a sus fines específicos y no se efectúe actividad comercial en ellos. El artículo 3 del Decreto Legislativo 356 establece que las sociedades de beneficencia son personas jurídicas de Derecho público interno que, por encargo de la ley, realizan funciones de bienestar y promoción social complementarias de los fines sociales y tutelares del Estado. Según la Resolución del Tribunal Fiscal 529-7-2009, no se encuentran dentro del presente supuesto los predios de propiedad de instituciones civiles sin fines de lucro.
- Las entidades religiosas, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos. La Resolución del Tribunal Fiscal 1558-3-2002 señaló que el

³² BARREDA, Saúl. "Impuesto Predial en el Perú (segunda parte)". En: Revista Análisis Tributario 290. Lima. 2012.

³³ DE CESARE, Claudia. "Características generales del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina". En: Séptima Conferencia Internacional "La Optimización de Los Sistemas del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria en Latinoamérica". Guadalajara. 2004.

artículo X del concordato celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú, aprobado mediante Decreto Ley 23211, dispuso que la Iglesia Católica, las Jurisdicciones y Comunidades Religiosas que la integran continuarán gozando de exoneraciones y beneficios tributarios que le otorgue la Ley.

- El Cuerpo General de Bomberos, siempre que el predio se destine a sus fines específicos. Según lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal 1641-7-2009, la inafectación no alcanza respecto de predios de propiedad de instituciones civiles sin fines de lucro.
- Las universidades y centros educativos, debidamente reconocidos, respecto de sus predios destinados a sus finalidades educativas y culturales, conforme a la Constitución. La Resolución del Tribunal Fiscal 6619-7-2008 señala que para que se configure la inafectación de lo citado, es necesario que las actividades educativas o culturales se estén llevando a cabo en los predios respecto de los cuales se solicita su inafectación. En la sentencia del Tribunal Constitucional 1271-2006-PA, se señaló que el artículo 19 de la Constitución Política consagra una inmunidad tributaria. Es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y centros educativos.
- Otros como: Predios de entidades públicas destinadas a prestar servicios médicos asistenciales, predios de Comunidades Campesinas y Nativas de la sierra y selva, predios de las concesiones mineras y predios que hayan sido declarados monumentos integrantes del Patrimonio Cultural de la Nación por el Ministerio de Cultura (ex Instituto Nacional de Cultura).

Por otro lado, las exoneraciones son técnicas de desgravación por las cuales se busca evitar el nacimiento de la obligación tributaria, la cual se caracteriza por su temporalidad³⁴. No son permanentes; tienen un periodo de vigencia señalado por la norma que lo instituye.

Con el fin de incentivar el turismo, se creó el Decreto Legislativo 820, el cual establece que las empresas de servicio de establecimiento de hospedaje que iniciaron antes del 31 de diciembre de 2003 están exoneradas del Impuesto Predial. Al respecto deberá tenerse en consideración lo siguiente: (i) Para las empresas ubicadas fuera de la provincia de Lima y la provincia constitucional del Callao, los beneficios establecidos tendrán una vigencia de cinco años contados a partir de la fecha de inicio de sus operaciones; y, (ii) para las empresas ubicadas dentro de la provincia de Lima y provincia constitucional del Callao, la exoneración del Impuesto Predial será de tres años contados a partir de la fecha en que inicien sus operaciones.

Asimismo, de acuerdo al Texto Único Ordenado de la Ley de Creación de los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios [en adelante, Ceticos] –aprobado mediante el Decreto Supremo 112-97-EF–, las empresas que se constituyan o establezcan en los Ceticos de Ilo, Matarani, Tacna y Paita, hasta el 31 de diciembre de 2004 y cuyas operaciones anuales correspondan en no menos del 92% a la exportación de los bienes que producen, están exonerados hasta el 31 de diciembre de 2012 de todo impuesto municipal.

Además, cabe señalar otros beneficios adicionales a los ya tratados. Según el artículo 18 de la Ley Tributaria Municipal, se efectuará una deducción del 50% en la base imponible por los siguientes predios, para efectos de la determinación del impuesto: (i) Predios rústicos destinados a la actividad agraria, siempre que no se encuentren comprendidos en los planos básicos arancelarios de áreas urbanas; y, (ii) predios urbanos declarados monumentos históricos, siempre y cuando sean dedicados a casa habitación o sean declarados inhabitables por la municipalidad respectiva.

Asimismo, el artículo 19 de la Ley Tributaria Municipal precisa que los pensionistas propietarios de un solo inmueble, a nombre propio o de la sociedad conyugal, el cual esté destinado a vivienda de los mismos, se deducirá de la base imponible del Impuesto Predial un monto equivalente a cincuenta UIT, vigentes al 1 de enero de cada ejercicio gravable. Se con-

³⁴ VILLANUEVA BARRÓN, Clara. "Los Beneficios Tributarios: Exoneración, Inafectación, entre otros". En: Actualidad Empresarial 238. Lima. 2011. pp. 1-15.

sidera que se cumple el requisito de la única propiedad, cuando además de la vivienda, el pensionista posea otra unidad inmobiliaria constituida por la cochera³⁵.

Finalmente, para efectos tributarios, según la Ley 27037, las personas naturales o jurídicas ubicadas en la Amazonía, deducirán del valor correspondiente a los predios de autoavalúo, en la forma y el porcentaje que establezca el reglamento de la presente ley. El Decreto Supremo 031-99-EF reglamenta el beneficio referido a la deducción del valor correspondiente a los predios para efecto tributario, dispuesto en el artículo dieciocho de la Ley 27037. Las municipalidades de la Amazonía establecerán, anualmente, el porcentaje de deducción a que se refiere el párrafo anterior. Para ello, debe tomarse en consideración, entre otros criterios, los valores unitarios oficiales de edificación que formula el Consejo Nacional de Tasaciones³⁶ y aprueba anualmente el Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción, para las diferentes zonas del país, así como la ubicación y uso del predio.

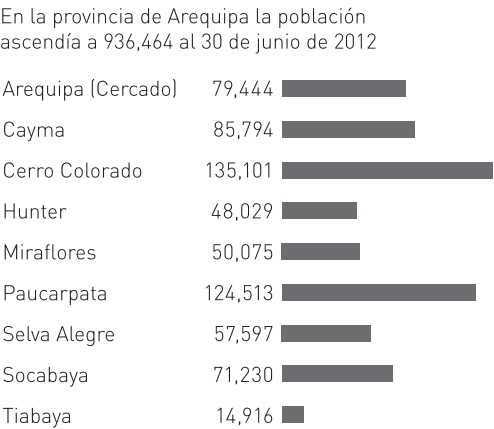
III. LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN AREQUIPA

Arequipa —una provincia peruana—, es una de las ocho que conforman el departamento de Arequipa, bajo la administración del gobierno regional de Arequipa. Sus límites son: (i) Al norte con la provincia de Caylloma; (ii) al este con el departamento de Puno y el departamento de Moquegua; (iii) al sur con la pro-

vincia de Islay; y, (iv) al oeste con la provincia de Camaná. Además, está conformado por un total de veintinueve distritos.

Para efectos de la presente investigación, se han considerado nueve municipalidades, tal y como se muestra en el Gráfico 6. Tales se caracterizan por poseer una elevada concentración de habitantes y, por ende, de predios. Tan sólo estas nueve municipalidades representan más del 70% del total de la población de la provincia de Arequipa.

Gráfico 6: Provincia de Arequipa

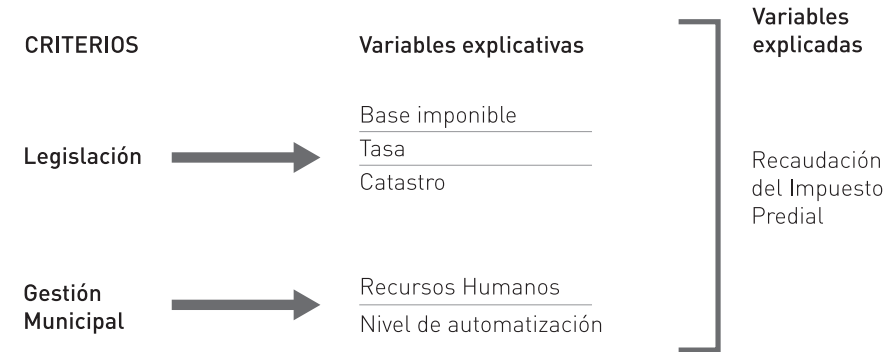


Representatividad 666,699 (71.2%)

Fuente: INEI. Directorio Nacional de Municipalidades Provinciales, Distritales y de Centros Poblados 2012. Elaboración propia.

Para poder analizar de manera ordenada y sistemática la administración del Impuesto Predial en Arequipa, según lo analizado a través de las entrevistas y la observación directa, se propone la siguiente estructura de análisis (Gráfico 7):

Gráfico 7: Propuesta de estructura de análisis



³⁵ Desde 1985, a través del artículo 2 de la Ley 24405 del 19 de diciembre, ratificado por la Ley 24635 del año siguiente, se incorporan a la lista de exonerados los predios de los pensionistas donde se les reducía su base imponible en 50%. Posteriormente, la Ley 26952, publicada el 20 de mayo de 1998, modifica la norma de la reducción del 50% de la base imponible por la deducción de cincuenta UIT. Ello con la finalidad de que los que tienen menos recursos —por ende predios más baratos— no paguen monto alguno.

³⁶ Hoy en día, el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento es el encargado de realizar dicha labor.

Los criterios principales, a partir del trabajo de campo efectuado, son la legislación y la gestión municipal. Se entiende por gestión municipal la capacidad que tienen los funcionarios locales para diseñar e implementar programas que, en primer lugar, doten de recursos necesarios a los gobiernos locales para así afianzar su autonomía y proyectos a corto y largo plazo. En segundo lugar, se busca que tengan efectividad en el gasto e inversión.

A. Legislación

A partir de lo analizado en las diversas municipalidades, los principales problemas que dificultan la eficacia en la recaudación del Impuesto Predial son:

1. Base imponible

La base imponible es el principal problema identificado. De los nueve municipios analizados, todos coincidieron en que la base dista en demasía de la realidad; razón por la que el monto recaudado se reduce considerablemente.

En el mundo existen dos métodos que se aplican para la determinación del valor de las propiedades. Uno de ellos se realiza sobre la base del alquiler que se podría obtener por la

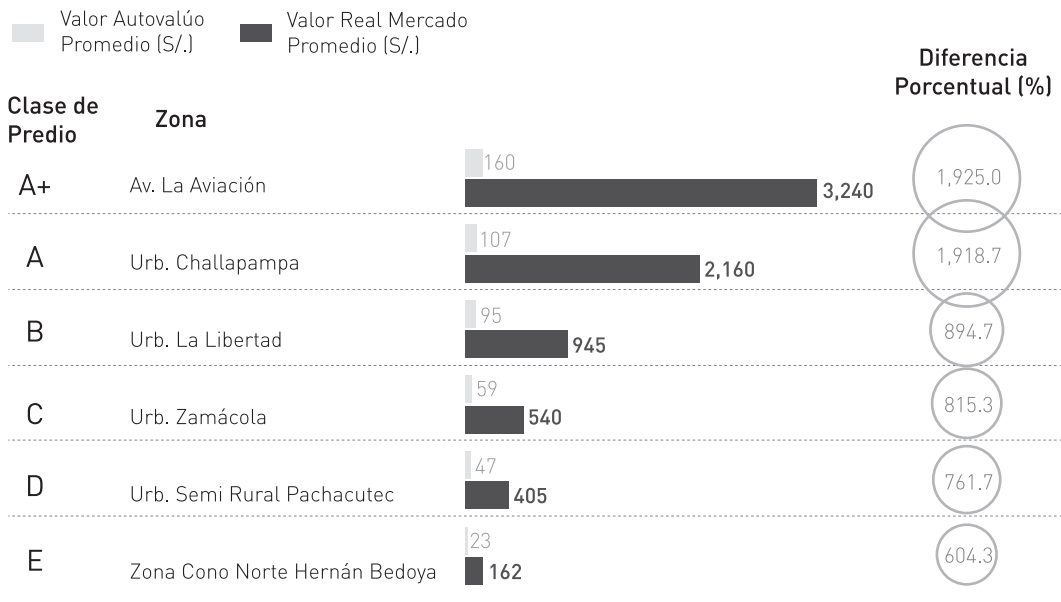
propiedad; y el otro, sobre el posible precio de venta o valor de mercado. En el Perú se aplica de forma indirecta el segundo tipo porque la medición se da en función del valor del terreno más el valor de la construcción (Gráfico 8).

A continuación se muestra un gráfico que resume las diferencias –por metro cuadrado– entre el valor actual de la base imponible, que es el valor de autovalúo y el valor real de mercado, que se supone es el que debería ser usado.

El cuadro se divide en seis sectores económicos, siendo “A+” el mayor y “E” el menor. Asimismo, muestra claramente que los grandes beneficiados son las propiedades más costosas. Ello atenta contra el principio de capacidad contributiva, que es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos de los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Así se advierte que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado, donde se deben tener en cuenta las condiciones de cada uno de los individuos³⁷.

Por otro lado, en la actualidad, la responsabilidad de la determinación de los elementos de la base imponible –el valor arancelario, el valor unitario de edificación y el factor de oficia-

Gráfico 8: Comparación entre valor de Autovalúo y de mercado por metro cuadrado



Fuente: Municipalidad Distrital de Cerro Colorado. Elaboración propia.

³⁷ GARCÍA NOVOA, César. “La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”. En: Revista Peruana de Derecho Tributario. Año 3. Número 11. Lima: Centro de Estudios Tributarios de la Universidad San Martín de Porres. 2009.

lización—, están en manos del gobierno central mediante el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento. Dichos valores están afectados por un criterio político que obedece a los intereses del gobierno central. Esta afectación es comprensible a nivel microeconómico porque el gobierno central puede estar interesado en reducir la recaudación del impuesto predial para incrementar la presión sobre los impuestos nacionales, tales como el del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a la Ventas, entre otros³⁸.

2. Tasa

La tasa imponible, según los entrevistados, no se ajusta a la realidad. Es curioso analizar que cada gerente municipal propone una tasa diferente que oscila entre 1% y 0.6%. En la actualidad, la tasa está regulada por el gobierno central y es aplicada a todos los municipios del Perú.

Por un lado, el beneficio de aplicar tasas diferentes es que se podrá recaudar más o de mejor manera en municipios tan heterogéneos. No obstante, la dificultad aparece en el tecnicismo necesario para poder descubrir cuál es la tasa ideal. Lamentablemente, no todos los gobiernos locales del país están en condiciones de poder asumir semejante reto. Aún existe un elevado nivel de corrupción que desembocaría en la aplicación de medidas populistas y no posibles desde la perspectiva financiera.

Algunos países unitarios latinoamericanos, que han logrado un buen desempeño con este impuesto, tales como Colombia y Chile, poseen un sistema de fijación de tarifas bastante diferente. En el primer caso, la tarifa es fijada con autonomía por las mismas municipalidades, como lo prescribe la teoría de la hacienda pública. No obstante, están restringidas dentro de una banda fijada por el gobierno nacional que oscila entre el 0.1% y el 1.6% del respectivo avalúo. En el caso Chileno, existe una tarifa plana de 1.5% aplicable a toda la base tributaria, no obstante, paralelamente la Ley reconoce algunas excepciones.

En el primer caso, el impuesto es una atribución de las municipalidades colombianas, en el segundo, es fijado y cobrado por el gobierno nacional³⁹.

3. Catastro

El problema principal es que el catastro urbano municipal que se encuentra disgregado, regulado por una profusa y diversa normatividad sobre la materia, sin que exista un único ente regulador de la misma. En los municipios, además, la información catastral no se usa para fines prediales. La que actualmente se utiliza para esa finalidad es obtenida de las propias declaraciones juradas de los propietarios, las cuales, en la mayoría de los casos, no concuerdan con la realidad. Ello genera que se agrave el problema por el alto grado de omisión a la declaración que existe en el Perú. Por otro lado, las oficinas catastrales municipales no cumplen su misión, salvo algunas excepciones⁴⁰.

Según la investigación desarrollada, el tema catastral tiene severas dificultades descritas a continuación. En primer lugar, desde una perspectiva económica, limitar con el 5% de la recaudación del Impuesto Predial a todos los gobiernos locales del Perú es una decisión equivocada, ya que cada municipio debería invertir lo que considere rentable. Asimismo, existiendo tan poco empoderamiento al gobierno local, como por ejemplo el cálculo de la tasa y de la base imponible, los incentivos al desarrollo de un catastro disminuyen considerablemente⁴¹.

En segundo lugar, desde una perspectiva administrativa, existe falta de coordinación entre diversos órganos gubernamentales. Por un lado, los valores para la aplicación de los impuestos relativos a la propiedad inmobiliaria son establecidos por el gobierno central a través del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento. Por otro lado, la propiedad es declarada y administrada por el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, quien tiene la administración de los Registros Públicos

³⁸ BELAÚNDE, Daniel y Harold MARCENADO. Op. cit.

³⁹ NEYRA, Gonzalo. Op. cit.

⁴⁰ ALFARO DIAZ, Javier. El Catastro y el Planeamiento Urbano en el Perú. Instituto de Investigación y Capacitación Municipal. 2006.

⁴¹ De todas las municipalidades visitadas, ninguna de ellas efectúa una labor de catastro incumpliendo lo señalado por el artículo 20 del Decreto Legislativo 776.

(Sunarp). No obstante, no se mantiene relación alguna en cuanto a la información literal o cartográfica de su competencia. Asimismo, las áreas de valorización del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, por estar en el gobierno central, se encuentran alejadas del impacto final de su obligación tributaria traducida como el Impuesto Predial, diluyéndose toda posibilidad de retorno o *feedback* necesario para el afinamiento de los procesos de valorización. Esto al margen de que, de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal, parte del rendimiento del Impuesto Predial financia la actualización de valores unitarios y de aranceles, con un resultante problema de agencias entre gobiernos locales y gobierno central⁴².

Finalmente, de todos los municipios en estudio, ninguno de ellos cumple con realizar la labor catastral anual del 5% del rendimiento del Impuesto Predial por la baja importancia que le otorgan. Empero, hay estudios que sustentan que ante la inversión catastral de un 5%, se obtiene un retorno de 7% más sobre lo recaudado⁴³, y por la nula fiscalización del incumplimiento a la Ley.

B. Gestión municipal

El primer punto a rescatar es el nivel de **recursos humanos** que tienen los diversos funcionarios públicos. Muchos de los gerentes de renta de los municipios estudiados no cuentan con los estudios adecuados para poder asumir el cargo, teniendo en cuenta el nivel de tecnicismo que se necesita para el ejercicio de las funciones tributarias. Asimismo, algunos equipos conformados para atender el área en cuestión se hallan ausentes de meritocracia, lo cual se evidencia en la recaudación final.

Por otro lado, el nivel de automatización alcanzado en muchos municipios es muy respetable y hasta ha contribuido positivamente a la recaudación del Impuesto Predial. Un ejemplo de ello es el caso del distrito de Cayma. Implementaron un software, una base de datos y una infraestructura en el interior de la municipalidad para facilitar el pago de los tributos. La rapidez con la que se atiende es la

ideal y lo recaudado por el impuesto ha incrementado sosteniblemente.

Ambos factores, la Legislación y la gestión, inciden en una mayor recaudación de tributos.

IV. CONCLUSIONES

- El Impuesto Predial es una herramienta financiera vital para otorgar autonomía a los gobiernos locales, así como brindar un recurso económicamente estable y ayudar con la difícil descentralización fiscal en el Perú. Esta herramienta presenta dos grandes dificultades: (i) El marco normativo que la instituye presenta incompatibilidad con la eficacia en la recaudación; y, (ii) la gestión municipal limita la obtención de recursos por medio del Impuesto Predial.
- La base imponible del Impuesto Predial debe ser sincerada. Si bien es poco político incrementarlo, ello debe de hacerse paulatinamente. En vista que ello lo regula el gobierno central y éste tiene el beneficio de mantener la base imponible baja, se debe descentralizar esta atribución o idear algún mecanismo que regule la fijación de los aranceles por parte del gobierno central de manera descentralizada, tomando en cuenta la heterogeneidad del Perú.

De esta forma, se tiene la capacidad de incrementar, considerablemente, la recaudación del Impuesto Predial y asegurar la obtención de recursos financieros para el gasto y la inversión pública.

- La Tasa Impositiva no es técnicamente la adecuada. Sobre la tasa podría proponerse: (i) La fijación de la tasa con autonomía total por las mismas municipalidades, pero restringidas dentro de una banda fijada por el gobierno nacional que oscila entre el 0.2% y el 1% del respectivo avalúo; (ii) la aplicación de una tarifa plana aplicable a toda la base tributaria. No obstante, paralelamente, la Ley puede reconocer algunas excepciones.

⁴² NEYRA, José. "La problemática del impuesto predial desde la perspectiva del catastro en el Perú". Lima: Escuela SAT. 2011. p. D6.

⁴³ OBLITAS, Claudia y Elena VILLENA. "El Impuesto Predial en el Perú y sus Principales Determinantes". Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. 2004.

- La labor de catastro está regulada expresamente por Ley y precisa que el 5% de lo recaudado del Impuesto Predial debe ser destinado exclusivamente a financiar el desarrollo y mantenimiento del catastro distrital, así como a las acciones que realice la administración tributaria, destinadas a reforzar su gestión y mejorar la recaudación. Para ello, se deben de
- crear medios de control efectivos que regulen este punto.
 - La gestión municipal para la recaudación del Impuesto Predial es indispensable. Dentro de ello la capacitación de los integrantes del equipo y el nivel de automatización es proporcional a lo recaudado.

INTERDISCIPLINARIAS

La trascendencia del Derecho Tributario

135 años

**brindando asesoría de calidad
y máxima excelencia**



Bernardo Monteagudo 201, San Isidro, Lima, Perú **Teléfono:** +51 (1) 219 - 0400 **Fax:** +51 (1) 219 - 0420 www.esola.com.pe

CENTRO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS DE MIRAFLORES

Somos un Centro de Conciliación privado con autorización del Ministerio de Justicia para conciliar con la seguridad jurídica que todo procedimiento conciliatorio requiere, las siguientes materias:

- Civiles
- Comerciales
- Familia



Ofrecemos: Cómodos ambientes, salas de audiencia multimedia, rapidez, economía confidencialidad, imparcialidad, servicio delivery y tarifas corporativas.

Centro de Resolución de Conflictos de Miraflores.
Autorizando por Resolución MIN.JUS. N° 041-2000-JUS.
Av. 2 de Mayo 475, Miraflores.
Telf: 4466579 – 4479374 – 815*8131
cmiraflores@conciliacionmiraflores.com



CONTROL CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERÚ

César Landa Arroyo*

Traditionally, it has been understood that taxes have only a collection purpose. Nevertheless, our constitutional tax legal system has allowed the existence of extra tribute taxes, that is, those who pursue "something else" Are they constitutionally legitimate?

In this article, and on the basis of the jurisprudence of the Constitutional Court of Peru, the author explains its content and their sustenance, as well as its limits: the principles of Constitutional Tax Law.

KEY WORDS: *Constitutional Law, extra tribute taxes, contributory capacity, tax collection, non-confiscation, equality.*

Tradicionalmente se ha entendido que los tributos sólo cuentan con un propósito recaudatorio. Sin embargo, nuestro sistema constitucional tributario ha permitido la existencia de los tributos extrafiscales; aquellos que persiguen "algo más" ¿Son acaso constitucionalmente legítimos?

En este artículo, y sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú, el autor explica su contenido y su sustento, así como sus límites: Los principios del Derecho Constitucional Tributario.

PALABRAS CLAVE: *Derecho Constitucional, tributos extrafiscales, capacidad contributiva, recaudación tributaria, no confiscatoriedad, igualdad.*

* Abogado. Doctor en Derecho por la Universidad Alcalá de Henares. Posdoctorado en la Universidad de Bayreuth y en el Instituto Max-Planck de Heidelberg. Ex Presidente del Tribunal Constitucional del Perú. Decano de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

I. INTRODUCCIÓN

Dentro del Estado Social y Democrático de Derecho, la funcionalización de la actividad financiera del Estado, sus instrumentos y sus técnicas de actuación no están dirigidos a la obtención de ingresos y a la ordenación del gasto público, sino a la satisfacción de fines e intereses públicos a cargo del Estado; esto es, a la realización de funciones y objetivos constitucionalmente asignados a los poderes públicos¹.

En efecto, en nuestro modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, se puede apreciar que los tributos no tienen un mandato constitucional que los reserve exclusivamente para cumplir la función de financiar los servicios públicos o el aparato estatal; sino que también pueden estar dirigidos a distribuir la riqueza, o a combatir la informalidad o la corrupción que afectan el erario nacional.

Así, el tributo se concebirá como un instrumento más de la política financiera del Estado para el cumplimiento de sus fines constitucionales; reconociéndose, al mismo tiempo, la concurrencia de objetivos que confluyen en el recurso tributario y la ambivalencia funcional que para su realización ofrece este instituto jurídico, sobre todo cuando se maneja con fines extrafiscales².

Por tanto se puede concluir que el tributo conduce a conseguir directa y autónomamente la realización de los fines del ordenamiento constitucional, precisamente porque el tributo no debe ser considerado como una institución que agota toda su eficacia con el momento en que cumple con su función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales³.

II. TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES

De acuerdo a lo expuesto por el Tribunal Constitucional del Perú, el objetivo extrafis-

cal del impuesto en el ordenamiento peruano se admite de manera excepcional para desalentar aquellas actividades que el legislador considerara nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para los bienes constitucionales y la protección de derechos fundamentales, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Constitucional 009-2001-AI.

En ese sentido, la justicia constitucional sigue la línea jurisprudencial trazada por el Tribunal Constitucional Español en la sentencia del 22 de mayo de 1963, para cuyos magistrados la finalidad recaudatoria no era una finalidad esencial o imprescindible del tributo. Así, el abandono de esa finalidad primordial de obtener ingresos no desnaturaliza a los impuestos ni los convierte en figuras de otra especie⁴.

Por ello, en nuestro sistema constitucional tributario, se puede señalar que los tributos extrafiscales son todos aquellos tributos que, teniendo fines recaudatorios, también cuentan —en mayor o menor grado— con un objetivo adicional.

III. ELEMENTOS DEL TRIBUTO EXTRAFISCAL

Los tributos extrafiscales no están exentos de cumplir con los tres elementos mínimos que compone todo tributo, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así, en la Sentencia 033-2004-AI, se señaló que: “En primer lugar, existe el elemento de la capacidad contributiva que, de acuerdo a la doctrina, es la “[...] aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”⁵.

De ello se puede colegir, por un lado, que la capacidad contributiva no es igual a la capacidad económica, y, por otro lado, que su deter-

¹ CASADO OLLERO, Gabriel. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta”. En: *Revista Española de Derecho Financiero* 34. Madrid: Civitas. 1982. p. 234.

² *Ibid.* p. 245.

³ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Seis estudios de Derecho Constitucional Internacional Tributario”. Madrid: Edesa. 1980. p. 99.

⁴ GARCÍA NOVOA, César. “El concepto de tributo”. Lima: Tax. 2009. p. 123.

⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (coordinador). “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”. Buenos Aires: Depalma. 1994. p. 307.

minación la define el legislador, estableciendo de manera objetiva la riqueza observada a fin de considerarla como un hecho imponible, con la finalidad de poder financiar la realización de los fines del Estado constitucional. En consecuencia, la capacidad contributiva se diferencia de la capacidad económica, cuya determinación sólo se logra luego que el legislador evalúa de forma objetiva y razonable la manifestación de riqueza, para ser considerada como hecho imponible.

En segundo lugar, el elemento del fin recaudatorio se manifiesta de dos formas. Por un lado, en la propia alícuota y cuantía del pago a realizar, que se calculará en función de elementos representativos de capacidad económica como ingresos, rentas netas o brutas, entre otros. Por otro lado, se manifiesta en la relación de proporcionalidad que siempre se debe mantener, por ejemplo, entre el monto del Impuesto a la Renta y un pago a cuenta. Todo ello pone de manifiesto que la capacidad económica está vinculada a la capacidad contributiva.

Por último, un tercer elemento del tributo extrafiscal está referido a la incorporación de objetivos o bienes públicos que son materias de implementación del Estado, también a través de la potestad legislativa tributaria del Congreso. En este entendido, el Tribunal Constitucional ha señalado que: “[...] uno de los principales cuestionamientos en la presente causa gira en torno a la legitimidad del uso del impuesto para la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal. A efectos de análisis, este colegiado ha optado por utilizar el calificativo de fines extrafiscales del impuesto —desde luego, sin desconocer la complejidad y el permanente debate en torno al correcto uso de dicho término—, simplemente para diferenciar aquellos impuestos cuyos fines son clásica y exclusivamente recaudatorios de aquellos que, teniendo esta finalidad, también le adhieren un objetivo “extra” en mayor o menor grado”⁶.

En efecto, con el propósito de coadyuvar al principio constitucional de solidaridad, el Estado aprobó el Impuesto a las Transacciones Financieras [en adelante, ITF], con la Ley 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía⁷. La norma estaba orientada a la detección de aquellas personas que, dada la carencia de su compromiso con los deberes tributarios, rehuían de sus obligaciones con el fisco. En esa medida, la norma legal tributaria dispuso que toda transacción económica que superase los cinco mil nuevos soles, debía realizarse a través del sistema bancario y financiero, y pagar una alícuota del 0.1% de la transacción, a efecto de registrar sus operaciones y a sus operadores y que, así, la Administración Tributaria pueda fiscalizar al contribuyente.

Así, el ITF se convertía en un tributo extrafiscal que mantuvo su doble propósito: Por un lado, la finalidad fiscal de la recaudación de impuestos para contribuir con los gastos públicos y, por otro lado, la finalidad extrafiscal de formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero, para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude fiscal. Por estas razones, entre otras, el Tribunal Constitucional desestimó la demanda de inconstitucionalidad que se interpuso contra las normas legales señaladas⁸.

IV. LÍMITES CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS CON FINES EXTRA FISCALES

Toda potestad estatal se rige por dos principios: (i) Uno político, de respeto de la soberanía popular, y (ii) otro jurídico, de la supremacía constitucional y legal. Por eso no cabe que en el ejercicio del establecimiento de los tributos extrafiscales se viole el principio de interdicción de la arbitrariedad; esto es, que la potestad tributaria debe ser ejercida de manera razonable y proporcional, para lo cual es necesario identificar los límites al establecimiento de los tributos con fines extrafiscales que emanan del artículo 74 de la Constitución⁹.

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 006626-2006-PA, Fundamento Jurídico 23.

⁷ Posteriormente, fue modificada por el Decreto Legislativo 975 y se aplica a operaciones mayores a S/ 3,500. La alícuota se redujo a 0.05% de la transacción.

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 004-2004-AI.

⁹ Artículo 74 [Constitución Política del Perú].- “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 regionales y 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

A. Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la Ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio contiene una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica –como el pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras– no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria.

Esto supone la necesidad que, en el momento de establecerse o crearse un impuesto con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Por ello, es preciso tener en cuenta lo sostenido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 2727-2002-AA, donde se estableció que: “Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la

propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica [...]”¹⁰.

De allí que el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la Ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas naturales y jurídicas.

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente¹¹.

1. Principio de no confiscatoriedad cuantitativa

Este límite es vulnerado cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas. Su contenido, por lo tanto, no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas.

No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple nuestro Estado Democrático y Social de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho a la propiedad.

Al respecto, el Tribunal Constitucional Federal de Alemania, en una sentencia del 18 de enero de 2006, ha señalado que el artículo

de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

¹⁰ Fundamento Jurídico 5.

¹¹ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. “El Poder Tributario y la nueva Constitución”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 24. Lima. Junio de 1993.

14 de la Ley Fundamental de Bonn garantiza el derecho de propiedad en el sistema tributario. Por tanto, a pesar que se pueda deducir del principio de la prohibición de exceso alguna cantidad que determine concretamente el tope común de la tributación, no debe continuar el cobro tributario para los ingresos superiores, al punto de perjudicar el rendimiento económico. Es decir, la utilidad o margen de ganancia razonable del negocio o patrimonio constituye el límite proporcional para gravar tributariamente una actividad económica.

2. Principio de no confiscatoriedad cualitativa

Dado que la actuación no es sólo del legislador, sino también de la Administración Tributaria, quien debe ceñirse a las normas regla y de principio –como el principio de proporcionalidad–, cabe señalar que la afectación se produce también cuando existen dilaciones administrativas indebidas, ejercicios fiscalizadores exorbitantes, el cambio de destino de ciertos tributos predeterminados, entre otros supuestos.

Así, el Tribunal Constitucional ha señalado que no se puede desconocer que el dinero tiene un valor en el tiempo en función a su costo de oportunidad. Por lo tanto, que la Administración Tributaria tenga congelado el monto de percepciones no aplicadas importaría, en muchos casos, una pérdida superior a los intereses que, de ser el caso, se le retribuirían.

Por eso identifica este supuesto como un proceder arbitrario que deviene contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica. Y es que, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 4251-2007-PA, “[...] los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno”, recogidos por el artículo 3º de nuestra Constitución, respaldan el derecho de todo ser humano a exigir un uso razonable y proporcional de los poderes públicos”¹².

En un emblemático caso resuelto por el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones [en adelante, CIADI] en contra del Perú¹³, se trató este tema debido al

ejercicio de poderes fiscalizadores exorbitantes de la Sunat, al disponer medidas cautelares previas de embargo de las cuentas bancarias de la empresa por unos US\$4 millones por una supuesta deuda tributaria, bajo el criterio de presunción de ventas e ingresos no declarados. Por su parte, el CIADI declaró que se había producido una cuasi-expropiación, dada la intensidad de las medidas limitativas, como la imposición de medidas cautelares graves y de larga duración contra los bienes y depósitos del inversionista, con las cuales se generó la pérdida del negocio de la exportación de la harina de pescado.

Estas medidas, impuestas por la autoridad administrativa, fueron calificadas como desproporcionadas y como irrespetuosas del debido proceso; motivo por el cual se consideró como una práctica de confiscatoriedad cualitativa.

B. Contenido esencial

El contenido esencial del concepto de tributo, como instituto y como derecho, es su finalidad recaudatoria y la capacidad contributiva; conceptos que constituyen una barrera para la creación legal de los tributos extrafiscales. Sin embargo, como ya hemos señalado previamente, el tributo extrafiscal contiene, sumado a la finalidad recaudatoria y la capacidad contributiva de todo tributo, un propósito adicional. Por ello, según la Sentencia del Tribunal Constitucional 6626-2006-PA, “[...] el ciudadano ya no tiene exclusivamente el **deber de pagar tributos**, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado liberal, sino que asume **deberes de colaboración con la Administración**, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el **principio de solidaridad**”¹⁴ [El énfasis es nuestro].

De modo que la capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, en materia de arbitrios municipales, dependiendo de las circunstan-

¹² Fundamento Jurídico 12.

¹³ Laudo Arbitral en el Caso CIADI ARB/07/6: *Tza Yap Shum v. Republic of Peru*.

¹⁴ Fundamento Jurídico 21.

cias económicas y sociales de cada municipio, a fin de lograr una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio¹⁵.

En efecto, cuando se apele al principio de capacidad contributiva en materia de arbitrios, éste no debe ser el criterio determinante o de mayor prevalencia en la distribución de costos, sino el secundario o subsidiario. En consecuencia, éste debe ser utilizado en conjunto con otros criterios, en cuyo caso la prevalencia de unos sobre otros dependerá razonablemente de la especial naturaleza de cada servicio. Por ello, el Tribunal prohíbe el uso de valor de predio (autovalúo) como elemento cuantificador cuando se utilice como único criterio base o el de mayor prevalencia para la determinación de arbitrios, pues es ahí donde el arbitrio se convierte en un impuesto encubierto¹⁶.

C. Principio de igualdad

El principio o derecho a la igualdad constituye un límite a la potestad legislativa de establecer tributos extrafiscales. Esto se desprende de los artículos constitucionales referidos al derecho a igualdad ante la Ley y de trato no discriminatorio, sin perjuicio de que puedan expedirse leyes tributarias **especiales**, no por la diferencia de las personas sino por la naturaleza de las cosas, de conformidad con los artículos 2.2

y 103 de la Constitución. Por ello, como lo señala el artículo 74 de la Constitución, el Estado, al ejercer la potestad tributaria extrafiscal, debe respetar el principio de igualdad y, en general, los derechos fundamentales.

Esta exigencia de igualdad de trato es constitutiva de la legislación extrafiscal, por cuanto “las personas sienten mayor presión por la distribución desigual, que por la misma carga tributaria”¹⁷. De allí que la igualdad requiere de un sistema tributario fundado tanto en una justicia formal, exigencia de igualdad en el sistema tributario, cuanto en una justicia material, a partir de la capacidad contributiva y una equitativa imposición de los recursos extrafiscales¹⁸.

V. CONCLUSIÓN

Como se puede apreciar por lo expuesto, la creación de los tributos extrafiscales representa una nueva forma de entender los tributos desde una perspectiva constitucional, en la medida que aporta un principio de solidaridad al deber de contribuir de los ciudadanos; configurándose, así, en una legítima limitación a los derechos fundamentales. Pero, a su vez, debido a los principios que ordenan el Estado Social y Democrático de Derecho, se debería llevar a cabo un *test* de proporcionalidad cuando se observe que el tributo extrafiscal limita excesiva o irrazonablemente el contenido esencial de los tributos.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 0053-2004-AI, Fundamento Jurídico 4.

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ HOBBS, Thomas. “El Leviatán”.

¹⁸ PATÓN GARCÍA, Gemma. “La aplicación del principio de igualdad tributaria por el tribunal constitucional español”. Lima: Sunat. 2012. pp. 27-37.

EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN CONTENIDO EN LA DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y LAS RENTAS DE CAPITAL



Tulio Tartarini Tamburini*

Discrimination concerning taxpayers is often found in every tax system, which allows double tax burden to happen. It is for this reason that agreements such as the Double Taxation conventions and the Andean Community Resolution 578 arise, which refer to the non-discrimination principle.

In the following article, the author proposes a new way to interpret this non-discrimination principle contained in the Andean Community Resolution 578, analyzing Peru's context and legislation in order to determine how to solve this problem when, for example, there is a differentiated treatment and a consequent unfair taxation to those who domicile abroad.

KEY WORDS: Non-discrimination principle, domicile of the taxpayer, double taxation, Andean Community Resolution 578, Income Tax.

La discriminación de los contribuyentes en el ámbito tributario es un fenómeno que ocurre constantemente y que puede contribuir a que se dé la doble carga fiscal. Es por este motivo que surgen acuerdos como los Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, que hacen referencia al principio de no discriminación.

En este artículo, el autor propone una forma de interpretar el principio de no discriminación contenido en la Decisión 578 analizando el contexto y legislación del Perú para determinar cómo solucionar este problema cuando, por ejemplo, en asuntos vinculados a la imposición por domicilio, haya un trato diferenciado.

PALABRAS CLAVE: Principio de no discriminación, domicilio del contribuyente, doble imposición, Decisión 578 de la Comunidad Andina de las Naciones, Impuesto a la Renta.

* Abogado. Magíster en Derecho (LL.M) por la Universidad de Nueva York. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

I. INTRODUCCIÓN

Es objeto del presente artículo analizar los alcances del principio de no discriminación desde la peculiar perspectiva con que el mismo es abordado por la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones [en adelante, CAN], la cual aprueba el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en los países miembros de la comunidad.

Este principio se encuentra contenido en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, que siguen el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [en adelante, OCDE], con una serie de variantes, atendiendo a las particulares situaciones de discriminación que pudieran presentarse y que se busca prohibir. De ellas, es quizás la cláusula que prohíbe la discriminación en razón a la nacionalidad la que más nos ayude a entender, por simple comparación, cómo debiera interpretarse y aplicarse la prohibición de discriminación en base al **domicilio** que, en una fórmula de alcances que creemos que aún no han sido explorados, prevé la Decisión 578.

Luego de esbozar lo que es nuestra interpretación en torno al significado y alcances de la decisión en esta materia, proponemos algunos casos particulares en los cuales puede apreciarse la aplicación de este principio, con relación a la imposición a la que se ven sometidas en el Perú las personas naturales domiciliadas en los demás países de la CAN respecto de las rentas producidas por capitales, conforme a la categorización que prevé nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

Así, observaremos si algunos aspectos de nuestro régimen fiscal pueden catalogarse como discriminatorios conforme a la Decisión 578, con la necesaria consecuencia de que, al implicar un trato menos favorable para los sujetos domiciliados en los demás países de la CAN, los mismos deberían ser inaplicados.

II. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL MARCO GENERAL DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios para evitar la doble imposición tienen como función esencial evitar o amino-

rar la doble imposición jurídica, que es la que se produce cuando una persona es sometida a imposición respecto de la misma renta o riqueza por dos o más Estados. Ello, a diferencia de la doble imposición económica, que es la que se produce cuando un mismo ingreso es sometido a gravamen en cabeza de dos entidades legalmente diferentes, por dos jurisdicciones también distintas. La doble imposición jurídica ocurre usualmente cuando tanto el Estado de fuente de la renta cuanto el Estado de residencia del perceptor pretenden ejercer su derecho a gravar la misma renta o una porción de ella.

A fin de aliviar dicha doble carga fiscal, los convenios para evitar la doble imposición prevén reglas específicas ya sea para que sólo uno de los Estados grave la renta (tributación exclusiva) o para que ambos lo hagan (tributación compartida), garantizándose que, en este último caso, el Estado de residencia aplique mecanismos para aliviar el efecto de la doble tributación; por ejemplo, mediante el otorgamiento de un crédito por el impuesto pagado en el Estado de fuente o alternativamente eximiendo en el Estado de residencia a la renta gravada en el de la fuente.

A efectos de atribuir las potestades tributarias, los convenios para evitar la doble imposición tienen reglas de **clasificación** de las rentas, en base a una conceptualización tradicional que las divide en función al tipo de fuente o actividad generadora (intereses, regalías, rentas empresariales, rentas provenientes del trabajo personal, entre otros). Luego, contienen reglas de **asignación**, conforme a las cuales la potestad primigenia de gravar dichas rentas (ya sea exclusiva o no) es otorgada a uno de los Estados contratantes, o bien al de residencia del perceptor o bien al de fuente o lugar de origen del beneficio gravado.

Siendo ésta una de las principales funciones de los convenios para evitar la doble imposición, existen otras cláusulas contenidas en los mismos que persiguen propósitos distintos. Una de ellas es la cláusula de no discriminación, la cual se encuentra contenida en el artículo 24 del Modelo para Evitar la Doble Imposición de la OCDE [en adelante el, Modelo de la OCDE]¹ y, para el caso que nos ocupa, en el artículo 18 de la Decisión 578.

¹ Y por ende recogida –al menos en parte– en los Convenios suscritos por el Perú que siguen ese modelo, tales como los convenios para evitar la doble imposición celebrados con Chile, Canadá y Brasil.

Sobre el sentido de las cláusulas de no discriminación incluidas en los convenios para evitar la doble imposición, se ha dicho que las mismas “constituyen una manifestación del principio de igualdad, aunque con contornos específicos que singularizan (i) cada cláusula en atención a su alcance, condiciones de aplicación y contenido, y (ii) la totalidad de las cláusulas por su naturaleza jurídica y condiciones de efectividad [...]”. En este sentido, “las cláusulas de no discriminación son unas de las posibles manifestaciones de la equidad entre contribuyentes y no de la equidad entre naciones (*inter-nations equity*), modalidad que pretende conseguirse con el establecimiento de las reglas distributivas de competencia”².

De acuerdo a los convenios para evitar la doble imposición celebrados conforme al Modelo de la OCDE, la prohibición de discriminación prevista en el artículo 24 se estructura a través de cláusulas con contenidos y alcances específicos. Así:

- La cláusula 1 del artículo prohíbe la discriminación en razón de la **nacionalidad**.
- La cláusula 2 extiende la protección de la cláusula 1 a los apátridas residentes de los Estados contratantes.
- La cláusula 3 prevé la no discriminación de los establecimientos permanentes de residentes del otro Estado situados en el propio Estado.
- La cláusula 4 es una de discriminación vinculada a los pagos o transacciones realizadas con residentes del otro Estado.
- La cláusula 5 evita la discriminación del residente cuyo capital es poseído por residentes del otro Estado (cláusula de la filial).

Para los efectos del presente artículo, interesa el análisis de la primera cláusula de no discriminación, vinculada a la nacionalidad. Si bien contiene una fórmula radicalmente distinta

a la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 18 de la Decisión 578, su revisión nos ayudará a entender, por contraste, el sentido de ésta última, así como la situación fáctica de comparación que corresponderá analizar a fin de determinar si existe o no discriminación en los términos de tal decisión.

La cláusula 1 del artículo 24 del Modelo de la OCDE, o cláusula de no discriminación por la nacionalidad, establece lo siguiente:

“Los **nacionales** de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los **nacionales** de ese otro Estado **que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia**” [El énfasis es nuestro].

Según se desprende del artículo citado, los nacionales de un Estado contratante no pueden ser sometidos en el otro Estado contratante a una imposición más gravosa³ que la que éste exige o aplica a sus propios nacionales conforme a su legislación interna. La condición esencial para que sea de aplicación dicha prohibición de diferencia de trato es que los nacionales de ambos estados “**se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia**” [El énfasis es nuestro].

La prohibición de discriminación que consagra la cláusula 1 del artículo 24 del Modelo de la OCDE pretende una homogenización de la situación de los nacionales del Estado con relación a los nacionales del otro Estado, a efectos de promover la competitividad, sin que medidas de proteccionismo que impliquen una carga fiscal más pesada dificulten la actuación de extranjeros o la hagan más gravosa, cuando se encuentren **en similares circunstancias** que los propios nacionales⁴.

El contenido de esta cláusula de no discriminación, según el Modelo de la OCDE, es bastante amplio pues no se limita al Impuesto a la

² GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. “La cláusula de no discriminación en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”. En: *Fiscalidad Internacional*. Segunda Edición. Madrid. 2005. p. 914.

³ La imposición más gravosa que prohíbe el principio de no discriminación comprende tanto la obligación sustantiva (el tributo mismo) cuanto las obligaciones formales (declaración, pago, plazos, etcétera).

⁴ CALDERON CARRERO, José Manuel y Adolfo MARTÍN JIMENEZ. “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicancias fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad”. En: *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2001. p. 665.

Renta y al Patrimonio, ámbito objetivo original de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición⁵. Más bien, tal artículo prohíbe al Estado contratante someter a sus no nacionales (esto es, a los nacionales del otro Estado) a cualquier “imposición u obligación relativa al mismo” que no sea exigible o que sea más gravosa que aquella imposición u obligación que se impone a los nacionales “que se encuentren en las mismas condiciones”. Por ende, el alcance de la cláusula no se extiende sólo a la imposibilidad de aplicar una mayor imposición fiscal sustantiva, sino que incluso, en base a ella, no estaría permitida la exigencia a los no nacionales de formalidades u obligaciones accesorias que los sitúen en una situación más gravosa en comparación con los nacionales del propio Estado que estén en las mismas circunstancias. Respecto del contenido de esta prohibición de discriminación, se ha dicho que:

“[...] La cláusula protege a los sujetos amparados por la misma no solo frente al Derecho tributario material sino también frente a las obligaciones derivadas del Derecho formal que, o bien resulten inaplicables a los propios nacionales o bien resulten más gravosas que éstas. La protección de la cláusula no se limita, por otra parte, al ámbito de los impuestos objeto del convenio tal como se definen en el artículo 2 del convenio. Esta es otra de las singularidades de la cláusula frente al resto del convenio, al resultar aplicable a cualquier impuesto y no solo a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”⁶.

En ese sentido, puede afirmarse que la cláusula tiene una doble vertiente: Prohíbe la exigencia de una mayor **carga fiscal sustantiva** (por ejemplo, mediante tasas impositivas más altas o mediante la utilización de bases imponibles más elevadas, ya sea por la prohibición de deducciones o por la no aplicación de exenciones, entre otros supuestos) así como imposibilita la exigencia de **mayores formalidades** que las previstas para los propios nacionales que, repetimos, se encuentren en **iguales circunstancias** que los nacionales del otro Esta-

do parte en el convenio para evitar la doble imposición.

Ahora bien, como hemos anotado, el requisito esencial que se exige a los nacionales del Estado que pretendan invocar la cláusula de no discriminación por la nacionalidad, es que se encuentren en “las mismas condiciones” que los nacionales del otro Estado. Por consiguiente, nacionales con **condiciones diferentes** no podrían invocar a su favor esta cláusula. En este contexto, conviene preguntarse: ¿Y qué significa encontrarse en las mismas condiciones? A fin de dilucidar esta interrogante conviene referirnos a los Comentarios al Modelo de la OCDE.

Conforme a los mismos, los sujetos nacionales de ambos Estados, respecto de los cuales debe realizarse un juicio de comparación para determinar si existe un tratamiento discriminatorio o no, deben encontrarse **en las mismas condiciones de hecho y de derecho**⁷.

Del mismo modo, la doctrina ha señalado lo siguiente: “La expresión ‘en las mismas condiciones’ debe referirse a los contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones) que se encuentren en condiciones de derecho y hecho similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general”⁸.

A fin de establecer la comparación, la cláusula 1 del artículo 24 enfatiza que uno de los factores a tomar en cuenta es la residencia fiscal. Así, entonces, la residencia de las personas a comparar es un elemento determinante para dilucidar si efectivamente ambas se encuentran en la misma situación de hecho y de derecho y, por lo tanto, merecen igual tratamiento fiscal sustancial y formal.

Sobre este respecto, los Comentarios al Modelo OCDE expresan lo siguiente⁹:

“Por la expresión ‘en particular con respecto a la residencia’ se entiende que la residencia del

⁵ No obstante, los convenios para evitar la doble imposición suscritos con el Perú circunscriben la aplicación de la cláusula a los impuestos que son materia de los Convenios.

⁶ GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. Op. cit. p. 20.

⁷ Párrafo 7 de los comentarios al artículo 24.

⁸ Ibid. p. 21.

⁹ Párrafo 7. Traducción libre.

contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si éste se encuentra situado en las mismas condiciones. La expresión ‘en las mismas circunstancias’ sería suficiente por sí misma para establecer que **un contribuyente que es residente de un Estado contratante y otro que no es residente de ese Estado, no se encuentran en las mismas condiciones**” [El énfasis es nuestro].

Como se advierte de los Comentarios al Modelo de la OCDE, resulta claro que la posición de un residente y un no residente no son comparables, al no encontrarse ambos en la misma situación de hecho y de derecho. En consecuencia, es totalmente permitido que un Estado articule y aplique regímenes tributarios diferenciados atendiendo a la residencia como factor de distinción, sin que la cláusula de no discriminación pueda constituir impedimento alguno para dicho propósito. Ello, dado que lo que se proscribió es la discriminación en razón de la **nacionalidad**, y no en razón de la **residencia** o domicilio fiscal.

Bajo este contexto, es válido que los Estados establezcan tratamientos diferenciados y generalmente más gravosos para sus no residentes respecto de los residentes, sin que ello pueda importar, bajo la perspectiva de esta cláusula, un tratamiento discriminatorio¹⁰.

Ese diferente tratamiento para residentes y no residentes se encuentra generalizado en los diversos países del mundo, incluyendo el Perú. El mismo se basa en la tradicional distinción entre el gravamen personal sobre rentas de fuente mundial, aplicado a los residentes o domiciliados, y el gravamen real sobre rentas consideradas territoriales, aplicado a los no domiciliados. Reiteramos que la referida distinción de tratamiento en sustancia tributaria (base gravable, tasa de retención, deducciones admitidas) y forma tributaria (mecanismos para la declaración, forma de pago, registro fiscal, etcétera), generalizada a nivel internacional, no podrá ser combatida aplicando la cláusula de no discriminación sobre la base de

la nacionalidad, prevista en el artículo 24 del Modelo de la OCDE. Situación distinta se presenta a partir de lo establecido en la cláusula de no discriminación de la Decisión 578, según veremos a continuación.

III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL MARCO DE LA DECISIÓN 578 DE LA CAN

A diferencia del Modelo de la OCDE, el artículo 18 de la Decisión 578 consagra el principio de no discriminación **en función al domicilio o residencia fiscal**. Tal disposición señala lo siguiente:

Artículo 18.- “Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países miembro.

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países miembro, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”.

Según se observa, el citado artículo de la Decisión 578 prohíbe a los países miembro de la CAN (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) aplicar a las personas domiciliadas en los otros países miembro, un tratamiento menos favorable que el aplicado a los propios domiciliados.

Es entonces radical la diferencia entre esta cláusula y la prevista por el artículo 24 del Modelo de la OCDE, la cual, según se vio, precisamente permite que no quepa un tratamiento similar ante nacionales de ambos Estados que no tengan una situación comparable, “en especial en lo relativo a la residencia”.

Así, mientras el Modelo de la OCDE ve en la distinta residencia fiscal el factor preponderante para construir un sistema de imposición distinta para residentes y no residentes, sin que el mismo pueda objetarse por discriminatorio, la Decisión 578 ataca ese factor y señala

¹⁰ Según García Prats: “Desde la posición del modelo de convenio no resulta comparable, en ningún caso, la situación tributaria de un residente y de un no residente por lo que no se admitirá ninguna excepción a dicha máxima, permitiendo que los Estados determinen consecuencias tributarias en perjuicio de unos u otros, de acuerdo con su margen de discrecionalidad que no resulta afectado por el convenio. No siendo comparables las situaciones jurídico tributarias de los residentes y de los no residentes los Estados encuentran un criterio válido de distinción para formular un sistema tributario distinto y en ocasiones aleatorio, para unos y otros, a pesar de que dicha disposición pueda provocar en ocasiones una situación tributaria realmente gravosa”. Op. cit. p. 923.

que el mismo no puede ser tomado como justificante para la diferencia de trato. Entonces, lo que la Decisión 578 prohíbe, precisamente, es la discriminación (“trato desigual”) en función al domicilio o residencia fiscal.

Siendo esa la directriz que obliga a seguir la Decisión 578, debe analizarse si los países integrantes de la CAN se encuentran habilitados a tratar a los domiciliados —en los demás países de la comunidad— de forma distinta a aquella con la que tratan a sus propios residentes.

Como cuestión previa cabría preguntarse si, para quienes negociaron y aprobaron la Decisión 578, el diferente domicilio fiscal de las personas físicas o empresas de los países miembro de la CAN no resultaba siendo una razón objetiva para que los Estados construyeran regímenes tributarios diferenciados para domiciliados y no domiciliados.

En efecto, es claro que los regímenes fiscales de los países miembros de la CAN, adhiriéndose a la práctica internacional, consagran el gravamen sobre la renta sobre la base de la distinta imposición a que se ven sometidos los residentes —o domiciliados— en el territorio respecto de los no residentes en el mismo. Mientras los primeros tributan, en términos generales, por las rentas y beneficios de procedencia mundial, los segundos lo hacen sólo respecto de aquéllas que tengan su “fuente” en el territorio respectivo.

Ante tal diferencia estructural, ¿cabía introducir una prohibición de discriminación como la que contempla el artículo 18 de la Decisión 578, fundamentada en el domicilio?

Es lógico suponer que los redactores de la Decisión 578, conocedores de los regímenes fiscales imperantes en su territorio y en el de

los demás países miembros, **no observaron en los mismos un obstáculo para la formulación de la cláusula de no discriminación en los términos en que fue redactada.** En otras palabras, los que debatieron y aprobaron la norma supranacional entendieron que, dentro de la lógica del mercado común integrado que supone la CAN, impedir una “discriminación” en función al domicilio era favorable y necesaria y así lo plasmaron en el texto de la Decisión 578, a pesar del régimen fiscal interno de cada país —vigente al tiempo de darse la Decisión 578— que sí consagra una diferencia de trato en base a la residencia.

Por consiguiente, tendría que concluirse razonablemente que la cláusula, al desplegar sus efectos jurídicos, se superpone al régimen tributario local que es fuente de distinción entre domiciliados y no domiciliados, a fin de hacer **inaplicables aquellas diferencias de tratamiento que hacen más gravosa la imposición (sustancial y formal) de los domiciliados en los otros países miembros respecto de los domiciliados en el propio territorio.**

Por ende, respecto de la aplicación específica de la Decisión 578 en el Perú, no compartimos aquellas respetables interpretaciones según las cuales, por la diferente forma de imposición que la legislación interna peruana prevé para los domiciliados (imposición periódica sobre fuente mundial) respecto de los no domiciliados (gravamen instantáneo sobre rentas que tengan su fuente en el territorio), la cláusula deviene en inaplicable al carecerse de normas internas que permitan la equiparación de tratamientos que ella dispone¹¹. A este respecto es conveniente enfatizar que la Decisión 578 es norma supranacional que, como tal, se ha integrado a la legislación interna, y vincula al Perú, sin que la legislación interna pueda utilizarse como pretexto para el incumplimiento de sus disposiciones¹².

¹¹ Posición sostenida, entre otros, por ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. “Ponencia General”. IX Jornadas Nacionales de Tributación. International Fiscal Association. p. 379. También por SÁENZ RABANAL, María Julia. “Tributación de las retribuciones de personas naturales y la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena”. En: QUIROZ VELÁSQUEZ, Carlos. “La Cláusula de No Discriminación en la Decisión 578”. Revista Peruana de Derecho de la Empresa 61. p. 226.

¹² Si bien inicialmente se formularon algunos cuestionamientos vinculados a la constitucionalidad y a la entrada en vigencia de la Decisión 578 (la cual no ha sido objeto de ratificación por el Congreso), a la fecha existe consenso, en el sentido que la misma ha entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2005, al tratarse de una norma comunitaria aprobada por la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones en el marco de sus funciones delegadas. La aceptación de la vigencia de la Decisión 578 ha sido aceptada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria a través de la Carta 111-2010-SUNAT/20000, del 10 de setiembre de 2010, en la cual, sobre la base de lo opinado por el Ministerio de Relaciones exteriores, expresó que “[...] dado que el Perú es un Estado miembro de la CAN —organización internacional de naturaleza

El carácter preponderante de las normas internacionales a las que el Perú se ha sometido por sobre las disposiciones internas del país, ha sido también resaltado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Así, en la Resolución 3041-A-2004, del 14 de mayo de 2004, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” como jurisprudencia de observancia obligatoria, el máximo órgano administrativo en materia tributaria dejó sentado el criterio según el cual, por el principio de *pacta sunt servanda*, los tratados internacionales prevalecen sobre las normas nacionales, sin derogarlas, haciendo a éstas inaplicables en los extremos en que se opongan a la norma internacional. En efecto, el Tribunal indicó lo siguiente con relación a tal principio:

“Este principio surge del hecho que el Estado queda obligado por el derecho internacional mediante un tratado en vigor, en tal sentido no puede invocarse las disposiciones de su derecho interno para disculpar la falta de cumplimiento de sus obligaciones internacionales, o para escapar a las consecuencias de ella; es decir, no puede unilateralmente modificar los términos convenidos.

El criterio de prevalencia de los tratados sobre las normas internas no tiene efectos derogatorios sobre las normas internas que le sean opuestas, sino únicamente **las deja inaplicables a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado derivadas de su condición de parte en un tratado**. En tal sentido, la ley resultará aplicable en todos los supuestos en que no se contraponga con lo dispuesto en el tratado”.

Siendo ello así, afirmamos que el principio de no discriminación sobre la base de la residencia o domicilio contenido en el artículo 18 de la Decisión 578 es una disposición plenamente vigente y operante por lo que, de un lado, es exigible al Estado Peruano y, del otro, genera derechos subjetivos a las personas a las cuales les resulte aplicable la equiparación con el trato nacional (esto es, los sujetos domiciliados en los demás países miembros de la CAN que se sientan “discriminados”)¹³.

Dicho lo anterior, conviene ahora detenernos en el texto de la disposición supranacional para determinar sus alcances. Como se ha visto, el artículo 18 de la Decisión 578 proscribe a los países miembros de la CAN aplicar a las personas no domiciliadas en su territorio, pero domiciliadas en los demás territorios de la comunidad, un “tratamiento menos favorable” que el que aplica a sus domiciliados, respecto de los impuestos materia de la Decisión 578.

La disposición busca así la equiparación de tratamientos fiscales, con base en que no sea posible que un país miembro trate de modo “menos favorable” a los domiciliados en los demás países de la CAN que a sus propios domiciliados. En principio, tal equiparación tendría que llevar a la **equidad con igual** sujeción tributaria, en sustancia y forma, para los domiciliados en el territorio y para los no domiciliados en él pero domiciliados en los demás países miembro de la comunidad.

Empero, ¿es dicha equidad realmente posible? En nuestra opinión, claramente no, y

supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los estados a favor de la organización y sus órganos— las normas que conforman el Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional [...] En ese sentido, de lo anteriormente glosado cabe concluir que, toda vez que la decisión 578 —Régimen para Evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina que ha sido publicada en la Gaceta Oficial 1063, la misma se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos, del derecho nacional”.

¹³ Esta posición que proclama la aplicación directa de la Decisión 578, haciendo inaplicable cualquier normativa de Derecho interno que imponga una regla que vulnere la prohibición de discriminación que ella dispone, es asumida por la Sunat en el Informe 183-2010-SUNAT, en el cual acepta la aplicación material de la cláusula bajo análisis sin requerirse mayor reglamentación interna. En tal informe, la Sunat ha afirmado que a un no domiciliado (pero domiciliado en otro territorio de la CAN) le son aplicables las normas de los sujetos domiciliados en el país. Así, equiparó el trato de un trabajador dependiente domiciliado en Ecuador que prestaba servicios en el Perú, al de un trabajador domiciliado en nuestro país, en los siguientes términos: “Debe advertirse que el artículo 18 antes glosado específicamente prohíbe el trato discriminatorio en función al domicilio del sujeto, razón por la cual, en el supuesto bajo análisis, una persona natural domiciliada en un país miembro de la Comunidad Andina que está sujeta al Impuesto a la Renta en el Perú tiene derecho a tributar, desde el primer día de su permanencia en el país, de modo equivalente a como tributan las personas naturales domiciliadas en el Perú, salvo que existiera un tratamiento diferenciado en función a alguna consideración adicional distinta al domicilio”.

creemos que tal tratamiento equitativo **tampoco es algo que emane de forma categórica** del texto del artículo 18 de la Decisión 578.

En efecto, aplicar un tratamiento equiparable a los domiciliados en el Perú y a los domiciliados en Bolivia, Colombia y Ecuador, implicaría someter a estos últimos a la misma carga tributaria que afrontan los primeros, en cuanto al Impuesto a la Renta se refiere, por ser el único tributo al que resultaría aplicable la Decisión 578 en nuestro país¹⁴. Considerando que los sujetos domiciliados, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵, tributan por sus rentas de fuente mundial con un tributo que, salvo excepciones (precisamente para algunas rentas derivadas del capital), es de configuración periódica anual, parece claro que dicho “tratamiento” **no puede ser extendido a las personas físicas o jurídicas domiciliadas en los demás países de la CAN**. Hacerlo, implicaría que los residentes de los países de la CAN (el Perú incluido), pasen a ser tratados plenamente como domiciliados, al mismo tiempo, de todos y cada uno de los países que la integran, lo cual resulta un despropósito que terminaría por agravar su situación impositiva.

En efecto, resultaría que, por ser los residentes de los países de la CAN domiciliados en “cada país” que la integra, éstos se verían sujetos a un régimen fiscal de periodicidad anual y de tributación personal (sobre la totalidad de rentas obtenidas a nivel mundial) en cada jurisdicción, teniendo cada Estado derecho a gravar esas rentas y someterlas a imposición de la misma manera que lo hace con sus domiciliados conforme a su legislación interna. Claramente ello no puede sostenerse como una consecuencia válida del texto del artículo 18 de la Decisión 578, el cual, a nuestro entender, **no exige igualdad exacta de tratamientos** (esto es, **equidad**).

Efectivamente, notamos que el artículo en comentario se limita a prohibir, para los sujetos domiciliados en los demás países miembros,

un “tratamiento menos favorable” que el que la legislación interna prevé para los propios domiciliados. Esto es, se proscribe un tratamiento diferencial que empeore la situación del sujeto no domiciliado, pero no se prohíbe la posibilidad de una **tributación más favorable**. Creemos que, precisamente, allí radica el sentido de la cláusula de no discriminación que contiene la Decisión 578.

Ella no pretende que cada jurisdicción de la CAN asuma como “domiciliados” para efectos impositivos a los domiciliados en los demás países de la comunidad (con todas las consecuencias que ello conllevaría según la legislación interna de cada Estado). Lo único que pretende es que, cuando cada país miembro someta a imposición a los domiciliados en los demás países ante una **específica renta con fuente en su territorio y respecto de la cual la Decisión 578 confiere jurisdicción fiscal**, la imposición que en efecto se ejerza **no tenga un resultado más gravoso** que el que habrían asumido los propios domiciliados al tributar por la misma operación.

Creemos que esta interpretación “hace sentido” y, efectivamente, permite una aplicación efectiva de la cláusula en cada jurisdicción, incluyendo la peruana. Guarda coherencia, además, con la estructura de la Decisión 578, la cual privilegia la imposición en el país de fuente con exoneración de la renta en el país de residencia del beneficiario. En esa medida, lo que se busca es que **las rentas estén sometidas a imposición en una sola jurisdicción y de la forma en que dicha jurisdicción las grava para sus propios domiciliados** o residentes (igualdad de trato nacional).

No podría otro ser el alcance del artículo 18 si se tiene en cuenta que, por aplicación del principio de legalidad, solo la Ley interna de cada Estado, aprobada según los cánones constitucionales correspondientes, puede crear los supuestos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Mediante los convenios para evitar la doble imposición (categoría en la que tendríamos que insertar a la

¹⁴ Ya que carecemos en la actualidad de un Impuesto al Patrimonio, otro de los impuestos comprendidos en la Decisión 578.

¹⁵ Artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta.- “Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las 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 recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.

Decisión para estos propósitos), sólo se puede “cercenar” la jurisdicción tributaria del Estado para recortarla o ponerle límites, pero no para ampliarla, pues los referidos tratados no crean potestades tributarias¹⁶.

Por ende, no puede interpretarse el artículo 18 de la Decisión 578 en el sentido que el mismo amplíe la “base de domiciliados” en los países miembros para fines tributarios, considerando como tales, además de aquellos previstos por la Ley interna, a los domiciliados en las demás jurisdicciones de la CAN. Todo ello con la finalidad de lograr la **equidad** tributaria¹⁷.

Lo importante, entonces, será establecer de qué forma cada país miembro de la CAN grava determinada transacción, o más propiamente cada tipo de renta según el régimen aplicable a sus propios residentes. Luego, si de acuerdo a las reglas distributivas de la Decisión 578, dicho Estado tiene la potestad de someter a imposición una renta o beneficio obtenido por un domiciliado en otro país miembro, en aplicación del artículo 18 de la Decisión 578, la imposición que en efecto ejerza no podrá ser menos favorable que la aplicada a los propios domiciliados. Dado que, por regla general, los domiciliados se ven gravados con una imposición más reducida o, si se quiere, “justa” (por una menor tasa, por la aplicación de deducciones personales, etcétera); la misma corresponderá aplicar a los domiciliados en los otros países de la CAN.

Cabe anotar que la posibilidad de que la cláusula de no discriminación concluya en lo que

podríamos denominar una discriminación “inversa” —conceder a los sujetos a quienes se prohíbe discriminar un tratamiento incluso más favorable que a los sujetos con quien se realiza la comparación— se encuentra expresamente admitida en el Derecho Internacional Tributario. Incluso, los Comentarios al Modelo de la OCDE, al tratar sobre la cláusula de no discriminación por la nacionalidad, contenida en el numeral 1 del artículo 24 y que antes hemos revisado, expresamente señalan que la misma **no exige un tratamiento equivalente**, pues no constituye violación de la misma que el Estado contratante otorgue a los nacionales del otro Estado concesiones, facilidades o regímenes fiscales que no estén disponibles para sus propios nacionales¹⁸.

IV. EL TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO Y LAS RENTAS DE CAPITAL

Con lo hasta aquí dicho, consideramos que el artículo 18 de la Decisión 578 permitiría una discriminación “inversa”, lo que supone que un país miembro de la CAN aplique a los domiciliados en los demás países miembros un tratamiento igual o más favorable que el que aplica a sus propios domiciliados, respecto del Impuesto a la Renta que incida sobre determinada transacción que tiene derecho a gravar conforme a la Decisión 578.

Ciertamente, la aplicación de dicho tratamiento no supone extender la condición de domiciliado al sujeto o persona residente en otro país miembro (para, por ejemplo, someterlo a gravamen por sus rentas de fuente mundial),

¹⁶ “El propósito primario de un tratado de impuestos es el de asignar los derechos al cobro de impuestos y proveer alivio si surge una doble tributación. Un Estado no puede cobrar un impuesto si: (i) El otro Estado contratante no ejerce sus derechos a cobrar impuestos asignados bajo un tratado; o (ii) un tratado de impuestos le otorga al Estado el derecho al cobro de impuestos, pero no se causa impuesto alguno bajo su ley interna. Solamente la ley interna en cada país tiene la fuerza para cobrar impuestos con base en su promulgación legislativa. Esa ley, sola, dicta el nivel de tributación, y la manera en que debe ser calculado”. ROHATGI, Roy. “Principios Básicos de Tributación Internacional”. Bogotá: Legis. 2008. pp. 58-59.

¹⁷ Posición que también sería incongruente si se tiene en cuenta que el artículo 2 de la Decisión 578 contempla una definición de “domiciliado” para efectos de su aplicación, señalando que “[...] una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual” y que “[...] se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o este no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva”. En esa medida, la norma supranacional claramente distingue a los domiciliados de cada jurisdicción tributaria integrante de la Comunidad, sin crear un concepto de “domicilio fiscal en la CAN”, lo que hubiera hecho de haber buscado la total equidad de tratamiento.

¹⁸ Conforme al párrafo 14, *in fine*, de los Comentarios al artículo 24 del Modelo de la OCDE: “[...] desde que el principal objetivo de esta cláusula es prohibir la discriminación en un Estado en perjuicio de los nacionales del otro, no hay nada que impida al primer Estado el conceder a las personas de nacionalidad extranjera, por sus especiales razones, como, notablemente, la necesidad de que los beneficios de un establecimiento permanente sean sometidos a imposición de acuerdo con el artículo 7, ciertas concesiones o facilidades no disponibles para sus propios nacionales. De la manera en que está redactada, la cláusula primera no prohíbe esto” [Traducción libre].

sino simplemente someterlo a imposición, respecto de la renta cuya fuente se encuentre en el propio Estado, como lo hace con sus propios domiciliados.

Sobre la base de esta conclusión, evaluaremos el régimen fiscal aplicable en el Perú a las rentas de capital obtenidas por sujetos domiciliados y no domiciliados, a los efectos de ensayar cómo podría realizarse una equiparación de tratamientos distintos que haga aplicable el artículo 18 de la Decisión 578. Por razones del espacio concedido y la amplitud que podría tener el tema, nuestra evaluación se limitará al caso de las personas naturales.

Las que denominamos para el presente trabajo “rentas del capital” son las de fuente peruana que corresponden a las rentas de la primera y la segunda categoría, enumeradas en los artículos 23 y 24 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁹. El artículo 23 contiene a las rentas de la primera categoría, esto es, a las derivadas del arrendamiento, subarrendamiento y otras formas de cesión en uso de bienes y/o derechos. El artículo 24, por su lado, contempla las otras rentas de capital (intereses, regalías, dividendos y ganancias de capital, entre otras).

En principio, y desde un punto de vista sustancial, la imposición distinta a la que pueden verse sujetos domiciliados y no domiciliados en nuestro país conforme a la Ley del Impuesto a la Renta puede deberse a (i) La forma diferente en determinar la base gravable; y, (ii) la tasa diferenciada.

A. Base gravable de las rentas de capital para los sujetos domiciliados

Para el caso de las personas naturales domiciliadas en el país, la base gravable puede corresponder a una renta neta establecida bajo una periodicidad anual, como ocurrió tradicionalmente en nuestra Ley del Impuesto a la Renta hasta el ejercicio 2008²⁰, en que la renta

neta global estaba conformada por las rentas netas de todas las categorías, con excepción de la tercera. Hoy en día ya no es así.

En efecto, las rentas de capital de la segunda categoría (y con la sola excepción de las provenientes de la enajenación de valores, acciones y otros títulos²¹), no son de periodicidad anual. Más bien, las ganancias de capital que provienen de la enajenación de inmuebles y las demás rentas de segunda categoría (distintas a las derivadas de la enajenación de valores), se gravan con un tributo que en buena cuenta es de realización inmediata, con retención definitiva en la fuente (para el caso de los intereses y regalías)²², o con obligación de pago directo con carácter definitivo, como ocurre con las rentas provenientes de la enajenación de inmuebles²³.

En lo que respecta a las rentas de la primera categoría, éstas siguen estando sometidas teóricamente a un impuesto de periodicidad anual, aunque, en la práctica, el mismo se liquida y paga mensualmente, pues la obligación es generalmente cubierta en su integridad con los pagos a cuenta realizados de acuerdo a lo previsto por el artículo 84 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁴.

Mención aparte merece el régimen de determinación de la base gravable de las rentas de segunda categoría por la enajenación de acciones, valores u otros bienes comprendidos en el inciso a del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este caso, el tributo es claramente de periodicidad anual, pues la renta neta obtenida por la enajenación de tales bienes puede ser compensada con las pérdidas de capital originadas en la enajenación de los mismos. La compensación se realiza en el ejercicio y es posible que el saldo negativo que eventualmente se obtenga se utilice en ejercicios siguientes²⁵.

Respecto de las rentas de capital mencionadas en los párrafos precedentes, la determinación

¹⁹ Así lo dispone el artículo 49 de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el artículo 36.

²⁰ Antes de la modificación introducida en la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo 972 en la Ley del Impuesto a la Renta.

²¹ Bienes comprendidos en el inciso a del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²² Artículo 72 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²³ Artículo 84-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁴ Equivalentes a aplicar la tasa de 6.25% sobre el importe que resulte de deducir el 20% de la renta bruta. Solo la renta ficta —no sujeta a la obligación de realizar anticipos mensuales a cuenta— está sujeta a una determinación anual.

²⁵ Segundo párrafo del artículo 36 de la Ley del Impuesto a la Renta.

de la base imponible permite una deducción de un porcentaje fijo de 20% sobre la renta bruta²⁶. Para el caso de rentas de capital de segunda categoría obtenidas por la enajenación de bienes (acciones e inmuebles), la renta bruta es la que proviene de deducir del ingreso neto obtenido el costo computable del bien²⁷.

B. Tasa impositiva de las rentas de capital para los sujetos domiciliados

Las rentas netas del capital obtenidas por los sujetos domiciliados en el país tributan el Impuesto a la Renta con la tasa de 6.25%. Considerando la deducción porcentual de 20% permitida para pasar de la renta bruta a la renta neta, dicha tasa equivale, en términos generales, a aplicar una tasa efectiva de 5% sobre el beneficio bruto obtenido²⁸. Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades están sujetos a una tasa de retención definitiva de 4.1%.

C. Base gravable de las rentas de capital para los sujetos no domiciliados

Para el caso de sujetos no domiciliados en el país, la determinación de la base gravable se encuentra reglada por el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, que contempla las rentas netas para efectos de las retenciones en la fuente que dicha disposición contempla. De acuerdo con dicha norma, es renta neta la totalidad de los importes pagados o acreditados a sujetos no domiciliados correspondientes a rentas de la primera y la segunda categoría con excepción, en este último caso, de las rentas que provienen de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, caso en el cual se permite la deducción del capital invertido, conforme lo prevén las disposiciones reglamentarias de la Ley del Impuesto a la Renta²⁹. Para el caso de las personas naturales, y que constituye nuestro análisis, la deducción del capital invertido presupone un procedimiento previo ante la Sunat, en el cual el sujeto no domiciliado debe acreditar con la documentación sustentadora correspondiente el costo incurrido en la adquisición del bien objeto de enajenación

(inmueble o acciones). La Sunat debe emitir una certificación, aceptando o denegando el costo, dentro del plazo de 30 días siguientes a la iniciación del trámite. Vencido el plazo sin respuesta de la autoridad tributaria, la certificación se entiende aprobada en los términos solicitados, no procediendo la deducción de costo alguno por los pagos o acreditaciones recibidas por el sujeto no domiciliado antes de la emisión, expresa o ficta, de la certificación.

Cabe anotar que el procedimiento de certificación del capital invertido no es exigible cuando la renta proviene de la enajenación de valores mobiliarios o instrumentos a través de mecanismos centralizados de negociación en el Perú, como la Bolsa de Valores de Lima.

D. Tasa impositiva de las rentas de capital para los sujetos domiciliados

Las tasas del impuesto aplicables a las personas naturales no domiciliadas se encuentran previstas por el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta. En lo que se refiere a las rentas derivadas de capitales, las tasas pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Cuadro 1: Tasas señaladas por el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta

Tipo de renta	Tasa
Dividendos	4.1%
Ganancias de capital por enajenación de inmuebles	30%
Ganancias por capital de enajenación de valores mobiliarios fuera del país	30%
Intereses	4.99%
Regalías	30%
Otras rentas de capital	5%

E. Determinación de las diferencias de tratamiento que constituyen discriminación prohibida por la Decisión 578

A partir de las diferentes formas de determinación de la base imponible y tasas aplicables para la determinación del Impuesto a la Renta

²⁶ La deducción no es aplicable tratándose de dividendos y otras formas de distribución de utilidades.
²⁷ Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.
²⁸ Se exceptúan de dicha tasa a los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, las que tributan con la tasa de retención definitiva de 4.1%.
²⁹ Artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Cuadro 2: Análisis comparativo del tratamiento tributario de las rentas del capital entre personas naturales domiciliadas y no domiciliadas

Persona Natural	Domiciliado		No Domiciliados		¿Discriminación al no domiciliado?
Supuesto	Base	Tasa	Base	Tasa	
1. Ganancia de Capital Inmuebles	80 % de la renta bruta	6.25%	100% de la renta bruta *Se requiere certificar el costo	30%	Sí
2. Ganancia de Capital Valores	80 % de la renta bruta *Se permite compensación de pérdidas *Se informa el costo ante Cavali (ventas bursátiles)	6.25%	100% de la benta bruta *Se requiere certificar el costo ³⁰	30%	Sí
			100% renta bruta *Se informa el costo ante Cavali ³¹	5%	Sí ³²
3. Arrendamiento	80 % de la renta bruta	6.25%	100% renta bruta	5%	No
4. Regalías	80 % de la renta bruta	6.25%	100% renta bruta	30%	Sí
5. Dividendos	100% renta bruta	4.1%	100% renta bruta	4.1%	No
6. Intereses	80 % de la renta bruta	6.25%	100% renta bruta	4.99% ³³	No
				5% ³⁴	No
				30% ³⁵	Sí ³⁶

aplicables a sujetos domiciliados y no domiciliados, en el cuadro adjunto sintetizamos los tratamientos, resaltando todos aquellos supuestos en los que nos parece que existe un trato discriminatorio para los no domiciliados residentes en otros Estados de la CAN, prohibido por el artículo 18 de la Decisión 578.

De acuerdo al detalle anterior, se evidenciaría un trato equiparable entre personas naturales domiciliadas y no domiciliadas –o en todo caso más beneficioso para éstas últimas, consistente con el artículo 18 de la Decisión 578–, en el gravamen que incide sobre (i) Las rentas por dividendos; (ii) las rentas por intereses pagados por generadores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país; (iii) las rentas por intereses pagados por personas domiciliadas no generadoras de rentas de tercera categoría³⁷; y, (iv) las otras rentas provenientes del capital, lo que incluye las que provienen

del arrendamiento o subarrendamientos de bienes muebles, rentas vitalicias, entre otras.

Por el contrario, el tratamiento discriminatorio y, por lo tanto, prohibido por la Decisión 578, se observa respecto de las siguientes rentas de capital:

- Las provenientes de regalías, en donde el efecto neto es un impuesto de 5% para los domiciliados, mientras que de 30% para los no domiciliados.
- Las provenientes de intereses, cuando el crédito es concertado entre partes vinculadas “desde, hacia o a través” de un paraíso fiscal, en donde el efecto neto para los contribuyentes domiciliados es un gravamen de 5%, mientras que, si el crédito es otorgado por un sujeto no domiciliado, la tasa es de 30%.

³⁰ Aplicable a enajenaciones de valores fuera de mecanismos centralizados de negociación.

³¹ Aplicable a enajenaciones de valores dentro de mecanismos centralizados de negociación

³² Dado que no se permite la compensación de pérdidas.

³³ Aplicable cuando son pagados por sujetos domiciliados generados de rentas de tercera categoría.

³⁴ Aplicable cuando no son pagados por sujetos domiciliados generadores de rentas de tercera categoría.

³⁵ Aplicable cuando son pagos por sujetos vinculados o a través de paraísos fiscales.

³⁶ Observamos un trato discriminatorio en tanto que la única razón por el incremento de la tasa es la situación de domicilio del acreedor de los intereses. En efecto, nótese que si el interés fuera obtenido por una persona domiciliada en el Perú, la tasa sería de 5% aun cuando haya vinculación con el deudor o el préstamo se “canalice” a través de un país o territorio de baja o nula imposición (a través de una cuenta bancaria situada en él, por ejemplo).

³⁷ Cuya tasa sería de 5%, en el entendido que no existe vinculación entre prestamista y prestatario y el préstamo no se canalice a través de un paraíso fiscal.

- Las provenientes de las ganancias de capital por la enajenación de inmuebles, en donde el impuesto de cargo de los sujetos domiciliados tiene un efecto neto de 5%, mientras que para los no domiciliados la tasa es de 30%. Adicionalmente, otro tratamiento discriminatorio consiste en exigir a los sujetos domiciliados en los demás países de la CAN, la realización del trámite de recuperación de capital invertido de manera previa ante Sunat a efectos de que puedan deducir el costo computable incurrido en la adquisición del bien.

En efecto, tal procedimiento no es aplicable a los sujetos domiciliados, quienes determinan la base imponible deduciendo el costo de manera directa, lo que está sujeto a una verificación o fiscalización posterior por parte de la Administración Tributaria. Nótese que la justificación para exigir la acreditación del costo de manera previa a los sujetos domiciliados en los demás países de la CAN no debería encontrarse en la imposibilidad posterior de fiscalizar la determinación de la obligación tributaria de cargo del sujeto no domiciliado en el Perú, toda vez que la propia Decisión 578 contempla mecanismos expresos que permiten a los países asistencia en los procesos de intercambio de información, permitiendo incluso la realización de auditorías simultáneas respecto del mismo sujeto pasivo³⁸. Por ello, consideramos esta exigencia discriminatoria y, por lo tanto, inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 18 de la Decisión 578.

- Las provenientes de las ganancias de capital por la enajenación de acciones y

otros títulos fuera de mecanismos centralizados de negociación en el Perú. Los elementos discriminatorios son los mismos que se comentan en el acápite anterior (tasa de 30% y necesidad de acreditación previa del costo computable) y, adicionalmente, la circunstancia de que no se permita la compensación de pérdidas.

- Las provenientes de las ganancias de capital dentro de mecanismos centralizados de negociación en el Perú, en tanto que, si bien en estos casos no se exige la certificación previa del costo computable para los sujetos no domiciliados y la tasa de retención es de 5%, no se permite la compensación de pérdidas de capital.

V. ¿QUÉ HACER ANTE EL TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO QUE VULNERA EL ARTÍCULO 18 DE LA DECISIÓN 578?

Como se ha indicado, por aplicación directa de la norma comunitaria, que se encuentra integrada a nuestro ordenamiento jurídico, los sujetos domiciliados en los demás países miembro de la CAN, tienen derecho a exigir un tratamiento no discriminatorio y, por lo tanto, no menos favorable al que el Perú otorga a sus propios domiciliados respecto de las rentas alcanzadas por su potestad tributaria.

Respecto de este tema, no creemos que deba esperarse a una ley o reglamentación interna que apruebe el Estado peruano y que recién haga exigible el artículo 18 de la Decisión 578 en el territorio nacional. Por el contrario, consideramos que tal norma supranacional puede ser invocada expresa y directamente por el sujeto que se sienta afectado, luego de realizar el correspondiente **juicio de valor** que conclu-

³⁸ Artículo 19 de la Decisión 578.- “Consultas e información.

Las autoridades competentes de los países miembro celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver mutuo acuerdo cualquier dificultad que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión **y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal**. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente decisión. Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países miembro podrán comunicarse directamente entre sí, **realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario**.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un país miembro a:

(a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las de otro país miembro;

(b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o las de otro país miembro;

(c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”. [El énfasis es nuestro].

ya en una imposición menos favorable para él respecto de un sujeto domiciliado en nuestro país que percibe el mismo tipo de renta.

Ahora bien, no cabe duda que existirán situaciones de índole práctico que pueden suscitar problemas de aplicación directa del artículo 18 de la Decisión 578. Piénsese, por ejemplo, en una persona jurídica domiciliada en el país que deba retener una renta por regalías a una persona natural domiciliada en otro país miembro. Si bien, por aplicación de la Decisión 578 no debiera practicar una retención mayor a que resultaría aplicable a una persona natural domiciliada en las mismas circunstancias (tasa neta de 5%), el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta la obliga a la retención con las tasas previstas en el artículo 54, esto es, con la tasa de 30%. Entonces, ¿qué tasa de retención debiera aplicar la referida persona jurídica, de manera tal que tampoco se vea expuesta a sanciones por parte de la Sunat?

A nuestro entender en el ejemplo dado, si la persona natural no domiciliada acredita su condición de domiciliado en otro país miembros de la CAN –por ejemplo, con un certificado de domicilio o residencia– al tiempo en que debe practicársele la retención, ello debiera ser el sustento suficiente para el **trato no menos favorable** que conceda el agente de retención. Por ende, la aplicación de una retención neta de 5% no debiera objetarse por nuestra autoridad tributaria.

Similarmente, en el caso de enajenaciones de inmuebles ubicados en el país por personas domiciliadas en otros países miembros de la CAN, el sujeto comprador domiciliado, y por ello agente de retención, debiera practicar ésta con la tasa aplicable a los sujetos domiciliados, esto es, considerando una tasa de 6.25 sobre el 80% de la renta bruta obtenida (tasa efectiva del 5%). Se tendría que obtener

del vendedor el respectivo certificado de residencia de su país. Ahora bien, de ordinario, el agente de retención debiera exigir la presentación previa de la certificación del capital invertido, de manera tal que pueda estar en condiciones de establecer la renta bruta del no domiciliado derivada de la transacción. Si tal exigencia al sujeto no domiciliado es discriminatoria, ¿cómo así tener certeza sobre el importe a retener?

Una posibilidad es que el propio vendedor adjunte una declaración jurada, en la que consigne el costo y que sirva de base para la retención practicada. Tal costo, desde luego, puede ser fiscalizable *ex post* por la autoridad tributaria peruana –pudiendo valerse de los mecanismos de intercambio de información que contempla la Decisión–, tan igual que lo que ocurre con los sujetos domiciliados que enajenan inmuebles en similares circunstancias.

Como se observa, siendo la forma de tributar de los no domiciliados –como regla– vía retención en la fuente, se pueden generar situaciones de controversia entre los sujetos pasivos no domiciliados y los agentes de retención, quienes no en todos los casos estarán en la capacidad de realizar un “juicio de valor” a fin de poder determinar las diferencias de trato que sean discriminatorias, con el objeto de eliminarlas, por ejemplo, vía la aminoración del importe a retener³⁹.

Habrán situaciones en las cuales –qué duda cabe– la posibilidad de que el agente de retención elimine el trato discriminatorio sea inexistente o inviable. Piénsese, por ejemplo, en el derecho de un sujeto domiciliado en la CAN a compensar las pérdidas de fuente peruana sufridas en la enajenación de acciones o valores. En tales casos, una opción razonable consistiría en permitir que el sujeto no domiciliado presente una determinación al final del

³⁹ Lo cual ha sido expresamente aceptado por la Sunat, quien en el Informe 183-2010-SUNAT ya citado, admitió el derecho de los domiciliados en otros países de la CAN a determinar su Impuesto a la Renta sobre rentas de quinta categoría obtenida en el país de la misma forma que lo hacen los sujetos domiciliados en el país. En tal opinión se expresó que:

“[...] teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión 578, dichas personas (las domiciliadas en los demás países miembro), aún cuando no califiquen como domiciliadas en el país, tendrán derecho a determinar el Impuesto a la Renta considerando la deducción anual de siete Unidades Impositivas Tributaria establecida en el artículo 46 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 53 del mismo TUO, toda vez que la legislación nacional del Impuesto a la Renta ha previsto estas diferencias para el cálculo de la obligación tributaria únicamente en función a la existencia o no de la condición de domiciliado en el Perú”.

Es claro, a nuestro parecer, que el Informe admite que la forma de viabilizar la aplicación de la Decisión 578 consiste en que el empleador o agente de retención realice las retenciones de la misma forma en que las practica a sus trabajadores domiciliados en el país.

ejercicio en la que haga valer sus pérdidas a efectos de establecer su obligación fiscal final y, de ser el caso, obtenga de la Administración Tributaria la devolución de los importes pagados o retenidos en exceso.

Lo cierto es que las dificultades prácticas que pudiéramos encontrar no pueden convertirse en obstáculo insalvable para la plena vigencia y operatividad de la cláusula de no discriminación prevista en el artículo 18 de la Decisión 578. En cualquier caso, los efectos de los elementos discriminatorios que no puedan ser eliminados en el acto de liquidación que practique el agente de retención, podrían ser directamente reversados por la Administración Tributaria peruana, mediante el inicio de un trámite con dicho propósito⁴⁰ que inicie el sujeto domiciliado en otro país de la CAN que se sienta afectado.

Finalmente, siempre existe la opción de acudir a los órganos jurisdiccionales para que dispongan la supresión —o inaplicación al caso concreto— de aquellos tratamientos inequitativos que tornen en más gravosa la situación impositiva de los domiciliados en los demás países miembros, en comparación con los sujetos domiciliados en el Perú. Al respecto, señala García Prats:

“Las cláusulas de no discriminación incluidas en los convenios para evitar la doble imposición exigen la formulación de un juicio de comparación para la determinación de sus efectos.

Solo tras la adaptación de dicho juicio de comparación a las condiciones específicas de cada supuesto de hecho al que pretenda aplicarse la cláusula convencional en cuestión, pueden establecerse los efectos de dicha norma sobre la legislación interna y sobre la situación jurídica del particular afectado por la misma. Esta indefinición apriorística de sus exigencias y efectos **no ha impedido que se haya otorgado a las cláusulas de no discriminación un alto grado de eficacia, al reconocerse su posibilidad de alegación ante los jueces internos, la posibilidad de que dichos jueces formulen un juicio unilateral sobre las condiciones de su aplicación, y por permitirse su aplicación directa e inmediata frente a la legislación tributaria interna sin norma de interposición o criterio común de interpretación de su alcance y exigencias.** De ahí que las cláusulas han propiciado interesantes pronunciamientos, sobre todo en fecha reciente, erigiéndose en uno de los pilares sobre los que ha evolucionado recientemente el Derecho internacional Tributario”⁴¹ [El énfasis es nuestro].

Ciertamente, en nuestra opinión, el acudir a los órganos judiciales debiera constituirse en la última medida que adopte el sujeto **discriminado** por la legislación interna, en tanto que, como se ha visto, los efectos directos e inmediatos del artículo 18 de la Decisión 578 permitirían que los perjuicios originados por un tratamiento menos favorable sean aliviados ya sea por el agente de retención o, ante su imposibilidad, por la propia Administración Tributaria.

⁴⁰ Que podría ser una solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria.

⁴¹ GARCÍA PRATS. Op. cit. p. 915.

RODRIGO,
ELIAS
& MEDRANO
ABOGADOS

MIRANDA & AMADO
ABOGADOS

Av. Larco 1301 Piso 20, Torre Parque Mar
Miraflores - Lima 18, Perú
Tel. (511) 610 - 4747 / Fax. (511) 610 - 4748

www.mafirma.com.pe



TRIBUTOS Y APORTES DEL CONTRATO DE TRABAJO: LA TRIBUTACIÓN LABORAL

Jorge Toyama Miyagusuku*

Law is always closely linked to reality and, for this reason, its areas intertwine constantly. This is how, considering the taxes that arise from the work relations, it is understood that Labor Law and Tax Law have different meeting points. Currently, a phenomenon referred to as “taxation of Labor Law” is happening and, as a complex process, it requires a detailed analysis.

Is it really an interdisciplinary topic or is this a case of invasion from one branch of Law to another? Do they just have points in common or do they differ also? The author examines these and other questions and to do so, he refers, among other topics, to the role that the Sunat has in these circumstances.

KEY WORDS: Labor costs, labor taxation, tax examination, income tax.

El Derecho está íntimamente vinculado a la realidad y, por tal motivo, sus ramas se entrelazan constantemente. Así, considerando los tributos que surgen de relaciones laborales, se entiende que el Derecho Laboral y el Derecho Tributario tienen diversos puntos de convergencia. Actualmente, se está dando el fenómeno denominado “tributación del Derecho Laboral” y, como un proceso complejo, requiere de un análisis detallado.

¿Es un tema interdisciplinario o estamos ante un supuesto de invasión de una rama del Derecho a otra? ¿Sólo tienen puntos en común o también divergentes? El autor plantea resolver éstas y otras interrogantes haciendo referencia, entre otros, al rol de la Sunat en estas circunstancias.

PALABRAS CLAVE: Costos laborales, tributación laboral, fiscalización tributaria, Impuesto a la Renta.

* Abogado. Magíster en Derecho Constitucional por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesor de la Facultad de Derecho de la PUCP, Universidad del Pacífico y Esan. Director de la revista Soluciones Laborales. Socio de Miranda & Amado Abogados.

Uno de los temas interdisciplinarios del Derecho que cada vez tiene más puntos de confluencia y relevancia es el referido a lo “tributario laboral”. Los vínculos que existen entre estas dos ramas son estrechos, especialmente desde que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] está a cargo de las fiscalizaciones de EsSalud y de la Oficina de Normalización Previsional [en adelante, ONP], y de la dación de normas puntuales sobre gastos laborales y la planilla electrónica, lo cual permite a la Administración Tributaria tener una gestión más eficiente sobre el control y fiscalización de los tributos laborales.

Si bien todos los tributos y aportes se derivan de una relación laboral, la regulación sobre los tributos laborales es compleja. Las normas sustantivas son laborales, tributarias y hasta civiles, mientras que las herramientas de fiscalización son tributarias, procesales civiles y administrativas. A su vez, los órganos de administración, recaudación y fiscalización no son los mismos, teniendo criterios no necesariamente uniformes; por ello, los niveles de presión del cumplimiento y fiscalización no son los mismos.

En este artículo, nos referiremos, precisamente, a las relaciones que existen entre los Derechos Laboral y Tributario, aun cuando no se puede dejar de mencionar que se apreciarán también las vinculaciones con el Derecho de Seguridad Social.

I. SISTEMA TRIBUTARIO LABORAL

Advertimos que utilizaremos la expresión “tributos laborales” en forma general –y hasta coloquial– pues incluiremos no solamente a los conceptos que califican como tributos, sino también a los aportes que no tienen naturaleza tributaria [en tanto el ente de recaudación y administración no es el Estado, como los aportes a las Administradoras de Fondos de Pensiones (en adelante, AFP), Entidades Prestadoras de Salud (en adelante, EPS) y compañías de seguros].

Tal como lo señala Héctor Villegas¹, serán tributos aquellas “[...] prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”. De este modo, suele indicarse que los elementos esenciales del tributo son la prestación dineraria, la existencia de una norma de derecho material y la presencia del Estado como acreedor.

Ahora bien, que una entidad particular sea el acreedor tributario pareciera exceder el ámbito del concepto “tributo” y, por ende, resultaría imposible asimilar los aportes materia de estudio con dicho término (y todo lo que éste implica jurídicamente). Luego, ¿qué naturaleza jurídica podríamos otorgarles? Ingresamos entonces al tema de la parafiscalidad.

El término “parafiscalidad” ha sido descrito por tributaristas para englobar a conceptos que no cumplen con todos los requisitos de un tributo. Uno de ellos es Geraldo Ataliba, que lo enuncia como “[...] la atribución por la Ley de capacidad para ser sujeto activo –o acreedores tributarios– de tributos, que recaudan en beneficio de sus propias finalidades –entiéndase por ello finalidades de utilidad pública– personas diversas del Estado”². La discusión en torno a este tema se centra en determinar la razón por la cual se considera como tributos aquellas detracciones efectuadas por entidades o empresas que no forman parte del Estado y que a través de una norma determinada –creada, obviamente, por dicho ente– se convierten en acreedores tributarios.

Reconociendo este importante matiz en la determinación de los alcances de la expresión “tributo”, nosotros nos referiremos con este concepto a todos los aportes legales que se deben efectuar sobre la remuneración o renta que se abonan al trabajador, y nos permitiremos referirnos de manera general a los tributos laborales para incluir a estos aportes no tributarios.

¹ VILLEGAS, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1990. p. 48.

² ATALIBA, Geraldo. “Hipótesis de Incidencia Tributaria”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. p. 215. Además, puede verse: GARCIA VIZCAINO, Catalina. “Derecho Tributario”. Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1997. pp. 117 y siguientes.

A. Notas generales

El sistema de tributación laboral en el Perú se estructura, naturalmente, sobre el contrato de trabajo y, por ello, los principios y las instituciones del Derecho Laboral se deben aplicar para la determinación de los tributos y aportes laborales.

Las características más importantes que podemos mencionar son las siguientes:

- a. **Aplicación del Derecho Laboral.** La clave del Derecho Tributario Laboral reside en la comprensión de las disposiciones laborales para su actuación. Los supuestos de la hipótesis de incidencia tributaria se estructuran, finalmente, sobre la base de las normas laborales: El contrato de trabajo es el sustento, los sujetos obligados son el empleador y el trabajador, los plazos se determinan en relación con los pagos de la remuneración, etcétera.

Pese a lo expresado, se puede apreciar un proceso de “tributarización” de las relaciones laborales, esto es, la preeminencia de una serie de disposiciones del Derecho Tributario que afectan la estructura y eficacia de las relaciones laborales o, cuando menos, de distancias de las normas laborales. Como ejemplo, tenemos el pago de las utilidades laborales: Las normas laborales disponen que se deben pagar 30 días después de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de quinta categoría, pero las normas tributarias prevén que el concepto será gasto del ejercicio en que se reparten si se abonan dentro del plazo de la presentación de la indicada declaración.

- b. **Separación de contribuyentes.** Las normas han dividido a los contribuyentes laborales de tal manera que los tributos corresponden exclusivamente a uno de los sujetos de la relación laboral. Así, por ejemplo, los aportes al régimen de salud corresponden a la empresa pero los del sistema de pensiones al trabajador.

- c. **Falta de sistema tributario laboral.** Se aprecia que no existe un sistema tributario laboral pues, a nivel de entes recaudadores y de administración, hay actuaciones dispares, fiscalizaciones independientes y no coordinadas, entre otras evidencias. Solamente a nivel de las fiscalizaciones y recaudaciones se verifican algunas acciones conjuntas entre el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo [en adelante, MTPE], EsSalud y la Sunat.

La Sunat recauda los principales tributos laborales que se devengan del contrato de trabajo. En este sentido, es la entidad que muestra los puntos de encuentro de lo laboral y tributario. De esta constatación, que no es más que la puesta en práctica de una serie de normas tributarias que están incidiendo en la regulación y especialmente la práctica laboral, se sustenta lo que describiremos en las siguientes líneas.

Desde enero de 1999, quedó establecido en forma incuestionable la aplicación del Código Tributario para las aportaciones a la Seguridad Social (Ley 27038); luego, desde agosto de 1999, la Sunat comenzó a recaudar y fiscalizar en general las aportaciones a EsSalud y a la ONP. Es, pues, desde 1999, que comenzó toda una orientación hacia la tributarización del Derecho Laboral³. Más todavía, desde enero de 2008, la Sunat recibe mensualmente las planillas laborales por medios electrónicos (planillas electrónicas o programas de declaración telemática).

- d. En estricto, el ingreso de las entidades privadas en la Seguridad Social ha generado que los aportes recaudados y administrados por estas entidades, dejen de tener carácter tributario. En efecto, los aportes a los Sistemas Privado de Pensiones, Salud Privada y al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo [en adelante, SCTR], no reúnen las características de ser recaudados por el Estado, sino por entidades privadas o por el propio Estado, pero como agentes privados en el caso del seguro de riesgo.

³ Al respecto, puede verse: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “La Sunat y la tributarización de la Seguridad Social”. En: Revista Análisis Tributario 139. Lima. 1999. pp. 10 y siguientes.

Cuadro 1: Tributos laborales

Tributo	Obligado al pago	
	Empleador	Trabajador
Sistema Nacional de Pensiones		13%
Sistema Privado de Pensiones		12,5 % (prom) ⁴
EsSalud	9%. Si se contrata con una EPS: 6.75% a EsSalud y 2.25% a la EPS.	
EsSalud-Agro	4%	
EsSalud Pensionista	4%	
Renta de Quinta Categoría		15, 21 y 30% ⁵
SCTR (sólo actividad riesgosa)	Variable ⁶	
Sencico ^I (sólo industria de la construcción)	0.2%	
Conafovicer ^{II} (sólo construcción civil)		2%
Senati ^{III} (sólo trabajo industrial)	0.75%	

En el cuadro 1 se aprecian los tributos laborales. De los tributos mencionados, el único que no se liquida mensualmente ni se determina sobre el concepto de remuneración laboral es el Impuesto a la Renta de quinta categoría de cargo de los trabajadores dependientes, dado

que se calcula en forma anual, pero se paga mensualmente (pagos a cuenta) y su base de cálculo es el concepto de renta de quinta categoría. A continuación, describimos el procedimiento general de determinación de este impuesto.

Cuadro 2: Cálculo de Impuesto a la Renta

	Quinta categoría (Trabajo Dependiente)
Pagos a cuenta: Retención a cargo de personas que paguen o acrediten rentas de cuarta y quinta categoría.	Un dozavo del impuesto que le corresponda tributar al trabajador sobre el total de las remuneraciones proyectadas en el año.
Deducciones	7 UIT
Tasas	Hasta 27 UIT: 15% 27-54 UIT: 21% Exceso de 54 UIT: 30%

⁴ Incluye comisión porcentual y prima de seguro dependiendo de cada AFP.

⁵ De acuerdo al procedimiento establecido en el cuadro de Impuesto a la Renta respectivo, con una deducción de siete Unidades Impositivas Tributarias [en adelante, UIT].

⁶ El porcentaje dependerá de si se contrata con EsSalud o una EPS (salud) y/o con la ONP o una EPS o compañía de seguros (invalidez, sobrevivencia o sepelio).

^I Nota del Editor: El acrónimo Sensico se refiere al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción del Perú.

^{II} Nota del Editor: El acrónimo Conafovicer se refiere al Comité Nacional de Administración del Fondo para la Construcción de Viviendas y Centros Recreacionales para los Trabajadores en Construcción Civil del Perú.

^{III} Nota del Editor: El acrónimo Senati se refiere al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial del Perú.

B. Derecho Tributario Laboral

Mientras que el Derecho Laboral regula las prestaciones subordinadas de un sujeto a otro a cambio de una retribución, en un régimen de ajenidad, el Derecho Tributario incide en los tributos que se generan sobre la relación laboral, así como el tratamiento que debe conferir el empleador a los pagos realizados a su personal.

La compleja regulación del sistema normativo exige la confluencia de una serie de normas aplicables para cada tributo, así como la existencia de entes reguladores de diferentes niveles. En el cuadro 4, resumimos el marco regulatorio aplicable a los tributos laborales.

El análisis de los puntos interdisciplinarios del Derecho puede denotar, ciertamente, relaciones de coordinación, complemento o subordinación. En nuestra opinión, hay ciertas instituciones del Derecho Laboral que han sido modificadas por las normas laborales y, en algunos casos, por la interpretación que ha realizado la Sunat, que han “desestabilizado” ciertas instituciones laborales y, en otras ocasiones, han desplazado la regulación laboral.

Por criterios de la Sunat, así como las normas tributarias que se han emitido en los últimos años, el Derecho Laboral se ha visto afectado. Hoy estamos ante un proceso de “tributarización” del Derecho Laboral; esto es, la adecuación y afectación de importantes instituciones del Derecho Laboral por el Derecho Tributario. Instituciones como la contratación directa

laboral (aplicación de la realidad económica), la intermediación laboral [detracción del Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) y ciertos supuestos de tercerización de servicios], los beneficios sociales (vacaciones, utilidades y cualquier pago a los trabajadores), los sistemas formales (llenado de planillas) y las reglas de fiscalización de personal, deben ser interpretadas o aplicadas en función de lo previsto en las normas tributarias o los criterios de la Sunat en detrimento de lo expuesto en las normas laborales y, principalmente, las instituciones del Derecho Laboral.

El objeto de las siguientes líneas consistirá en describir los principales temas que han sido materia de regulación tributaria o de interpretación de la Sunat –que se resumen en el siguiente cuadro– y que, a nuestro juicio, están afectando algunas instituciones del Derecho Laboral.

Cuadro 3: Preocupaciones de la Sunat

Tema	Aspectos
Contratación	Falsos locadores, cuarta y quinta categoría, informalidad
Aportes	Cálculo de aportes, base imponible (real + oculto)
Contratas de intermediación	Detracción de intermediación, empleador real, solidaridad, cuestionamiento del gasto laboral
Deducciones	Gasto laboral: General, razonable, necesario
Formalidades	Planillas electrónicas, formatos, plazos, crédito EPS

Cuadro 4: Base legal

Tributos	Normas Legales	Ente Recaudador/ Administrador
Impuesto a la Renta de quinta categoría	Código Tributario + Ley del Impuesto a la Renta	Sunat
EsSalud	Código Tributario + normas de EsSalud	EsSalud / Sunat
ONP	Código Tributario + normas de la ONP	ONP / Sunat
AFP	Normas del Sistema Pivado de Pensiones + Código Civil	AFP (supervisado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP)
EPS	Normas de EsSalud + normas aplicables a EPS	EPS (supervisado por la Superintendencia Nacional de Aseguramiento en Salud)
Senati	Código Tributario + normas de Senati	Senati
SCTR	Normas del SCTR + normas de EsSalud y EPS + normas de Seguros	Salud: EPS y EsSalud Pensiones: Compañías de seguros y ONP

II. LA TENDENCIA HACIA LA “QUINTIFICACIÓN DE LA RENTA”

El punto de partida para encontrarnos dentro del Derecho Tributario Laboral es determinar si estamos ante un contrato de trabajo, esto es, apreciar si, en realidad, hay los tres elementos de un contrato de trabajo: Prestación personal, subordinación y remuneración. Sin embargo, las normas tributarias han ido más allá.

A. La “rotura” de la división en la prestación de servicios.

De un punto interdisciplinario que mostraba un tratamiento uniforme entre los Derechos Laboral y Tributario, hemos pasado a un punto de diferenciación entre los Derechos Laboral y Civil con el Tributario. Veamos el desarrollo de esta reflexión.

La tradicional división de los contratos de prestación de servicios por cuenta ajena, basada en los Derechos Civil (prestación autónoma, contrato de locación de servicios) y Laboral (prestación subordinada o dependiente, contrato de trabajo), tenía un tratamiento similar en el Derecho Tributario en la clasificación de las rentas afectas al Impuesto a la Renta. Así, dentro de las rentas de cuarta categoría, se incluían a la retribución (honorarios profesionales) derivada de servicios autónomos (contrato civil), mientras que se consideraban como rentas de quinta categoría a la remuneración, suma que es la contraprestación de servicios subordinados (contrato laboral).

En nuestro ordenamiento, el contrato de trabajo se determina cuando se verifican sus tres elementos esenciales: Remuneración, prestación personal y subordinación (artículo 4 de

la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobada por el Decreto Supremo 003-97-TR). Esta definición tiene alcance general, pues ha sido reconocido también por el Tribunal Fiscal, el Tribunal Constitucional, Indecopi y hasta por las normas del Servicio Civil.

Sin embargo, se puede apreciar un proceso de “quintificación” de las rentas derivadas de la prestación de servicios por cuenta ajena, esto es, de una calificación de parte de las rentas de “cuarta categoría” como de “quinta categoría”. De este modo, la tradicional división en el tratamiento tributario de los ingresos de servicios por cuenta ajena ha quedado resquebrajado: Mientras que los Derechos Laboral y Civil presentan una distinción, en el Derecho Tributario una parte de la diferenciación ha desaparecido.

Hace unos años, se creó legalmente el sistema bautizado como “cuarta-quinta” que importa tratar como ingresos de quinta categoría (típicamente ingresan las rentas fruto del trabajo dependiente) cuando el ingreso provenga de un contrato de locación de servicios cuya prestación se ejecuta en el lugar y horario designados por el contratante y éste último asume los gastos que demanda la prestación de servicios. En suma, se alude a contratos de locación de servicios con rasgos sintomáticos de laboralidad.

Por otro lado, una modificación tributaria (Decreto Legislativo 945) ha establecido que se deben tratar como rentas de quinta categoría los ingresos que perciba un trabajador registrado en planillas, así como aquellos que se derivan de servicios prestados para la misma empresa bajo modalidades de cuarta categoría (honorarios profesionales). En el siguiente gráfico resumimos lo expresado:

Cuadro 5: Modalidad laboral-tributaria

Modalidad	Laboral	Tributario
Contrato de trabajo	Genera derechos laborales y pago de remuneración	Es renta de quinta categoría
Contrato de locación de servicios	No es laboral, salvo que exista desnaturalización	Es renta de cuarta categoría
Contrato de cuarta-quinta categoría	Hay lugar y horario subordinados, pero debe verse otros elementos, rasgos y manifestaciones de laboralidad	Es renta de quinta categoría
Contrato de trabajo y a la vez contrato de locación de servicios	Los ingresos por locación de servicios serán laborales si tales servicios son idénticos o similares	Todo es renta de quinta categoría
Contrato laboral de socios o familiares	Es remuneración	Puede ser dividendo si no es valor de mercado, no es gasto
Convenio de prácticas y capacitación juvenil	No es remuneración	No es renta de quinta categoría

Cuadro 6: Diferencias tributarias entre contratos

Tipo de contrato	Subordinación	Gastos asumidos por la empresa	Forma	Renta
Contrato de trabajo	Sí	Sí	Boleta de pagos	Quinta categoría
Locación de servicios	No hay autonomía	No es usual	Recibo por honorarios	Cuarta Categoría
Cuarta-quinta	Solo horario + lugar	Sí	Voucher o recibo por honorarios	Quinta categoría
Mercantil	No hay autonomía	No es usual	Factura	Tercera categoría

Así, se han incorporado como rentas de quinta categoría a los ingresos derivados de ciertos contratos de locación de servicios (los llamados “cuarta-quinta”), y aquellas retribuciones pagadas a profesionales que laboran para una misma empresa en planillas. Entonces, a partir de esta calificación tributaria, que rompe los esquemas civiles y también los propiamente laborales, es importante apreciar los efectos que estas modificaciones han ocasionado.

Ahora bien, podemos distinguir las diferencias entre los contratos de trabajo, de cuarta-quinta, de locación de servicios y comerciales a través del cuadro 6.

B. Conclusión a partir de un ejemplo de la Sunat de cuarta-quinta

Queremos finalizar este primer punto interdisciplinario con una reflexión de un ejemplo propuesto por la Sunat.

Mediante la Directiva 001-2001/SUNAT, publicada el 19 de enero de 2001, la Sunat estableció algunos ejemplos tipo para que los trabajadores pudieran determinar si el empleador había determinado correctamente el Impuesto a la Renta de quinta categoría. El caso 2, que se detalla, indicaba lo siguiente:

“Anita Quispe tiene un contrato para prestar sus servicios de secretaria a la Municipalidad de Chacaracero. No se encuentra registrada en planillas, pero la Municipalidad le fija el lugar y horario de trabajo, y le proporciona una oficina, una computadora y los útiles de escritorio que requiere para prestar sus servicios [...] De acuerdo a las normas tributarias, tus rentas son de quinta categoría (aunque no estés en planillas)”.

Como se aprecia, es un caso donde la persona percibe rentas de “cuarta-quinta” categoría y ha sido calificado como tal. Lo curioso de este ejemplo es que, en realidad, se trataría de una

persona que debería estar en planillas laborales bajo un contrato de trabajo (¿cómo una secretaria puede ser una trabajadora independiente?). Por consiguiente, sus rentas son de quinta categoría “pura o tradicional” (inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta) y no de “cuarta-quinta” (inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta); entonces, se originan los tributos laborales.

El enfoque del caso es, ciertamente, recaudatorio y se deja de lado los aspectos laborales. Si bien la fiscalización laboral escapa de la competencia de la Sunat, no puede dejar de reconocerse que existe un nivel de competencia en los temas laborales, en la medida que recauda parte de los tributos laborales. Por otro lado, desde nuestro punto de vista, no deberían colocarse ejemplos que, si bien parten de reconocer una lamentable realidad que es el “ocultamiento” de las relaciones laborales, no podrían convalidarse brindando una “certificación tributaria” de adecuada contribución (cuando estamos ante una relación simulada).

III. LA DETRACCIÓN DEL IGV DE LA INTERMEDIACIÓN ENCUBIERTA

A. La diferenciación entre la intermediación y la tercerización (*outsourcing*)

La Sunat ha aplicado el sistema de detracción del IGV (12%) a la intermediación laboral y aquellos servicios tercerizados (tercerización, *outsourcing* o descentralización productiva) encubiertos, y también a ciertos procesos válidos de tercerización (por ejemplo, fabricación de bienes por encargo). Lo expuesto confiere a la Sunat un mayor criterio discrecional en la determinación de los alcances de la intermediación laboral. En este caso, el Derecho Tributario, con fines recaudatorios, ha dictado una medida especial sobre los mecanismos de contratación laboral indirecta, esto es, la intermediación laboral.

Los supuestos en que se aplica la detracción se han ido ampliando con el transcurso del tiempo (la primera fue la Resolución de Superintendencia 131-2003/SUNAT del 28 de junio de 2003, luego la Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT, la Resolución de Superintendencia 258-2005/SUNAT y la Resolución de Superintendencia 056-2006/SUNAT), e ingresan dentro del denominado Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias al Gobierno Central.

Cabe anotar que también están sujetos a detracción los contratos de gerencia y los servicios relacionados con actividades empresariales (contabilidad, auditoría, publicidad, asesoría legal, asesoramiento empresarial y de gestión, limpieza de edificios, fabricación de bienes por encargo, entre otras). En estos casos taxativos de tercerización, también cabe detracción del IGV.

Entonces, estamos ante nuevos servicios afectos al sistema de detracción del IGV y que importa gravar con este sistema a ciertas actividades de tercerización. Ello, ciertamente, constituye una nueva diferenciación entre el tratamiento laboral y el tributario: La detracción del IGV afecta todos los servicios de inter-

mediación laboral (incluyendo los simulados) así como determinadas actividades de tercerización de servicios.

Este régimen entró en vigencia en julio de 2003 e importa que la Sunat prevé un procedimiento de detracción especial del IGV para la intermediación laboral, similar al que se aplica para el azúcar y los combustibles: Las empresas usuarias (las que reciben los servicios de intermediación laboral), deberán detraer el 12% del precio del servicio –el mismo que no podrá ser a un valor inferior al del mercado– pagado en el Banco de la Nación a nombre de las entidades de intermediación laboral. Hay ciertas actividades de tercerización que han sido incluidas dentro del sistema de detracciones del IGV, tal como veremos más adelante.

Es importante diferenciar servicios que califican como *services* o no. Recordemos que la contratación de una empresa de servicios ocurre cuando una empresa denominada de “intermediación”, debidamente registrada y autorizada por el Ministerio de Trabajo, cede “mano de obra” a otra empresa denominada “empresa usuaria”, para la realización de labores temporales, complementarias o especializadas.

Cuadro 7: Supuestos de la intermediación y la tercerización

Servicio	Supuestos
Intermediación laboral y tercerización	Se le llama así “a lo siguiente, independientemente del nombre que le asignen las partes: 1. Los servicios temporales, complementarios o de alta especialización prestados de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 27626 y su reglamento, aprobado por el Decreto Supremo 003-2002-TR, aun cuando el sujeto que presta el servicio: 1.1. Sea distinto a los señalados en los artículos 11 y 12 de la citada ley; 1.2. No hubiera cumplido con los requisitos exigidos por dicha ley para realizar actividades de intermediación laboral. 1.3. Destaque al usuario trabajadores que a su vez le hayan sido destacados. 2. Los contratos de gerencia, conforme al artículo 193 de la ley general de sociedades. 3. Los contratos en los cuales el prestador del servicio dota de trabajadores al usuario del mismo, sin embargo éstos no realizan labores en el centro de trabajo o de operaciones de éste último sino en el de un tercero”.
Fabricación de bienes por encargo (Tercerización)	Se denomina así a “aquel servicio mediante el cual el prestador del mismo se hace cargo de todo o una parte del proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien. Para tal efecto, el usuario del servicio entregará todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquéllos que se hubieran encargado elaborar, producir, fabricar o transformar. Se incluye en la presente definición a la venta de bienes, cuando las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien con los que el vendedor ha elaborado, producido, fabricado o transformado los bienes vendidos, han sido transferidos bajo cualquier título por el comprador de los mismos”.

Cuadro 8: Diferencias entre intermediación y tercerización

Materia	Intermediación	Tercerización
Tipo de servicio	Sólo hay destaque de mano de obra (provisión de mano de obra).	Se presta un servicio integral (puede incluir personal).
Poder de dirección	La empresa usuaria tiene facultades de dirección y fiscalización del personal.	Sólo hay coordinación. No hay poder de dirección sobre personal del tercero.
Tipo de actividad contratada	Complementaria Principal, Temporal, suplencia u ocasional) Especializada	Cualquier actividad principal
Autorizaciones	Indispensable del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo + ordinarias + especiales	Ordinarias + especiales
Planillas electrónicas	Se debe registrar	Se debe registrar
Detracción del IGV	Detracción del IGV (12%).	Solamente bajo algunos supuestos taxativos, o que exista simulación

Este régimen también se aplica a la intermediación laboral, y también a los servicios de tercerización, subcontratación u *outsourcing* si en los hechos se verifica un servicio de intermediación laboral (en mero destaque de mano de obra). Seguidamente, presentamos un cuadro que pretende remarcar las principales diferencias entre la intermediación laboral y la tercerización (*outsourcing*):

B. Detracción del IGV en intermediación: Casi un punto de encuentro

En este caso, debería existir un punto de encuentro entre la diferenciación laboral y tributaria. No debiera presentarse un tratamiento distinto pues se regula un mismo fenómeno, la intermediación laboral. Empero, la Sunat ya ha incorporado determinadas actividades de tercerización dentro de la detracción del IGV.

Entonces, en cada caso, se debe analizar si un servicio prestado por un tercero representa un mero destaque de personal o importa el cumplimiento de un servicio completo e integral por las consecuencias laborales (límites, solidaridad, laboralización directa, etcétera) y tributarias (detracción) que esta calificación representa. En suma, debe haber un tratamiento uniforme: No puede existir detracción del IGV sin que se califique el servicio como de intermediación laboral –y que se aprecien las reglas y límites que existen para el destaque de personal– o contar con una intermediación laboral sin que se produzca una detracción tributaria. Habría, entonces, casi un punto de encuentro, por ahora.

La referencia del Derecho Tributario al Laboral ha sido abordada por la Sunat. En efecto, en el

Informe 244-2003-SUNAT/2B0000 se analizan los supuestos de intermediación laboral a partir de lo expuesto en las normas laborales (Ley 27626 y complementarias) para fijar el ámbito de aplicación de las normas laborales.

De acuerdo con lo expresado, además de los casos de intermediación laboral permitidos por la legislación laboral, se incluyen los siguientes casos dentro de la detracción del IGV como intermediación laboral: (i) Servicios principales, no complementarios y no especializados; (ii) contratación de servicios sin cumplir requisitos previstos para la intermediación (por ejemplo, cuando en la práctica existe una intermediación laboral disfrazada de tercerización); (iii) destaque al usuario de trabajadores que a su vez le hayan sido destacados; y, (iv) contratos en los cuales el prestador del servicio dota de trabajadores al usuario del mismo, sin embargo, éstos no realizan labores en el centro de trabajo o de operaciones de éste último sino en el de un tercero.

En los cuatro supuestos descritos, hay algo en común: La infracción a lo dispuesto en las normas laborales. El hecho de que se cumpla con las normas de detracción del IGV no libera a una empresa de que se apliquen las consecuencias laborales: El trabajador puede invocar su laboralización directa, así como reclamarle beneficios sociales y el Ministerio de Trabajo aplicar la sanción administrativa.

De otro lado, se han incluido algunos supuestos de tercerización dentro de los casos de detracción del IGV: (i) Los contratos de gerencia, conforme al artículo 193 de la Ley General de Sociedades; (ii) servicios contables, jurídicos,

investigaciones de mercados y realización de encuestas de opinión pública, asesoramiento empresarial y de gestión, actividades de arquitectura e ingeniería y conexas, publicidad, investigación y seguridad, limpieza de edificios, actividades de envase y empaque; y, (iii) fabricación de bienes por encargo: Cuando el prestador de servicio se hace cargo de todo o una parte del proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien.

En estos casos, la tercerización genera la detracción del IGV, pero no necesariamente nos encontraremos ante un supuesto de simulación laboral. Será necesario determinar si en la práctica y hechos existen elementos que permiten apreciar que el prestador de servicios solamente brinda mano de obra (destaque de personal) que está bajo la dirección del contratante. Si se comprueban estos hechos, la sanción debería ser la laboralización dentro de la planilla del contratante, sin perjuicio de las sanciones administrativas.

Estamos ante uno de los temas que está “moviéndose” en el Derecho Laboral, pues el fenómeno de la externalización de los servicios laborales se aprecia en muchas empresas. Dicha externalización puede realizarse mediante un *outsourcing* (tercerización, contratas, etcétera) o una intermediación laboral. A nivel teórico, resulta clara la diferenciación pero, en la práctica, se presentan muchos supuestos donde las zonas grises son la característica común y el esfuerzo para distinguirlos debe darse, tanto por las consecuencias laborales como por el tratamiento laboral. Lo claro es que, desde que se ha implementado el sistema de detracción, la necesidad de las empresas por tener clara la diferenciación entre estos dos sistemas de contratación es ineludible así como la observancia de los requisitos para utilizar estas figuras.

IV. LAS REMUNERACIONES-RENTAS Y LA GENERALIDAD Y CAUSALIDAD DE LOS PAGOS (LOS GASTOS POR PLANILLA Y LA FACULTAD PREMIAL DEL EMPLEADOR)

A. La remuneración laboral y la renta tributaria

Pese a encontrarnos ante tributos laborales, no existe uniformidad en la determinación de la base de cálculo de los tributos y aportes laborales. En efecto, es necesario distinguir entre los conceptos de remuneración y renta del

trabajador, con independencia del carácter tributario o no de las aportaciones que venimos comentando. Las aportaciones solamente se determinan sobre los conceptos que califican como remuneración.

El artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral indica que es remuneración “[...] para todo efecto legal, el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

Además, es relevante tener en consideración lo expuesto en el artículo 10 del Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo, aprobado por Decreto Supremo 001-96-TR: “El concepto de remuneración definido por los artículos 39 y 40 de la Ley –hoy artículos 6 y 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral–, es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas”. En función a lo expuesto en las normas legales citadas, podemos indicar, resumidamente, lo siguiente:

- a. Las normas laborales señalan un concepto de remuneración genérico que se aplica a todo el ordenamiento jurídico, salvo la Ley del Impuesto a la Renta (nótese que no se indica el Derecho Tributario; por consiguiente, el concepto de remuneración descrito se aplicaría para los demás tributos y aportes).
- b. Se establece una presunción general sobre los alcances de la remuneración. La fórmula empleada es genérica, una suerte de presunción *iuris tantum*, sobre los conceptos e ingresos que percibe el trabajador, ya sea en dinero o en especie. Sobre esto último, al no existir un límite expreso, cabría un pago total en especie.
- c. Por otro lado, la remuneración es un concepto contraprestativo que se entrega a los trabajadores por los servicios que estos prestan y pueden ser utilizados para los fines que crean conveniente. Por ello, la norma anota que la remuneración es de libre disposición del trabajador.

Tal como hemos descrito en el capítulo de remuneraciones, las normas laborales detallan, en lista cerrada y taxativa, los conceptos que

no califican como remuneración. El artículo 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral indica que no son remuneraciones, para ningún efecto legal, los conceptos que aparecen detallados en los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 001-97-TR. Los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios disponen que no son remuneraciones una serie de conceptos: Algunos no tienen relación con la calificación de remuneración, pues constituyen condiciones de trabajo (movilidad, pasajes, gastos de representación, seguro privado de salud, alimentación, uniformes, entre otras), pero la gran mayoría de ellos representa una excepción al concepto genérico de remuneración pues podrían ser incluidos dentro de los alcances del artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral .

En efecto, se precisa que, por ejemplo, la asignación por cumpleaños no es remuneración; todos los años pueden entregarse una asignación por cumpleaños y ésta no sería remuneración. Igual sucede con la asignación por aniversario de la empresa, la asignación –que puede ser mensual– por educación del trabajador o de sus hijos, la participación en las utilidades –legales o convencionales–, el valor de las canastas de Navidad o del Día de las Madres, etcétera. Inclusive, estos conceptos pueden tener reglas para la determinación basadas en el desempeño y rendimiento del trabajador y no ser remunerativos, pues aquí no son relevantes las razones o formas de pago, sino la naturaleza

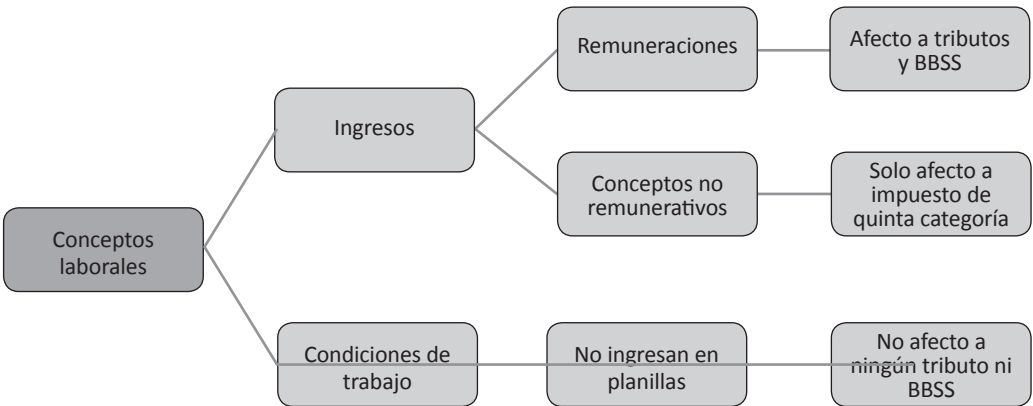
del beneficio. Si no hubiera mención legal, los conceptos descritos serían considerados como remuneración “para todo efecto legal”.

Ahora bien, la lista de conceptos no remunerativos no es aplicable para la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, dado el concepto genérico que maneja la Ley del Impuesto a la Renta (literales a y b del artículo 34), los conceptos descritos son rentas de quinta categoría de cargo de los trabajadores. La Ley del Impuesto a la Renta establece, entonces, un concepto mucho más amplio que la Ley de Productividad y Competitividad Laboral: El concepto de renta tributaria desborda y supera los alcances de la remuneración laboral del trabajador⁷. Por ejemplo, las utilidades, la gratificación extraordinaria, el valor de la canasta de navidad, entre otros beneficios, no califican como remuneración, pero sí son renta tributaria.

Cabe indicar que, sobre las gratificaciones extraordinarias otorgadas por razones diferentes, éstas no pueden ser consideradas como conceptos remunerativos por haber sido otorgadas periódicamente, ya que la Ley laboral exige regularidad en el pago⁸, por tanto no sujeto a aportes (EsSalud) y descuentos (pensiones).

En resumen, se entregan a los trabajadores ingresos y condiciones de trabajo. Los ingresos pueden ser remunerativos o no remunerativos, y las condiciones de trabajo son simplemente gastos laborales (no son ni remuneraciones ni rentas de quinta categoría), tal como se describe en el siguiente gráfico.

Cuadro 9: Afectación de condiciones laborales



⁷ Sin embargo, en un supuesto cuando menos, un concepto no es renta, pero sí remuneración. De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, es posible que el valor de la vivienda proporcionada a un trabajador extranjero no califique como renta durante los tres primeros meses; empero, normalmente, el valor de la vivienda sí debería ser considerado como remuneración.

⁸ CAS 2083-2004-LIMA.

B. La deducción de gastos: Los criterios tributarios

Las normas tributarias (Decreto Legislativo 945) han reforzado cierto criterio del Tribunal Fiscal y de la misma Ley del Impuesto a la Renta, sobre los pagos a los trabajadores que se pueden considerar como gastos. Centralmente, se exige que sean generales y se relacionen con la actividad productiva; ello, pese a las facultades que tiene el empleador para realizar pagos a los trabajadores y que, en muchos casos, está reconocida por las normas laborales (la concesión de una gratificación extraordinaria, por ejemplo).

De acuerdo con lo establecido por las normas vigentes, para que sean considerados como gastos los conceptos entregados a los trabajadores, deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada y cumplir con tres criterios centrales: (i) De razonabilidad en relación a los ingresos del contribuyente; (ii) de generalidad, esto es, un criterio general, impersonal, abstracto en la entrega de un beneficio; y, (iii) ciertamente, debería existir algún nexo de conexión entre el beneficio que se otorga y la generalidad a la que se dirige.

Se entiende por conceptos convencionales o autónomos adicionales a la remuneración ordinaria a: Los aguinaldos, las bonificaciones, las gratificaciones y las retribuciones que se acuerden al personal, lo que incluye los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. También se consideran como tales los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de distinta naturaleza como salud, recreación, culturales y educativos; así como los gastos por enfermedad.

En este caso, consideramos que la norma tributaria desborda el ámbito laboral al exigir un criterio de generalidad y causalidad cuando las disposiciones laborales permiten la entrega de conceptos a uno o más trabajadores. Por ejemplo, la gratificación extraordinaria, contemplada como un concepto no remunerativo en el literal a del artículo 19 de la Ley

de Compensación por Tiempo de Servicios, en su Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo 001-97-TR, puede entregarse a uno o más trabajadores y no se exige una “exposición” de la causa por la cual se entrega (recuérdese que es una liberalidad); pese a ello, si una empresa abonara una gratificación extraordinaria a un trabajador, las disposiciones tributarias prevén la posibilidad de que tal suma no sea reconocida como un gasto⁹. De esta forma, este tratamiento tributario podría motivar que las empresas dejen de pagar una gratificación extraordinaria a sus trabajadores por el riesgo a un desconocimiento del gasto.

En todo caso, consideramos que es posible afirmar que la generalidad no solamente comprende aquellos casos donde se entrega un beneficio a todo el personal, sino los supuestos donde los receptores del beneficio son: (i) Los que pertenecen a un grupo o categoría laboral, como por ejemplo, todos los obreros, funcionarios, expatriados, entre otros; (ii) quienes cumplen determinados parámetros, como los que alcanzaron sus metas y objetivos, premio al mejor trabajador, etcétera; e, inclusive, (iii) cuando se trata de un beneficio a un específico trabajador y existen razones objetivas derivadas de criterios razonables y naturalmente de la facultad premial del empleador, como por ejemplo, un sorteo o un reconocimiento al mejor trabajador del año. Desde la perspectiva laboral, podríamos indicar que, en aquellos casos donde no se aprecie una discriminación laboral carente de explicaciones objetivas, se debería admitir una deducción del gasto tributario en tanto que las normas tributarias buscan, centralmente, controlar la arbitrariedad de las empresas. En otras palabras, existiría una coincidencia entre las normas laborales (principio de igualdad en el trato) y tributarias (generalidad en el gasto)¹⁰.

Por ejemplo, el Tribunal Fiscal declaró nula una fiscalización que cuestionaba el gasto efectuado sobre un grupo de trabajadores e indicó (Resolución del Tribunal Fiscal 2506-2-2004) que la generalidad del gasto observado debió verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o, condición similar. Dentro de esta perspectiva, bien podría ocu-

⁹ Un estudio sobre las gratificaciones extraordinarias puede verse en: CANOVA TALLEDO, Karla. “Tratamiento laboral y tributario de las gratificaciones extraordinarias”. En: Revista Soluciones Laborales. Lima: Gaceta Jurídica. 2008.

¹⁰ Sobre este tema, puede verse: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros”. En: Ius Et Veritas 45. Lima: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. pp. 45 y siguientes.

rrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona o más¹¹, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad. Asimismo, aun cuando el gasto observado cumpliera con la característica de generalidad y, por tanto, calificara como renta gravable de quinta categoría, sería deducible en la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

El Tribunal Fiscal también ha tenido la oportunidad de pronunciarse respecto a los gastos por educación, refrigerio y movilidad supeditada a la asistencia (Resolución del Tribunal Fiscal 9197-3-2007), señalando que los gastos por educación deben ser acreditados documentariamente, requisito necesario para que dicho concepto no forme parte de la remuneración computable. Asimismo, ha indicado que el refrigerio debe ser sustentado, y aunque el monto otorgado sea razonable, para que dicha asignación sea considerada como refrigerio y no como alimentación principal, es necesario que se acredite que efectivamente estos sean utilizados por dicho concepto. Por último, respecto de los montos por transporte, aunque razonables, se debe sustentar que se encuentra supeditado a la asistencia del trabajador a su centro de labores.

En suma, la facultad “premio” —derivada de su facultad de dirección— que tiene el empleador¹², tendría que cumplir ciertos requisitos y, de otro lado, las políticas de compensaciones de gestión humana tendrían que elaborar criterios generales y con “causalidad” para que los premios, gratificaciones, entre otros beneficios que se entreguen al personal no sean cuestionados desde el punto de vista tributario.

Creemos, en suma que, en este caso, las facultades del empleador (institución laboral) se han visto afectadas por el tratamiento de las normas del Derecho Tributario.

C. Gasto deducible al cese: Criterios tributarios

Al término de la relación laboral se pueden entregar estos conceptos no remunerativos: Gra-

tificación o liberalidad (suma graciosa), incentivos para constitución de empresa o indemnización por despido arbitrario. Sin embargo, el primer concepto califica como renta de quinta categoría mientras que los dos segundos no ingresan en el cálculo de la indicada renta.

La Ley del Impuesto a la Renta establece un límite respecto de los montos no sujetos a rentas que se pueden otorgar al trabajador, equivalente a la indemnización que correspondería en caso de despido arbitrario. En este caso, el exceso estaría afecto a renta de quinta categoría (Resolución del Tribunal Fiscal 7187-3-2012), en el marco de las alternativas previstas en el inciso b del artículo 48 del Decreto Supremo 003-97-TR y en aplicación de los programas o ayuda a que hace referencia el artículo 47 del Decreto Supremo 002-97-TR, que se refiere a sumas entregadas con la finalidad de promover el empleo propio dentro del marco de una negociación entre empleador y trabajador (incentivo para la constitución de nueva empresa).

Las normas laborales permiten la entrega de variados conceptos al finalizar la relación laboral, suma graciosa compensable, reguladas en el Decreto Legislativo 650, incentivo para la constitución de nueva empresa regulada en artículo 47 del decreto Supremo 002-97-TR, Ley de Formación y Promoción Laboral, y en caso de despido arbitrario, la respectiva indemnización.

La compensación graciosa supone que el empleador otorga a favor de su trabajador una suma de dinero en forma liberal, pura, simple e incondicional y que si posteriormente se determina un adeudo a favor del mismo trabajador, ese dinero entregado graciosamente le serviría para compensar eventuales reclamos posteriores (siempre que se señale expresamente que el beneficio es compensatorio); mientras que el incentivo económico que otorga el empleador a favor de su trabajador para que renuncie, es una figura distinta (CAS 069-2002-Arequipa). Si bien, laboralmente, ambos conceptos no son considerados remuneración computable, tributariamente, la

¹¹ En la Resolución del Tribunal Fiscal 02230-2003, se refirió a los gastos ajenos al giro del negocio en atención al seguro de asistencia médica otorgado sólo al gerente y no con carácter general a todos los trabajadores de la empresa. Sobre este tema, se destacó que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores.

¹² Sobre este tema, puede verse el texto clásico de DEVEALI, Mario. “Tratado de Derecho del Trabajo”. Tomo II. Buenos Aires: Editorial La Ley. 1972. p. 573.

compensación graciosa se encuentra afecta al impuesto a la renta mientras que el incentivo para la constitución de nueva empresa, no está afecta a renta, hasta el monto correspondiente a la indemnización por despido arbitrario que le correspondería al trabajador.

Esto significa que cuando se evalué un programa de incentivos para el cese, se debe procurar establecer un concepto preciso que calce con los requisitos tributarios para no tener contingencias, según se aprecia de la Resolución del Tribunal Fiscal 9324-1-2004:

“[...] que ha aceptado otorgarle la ayuda económica solicitada a título de gracia y bajo los alcances del artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y la finalidad establecida en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral;

Que de los documentos antes expuestos se establece que el importe de dinero otorgado [...] a la recurrente, tenía por objeto promover la constitución de una pequeña empresa [...]”.

En el ámbito tributario, como en el laboral¹³, la suma graciosa compensable no es compatible con el incentivo para constituir nueva empresa, ya que dentro del procedimiento tributario se dilucidó la naturaleza del monto otorgado al trabajador. Es decir, una liberalidad compensable se considera como renta de quinta categoría y es un pago a cuenta ante un reclamo posterior; empero, en rigor, no cabe que el incentivo para constitución de empresa sea considerada como renta de quinta categoría, pero no es compensable ante un reclamo posterior.

V. PRESUNCIONES LABORALES DE LA SUNAT

Las modificaciones laborales al Código Tributario otorgaron nuevas facultades a la Sunat para la determinación de tributos laborales (Decreto Legislativo 981). Estas facultades no las tienen ni el Ministerio de Trabajo ni el Poder Judicial. Actualmente, sólo uno de cada cuatro trabajadores dependientes está registrado en planillas; esto es, tiene acceso a la seguridad social (salud y pensiones) y beneficios sociales, mientras que el resto está fuera de planillas y no tienen seguridad social ni derechos laborales¹⁴.

La presunción laboral de la Administración Tributaria supone que cuando se compruebe que una empresa ha omitido registrar trabajadores en planillas, pero no se cuenta con elementos probatorios para acotarla, se podrá presumir el monto de las remuneraciones y los periodos laborados por el trabajador. El monto de las remuneraciones será, sucesivamente, el mayor que se registre, el correspondiente a un compañero que realiza la misma función, el aplicable a un trabajador de otra compañía del sector con similar volumen de operaciones o, en su defecto, la remuneración mínima vital. El período mínimo de acotación será seis meses y, para un trabajador a plazo fijo, tres meses. Sólo si la empresa demuestra claramente que las remuneraciones y periodos son diferentes, se dejará sin efecto la presunción¹⁵.

Los jueces laborales y los inspectores de trabajo no tienen esta prerrogativa. Ellos sí deben sustentar de manera adecuada las remuneraciones y periodos sin que sea posible

¹³ Puede verse: CAS 100-2002-AREQUIPA; CAS 069-2002-Arequipa; CAS 879-200-La Libertad; CAS .2279-97; CAS 469-2001 del Santa; CAS 1123-97-SULLANA.

¹⁴ Sobre este tema, puede verse el siguiente artículo: RODRIGUEZ GARCIA, Fernando. “Presunción de remuneraciones aplicada por la Sunat y su relación con la planilla electrónica”. En: Soluciones Laborales. Lima. Enero de 2008.

¹⁵ El artículo 72-D del Código Tributario señala sobre la presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar trabajadores lo siguiente: “Cuando la Administración Tributaria compruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

(a) Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso que el deudor tributario no presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por ésta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.

(b) De no encontrarse remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar en los registros o declaraciones juradas del deudor tributario, se tomará en cuenta la información de otras entidades empleadoras de giro y/o actividad similar que cuenten con similar volumen de operaciones.

aplicar las simples y contundentes reglas de presunción descritas. Más todavía, si por la presunción la Sunat ordena el pago de tributos laborales, el Ministerio de Trabajo no podría imponer una multa ni mucho menos el trabajador cobrar sus beneficios sociales, pues cada entidad del Estado es autónoma y la actuación tributaria no es vinculante.

La regulación estatal e intervención de Sunat en la tributación laboral han tenido un desarrollo vertiginoso en los últimos años: Hoy recauda y fiscaliza los tributos laborales, reguló las rentas de cuarta-quinta categoría, obliga a la detracción del IGV a las services, interviene en las planillas electrónicas, pone límites a determinados gastos tributarios y ahora tiene las presunciones laborales. La presunción otorgada, en nuestra opinión, atenta contra los principios constitucionales de presunción de inocencia que se verá en el siguiente acápite.

Sin duda, la actuación de la Sunat es importante para elevar la recaudación tributaria y mejorar la formalización laboral. Sin embargo, las políticas del Estado deben proveer de facultades equilibradas a todos los organismos responsables. Además, pensamos que debe brindarse mayor atención a la problemática central: Más presupuesto para el Ministerio de Trabajo, mayor fiscalización, normas de acceso progresivo a beneficios laborales, incentivos para el cumplimiento laboral, entre otros. En suma, es más sencillo cobrar tributos que obtener la tutela de los derechos fundamentales, como son los laborales. Es necesario

equilibrar estos niveles de actuación del Estado para lo más importante: tener trabajadores en planillas, con seguridad social, beneficios sociales mínimos y derechos laborales básicos.

VI. FISCALIZACIONES LABORALES DE SUNAT: LA ACREDITACIÓN DEL CONTRATO DE TRABAJO

A. Las fiscalizaciones laborales de Sunat

La Sunat está realizando algunas visitas inspectivas laborales a las empresas, principalmente de tres tipos. En primer lugar, determinando si los trabajadores deben o no estar en planillas (principalmente trabajadores contratados bajo locación de servicios, es decir, honorarios profesionales). En segundo lugar, apreciando si los conceptos pueden ser o no remunerativos (especialmente para fiscalizaciones a las aportaciones a EsSalud). Por último, cuestionando los gastos laborales (para que se abone un mayor impuesto a la renta de tercera categoría).

En relación a la fiscalización para determinar quiénes deben estar en planillas, replicamos una práctica de Sunat: Reparte una encuesta a cada trabajador para que detalle su jornada, horario, tipo de contrato, forma de trabajo, ubicación en la empresa, etcétera. La finalidad es determinar si hay trabajadores bajo contratos no laborales encubiertos e imponer una acotación por tributos laborales. Consideramos que estas fiscalizaciones —que, en ciertos casos, son más eficaces que las realizadas por el Ministerio de Trabajo— deben llevarse a cabo en cau-

(c) En ningún caso, la remuneración mensual presunta podrá ser menor a la remuneración mínima vital vigente en los meses en los que se realiza la determinación de la remuneración presunta.

Para efectos de determinar el período laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho período es menor de seis meses, con excepción de:

i. Los trabajadores de las empresas que inicien actividades y tengan menos de seis meses de funcionamiento, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor al número de meses de funcionamiento.

ii. Los trabajadores de empresas contratados bajo contratos sujetos a modalidad, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor de tres meses.

Las remuneraciones determinadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones de acuerdo a lo señalado en el párrafo siguiente; y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, cuando corresponda.

Sólo se considerará que la remuneración mensual presunta será base de cálculo para las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en el caso que el trabajador presente un escrito a la Sunat donde señale que se encuentra o que ha optado por pertenecer al Sistema Nacional de Pensiones. El pago del aporte será de cargo de la entidad empleadora en su calidad de agente de retención.

De corresponder la realización del pago a cuenta vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría por la remuneración mensual presunta, éste será de cargo de la entidad empleadora.

Se entiende como entidad empleadora a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación cesantía, incapacidad o sobrevivencia".

tela del principio de presunción de inocencia constitucional, de tal manera que no se afecten los derechos de las compañías fiscalizadas. Ciertamente, el objetivo de la fiscalización de Sunat es diferente de los que tiene el Ministerio de Trabajo, como se resume en el cuadro 10.

Como sabemos, desde julio de 1999, la Sunat se encarga de la fiscalización de parte de los tributos laborales, esto es, aquellos que se derivan de los contratos de trabajo (aportes a EsSalud, ONP, Seguro de Riesgo EsSalud), además de la que ya ostentaba (Impuesto a la Renta de quinta categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad pero este último ya está derogado).

La Sunat ha ingresado a ciertos centros de trabajo para que los trabajadores respondan unas preguntas relacionadas con la forma de cómo prestan sus servicios. Tenemos entendido que el ingreso se produjo casi al final de la jornada laboral y funcionarios de la Sunat repartieron una encuesta entre el personal que se encontraba laborando para responder aspectos como: Vinculación contractual (contrato de locación de servicios o laboral), jornada y horario de trabajo, actividades desarrolladas

con detalle de las etapas de las mismas, forma y período de pago de la retribución laboral, precisión sobre turnos de trabajo, indicación si es destacado por una empresa de servicios especiales, constancia del pago, control de asistencia, tipos de sanciones recibidas, etcétera.

El objetivo de esta fiscalización es claro: Determinar si las personas que se encuentran en el centro de trabajo están vinculadas por un contrato de trabajo con la empresa fiscalizada. Las preguntas pretenden que se aprecie cómo, cuándo, dónde y de qué manera se prestan los servicios contratados y, de esta forma, determinar la existencia o no de la subordinación o dependencia jurídica.

Este requerimiento cuenta con una lista de documentos e informaciones que el empleador está obligado a exhibir o presentar ante el auditor¹⁶. Asimismo, el requerimiento va acompañado de un cuestionario dirigido al personal¹⁷ presente al momento de la inspección; así como al representante del empleador¹⁸. La información que recabe Sunat sólo servirá para efectos de identificar si es que se realizó o no la contribución correspondiente,

Cuadro 10: Fiscalizaciones Laborales y Tributarias

Materia	Sunat	Ministerio de Trabajo
Ámbito	Tributos Laborales	Relación laboral + derechos laborales
Alcance	Pasado: pago de tributos	Pasado, y centralmente futuro
Denuncia	Usualmente por iniciativa de Sunat	Casi todas: denuncia de parte
Facultades	Todas que permitan detectar incumplimiento	Todas que permitan detectar incumplimiento
Normas	Código Tributario + normas laborales	Ley de Inspección + Normas laborales
Proceso	Cuestionamiento Sunat + Tribunal Fiscal + Poder Judicial	Cuestionamiento MTPE + Poder Judicial

¹⁶ Entre otros, los documentos laborales requeridos por Sunat son: La planilla de Pagos del periodo requerido, boletas de Pago del periodo requerido, convenios de modalidades formativas, resumen detallando las retenciones de cuarta categoría, así como el concepto de la prestación del servicio, adjuntando los recibos por honorarios profesionales y contratos de locación de servicios, de ser el caso, y tarjetas de entradas y salidas de personal, u otro medio de control de asistencia del personal por el periodo requerido, etcétera.

¹⁷ Entre las preguntas que se hacen al trabajador, hemos podido destacar las siguientes: ¿A partir de qué fecha ocupa el cargo?; describa brevemente ¿cuáles son las labores que realiza, indicando quien le proporciona los materiales para la ejecución de su labor?; ¿cuál es la relación laboral que existe entre usted y el contribuyente?; ¿quién es el responsable del pago de su retribución?; ¿con qué periodicidad?; ¿ha estado sujeto a algún descuento?; ¿cómo es el control del ingreso y salida al centro de labores?; ¿cuántas horas diarias labora Usted en la empresa?; ¿le pagan horas extras?; ¿ha percibido gratificaciones?.

¹⁸ Entre las preguntas que se hacen el representante del empleador hemos podido ubicar las siguientes: ¿Ha firmado algún contrato de trabajo o locación de servicios con el contribuyente?; ¿cuál es la principal actividad económica que desarrollan?; ¿cuál es la relación que existe entre ustedes y las personas presentes? ¿han firmado algún tipo de contrato con esas personas?; ¿cuál es el horario de trabajo que estas personas deben cumplir?; ¿en qué documento se deja constancia el pago efectuado a esas personas?; y, ¿cómo se sanciona a los trabajadores en caso de incumplimiento de sus labores?

pero no para advertir a los trabajadores que la contribución realizada les brinda derecho a determinadas prestaciones, entre ellas, la de la seguridad social. Ciertamente, en virtud del convenio entre Sunat y el Ministerio de Trabajo, es posible que se utilice las fiscalizaciones laborales de la Sunat para efectos de que el Ministerio de Trabajo aprecie el cumplimiento de la normativa propiamente laboral.

Como se conoce, en el Derecho Laboral los hechos son lo determinante para concluir si nos encontramos o no ante una relación laboral, por encima del contrato de locación de servicios y los recibos por honorarios profesionales que se suscriban. A ello, se le denomina principio de primacía de la realidad: Cuando en los hechos se aprecia la existencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, se generan los derechos y beneficios sociales laborales y, además, la obligación de pago de los tributos laborales. En este sentido, la Sunat pretendería apreciar si, en los hechos, existe un contrato de trabajo, para con posterioridad determinar la existencia de un adeudo por los tributos laborales que recauda o desconocer todo el gasto imputado como de cuarta categoría (los pagos efectuados por locación de servicios) por la empresa fiscalizada.

Por otro lado, la Sunat está revisando los conceptos que se entregan a los trabajadores como no remunerativos o condiciones de trabajo para apreciar si califican como remuneraciones (afectando especialmente los aportes a EsSalud), o si realmente es necesaria la entrega de los conceptos a los trabajadores (para cuestionar el gasto laboral). Especialmente sobre lo primero, creemos que es relevante que la Sunat tenga en cuenta que estamos ante categorías laborales para la determinación de los conceptos afectos a las aportaciones a EsSalud.

Así, por ejemplo, la escolaridad, movilidad, utilidades adicionales, canastas de navidad, asignaciones por aniversario, entre otros, son conceptos no remunerativos que se pueden entregar (ocasional o reiteradamente¹⁹) a los trabajado-

res por desempeño individual o colectivo, consecución de metas individuales o colectivas, resultados del negocio o de un área, entre otros. Lo expresado es relevante porque en ocasiones la administración tributaria está considerando, indebidamente, que los conceptos no remunerativos no pueden ser entregados sobre la base del desempeño del trabajador en tanto que estamos ante una retribución por los servicios laborales (bonos) que deben ser considerados como remuneraciones. A nuestro modo de ver, las normas permiten que las utilidades adicionales o voluntarias se entreguen con carácter contraprestativo y no se convierten en remuneraciones porque las normas han excluido a las utilidades, escolaridad, canastas de navidad, y otras del concepto de remuneraciones, sin importar el origen o sustento de las mismas.

B. Facultades de fiscalización: Presunción de certeza

Sin duda, lo central en las inspecciones es apreciar si procede la aplicación del principio de "Primacía de la Realidad" (Realidad Económica, en los términos del Título Preliminar del Código Tributario). Este principio impone la necesaria confrontación de los actos formales (contratos, documentos y denominaciones) con la realidad material del trabajo, privilegiando en caso de discordancia a esta última. Ello será aplicable, especialmente, en la determinación de la existencia del vínculo laboral, sobre todo en el caso de celebración de contratos de locación de servicios que encubren verdaderas relaciones laborales. La primacía de la realidad también incide en el ejercicio de las facultades que le permitan tener suficiente conocimiento de la realidad del trabajo; por ejemplo, interrogatorio de trabajadores o terceros.

Ciertamente, las normas otorgan a la Sunat facultades para realizar cualquier investigación, solicitar la presentación de la declaración jurada anual de impuesto a la renta y de cualquier otro documento relacionado a la materia de inspección. Las constataciones de la Sunat gozan de una presunción de veracidad²⁰ que

¹⁹ El único concepto no remunerativo que, con su reiteración, se convierte en remuneración son las gratificaciones extraordinarias en tanto que la exclusión está en la ocasionalidad del pago.

²⁰ Al respecto pueden verse: VÁZQUEZ GONZÁLEZ, Ignacio (Coordinador); BERNARDO JIMÉNEZ, Ignacio; CALVENTE MENÉNDEZ, Juan; GÁMEZ OREA, Manuel, GONZÁLEZ DE LENA ÁLVAREZ, Francisco y Antonio LAIN DOMÍNGUEZ. "La inspección de trabajo y seguridad social". Pamplona: Editorial Aranzadi. 1999. Ver también: GARCIA, María. "La presunción de certeza de las actas de inspección de trabajo y Seguridad Social". Valencia: Editorial Tirant lo Blanch. 1999. Además: GONZÁLEZ BIEDMA, Eduardo. "La inspección de trabajo y el control de la aplicación de la norma laboral". Pamplona: Editorial Aranzadi. 1999.

se deriva del carácter especial del Derecho Laboral: La llamada “fugacidad” y urgencia de los hechos que motivan una inspección suele importar que se tenga que conferir una presunción legal de validez a las afirmaciones del fiscalizador (por ejemplo, el trabajo de un extranjero que solamente puede ser apreciado por una constatación directa, ante la ausencia de otros medios probatorios). Ciertamente, a lo dicho habría que incorporar la labor de los fiscalizadores que deben actuar con objetividad, razonabilidad y equidad. En nuestro ordenamiento, lo expresado se concreta en el carácter de “instrumento público” que se confiere a la constatación de un Auditor de la Sunat.

C. La presunción de inocencia del empleador

Las fiscalizaciones tributarias laborales no deben vulnerar la garantía constitucional de la presunción de inocencia. Esta garantía está consagrada en el artículo 24, literal e de nuestra Constitución y, de conformidad con la interpretación y aplicación que ha realizado el Tribunal Constitucional en innumerables casos, inclusive para meros actos entre particulares, nadie puede ser sujeto de sanción penal o administrativa si previamente el Ministerio Público o, en este caso, la Administración, no ha demostrado la responsabilidad del administrado. Como se aprecia, la presunción de inocencia resulta aplicable a todo ejercicio de la potestad de sanción que ejerce la Administración, y ella demanda que, previo al ejercicio de dicha potestad, la autoridad demuestre fehaciente e indubitadamente que se ha incurrido en una infracción.

Ahora bien, esta exigencia de señalar los hechos o pruebas en general que configuran las infracciones es más intensa, todavía, cuando

se trata de la aplicación del principio de la primacía de la realidad para determinar la existencia de una relación laboral. Es claro que para aplicar cualquiera de las presunciones legales relativas contenidas en la ley, es necesario que en forma previa se acrediten los hechos sobre los cuales se aplicará la presunción. Si ello no se cumpliera, la autoridad inspectiva no podría nunca aplicar la presunción²¹.

Ante lo expuesto, la presunción de certeza de las constataciones de Sunat debe tener un límite, y éste es el derecho fundamental de las personas, concretamente, la presunción de inocencia del empleador. Así, ante un conflicto probatorio, la constatación de Sunat debiera ser una prueba como cualquier otra. En esta línea, la jurisdicción tendrá que apreciar todas las pruebas en conjunto (libre valoración de las pruebas) para obtener un criterio que respalde la emisión de una sentencia.

D. Planillas electrónicas (PDT): El mecanismo de fiscalización

Mediante Decreto Supremo 015-2005-TR y que luego ha tenido algunas modificaciones, se ha creado el Registro de Trabajadores y prestadores de servicios, cuya recepción está a cargo de la Sunat, a partir del 1 de enero de 2008²². Este sistema que se ha consolidado con la aprobación de la “planilla electrónica²³”, aprobada mediante Decreto Supremo 018-2007-TR y que luego ha tenido algunas modificaciones, obliga al cierre de los libros manuales llevados de acuerdo al Decreto Supremo 001-98-TR, y cuyo uso es obligatorio para todos los empleadores que cuenten con uno o más trabajadores; y es gestionado por Sunat.

De acuerdo a esta norma, para una mejor labor fiscalizadora y una disminución de costos

²¹ El Tribunal Fiscal, en reiteradas ocasiones ha señalado que la conclusión de laboralidad sobre una prestación de servicios está supeditada a la demostración por parte de la Administración de los elementos esenciales del contrato de trabajo. Al respecto, en el Expediente 673-97 indicó “[...] que del análisis de la documentación que obra en autos, no se puede inferir que la profesional se encuentre sujeta a la dirección del empleador para prestar el servicio de regencia, no habiéndose aportado en el caso de autos elementos que permitan determinar el requisito de la subordinación”. En otra ocasión, de manera más contundente señaló (Expediente 1753-99): “El Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones 24148, 24011 y 24646, ha establecido que para identificar una relación laboral no sólo se debe acreditar que la prestación de servicios es de carácter regular y continuo, sino que básicamente debe acreditarse la existencia de subordinación y exclusividad para con el empleador”.

²² Un estudio sobre las planillas electrónicas puede verse en: MEJIA MADRID, Renato. “Planilla electrónica. Obligaciones derivadas de su presentación”. En: Revista Soluciones Laborales. Lima: Gaceta Jurídica. 2008.

²³ La planilla electrónica se encuentra conformada por la información del Registro de Información Laboral (T-Registro) y la Planilla Mensual de Pagos (Plame).

mediante la utilización de la tecnología, los empleadores deben cumplir con remitir mensualmente, por vía electrónica los formatos que alimentan el referido registro. Este sistema reemplaza a la utilización de los libros de planillas convencionales.

Si bien la obligación formal de los empleadores es ante el Ministerio de Trabajo para garantizar la seguridad y confidencialidad de la información a ser suministrada, la recepción de las planillas electrónicas está a cargo de la Sunat, que es la entidad que cuenta con el soporte tecnológico necesario. La obligación se considera cumplida en la fecha en la cual se envíen los datos vía electrónica a la Sunat.

A diferencia de las planillas convencionales, en este registro se incluye, además de la información de personal dependiente (trabajadores), la información referida al personal independiente (prestadores de servicios), tanto de entidades públicas como privadas. Se incluye a los contratados bajo locación de servicios, cuarta-quinta, practicantes, etcétera.

La obligación de llevar este registro corresponde a quien emplee uno o más trabajadores y/o prestadores de servicios. De tal manera que quienes tienen trabajadores mantienen el sistema de planillas establecidos en la legislación laboral actual. Tampoco se ha incluido en esta obligación a los trabajadores del hogar. Cabe resaltar que la norma actual

sobre planillas mantiene su vigencia en lo referente al pago de remuneraciones, entrega y conservación de boletas, si cuentan con trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada.

En el cuadro 11, resumimos las diferencias principales entre el anterior libro de planillas y las actuales las planillas electrónicas:

VII. INCIDENCIA TRIBUTARIA EN LAS RESOLUCIONES JUDICIALES

No pocas veces se ha tocado el tema de cómo proceder respecto a la ejecución de una sentencia laboral que ordena el cumplimiento de pagos, reintegros o reconocimientos de derechos patrimoniales a los trabajadores.

Dado que los descuentos por pensiones o rentas –cuando el monto supere las siete UIT– son asumidos por el trabajador, a no ser que el empleador voluntariamente decida asumir dichos montos, lo expuesto colocaría al empleador ante dos situaciones: (i) Realizar el pago ordenado en sentencia sin deducir los descuentos de ONP o AFP y pagos por impuestos; o, (ii) realizar el pago deduciendo todos los conceptos que la Ley exige (pensiones y renta).

Frente a esta interrogante, el Tribunal Constitucional ha señalado en forma reiterada que “[...] mediante el derecho a que se res-

Cuadro 11: Modernización del sistema de planillas

Materia	Libro de planillas	Planillas electrónicas
Soporte	Libro de planillas físico	RTPS electrónico
Autorización	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo	No es necesario
Presentación	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo / Sunat
	Al solicitar autorización y con la declaración anual	Presentación mensual
Ámbito	Trabajadores	Más que trabajadores
Obligatoriedad	Desde un trabajador	Desde un trabajador o pensionista
Información	Laboral	Laboral, seguridad social, tributaria, estadística
Descentralización	Sí, de acuerdo a criterios del empleador	No: consolidación
Supervisión	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo / Sunat

pete una resolución que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada, se garantiza [...] **que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición, no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el que se dictó**”²⁴ [El énfasis es nuestro].

No existe excepción alguna al cumplimiento absoluto de una sentencia con calidad de cosa juzgada y en sus propios términos, por lo que el empleador vencido en un proceso, debería realizar el pago de remuneraciones sin deducir ningún descuento. Pero, por otro lado, las normas tributarias obligan a la empresa a realizar las retenciones y aportaciones respectivas.

Es decir, a la fecha, frente a un pago ordenado judicialmente donde el concepto esté afecto a retenciones tributarias, el Tribunal Constitucional indica que no caben descuentos, pero las normas tributarias laborales y la Sunat sostienen que se debe aplicar la retención respectiva. Esperemos que pronto las normas o autoridades puedan conciliar posiciones y determinar una sola posición (que, a nuestro juicio, debe inclinarse hacia la retención de los tributos que inciden sobre la remuneración).

VIII. REFLEXIÓN FINAL

Hemos visto los principales puntos de encuentro y desencuentro entre los Derechos Tributario y Laboral.

Creemos que resulta necesario apreciar las instituciones laborales antes que regularla en una lógica recaudatoria o de simplificación de la fiscalización tributaria. Hay aspectos que deben merecer una revisión por parte de los legisladores y algunos por la Sunat, pues, a nuestro entender, parten de una perspectiva distinta al contenido esencial de ciertas instituciones del Derecho Laboral.

El proceso de tributarización del Derecho Laboral ha generado muchos desencuentros y contradicciones entre lo laboral y tributario. Los puntos de intersección entre lo tributario y laboral se seguirán dando, pero la base sustantiva es laboral (la regla para los tributos laborales) y tributaria (sólo para el impuesto a la renta de quinta categoría), mientras que el proceso es tributario, administrativo o civil (en función del órgano recaudador).

No estamos ante un tema tan interdisciplinario; hay más, en esencia, una modificación de las reglas laborales por el Derecho Tributario y, por ello, una Tributarización del Derecho Laboral.

²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 4587-2004-AA/TC, fundamento 38. Expediente 01538-2010-PA/TC.

EL FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN MINERA, METALÚRGICA Y SIDERÚRGICA, Y SU INEXIGIBILIDAD FRENTE A LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA



Juan Manuel Salazar Benza*
Renzo Grández Villarreal**

In order to attract necessary investment for the development of our country, the Peruvian State signed agreements of legal stability with various mining companies, for the purpose of not altering the legal regime of the income tax for a certain period. However, is there an exception? Which are the scopes of these agreements?

Guided by the principles and basic concepts of Tax Law, the authors will study the nature of the Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, determining if it leads to an infringement of legal stability agreements signed by the Peruvian State.

KEY WORDS: Mining companies, investment, legal stability agreements, contributions, Income Tax.

Con el propósito de atraer inversiones necesarias para el desarrollo de nuestro país, el Estado peruano suscribió convenios de estabilidad jurídica con diversas empresas mineras, a efectos de no alterar el régimen jurídico del Impuesto a la Renta por un plazo determinado. Sin embargo, ¿tendrá ello alguna excepción? ¿Cuáles son los alcances de dichos convenios?

A la luz de los principios y conceptos básicos del Derecho Tributario, los autores estudiarán la naturaleza del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, determinando si ello conlleva a una vulneración a los convenios de estabilidad jurídica suscritos por el Estado peruano.

PALABRAS CLAVE: Empresas mineras, inversión, convenios de estabilidad jurídica, tributos, Impuesto a la Renta.

* Abogado. Magíster en Administración de Negocios por la Universidad del Pacífico y Esade Business School. Ex gerente *senior* de la División de Consultoría Tributaria de Pricewaterhouse Coopers (PwC) Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Socio de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

** Bachiller en Derecho. Asistente del Área Tributaria de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

I. INTRODUCCIÓN

Entre los diversos factores que toman en consideración las empresas mineras al momento de decidirse por invertir en un país, al margen de la viabilidad técnica del proyecto, uno de los más importantes es la estabilidad institucional del lugar donde pretenden efectuar la inversión. Esta estabilidad institucional comprende el marco político, social, económico y jurídico.

En este escenario, países como el nuestro —que no han tenido, históricamente, un “comportamiento” ejemplar de estabilidad institucional— a menudo se ven obligados a recurrir a mecanismos “artificiales” de generación de estabilidad, con el fin de crear un ambiente atractivo para las inversiones. En ese sentido, desde la década pasada, los Convenios de Estabilidad Jurídica han constituido uno de los pilares del esquema de fomento a la inversión en nuestro país, precisamente, porque garantiza cierto nivel de estabilidad a mediano o largo plazo. Estados con regímenes económicos, políticos y jurídicos estables no requieren de dichos convenios para incentivar la inversión de capitales internos y externos.

En el caso peruano, los Convenios de Estabilidad Jurídica obligan al Estado a mantener la inalterabilidad del régimen impositivo del Impuesto a la Renta, por un plazo de diez años, o el plazo de la concesión en casos de contratos sectoriales. Ello teniendo en cuenta que el objeto de estos contratos no es obtener ingresos fiscales, sino, más bien, proporcionar una garantía artificial de estabilidad de la institucionalidad del país, a fin de percibir mayores flujos de inversión.

Ahora bien, pese a que las garantías que estos convenios brindan están ligadas de manera directa al desarrollo económico del país, existe una natural predisposición del Estado a fomentar normas orientadas a incrementar la presión tributaria. Sin embargo, y desafortunadamente, en algunas ocasiones ésta es ejercida coincidentemente sobre aquellos contribuyentes que optaron por celebrar convenios de estabilidad jurídica; lo que se traduce en diversas iniciativas orientadas a “cambiar las reglas de juego”, que a la larga generan incertidumbre jurídica y desincentivan las inversiones en el país.

Es innegable que la responsabilidad social que tienen las empresas mineras, así como el principio de solidaridad inherente a su capacidad contributiva, pueden llegar a legitimar su participación económica en programas destinados a implementar un adecuado sistema de seguridad social para sus trabajadores. No obstante ello, creemos que esta iniciativa no puede ser materializada desconociendo los alcances de los convenios de estabilidad jurídica.

Teniendo en cuenta lo anterior, el presente artículo tiene por objeto analizar si las empresas que hayan firmado convenios de estabilidad jurídica, en su condición de receptoras de la inversión, se encuentran obligadas a pagar el aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica creado por la Ley 29741 y, de ser el caso, las medidas a las que pueden acceder a efectos de buscar la tutela de sus derechos adquiridos en virtud del convenio suscrito con el Estado.

II. ANTECEDENTES

Mediante la Ley 29741, publicada el 9 de julio de 2011, se creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica [en adelante, Fondo Complementario]. Dicha Ley señala que el Fondo Complementario se constituye con dos aportes: (i) Uno realizado por las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, equivalente al 0.5% de su renta neta anual antes de impuestos; y (ii) otro aporte efectuado por los trabajadores de dichas empresas, equivalente al 0.5% de su remuneración bruta mensual, monto que será retenido por las empresas mineras.

Así, el Fondo Complementario constituye un fondo de seguridad social para los trabajadores de las empresas mineras, el cual es intangible, y sus recursos se aplican única y exclusivamente para financiar el beneficio complementario adicional a la pensión de los trabajadores que se jubilen o se hayan jubilado bajo el régimen de la Ley 25009 y de la Ley 27252.

Asimismo, la Ley señala que el Fondo Complementario será destinado a cubrir la diferencia que resulte entre el monto pensionario obtenido por el trabajador¹ y el monto obtenido según el promedio de las remuneraciones percibidas por el trabajador en los doce me-

¹ Según el artículo 3 de la Ley 29741, el monto pensionario será obtenido aplicando las normas pertinentes de los sistemas previsionales.

ses anteriores a la fecha de cese. Aquella cifra, en ningún caso, podrá ser mayor a una Unidad Impositiva Tributaria [en adelante, UIT], incluida la pensión de jubilación que perciba el beneficiario.

Por otro lado, a través del Decreto Supremo 006-2012-TR, publicado el 11 de mayo de 2012, se reglamentó la Ley que creó el Fondo Complementario, estableciéndose en dicha oportunidad el sistema de administración de dicho fondo²:

- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] administrará los aportes de las empresas mineras y de los trabajadores, los cuales serán transferidos al Fondo Consolidado de Reservas Previsionales para integrar el Fondo Complementario.
- Los recursos del Fondo Complementario serán administrados por el Fondo Consolidado de Reservas Previsionales.
- La Oficina de Normalización Previsional [en adelante, ONP] se encargará de la administración del beneficio complementario.

En atención a ello, a partir del ejercicio fiscal 2012, las empresas mineras se encuentran obligadas a efectuar el pago del aporte que les corresponde al Fondo Complementario, el mismo que, según la Ley, se calcula sobre la base de la renta neta anual de dichas empresas mineras. Tal pago debe ser pagado dentro de los doce primeros días del mes siguiente a aquel en que se presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Al respecto, por Resolución de Superintendencia 047-2013-SUNAT, la Administración Tributaria dispuso que para efectos del cálculo del aporte al FCJMMS, debe aplicarse la tasa del 0,5% sobre el monto consignado en la casilla 110 de Renta Neta Imponible del Programa de Declaración Telemática

682. Es decir, el mismo sistema de determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Ahora bien, resulta claro que la exigibilidad de la obligación que se ha impuesto a las empresas mineras de retener el aporte que sus trabajadores realizarán al Fondo Complementario no puede ser analizada dentro del marco de los convenios de estabilidad jurídica celebrados con el Estado, pues estamos frente a una obligación que escapa de su esfera de derechos, así como de las obligaciones que asumió el Estado frente a ellas.

Sin perjuicio de ello, entendemos que la Administración Tributaria ha calificado a los aportes de los trabajadores como tributos³, por lo que, en atención a lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, la exigencia de este aporte debe de estar en sintonía con los principios constitucionales del Derecho Tributario.

III. NATURALEZA DE LOS APORTES DE LAS EMPRESAS MINERAS AL FCJMMS

Sobre el particular, ni la Ley ni el Reglamento establecen de manera expresa la naturaleza jurídica de los desembolsos que corresponde efectuar a las empresas mineras para efectos de constituir el Fondo Complementario, señalando simplemente que se trata de aportes. Como consecuencia de ello, es relevante poder determinar cuál es su verdadera naturaleza, dado que, dependiendo de la respuesta a esta interrogante, el tratamiento tributario aplicable a dichos aportes puede variar significativamente.

Previo a nuestro análisis sobre la naturaleza tributaria de los referidos aportes, es fundamental señalar que el *nomen iuris* de las instituciones definidas por el legislador, de ninguna manera puede negar la verdadera naturaleza de las instituciones jurídicas. Así, Cesar García Novoa enseña que “una categoría tributaria es lo que según se desprenda de su régimen ju-

² Cabe señalar que el esquema de administración del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, contenido en el Reglamento, es idéntico al que fuese establecido por el Decreto de Urgencia 009-2012, publicado el 23 de febrero de 2012, cuya exposición de motivos señaló que dado que dicho fondo está constituido por aportes de naturaleza no pensionaria. La Oficina de Normalización Previsional y el Fondo Consolidado de Reservas Previsionales no podrían participar de su esquema de administración, resultando necesario que ello sea establecido de manera excepcional vía decreto de urgencia.

³ En efecto, a través del Informe 089-2012-SUNAT, la Administración Tributaria reconoció la naturaleza tributaria de los aportes de los trabajadores.

rídico material, independientemente de cómo la denomine el legislador”⁴.

Es así pues que, en la actualidad, la doctrina es unánime al señalar que no existen más categorías tributarias que tasas, contribuciones e impuestos, las mismas que responden a la naturaleza del monto económico solicitado por el Estado. En tal sentido Queralt y Lozano señalan que “[L]os tributos cualquiera que sea su denominación deben reconducirse a una de estas tres categorías. Lo que, a su vez, debe convertirse en un acicate para que el propio legislador sea consecuente consigo mismo y acabe con el empleo de términos –cánones, exacciones, derechos, etcétera– que, dispersos por la normativa tributaria, especialmente en el ámbito tributario local, han venido proliferando, induciendo a equívocos acerca de la aplicación o no del régimen tributario”⁵.

Lo antes expuesto nos lleva a entender que, efectivamente, no hay más tributos que los que son calificables, en atención a su naturaleza, como tasas, contribuciones o impuestos. Cualquier figura tributaria debería ser coherentemente subsumida dentro de una de estas tres especies; de lo contrario, se producen conflictos en torno a la aplicación de tributos disfrazados de contraprestaciones administrativas que transgreden la aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria.

En efecto, resulta irrelevante que el legislador haya empleado el término “aporte” para referirse a la obligación de las empresas mineras de pagar el 0.5% de su renta neta, pues basta que el aporte presente características inherentes a un tributo, para que sea encausado en una de sus tres manifestaciones, conforme desarrollaremos más adelante.

Ahora bien, a efectos de definir qué se entiende por tributo, el Tribunal Fiscal ha señalado, en su resolución 9715-4-2008, que:

“El código Tributario no establece una definición general de tributo, sino que solo define sus clases (impuesto, contribución y tasa). Es por ello que resulta conveniente acudir a la

definición de la doctrina, según el cual, **el tributo es una obligación jurídica pecuniaria ex lege, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. Asimismo, se le define como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”** [El énfasis es nuestro].

En esa misma línea de ideas, el mismo tribunal, en su resolución 16876-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, señaló que:

“El Código Tributario no ha establecido un concepto general de tributo por lo que en diversas ocasiones se ha acudido a definiciones doctrinarias. Así por ejemplo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal 9715-4-2008 y 416-1-2009, de observancia obligatoria, se consideró que el tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege* que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la Ley”.

En este contexto, Catalina García Vizcaino, señala que “el tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica el tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado [...] A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la “unilateralidad” estatal en lo atinente a la génesis de la obligación”⁶.

Del mismo modo, Luis Cazorla Prieto afirma que “constituye el tributo un ingreso de Derecho Público de un ente público que, admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general, consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica

⁴ GARCÍA NOVOA, César. “El Concepto de Tributo”. Lima: Tax Editors. 2009. p. 307.

⁵ QUERALT Juan Martín y Carmelo LOZANO SERRANO. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Madrid: Tecnos. 2008. p. 85.

⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. “Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”. Buenos Aires: Depalma. 1999. p. 42.

del llamado a satisfacerla, que como tal se articula en su vertiente más sustancial a través de un derecho de crédito del ente público y de una obligación del sujeto pasivo”⁷.

Tal como se podrá observar, el aporte al Fondo Complementario realizado por las empresas mineras contiene las características generales de los tributos, según la reconocida doctrina citada. En efecto, la obligación jurídica del pago del aporte: (i) Nace de una norma legal (Ley 29741); (ii) no tiene carácter punitivo o de sanción; (iii) el sujeto activo es el Estado Nacional, teniendo como administrador a la ONP; y, (iv) el sujeto pasivo comprende a las empresas mineras obligadas por Ley a realizar el aporte.

Así pues, entendemos que, tal como ha sido concebido el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras, no existe una contraprestación directa a favor de ellas por lo que, según enseña Rodolfo Spisso, nos encontraríamos frente a un impuesto: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”⁸.

En esa línea de ideas, Héctor Villegas señala que “el impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de ella, este exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para cumplir sus fines”⁹. En efecto, una de las características esenciales de un impuesto es que no origina una contraprestación concreta del Estado a favor de los sujetos pasivos, situación que se puede apreciar claramente en el caso del aporte de las Empresas Mineras al Fondo Complementario.

En ese sentido, Bravo Cucci, al analizar las aportaciones de los empleadores a Essalud, concluye que dichos aportes constituyen impuestos, debido a que no existe vinculación directa o indirecta entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia con alguna acti-

vidad estatal. “En efecto, el contribuyente de este tributo es el empleador no existiendo relación alguna, sea directa o indirecta, entre el aspecto material de tal tributo (tener remuneraciones devengadas a favor de sus trabajadores) y cierta actividad estatal a favor del sujeto pasivo”¹⁰.

Al respecto, Ramón Valdés Costa señala que el presupuesto de hecho de todo impuesto está relacionado exclusivamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así, señala que “la ley toma en consideración alguna circunstancia de hecho relativa a éste, con prescindencia de toda actividad estatal correlativa; **se adeuda el impuesto porque el contribuyente posee un bien, obtiene una renta, realiza un consumo**”¹¹ [El énfasis es nuestro].

En efecto, los impuestos en general, a diferencia de los tributos denominados contribuciones y tasas, recaen sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes, la cual puede reflejarse en renta, consumo y patrimonio. Así las cosas, teniendo en cuenta que el aporte al Fondo Complementario tiene como base imponible la renta neta anual de las empresas mineras, la cual es determinada una vez transcurrido el ejercicio gravable, podemos entender que estamos ante un impuesto que grava la renta como manifestación de capacidad contributiva.

Por consiguiente, resulta claro que el aporte constituye un impuesto que grava la renta de las empresas mineras; decir lo contrario, sería desconocer el simple hecho de que a mayor cantidad de renta neta imponible, mayor será su nivel de aporte al Fondo Complementario. Sin duda, dicha progresividad constituye uno de los pilares de los impuestos destinados a gravar las rentas como manifestación de capacidad contributiva.

Ahora bien, la renta entendida como un beneficio o utilidad, al igual que el consumo y el patrimonio, es un hecho revelador de capacidad contributiva; por lo tanto, sujetos a la potestad

⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María. “Derecho Financiero y Tributario, Parte General”. Madrid: Aranzadi Editorial. 2008. p. 286.

⁸ SPISSE, Rodolfo. “Derecho Constitucional Tributario”. Buenos Aires: LexisNexis. p. 40.

⁹ VILLEGAS, Héctor. “Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Octava edición. Buenos Aires: Editorial Astrea. 2003. p. 159.

¹⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. “Fundamentos de Derecho Tributario”. Lima: Jurista Editores. 2010. p. 104.

¹¹ VALDÉS COSTA, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Tercera edición. Bogotá: Temis. 2001. p. 114.

tributaria del Estado. Sin embargo el método mixto para conceptuar las rentas empresariales que ha asumido la Ley del Impuesto a la Renta genera dificultades, para definir un concepto de renta neta.

En efecto, la Ley del Impuesto a la Renta alberga dos teorías financieras que sustentan y definen el concepto de renta así. Por un lado, la teoría de la renta producto considera como renta gravable a todo ingreso percibido en forma periódica, siempre que provenga de la explotación de fuentes permanentes, tales como: Capital, trabajo o aplicación conjunta de capital y trabajo¹². Mientras que, por otro lado, la teoría del consumo más incremento patrimonial considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable.

Ahora bien, pese a que nuestro sistema tributario recoge dichas teorías –de manera íntegra, con respecto a la teoría de la renta producto, y parcial con respecto a la teoría del incremento patrimonial más consumo–, éstas no abarcan todos los escenarios en los cuales impacta el Impuesto a la Renta, ya sea a través de ficciones o “rentas imputadas”¹³. La facultad potestativa del legislador es un elemento a tener en cuenta al momento de definir el concepto de renta.

Como bien señala Cecilia Delgado Ratto, “el legislador, en su configuración positiva del hecho imponible, goza de libertad para la delimitación y definición del mismo, no estando condicionado por conceptos pre jurídicos o extraídos de la ciencia de la hacienda o la economía”¹⁴.

Cabe señalar que la Exposición de Motivos del Reglamento sí reconoce la naturaleza tributaria

de los aportes al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras:

“En cuanto al aporte de la empresa, equivalente al 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos, debe indicarse que teniendo en cuenta que de acuerdo a la Ley 29741, los recursos obtenidos por los aportes, están destinados a financiar el Beneficio Complementario a favor de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos y su pago no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, **de lo que se concluye que califica como un impuesto**”. [El énfasis es nuestro].

Como puede apreciarse, en el caso del aporte equivalente al 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos que corresponde efectuar a las empresas mineras, la Exposición de Motivos es concluyente en el sentido de calificarla como un impuesto, en tanto que su pago no origina una contraprestación directa a favor de los contribuyentes –las empresas mineras–, sino que está destinado a financiar el Fondo Complementario.

Lo señalado en la Exposición de Motivos del Reglamento ha sido ratificado a través del Informe 089-2012-SUNAT por la propia Administración Tributaria. Se señala que los aportes a dicho fondo que deben efectuar las empresas mineras constituyen un tributo, toda vez que dichos aportes son prestaciones pecuniarias de carácter coactivo, fijadas por Ley a favor del Estado, y de cargo de las empresas mineras y de sus trabajadores.

Por lo demás, mediante Informe 024-2013-SUNAT/ 4B0000, emitido el 27 de febrero de 2013 en respuesta a una consulta formulada por la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo, la Administración Tributaria ha ratificado la posición adoptada en el Informe 089-2012-SUNAT.

¹² Sobre esta teoría, García Mullin señala que, para que exista renta, es necesaria la periodicidad de beneficio y el mantenimiento de la fuente productora: “Sólo son categorizables como rentas los enriquecimientos que llenen estos requisitos: (i) Sean un producto; (ii) provengan de una fuente durable; (iii) sean periódicos; y, (iv) la fuente haya sido puesta en explotación”. Visto en: VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 159.

¹³ Cecilia Delgado Ratto señala que las rentas imputadas como rentas de goce o disfrute, son reconocidas por la teoría económica, corresponden a la teoría del incremento patrimonial más consumo y, asimismo, están recogidas por nuestra ley. Sin embargo, en virtud de la libertad de configuración normativa, algunas rentas imputadas se pueden llegar a apartar de dichas teorías.

Ver: DELGADO RATTO, Cecilia. “Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Límites y perspectivas”. En: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. IPDT. 2004. p. 25.

¹⁴ Ibid. pp. 25-26.

Así, confirma que efectivamente los aportes que corresponde efectuar, tanto a las empresas mineras como a sus trabajadores, tienen a naturaleza de tributos, y que en el caso del aporte pagadero por las empresas mineras, este constituye un impuesto.

IV. SOBRE EL ALCANCE DE LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

A. Marco Normativo

Los convenios de estabilidad jurídica son contratos-ley que el Estado peruano suscribe con privados en el marco de la promoción de la inversión privada. Tienen como propósito fundamental otorgar a los inversionistas nacionales y extranjeros que los suscriben ciertas garantías específicamente establecidas en las normas que los regulan y que son incorporadas en los mismos.

En ese sentido, los convenios de estabilidad jurídica fueron implementados en nuestro país como un mecanismo para atraer a los inversionistas privados, otorgándoles contractualmente la seguridad de que, durante un tiempo determinado, la modificación o implementación de normas relacionadas a materias que han sido estabilizadas —como puede ser el sistema impositivo del Impuesto a la Renta— no serán aplicables a las inversiones, en virtud de las garantías otorgadas en dichos convenios.

De esa forma, los convenios de estabilidad jurídica tienen como propósito permitir que, durante un tiempo determinado, el marco legal establecido en los mismos, mantenga plena eficacia respecto de las inversiones amparadas por los mismos. Ello aún cuando dicho marco legal sea posteriormente sustituido o modificado, permitiendo así su aplicación ultractiva respecto de dichas inversiones exclusivamente.

En tal sentido, por la vía contractual, el Estado asume frente al inversionista y/o la empresa receptora firmante del convenio la obligación de reconocer, por un plazo determinado y exclusivamente en relación con la inversión referida en el mismo, la plena eficacia del marco legal comprendido en el convenio según se encontraba vigente al momento de su celebración.

De esta forma, los convenios de estabilidad jurídica están dirigidos a garantizar el marco legal aplicable a una inversión, sin comprometer la potestad del Estado de modificar, con efectos inmediatos y con carácter general, el marco legislativo vigente. Al respecto Julio Fernández Cartagena señala que “los convenios de estabilidad jurídica, a diferencia de otras técnicas de fomento, no tienen como finalidad conceder ningún tipo de exoneración o ventaja al inversionista [...] el convenio de estabilidad se limita únicamente a otorgar la estabilidad jurídica necesaria para brindar seguridad al que invierte en el país”¹⁵.

Ahora bien, la celebración de convenios de estabilidad jurídica por parte del Estado peruano se encuentra reconocida constitucionalmente en el segundo párrafo del artículo 62 de la Constitución de 1993, que establece lo siguiente:

Artículo 62.- “[...] 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”.

De igual manera, el carácter contractual de los convenios de estabilidad celebrados por el Estado peruano se encuentra recogido de manera general por el artículo 1357 del Código Civil, que establece expresamente lo siguiente.

Artículo 1357.- “Por ley, sustentada en razones de interés social, nacional o público, pueden establecerse garantías y seguridades otorgadas por el Estado mediante contrato”.

En adición a las normas generales antes indicadas, el Estado —a través de los Decretos Legislativos 662 y 757— estableció el régimen de estabilidad jurídica aplicable de manera general a los inversionistas privados y autorizó al Estado a suscribir los convenios de estabilidad jurídica que se celebren al amparo de dicho régimen. Este régimen prevé dos tipos de convenios de estabilidad: Uno aplicable a los inversionistas y otro aplicable a las empresas receptoras de la inversión.

Así, el Estado puede celebrar convenios con inversionistas extranjeros y con las empresas

¹⁵ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. “La Interpretación de los Convenios de Estabilidad Jurídica”. En: *Análisis Tributario* 186. 2003. p. 30.

receptoras de dicha inversión. Al respecto, María del Carmen Vega señala que “el régimen de estabilidad jurídica, materializado a través de la celebración de convenios, comprende: (i) El régimen tributario referido al Impuesto a la Renta, para inversionistas y empresas; (ii) los regímenes cambiarios, de libre disponibilidad de divisas y libre remesa de capitales y utilidades, sólo para inversionistas; y, (iii) el régimen de contratación de trabajadores, sólo para empresas, entre otros, durante un plazo de diez años”¹⁶.

De conformidad con lo establecido en el artículo 39 del Decreto Legislativo 757, la calidad de contrato con fuerza de ley que ostentan los convenios de estabilidad jurídica implica que estos no puedan ser modificados o dejados sin efecto unilateralmente por el Estado, de manera que solo podrán ser modificados o dejados sin efecto por acuerdo entre las partes.

Este mismo artículo señala que los convenios de estabilidad celebrados al amparo Decreto Legislativo 757, tienen carácter civil y no administrativo, por lo que debe entenderse que su interpretación y ejecución estará sujeta a las disposiciones del Derecho Civil¹⁷. Finalmente, en virtud de lo dispuesto por el artículo 62 de la Constitución Política del Perú, estos convenios no pueden ser modificados por una ley posterior, de forma que su texto y cláusulas adquieren el carácter de intangibles por parte de actos legislativos posteriores del Estado¹⁸.

El régimen de estabilidad jurídica establecido por los Decretos Legislativos 662 y 757 no es el único que existe, habiendo el Estado creado regímenes de estabilidad jurídica adicionales y paralelos, aplicables a inversionistas que reúnen ciertas características particulares, o que pertenecen a un determinado sector económico. En efecto, la Ley General de Minería

contiene un régimen de estabilidad jurídica especial, destinado a promover las inversiones en el sector minero, el cual le otorga a los titulares de la actividad minera estabilidad en materia tributaria, cambiaria y administrativa siempre que, entre otros requisitos legales, cumplan con suscribir un contrato de estabilidad al amparo de los artículos 78 y 82 de la Ley General de Minería¹⁹.

Ahora bien, el artículo 40 del Decreto Legislativo 757 dispone que los convenios de estabilidad jurídica puedan garantizar la estabilidad del régimen tributario aplicable a las empresas receptoras de la inversión, en cuanto a los impuestos **cuya materia imponible esté constituida por la renta de las empresas**. No obstante ello, la Ley 27342, Ley que Regula los Convenios de Estabilidad Jurídica, precisó los alcances de esta garantía, señalando que los convenios con empresas receptoras que se celebren con el Estado al amparo del Decreto Legislativo 757, estabilizarán únicamente el Impuesto a la Renta que corresponde aplicar, de acuerdo a las normas vigentes al momento de la suscripción del Convenio correspondiente.

En el mismo sentido, el literal b del artículo 23 del mencionado Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada, aprobado mediante el Decreto Supremo 162-92-EF, dispuso que la estabilidad del régimen tributario que se le otorga a las empresas receptoras de inversión, recae exclusivamente en lo siguiente:

Artículo 23.- “El régimen de estabilidad tributaria que se otorga a las empresas al amparo de lo dispuesto en el artículo 40 del Decreto Legislativo 757 **implica que, en caso de que el Impuesto a la Renta fuera modificado** durante la vigencia del convenio de estabilidad, di-

¹⁶ VEGA SÁNCHEZ, María del Carmen. “Los Convenios de Estabilidad Jurídica en el Ordenamiento Legal Peruano”. En: *Derecho & Sociedad* 18. 2002. p. 11.

¹⁷ GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter. “Comentario al artículo 62 de la Constitución Política del Perú”. En: GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter. “La Constitución Comentada. Análisis artículo por artículo”. Lima: Gaceta Jurídica. 2005. pp. 871-872. En igual sentido: SANTISTEVAN DE NORIEGA, Jorge y ÁLVARO LOREDO ROMERO. “Arbitraje y Contratos de Concesión: Aplicación del trato justo y equitativo como garantía de las inversiones a la luz de la reciente jurisprudencia de los tribunales CIADI”. En: SOTO COAGUILA, Carlos Alberto. “El arbitraje en el Perú y el Mundo”. Lima: Magna ediciones. 2008. p. 904.

¹⁸ *Ibid.* p. 872.

¹⁹ Cabe señalar que la Administración Tributaria, a través del Informe 35-2013-SUNAT, ha señalado que los titulares de la actividad minera que al 1 de enero de 2012 hayan celebrado convenios de estabilidad jurídica en el marco de la Ley General de Minería, no están obligados a realizar el aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, pues dichos convenios disponen de manera expresa que ningún tributo que se cree con posterioridad a la fecha de celebración del convenio les resultara de aplicación.

chas modificaciones no afectarán a las empresas receptoras de la inversión cuya estabilidad tributaria se encuentre amparada en el convenio correspondiente, ya sea que aumenten o disminuyan las alícuotas, o que se modifique la materia imponible ampliándose o reduciéndose, **o por cualquier otra causa de efectos equivalentes**". [El énfasis es nuestro].

Por tanto, a través de las normas que reglamentaron los alcances de la estabilidad del régimen tributario conferida por los convenios de estabilidad aplicables a las empresas receptoras, se precisó con claridad que dicha estabilidad está únicamente relacionada con el régimen del Impuesto a la Renta vigente al momento de la suscripción del respectivo convenio. En ese sentido, entendemos que los convenios de estabilidad de empresas receptoras no otorgan garantías con respecto a la modificación del régimen correspondiente a impuestos distintos al Impuesto a la Renta, ni frente a la creación de nuevos impuestos que no sea el propio Impuesto a la Renta.

Así, entendemos que dicho convenio únicamente otorga estabilidad frente a cualquier modificación de la normativa que tenga como consecuencia que las reglas aplicables al Impuesto a la Renta varíen. Tal modificación puede darse, sea mediante la modificación de la forma de determinación del Impuesto a la Renta, del aumento o reducción de las alícuotas aplicables, de la modificación de la base imponible, o cualquier otro cambio del régimen del Impuesto a la Renta que tenga efectos equivalentes a los antes mencionados.

Por otro lado, en atención a lo dispuesto por el artículo 23 del Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada, la protección otorgada por el Convenio de Estabilidad de inversionista incluye cualquier nuevo impuesto que se cree –sin importar su naturaleza– que tenga por efecto disminuir el importe de los dividendos que correspondería recibir a dicho inversionista si es que el nuevo impuesto no hubiese sido creado. Ello sucede como descrito anteriormente, mientras que, en el caso del convenio de estabilidad de empresa receptora, la protección únicamente alcanza a las modificaciones del régimen del Impuesto a la Renta.

Así las cosas, podemos apreciar que el alcance de la estabilidad otorgada por el convenio de estabilidad de empresa receptora es ciertamente más limitado que el conferido por el convenio de estabilidad de inversionista.

Por lo antes señalado, debemos concluir que la estabilidad conferida por el convenio de estabilidad de empresa receptora únicamente podría extenderse al aporte al Fondo Complementario, si es que este fuese considerado una modificación del régimen del Impuesto a la Renta que estaba vigente al momento de la suscripción de dicho convenio de estabilidad.

B. Sobre si puede considerarse que el aporte al Fondo Complementario constituye una modificación del régimen del Impuesto a la Renta aplicable a las Empresas Mineras

Como hemos señalado, el aporte al Fondo Complementario no resultaría aplicable para aquellas empresas que hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica de empresa receptora con el Estado peruano, si es que el mencionado aporte constituye en realidad una modificación del régimen del Impuesto a la Renta vigente a la fecha en la que se suscribió dicho convenio. Por ello, corresponde analizar los aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia del aporte que deben efectuar las empresas al Fondo Complementario, así como los del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Tal situación nos permitiría entender que, en realidad, el aporte al dicho fondo constituye un incremento en la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Al respecto, Geraldo Ataliba enseña que la unidad lógica de la hipótesis de incidencia "es una e indivisible. Se trata de un ente lógico-jurídico unitario e inescindible [...]. Así, una y única es la hipótesis de incidencia "vender mercaderías" o "recibir rentas", o "introducir mercaderías en el territorio del país", aunque se refiera a actos complejos o hechos constituidos de elementos heterogéneos y múltiples"²⁰.

En ese sentido, consideramos que la hipótesis de incidencia, entendida como la estructura jurídica de un impuesto, es única e inescindible, por lo que sus aspectos elementales –con-

²⁰ ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de incidencia tributaria". Sao Paulo: Ara Editores. 2009. pp. 79-80.

forme podremos apreciar más adelante— no pueden formar parte de la estructura de otro impuesto. Así, Geraldo Ataliba define a la hipótesis de incidencia como “la descripción legal de un hecho: Es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es el reflejo del hecho y su imagen conceptual; es su diseño”²¹.

En efecto, la hipótesis de incidencia de un impuesto describe los actos abstractos de su contenido. Así una vez que dichos actos se materializan en la realidad, determinarán el nacimiento de una obligación tributaria. La concurrencia en la realidad de la hipótesis de incidencia recibe el nombre de hecho imponible, el cual es definido por Geraldo Ataliba como “un hecho jurídico (hecho jurídicamente relevante) al que la ley le atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria concreta”²².

Con relación al vínculo de dependencia que existe entre ambos conceptos, Luis Alberto Araoz Villena, ha señalado que “la hipótesis de incidencia tributaria, que es la descripción legal de los hechos imposables, tiene aspectos similares a estos, en la medida en que, como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible debe quedar perfectamente subsumido o encuadrado en dicha hipótesis. Así, el hecho imponible es concreto y perceptible por los sentidos, como el rostro de una persona, mientras que la hipótesis de incidencia es abstracta y no tangible, como el rostro de esa misma persona reflejado en un espejo”²³.

Se debe tener en cuenta que el hecho imponible debe ser subsumido al ámbito de aplicación de la hipótesis de incidencia, puesto que este último concepto define los alcances jurídicos de un impuesto. Por ello, a continuación haremos un breve repaso de las hipótesis de incidencia del impuesto a la renta de tercera categoría y el aporte al Fondo Complementario, a fin de poder identificar si estamos ante los elementos de una misma obligación jurídica:

1. Aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria del aporte al Fondo Complementario

Sobre este aspecto, Gerardo Ataliba señala: “Es el más importante aspecto, desde el punto de vista funcional y operativo del concepto (de la hipótesis de incidencia) porque, precisamente, revela su esencia, permitiendo su caracterización e individualización, en función de todas las demás hipótesis de incidencia”²⁴.

Desde el plano nacional, Jorge Bravo Cucci, señala que “el aspecto material de un impuesto hace referencia a un comportamiento de las personas sean físicas o jurídicas”²⁵. En ese sentido, el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria viene determinada por dos elementos: La base imponible y la alícuota, que se aplicará sobre dicha base, con el fin de calcular el tributo a pagar.

En primer lugar, la base imponible será la base sobre la que se determinará en cada obligación tributaria concreta el monto debido por el tributo; es decir la base de cálculo. Al igual que el Impuesto a la Renta de tercera categoría, el aporte al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras también grava la renta neta obtenida por las empresas mineras a partir del ejercicio 2012.

En ese sentido, la Resolución de Superintendencia 047-2013-SUNAT, el importe del aporte al Fondo Complementario se calcula sobre la renta neta de las empresas mineras consignada en la casilla 110 “Renta neta Imponible” del PDT 682 (Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta). Asimismo, aquella es la misma renta neta sobre la cual se calcula el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

En efecto, la renta neta consignada en la casilla 110 del PDT 682, es el resultado de un proceso que tiene en cuenta el íntegro de los ingresos generados en un ejercicio fiscal, pasando por una etapa de depuración de elementos negativos como es la deducción de gastos causales.

²¹ Ibid. pp. 84-85.

²² Ibidem.

²³ ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. “El hecho imponible y su relación con la cuestión de la ley aplicable en función del tiempo en el caso del Impuesto a la Renta”. En: “Homenaje a Luis Hernández Berenguel”. Lima: IPDT. 2010. p. 41.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. p. 137.

²⁵ BRAVO CUCCI, Jorge. Op. cit. p. 172.

En esa línea de ideas, Guillermo Grellaud, enseña que renta neta “es la riqueza real generada después de descontar todas aquellas erogaciones”²⁶. Por tanto, en cuanto a este aspecto, consideramos que existe identidad entre el Impuesto a la Renta de tercera categoría y el aporte al Fondo Complementario de cargo de las empresas mineras.

En segundo lugar, la alícuota es el factor que se aplica sobre la base imponible para determinar el tributo que corresponderá pagar. En ese sentido, es definida por Luis Alberto Araoz Villena como “la parte de la riqueza del contribuyente que, para poder cumplir con sus fines, el Estado toma para sí por establecerlo de esa manera la Ley tributaria. Es la cuota del sujeto pasivo del tributo que le corresponde al Estado”²⁷.

En el caso del Impuesto a la Renta de tercera categoría, la alícuota es equivalente al 30% y se aplica sobre la renta neta consignada en la casilla 110 “Renta neta Imponible” del PDT 682. Por su parte, la alícuota del aporte al Fondo Complementario que corresponde a las empresas mineras es 0.5%. Este se aplica también sobre la renta neta consignada en la casilla 110 “Renta neta Imponible” del PDT 682.

Si bien, evidentemente, no existe identidad entre la alícuota correspondiente al Impuesto a la Renta de tercera categoría y aquella establecida para el aporte al Fondo Complementario, debemos tener en cuenta que si los demás elementos de la hipótesis de incidencia tributaria aplicables al Impuesto a la Renta de tercera categoría y al aporte a dicho fondo coinciden. Entonces, podremos concluir que, en realidad, el aporte al Fondo Complementario constituye un mero incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría, por guardar dicho aporte identidad con el referido impuesto.

Como ya hemos indicado previamente, existe identidad plena entre las bases imponibles del Impuesto a la Renta de tercera categoría y del aporte al Fondo Complementario, correspondiendo ahora determinar si tal identidad se presenta también con respecto a los demás elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria que caracterizan a ambos impuestos.

2. Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia

Este aspecto está referido al momento exacto en que se configura, o el legislador estima que debe tenerse por configurada, el comportamiento objetivo que da lugar a la configuración del “aspecto material” de la hipótesis de incidencia. Sobre el particular, tanto el Impuesto a la Renta como el aporte al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras son impuestos de periodicidad anual, dado que son el resultado de computar los ingresos y gastos tributarios obtenidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

En efecto, el resultado de computar dichos ingresos y gastos tributarios durante cada período anual determina el importe de la renta neta sobre la cual se aplica tanto el Impuesto a la Renta como el aporte al Fondo Complementario. Por tanto, existe también identidad entre el Impuesto a la Renta de tercera categoría y el aporte a dicho Fondo que corresponde efectuar a las empresas mineras, en cuanto a su aspecto temporal.

3. Aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria (los sujetos del impuesto)

En toda relación jurídica tributaria existe un vínculo entre el acreedor y el deudor tributario. Por un lado, el acreedor tributario actúa siempre a nombre del Estado, en ejercicio de la potestad tributaria otorgada por las normas constitucionales, mientras que el deudor tributario adquiere tal calidad y por lo tanto queda obligado al pago del impuesto en la medida que realice las actividades enmarcadas legalmente como generadoras de la obligación tributaria. Es decir, su nacimiento está condicionado a la realización del supuesto de hecho establecido por ley. Es fundamental, entonces, estudiar los dos modos en los que se puede presentar un sujeto: Sujeto activo o sujeto pasivo.

Con relación al sujeto activo como acreedor tributario, el artículo 4 del Código Tributario establece que el acreedor tributario es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria²⁸. Asimismo, sólo se consideran dos

²⁶ Ibíd. p. 972.

²⁷ ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. Op. cit. p. 46.

niveles de gobierno como titulares del poder tributario: El gobierno central y los gobiernos locales o municipios. En ese sentido, Miguel Mur enseña que “el sujeto activo es uno solo y siempre es el Estado, pues sólo él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria como atributo de su soberanía”²⁹.

Así, en el caso de los aportes al Fondo Complementario que corresponden efectuar a las empresas mineras y del Impuesto a la Renta de tercera categoría, estamos ante un mismo sujeto activo, encarnado en el gobierno central, por lo que en cuanto a este aspecto también existe identidad entre ambos impuestos.

De igual forma, comparten el mismo administrador tributario pues la Sunat es el administrador de los tributos internos, dentro de los cuales destaca el impuesto a la renta de tercera categoría. Sin embargo, en el caso del aporte al Fondo Complementario, la Sunat tiene un papel de administrador provisional pues transfiere los aportes al Fondo Consolidado de Reservas Previsionales, para luego ser distribuidos por la ONP.

En cuanto a la figura del Sujeto Pasivo del impuesto o de la obligación tributaria, tal es la persona que está obligada legalmente a satisfacer la obligación pecuniaria *ex lege*, en detrimento de su propio patrimonio y en favor del sujeto activo. En efecto, al respecto Miguel Mur comenta que “el concepto de sujeto pasivo alude a la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria principal”³⁰.

De acuerdo con el artículo 7 del Código Tributario, el sujeto pasivo es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable³¹. Asimismo, el Código Tributario define al contribuyente como aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Al respecto, en el caso bajo análisis, las empresas mineras son deudores tributarios tanto del Impuesto a la Renta de tercera categoría como del aporte al Fondo

Complementario, existiendo también identidad en cuanto a este aspecto.

4. Aspecto territorial o espacial

Es el elemento que indica el lugar en el cual el sujeto pasivo realiza el hecho imponible. Es decir, es el lugar donde se lleva a cabo el aspecto material del hecho imponible.

No hay duda de que el aporte al Fondo Complementario y el Impuesto a la Renta de tercera categoría comparten el mismo aspecto territorial, pues ambos responden a la generación de rentas en el territorio nacional. Conforme con lo antes expuesto, podemos apreciar que existe identidad entre todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta de tercera categoría y del aporte a dicho fondo a cargo de las empresas mineras, con excepción del porcentaje de la tasa de la alícuota aplicable.

Ahora bien, en el entendido que la materia imponible de ambos impuestos constituye la misma renta neta de las empresas mineras, y que los demás elementos de la hipótesis de incidencia coinciden, podemos concluir que, en realidad, el aporte al Fondo Complementario constituye un mero incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a las empresas mineras del 30% a 30.5%. Siendo ello así, la creación del aporte al fondo mencionado a cargo de las empresas mineras constituye en realidad una modificación del régimen del Impuesto a la Renta que se encontraba vigente al momento de la suscripción del convenio de estabilidad, y no la creación de un nuevo impuesto.

De esta manera, el aporte al Fondo Complementario se encontraría dentro del ámbito de protección conferido por el convenio de estabilidad de empresa receptora, en tanto que únicamente constituiría un incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a las empresas mineras. Por ello, discrepamos con la opinión de la Ad-

²⁸ Artículo 4 [Código Tributario].- “Acreedor tributario es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El gobierno central, los gobiernos regionales y los gobiernos locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de Derecho Público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”.

²⁹ MUR VALDIVIA, Miguel. Op. cit. p. 518.

³⁰ MUR VALDIVIA, Miguel. Op. cit. p. 519.

³¹ Según el artículo 7 del Código Tributario, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

ministración Tributaria expresada en Informe 024-2013-SUNAT/4B0000 en el sentido de que el convenio de estabilidad de empresa receptora no es oponible frente al aporte de las empresas mineras al Fondo Complementario, pues consideramos que estamos frente a un impuesto autónomo, independiente y distinto al Impuesto a la Renta.

Como hemos señalado precedentemente, tanto el Impuesto a la Renta de tercera categoría como el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras guardan identidad plena en cuanto a todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria, con excepción de la alícuota, por lo que —en realidad— el aporte al Fondo ya mencionado constituye un incremento de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría, y no un nuevo impuesto.

Por tanto, el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras debe quedar comprendido dentro del ámbito de protección del convenio de estabilidad de empresa receptora, por tratarse de una mera modificación del régimen del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a esta.

V. EXIGIBILIDAD DEL CONVENIO DE ESTABILIDAD JURÍDICA

Como ya señalamos, la plena validez y eficacia de los convenios de estabilidad jurídica celebrados por el Estado peruano se encuentran reconocidas constitucionalmente por el artículo 62 de la Constitución y, de manera general, por el artículo 1357 del Código Civil. En efecto, los convenios de estabilidad de empresas receptoras celebradas con el Estado peruano tiene la condición de contratos-ley, por lo que su plena vigencia y eficacia se encuentra reconocida constitucional y legalmente.

En ese sentido, las obligaciones asumidas por el Estado peruano bajo los convenios de estabilidad no pueden ser modificadas o dejadas sin efecto unilateralmente por el Estado, tal como lo reconoce el artículo 39 del Decreto Legislativo 757. Tal norma establece que los convenios de estabilidad tienen la calidad de contratos con fuerza de ley, de manera que no pueden ser modificados o dejados sin efecto unilateralmente por el Estado.

Consecuentemente, en el entendido que el aporte al Fondo Complementario, a cargo de las empresas mineras, constituye un mero incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a éstas, el cobro de dicho aporte por parte de la Administración Tributaria importaría un desconocimiento de la estabilidad conferida por el convenio de estabilidad de empresa receptora. Ello pudiendo las empresas receptoras de la inversión exigir al Estado que cumpla con sus obligaciones y, en ese sentido, se abstenga de exigir el pago del aporte al Fondo Complementario.

En ese sentido, el artículo 48 del Decreto Legislativo 757 establece al arbitraje como mecanismo de solución de controversias que pudieran suscitarse con relación a los alcances de la estabilidad jurídica contenida en los convenios. Así la ejecución del contrato sería el tema controvertido y no el cobro del aporte como manifestación del *ius imperium* del Estado. En efecto, el hecho de que la materia controvertida esté relacionada al pago de un impuesto, no puede ser motivo para considerar que estamos frente a una materia no arbitrable, pues el hecho cuestionado no es *ius imperium* del Estado. Sería, más bien, la inejecución de un contrato-ley regido por normas civiles.

Así Julio Fernández Cartagena, al comentar el laudo arbitral del famoso arbitraje llevado a cabo entre el Estado Peruano y Luz del Sur y la Empresa de Distribución Eléctrica de Lima Norte (Edelnor), señaló que: “El laudo emitido en el caso seguido por Edelnor, se dijo que la cuestión esencial sometida a arbitraje estaba referida precisamente a materias de índole civil contractual y, en consecuencia, indiscutiblemente bajo la jurisdicción arbitral atribuida convencionalmente a este Tribunal”³². En efecto, en dicha ocasión se discutió el alcance de la estabilidad tributaria otorgada a las empresas suscriptoras de un convenio de estabilidad jurídica, pues el Estado desconoció su obligación de mantener el régimen del impuesto a la renta estabilizado.

Ahora bien, los inversionistas extranjeros también pueden hacer valer sus derechos a través de un arbitraje internacional, siempre y cuando sea factible acreditar que la vulneración del régimen tributario estabilizado involucre un

³² FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. cit. p. 33.

incumplimiento de las obligaciones de protección de las inversiones asumidas por el Estado. De ser así, el inversionista podría recurrir a la jurisdicción del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones³³.

En ese sentido, el artículo 25 del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones establece que los requisitos que deben de cumplirse, a fin de que el inversionista de un país miembro de tal, pueda someter a la jurisdicción arbitral del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones una controversia existente con otro Estado miembro del mismo, en relación con una inversión.

Tales requisitos son: (i) Debe existir el consentimiento por escrito entre las partes de someter el conflicto a arbitraje ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones; (ii) la disputa debe ser entre un Estado miembro del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones y el nacional de otro Estado miembro del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones; y, (iii) debe tratarse de disputa de naturaleza jurídica que surja directamente de una inversión.

Así las cosas, para que un inversionista extranjero pueda recurrir al Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, es imprescindible el cumplimiento de los requisitos señalados. Teniendo en cuenta lo anterior, las empresas mineras podrían iniciar un arbitraje contra el Estado peruano con el fin de que un Tribunal Arbitral declare que, en efecto, dicho aporte se encuentra estabilizado y que, por lo tanto, no corresponde que su pago se efectué.

Ahora bien, consideramos que las empresas mineras podrían iniciar el referido arbitraje sea que se hubiesen negado a efectuar el pago del aporte al Fondo Complementario o hubiese optado por efectuar dicho pago.

En efecto, consideramos que las dichas empresas podrían optar por realizar el aporte al fondo

antes mencionado, sin que ello afecte su derecho a recurrir a un arbitraje contra el Estado peruano con el objeto de que se declare que no se encuentran obligadas a efectuar dicho aporte y se le obligue a restituir lo indebidamente aportado. De resolver el Tribunal Arbitral que el aporte al Fondo Complementario se encuentra comprendido dentro de la estabilidad conferida por el convenio de estabilidad de receptor, dicho aporte constituiría un pago indebido de acuerdo con el artículo 1267 del Código Civil.

En tal supuesto, las empresas mineras podrían exigir a la Administración Tributaria la restitución de lo indebidamente aportado al Fondo Complementario. Al respecto, cabe mencionar el artículo 1273 del Código Civil conforme al cual “se presume *juris tantum* que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada”.

VI. CONCLUSIONES

- a. En el entendido que los convenios de estabilidad de empresa receptora únicamente confieren protección frente a cualquier modificación del régimen del Impuesto a la Renta, la única forma en que el aporte no podría ser exigido a las empresas mineras sería que dicho aporte constituya en realidad un incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta.
- b. Existe identidad en cuanto a los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria aplicables tanto al Impuesto a la Renta de tercera categoría como al aporte al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras.
- c. De acuerdo con las características del aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras, puede concluirse que existe identidad en cuanto a los aspectos materiales, temporales y subjetivos de la hipótesis de incidencia de dicho aporte con los correspondientes al Impuesto a la Renta de tercera

³³ El Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones es un tratado multilateral elaborado por los Directores Ejecutivos del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, y tiene como finalidad facilitar la sumisión de controversias y disputas relativas a las inversiones entre un Estado contratante y los nacionales de otros Estados contratantes a un procedimiento de conciliación o arbitraje de acuerdo a las disposiciones del indicado tratado. Cabe señalar que el tratado entró en vigencia respecto del Estado peruano el 8 de septiembre de 1993.

categoría, con la única excepción de la alícuota.

- d. Por tanto, existiendo plena identidad entre los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia correspondiente al Impuesto a la Renta de tercera categoría y el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras, este último constituiría en realidad un incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta aplicable de 30% al 30.5%.

- e. Ahora bien, considerando lo anterior, las empresas cuyos convenios de estabilidad jurídica se vean vulnerados, podrían iniciar contra el Estado peruano un arbitraje con el propósito de que un Tribunal Arbitral declare que las empresas mineras suscriptoras de los convenios no se encuentran obligadas a realizar el aporte al Fondo Complementario por encontrarse dentro del ámbito de la estabilidad otorgada por su convenio de estabilidad de empresa receptora.



**Payet, Rey,
Cauvi,
Pérez, Mur.**

d Av. Víctor Andrés Belaúnde 147
Centro Empresarial Real,
Edificio Real 3, Piso 12
San Isidro, Lima - Perú

t 511 612 3202

w www.prc.com.pe



EY

Building a better
working world

**Cuando el mundo
prospera, las
empresas trascienden.**

**En EY trabajamos para
construir un mundo mejor
todos los días.**

Brindando confianza, formando
líderes excepcionales, contribuyendo
al desarrollo sostenible y asumiendo
nuestra responsabilidad de hacer
siempre lo correcto.

ey.com/peru

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA POLÍTICA CRIMINAL Y DEL TIPO DE INJUSTO DEL DELITO FISCAL EN EL PERÚ



Róger Yon Ruesta*

Armando Sánchez-Málaga Carrillo**

In Peru, successive governments have designed their tax collection policy on the basis of the formal sector without addressing the issue of the informal sector, because of the lack of a plan on criminal tax policy. However, this creates a problem of regularization of tax and criminal policy and a space for the commission of tax offenses.

In the present article, the authors do research about the subject, noting that when legislators create incentives for the management of economic strategies, it produces an undesirable effect: it creates room for unfair tax crime. Therefore, we should seek to analyze the political-criminal aspects of the offenses listed above, based on a study of the work of the criminal law on taxation.

KEY WORDS: Criminal policy, tax crime, criminal tax policy, regularization, incentives, tax fraud.

En el Perú, los diferentes gobiernos de turno han diseñado su política recaudatoria sobre la base del sector formal sin abordar la temática del informal, debido a que no ha existido –ni existe– un plan de política penal tributaria. Esta carencia genera un problema de regularización de la política fiscal y criminal, dejando un espacio para la comisión de delitos fiscales.

En este artículo, los autores investigan la problemática señalando que la creación de incentivos para la realización de estrategias económicas por parte de los legisladores producirá un efecto inverso al deseado: El tipo injusto del delito fiscal. Por ello, se buscará analizar adecuadamente los aspectos político-criminales de los delitos mencionados anteriormente en el marco del Derecho Penal Tributario.

PALABRAS CLAVE: Política criminal, delito fiscal, política penal tributaria, regularización, incentivos, defraudación tributaria

* Abogado. Estudios de posgrado en la Universidad de Salamanca. Profesor de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Miembro del Consorcio Roger Yon & SMB Abogados.

** Abogado. Estudios de posgrado en la Universidad de Barcelona y en la Universidad Pompeu Fabra. Profesor de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la PUCP. Miembro del Consorcio Roger Yon & SMB Abogados.

*Flora Tristán “[...] echó a correr, seguida por Chazal, quien le dio alcance en la puerta de la Facultad de Derecho de la Sorbona. Se abalanzó sobre ella y comenzó a golpearla [...] Un grupo de estudiantes los separó. Chazal aullaba que esa mujer era su esposa legítima, nadie tenía derecho a entrometerse en una disputa conyugal. Los futuros abogados dudaron. ‘¿Es cierto eso, señora?’ Cuando ella reconoció que estaba casada con ese señor, los jóvenes, cariacontecidos, se apartaron. ‘Si es su esposo, no podemos defenderla, señora. La Ley lo ampara’. ‘Son ustedes más puercos que este puerco’, les gritó Flora mientras Andrés Chazal la arrastraba [...]”*¹.

I. INTRODUCCIÓN

Los diferentes gobiernos que han estado en la casa de Pizarro han diseñado su política recaudatoria sobre la base del sector formal sin abordar la temática del sector informal, posiblemente debido a que su tratamiento restaría votos y popularidad. En este escenario, las inspecciones, las citaciones para concurrir a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] y los cruces de información administrativa por lo general han tenido como eje al contribuyente formal². Ello genera un evidente malestar en este sector, que da lugar al planteamiento de técnicas de ingeniería financiera con la finalidad de tributar menos, existiendo un gran desincentivo a seguir cumpliendo con la normativa, el cual se agudiza cuando se verifica que los tributos pagados no se traducen en obras públicas que legitimen su cobro. Y, claro, el delincuente tributario está siempre atento a proponer escapes más rentables, que superen la economía de opción e ingresen en el terreno del fraude fiscal.

El legislador ha mezclado la intervención administrativa fiscal con la intervención penal,

con una marcada confusión, tanto en el procedimiento, cuanto en los fines. Aparece, entonces, la deficientemente importada figura de la “regularización de la situación tributaria”, que permite dar el tratamiento de deuda tributaria a un comportamiento típicamente antijurídico y culpable. El legislador cree que saltar de un escenario penal a uno administrativo permitiría lograr no sólo el fin recaudatorio, sino también que los contribuyentes que han desarrollado conductas evasoras retornen a la legalidad, con lo cual se fortalecería la moral fiscal y el sistema tributario³.

Como no se cuenta con información estadística que indique que dichos objetivos han sido alcanzados, puede señalarse válidamente que la política recaudatoria tiene una base estrictamente pragmática y no teleológica. En el ciudadano surge, entonces, la pregunta de por qué este salto de lo penal a lo administrativo no ocurre con otros delitos como el hurto, el delito ambiental y el delito financiero. Al respecto, creemos que existe una confusión en el legislador, al partir del presupuesto de que el tributo tiene un contenido estrictamente patrimonial y que puede ser equivalente a la deuda privada, pudiendo transformar el delito en una simple acreencia, lo cual, desde la perspectiva penal, resulta inaceptable.

Ante tal situación, en el presente artículo, nos proponemos exponer una concepción más coherente del tipo de injusto, abordando los aspectos político-criminales y los aspectos dogmáticos del delito fiscal.

II. ASPECTOS POLÍTICO CRIMINALES DEL DELITO FISCAL

A. Facultad de promover la acción penal

Qué duda⁴ cabe hoy en día de la nefasta injerencia del asesor presidencial en el ámbito tributario con fines políticos y, sobre todo, parti-

¹ VARGAS LLOSA, Mario. “El paraíso en la otra esquina”. Lima: Editorial Santillana. 2010. p. 146.

² Ejemplo de ello se encuentra en las marchas y contramarchas de las autoridades en el tratamiento de la minería informal. Resulta paradójico que este sector llegue al extremo de plantearle al Estado una huelga.

³ Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1113 que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias, numeral 9 (modificaciones de los artículos 189 y 192), segundo párrafo.

⁴ Jordi Nieva, cuestionando la distinción entre hecho y Derecho, señala que la duda radica en la indecisión de juicio entre dos o más hipótesis, agregando que la duda es un dato desconocido que, si es fáctica, se trabaja a través de la prueba, mientras que, si es jurídica, a través de la argumentación. Ver: NIEVA, Jordi. “La duda en el proceso penal”. Barcelona: Marcial Pons. 2013. pp. 19-20.

culares. La señora Matilde Pinchi Pinchi⁵, sometida a la colaboración eficaz, ha dado cuenta de la utilización del denominado “RUC sensible”⁶, que otorgaba beneficios y facilidades indebidas a determinados contribuyentes. Entonces, en la década de los noventa, el órgano recaudador de los tributos distorsionó sus objetivos y fines. A fin de facilitar la selección de contribuyentes beneficiados, según fuera el caso de conveniencia política, se le otorgó a la Sunat la facultad de promover la denuncia penal ante la comisión del delito fiscal. Dicha facultad establecida en el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, no ha sido eliminada por las recientes modificatorias operadas mediante los Decretos Legislativos 1113, 1117, 1121 y 1123, por lo que se mantiene en el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF publicado el 22 de junio de 2013.

El artículo 193 del Código Tributario vigente dispone que:

“La Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos en general, quedando facultada para constituirse en parte civil”.

Por su parte, el artículo 192 de la misma norma, luego de señalar que cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros, establece que “la Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduane-

ro, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público”. Es más, el mismo artículo dispone que el fiscal o el juez penal pueden suspender el proceso penal si la Administración Tributaria, en un plazo de 90 posteriores a la notificación de la formalización de la investigación preparatoria, no cumple con emitir la resolución de determinación, la resolución de multa o la orden de pago que surja como consecuencia de la verificación o fiscalización realizada.

Por su parte, la Ley Penal Tributaria, aprobada mediante Decreto Legislativo 813, disponía en su artículo séptimo que “el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo”, debiendo precisarse que, ante la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal, dicha norma queda modificada en los siguientes términos: “El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”. En todo caso, lo cierto es que, aún con el nuevo sistema procesal penal, la citada regulación del artículo 193 del Código Tributario ha quedado intacta.

Esta titularidad para promover la acción penal de la que ha venido gozando el órgano recaudador del tributo⁷ se ha pretendido sustentar

⁵ Esta señora, su pareja Hildebrando Vásquez Ruiz y sus empresas Matty Import, Majapi, Mevelo y Manolo Import ocupan el cuarto lugar en adeudos por impuestos al Estado con una suma ascendente a S/. 450'213.893. El señor Hildebrando Vásquez Ruiz fue condenado a cinco años de cárcel efectiva y al pago de S/. 1'000,000 por reparación civil al fisco. Consultado en: www.elcomercio.pe/economia/706191 (30 de enero de 2011).

⁶ En mayo de 1997, se creó el “RUC sensible” como un mecanismo para proteger la información tributaria de un selecto grupo de personas que discrecionalmente decidía el jefe de la Sunat. Entre los seleccionados se encontraban políticos, empresarios, candidatos presidenciales. El mecanismo consistía en un sistema de almacenamiento electrónico de información a la que se tenía acceso mediante claves preestablecidas que sólo eran conocidas por el jefe de la Sunat y tres funcionarios de esa entidad. Las claves eran individuales, de tal forma que el sistema de control registraba el día, hora y funcionario que tenía acceso a la información tributaria protegida, a fin de identificar al responsable en caso que dicha información se difundiera. Consultado en: www.larepublica.pe/01-03-2001/.

⁷ El profesor Grabivker, con relación al órgano recaudador del tributo en Argentina, sostiene que “corresponde tener bien presente que aquel tiene a cargo deberes que son esenciales y que no son sustituibles. Asimismo, el cumplimiento de aquellas obligaciones no puede ser delegado por aquel Estado en otras entidades o personas; y no puede ser privatizado. [...] Para poder llevar adelante el cumplimiento de las obligaciones descriptas, que son funciones ineludibles, el Estado debe contar con los recursos necesarios que los habitantes deben aportar por vía del pago de los impuestos”. Ver: GRABIVKER, Marcos. “El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales”. En: ALTAMIRANO, Alejandro y Ramiro RUBINSKA. “Derecho Penal Tributario”. Buenos Aires: Marcial Pons. 2008. pp. 33-34.

en que, al constituir la materia fiscal un asunto complejo y técnico⁸, debe ser encargado al órgano recaudador, ya que éste posee los conocimientos materiales y especializados para dilucidar si nos encontramos ante una deuda o ante un delito⁹ y, por tanto, que es esta institución la apropiada para conocer en qué casos debe promoverse la acción penal. Sin embargo, se desconocen los criterios específicos por los cuales el órgano recaudador determina si se está ante una deuda tributaria o ante un delito fiscal. El punto de partida —y de arribo— pareciera asentarse en que lo importante es recaudar los tributos, por lo que el delito fiscal¹⁰ podrá ser tratado como una especie de deuda en caso el contribuyente así lo acepte.

B. Regularización de la situación tributaria

Una razón que nos lleva a concluir que el objetivo inicial y final es recaudar se encuentra en la redacción del artículo 189 del Código Tributario, que dispone la improcedencia de la acción penal cuando se regulariza la situación tributaria, barrera que también alcanza a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran perpetrado con ocasión del delito fiscal. En ese sentido, la regularización consiste en pagar la deuda tributaria o en devolver el reintegro, saldo a favor u otro beneficio que se haya recibido indebidamente, incluyéndose los intereses y las multas. Se extiende así un “puente de plata” al contribuyente cuando regulariza su situación.

La norma tributaria establece dos oportunidades en las que el contribuyente puede regularizar su situación tributaria: (i) La **primera** es “antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público”; y, (ii) la **segunda** cuando, “a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie

cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas”. Se trata, sin duda, de una deficiente redacción que no nos ayuda a comprender qué ha pretendido el legislador, máxime si se observa que la primera oportunidad comprendería a la segunda. Nos explicamos.

Si, como hemos visto, el Ministerio Público para actuar requiere de la denuncia penal por parte de la Sunat —o, en el nuevo sistema procesal penal, requiere de un informe motivado de la Sunat a fin de formalizar la investigación preparatoria—, y si la norma comentada permite la regularización aun cuando se haya dispuesto la iniciación de una investigación ante el Ministerio Público, ello implica asumir que en dicho caso ya se ha iniciado la intervención de la Sunat. Por lo general, mediante el procedimiento administrativo de fiscalización, que debería ser siempre anterior a la denuncia que formula la Sunat y a la consiguiente intervención del Ministerio Público. En esa medida, el último momento para regularizar será siempre cuando la Fiscalía de la Nación inicie la investigación preliminar correspondiente y no cuando la Sunat inicie el procedimiento de fiscalización, ni cuando presente la denuncia penal ante el Ministerio Público, ni cuando éste se avoque al conocimiento de la investigación. Una interpretación sistemática de toda la normativa nos lleva necesariamente a concluir que la regularización de la situación tributaria podrá darse siempre hasta antes de que se inicien los concretos actos de investigación por parte del Ministerio Público, es decir hasta un momento posterior a la disposición de tales investigaciones y anterior a la iniciación de éstas.

Resulta poco coherente, entonces, que la norma tributaria establezca una segunda

⁸ Entendemos que por tratarse de aspectos fiscales y contables, más no asentados en otros aspectos técnicos como los relacionados a los sesgos cognitivos que destaca el profesor Silva Sánchez. Ver: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María y Lorena VARELA. “Responsabilidades Individuales en estructuras de empresas: La influencia de sesgos cognitivos y dinámicas de grupo”. En: MONTANER, Raquel. “Criminalidad de Empresa y *Compliance*. Prevención y reacciones corporativas”. Barcelona: Atelier. 2013. pp. 265 y siguientes.

⁹ El profesor Bacigalupo precisa que no se trata de una deuda asimilable a la obligación civil, sino de un deber tributario que es concreción legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público, por lo que la punibilidad de su infracción nada tiene que ver con la prisión por deudas. Ver: BACIGALUPO, Enrique. “Curso de Derecho Penal Económico”. Madrid-Barcelona: Marcial Pons. 1998. p. 215.

¹⁰ Cervini destaca que, por razones político criminales y sociales que propiciarían la rectificación en el actuar del contribuyente hacia la legalidad, debe entenderse que el delito fiscal sólo se reprime a título de delito consumado, excluyendo la punición de la tentativa y cuando se comete dolosamente. Respecto de este último aspecto, comparte el pensamiento de Moccia y Lo Monte. Ver: CERVINI, Raúl. “Principios de Derecho penal tributario en el Estado Constitucional de Derecho”. En: “Derecho Penal Tributario”. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons. 2008. pp. 59-61.

oportunidad para regularizar “a falta de la primera”, cuando hemos visto que “la primera” (inicio de investigación penal) presupone “la segunda” (intervención de la autoridad administrativa). La redacción del artículo 189 sólo cobraría sentido si se entendiera que existe la posibilidad de que se instaure una investigación penal sin que previamente se haya comunicado al contribuyente la existencia de un procedimiento de fiscalización tributaria o sin que exista por lo menos una investigación por parte de la Sunat, lo que –si bien podría “derivarse” de la normativa vigente– nos parece que resulta poco probable que suceda en los hechos¹¹.

Nos aclara el panorama la Exposición de Motivos de la reciente modificación del artículo 189 del Código Tributario, ya que en ella se señala que “la Corte Suprema de Justicia de la República, en el fundamento jurídico 12 del Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116 [...] permite que el autor de un delito tributario pueda regularizar su situación tributaria, con la consecuente exención de responsabilidad penal, incluso con posterioridad a la intervención del Órgano Administrador del Tributo, supuesto contrario al espíritu normativo orientado a evitar la actuación innecesaria de este órgano”¹². A partir de ello, sostiene la Exposición de Motivos que “ello no resulta correcto, puesto que corresponde al Ministerio Público efectuar la denuncia, por lo que es conveniente se modifique dicha norma a fin de no causar errores de interpretación en los aplicadores de la norma”. Dicha argumentación y la modificación legislativa nos genera aún más confusión.

Lo único cierto es que la regulación descrita corrobora nuestra afirmación de que la normativa tributaria tiene como única finalidad la recaudación aún corriendo el alto riesgo de dejar en impunidad delitos fiscales sobre los que ya existe un procedimiento administrativo de fiscalización y, es más, sobre los que ya se dispuso la iniciación de una investigación penal. En todo caso, a pesar de los buenos deseos expresados en la citada exposición de motivos, la redacción del artículo 189 del Cód-

igo Tributario no cierra la posibilidad de que el contribuyente que ha incurrido en delito fiscal alegue maliciosamente que puede regularizar su situación tributaria aun cuando ya exista un procedimiento administrativo, puesto que aún no se habría producido la intervención concreta del Ministerio Público. Nos preocupa, entonces, que se deje al arbitrio del funcionario de la Sunat la decisión sobre si aceptar la regularización o formular la denuncia penal ante el Ministerio Público.

Consideramos, entonces, urgente que, por lo menos, se atienda a lo expuesto por la doctrina tributaria, en el sentido de que la regularización exige que el contribuyente formule la “auto denuncia” de manera voluntaria, esto es, espontánea, sin que la administración tributaria –y menos aún el Ministerio Público– haya intervenido. De lo contrario, la causa de levantamiento de la pena resulta ilegítima y peligrosa, conforme hemos anotado.

Otro ejemplo de tratamiento del delito tributario como deuda lo encontramos en la disposición final vigésima del Código Tributario, que dispone que pueden acogerse a la regularización de su situación tributaria las personas que, hasta el 30 de junio de 1999, se encontraban sujetas a fiscalización o investigación fiscal a cargo del Ministerio Público. Asimismo, establece que la Sunat puede solicitar al órgano jurisdiccional el archivo de los procesos penales en los que el fiscal superior aún no hubiera formulado acusación, siempre y cuando el contribuyente “regularice” su situación tributaria. Este tratamiento del delito fiscal como “deuda” nos genera una seria preocupación, ya que beneficiaría a los contribuyentes con gran disposición patrimonial. El mensaje normativo se traduce en que aquel que tiene recursos económicos para cancelar la “deuda” tributaria, producida por el delito fiscal, será apartado de los alcances de la justicia penal. Ciertamente se puede argumentar en contra señalando que, por la fecha a la que se remite dicho beneficio (año 1999), podría haber mermado el significado de los fines de la pena. Sin embargo, igualmente el mensaje de que el

¹¹ Con la reciente modificación legislativa, que ya no hace referencia a “investigación fiscal” sino a “investigación dispuesta por el Ministerio Público” ya no es de recibo la interesante interpretación que proponía el profesor Abanto Vásquez en el sentido de que la regularización sólo podía ser posible durante la etapa administrativa. Ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. “Derecho Penal Económico, Parte Especial”. Lima: IDEMSA. 2000. p. 504.

¹² Creemos que detrás de estas concepciones antagónicas entre el Poder Judicial y la Administración Tributaria se encuentra la discusión acerca de qué órgano, penal o administrativo, debe establecer las condiciones para acogerse a la regularización de la situación tributaria, institución que afecta ambos ámbitos.

rico que paga no purga cárcel no queda, en lo más mínimo, mermado. Con ello se afecta el principio de igualdad, que tanto se promociona en la aplicación de los tributos. Además, la pena pierde su carácter preventivo general¹³.

Nos preocupa aún más dicha situación si se tiene en cuenta que la exclusión del delito fiscal de la vía penal y su inclusión en el procedimiento administrativo permite que controversias tributarias de altas sumas de dinero, generadas por la comisión de un ilícito penal, gocen de un procedimiento en el que, luego de agotarse la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal, se recurre a la vía contencioso administrativa (al respecto, véase el artículo 158 del Código Tributario), en donde recién en sede jurisdiccional será dilucidado el caso y no necesariamente en los mismos términos que lo hizo, con anterioridad, el Tribunal Fiscal. Dicho procedimiento, entendemos, debiera estar reservado para los verdaderos casos de deuda tributaria y no para conductas delictivas “regularizadas”.

Debemos apuntar finalmente que la regularización del delito, como causa de levantamiento de pena, sólo beneficia a los autores mas no alcanza a los partícipes. Sin embargo, tampoco se conocen casos en que se haya denunciado, judicializado y condenado a instigadores o cómplices del ilícito fiscal, bajo el supuesto en comentario.

C. Revisión de la persecución y legislación del delito fiscal

Se desconoce si los gobiernos que han sucedido a la transición democrática han efectuado en el órgano recaudador del tributo la investigación, análisis y depuración de los operadores que pudieran haber sido del entorno del exasador, de forma tal que hoy en día también se desconoce cuáles son los mecanismos de control y supervisión de la actuación de estos operadores. De ahí que no podamos señalar, con la debida contundencia, que el órgano recau-

dador se encuentre distante de las mafias¹⁴ de venta de facturas o de beneficios tributarios y si éstas cuentan con el apoyo y/o participación de algunos funcionarios que laboran en esta entidad. Esta afirmación se efectúa sin perjuicio de la responsabilidad funcional prevista en el artículo 186 del Código Tributario.

Ante ello, y teniendo en cuenta los cuestionamientos formulados en líneas anteriores, consideramos necesario que la promoción de la acción penal sea pública y que el titular de la acción penal, el Ministerio Público, mediante fiscalías especializadas sin la barrera de una denuncia previa de la Sunat, sea quien evalúe si nos encontramos ante un delito fiscal que merece una investigación y persecución penal. Lo peor que se podría hacer es mantener la política del “secretismo”, en la que el órgano recaudador oculta a los operadores de justicia la presunta ocurrencia de un delito fiscal, quedando en manos del primero la facultad de –según el grado de conveniencia– determinar si el caso debe ser tratado como delito o como “deuda”. Ello no sólo genera que se impida al Ministerio Público y al Poder Judicial cumplir con sus funciones constitucionalmente establecidas, sino que aparta del conocimiento público y de la discusión académica casos de significativa connotación, mermando la función preventiva que en este escenario el Derecho Penal podría cumplir.

Por otro lado, no resulta ajeno a nuestro análisis el hecho de que el Código Tributario fue creado mediante un decreto legislativo y modificado sucesivamente por decretos legislativos, destinándose la redacción de los delitos fiscales también a diversos decretos legislativos, el último de los cuales modificó los tipos penales previstos en los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 813 –modificaciones recogidas también en la disposición final décimo octava del Decreto Supremo 133-2013-EF. El reiterado recurso a decretos legislativos, como mecanismo para regular la materia fiscal, por un lado, pareciera denotar que el Congreso se ha de-

¹³ En sentido contrario y sin señalar mayores razones, se ha expresado Raúl Pariona Arana. Ver: PARIONA ARANA, Raúl. “La Regulación Tributaria en Derecho Penal”. En: www.ius360.com.

¹⁴ En el programa de televisión “Agenda Política” del canal 8 del domingo 22 de septiembre de 2013, el ex Presidente del Congreso y miembro del partido de gobierno, Daniel Abugattás, afirmó que la guerra contra la corrupción en el Poder Judicial y en el Ministerio Público está perdida y que la Contraloría no tiene los mecanismos necesarios para realizar un control institucional eficaz. A ello se suma la reciente afirmación del expremier Oscar Valdés Dancuart, ante la pregunta de si la red de narcotráfico ha alcanzado a las esferas del gobierno, de que éste se encuentra “metido en todo lado”, admitiendo que nos encontramos frente a una “corrupción generalizada”. En: Diario “El Comercio”. Sección A4. Fecha 29 de septiembre de 2013.

clarado incompetente para legislar en este importante asunto. Por otro lado, pareciera que el Estado ha encontrado el vehículo legislativo idóneo para implementar una política tributaria (y, lo que más nos llama la atención, una política penal tributaria) que, al no conocerse previamente ni ser sometida a pública discusión, irrumpe con una aplicación de la que sólo se puede comentar sus consecuencias, mas no sus proyecciones o hacia a qué fines apunta.

Nos surge la pregunta entonces de cuál es el medio y el procedimiento más idóneo para la implementación de la política tributaria y, en especial, de la política penal tributaria. Por ejemplo, los medios de comunicación señalan que la Sunat ha contratado a más personal para ser destinado a la función de inspectoría, a fin de que en el año 2014 se indague respecto de las adquisiciones de particulares. Sin embargo, no se plantea frontalmente la discusión acerca de la necesaria incorporación del sector informal (que incurre sistemáticamente en delitos fiscales) a la legalidad o acerca de las reclamaciones ante el Poder Judicial de las grandes “deudas” tributarias de empresas extranjeras, que en varios casos previamente habrían incurrido en un delito fiscal “regularizado”.

Lo que más nos llama la atención es la importancia secundaria o accesorio que el legislador otorga a la materia penal tributaria, cuando recurre a un decreto legislativo por delegación de facultades (Ley 29884) a fin de tipificar conductas delictivas. Al respecto, debemos señalar que, si bien es cierto que el decreto legislativo guarda la categoría de ley, no escapa a la crítica de que se trata de un otorgamiento al Poder Ejecutivo de facultades legislativas, que restringe el necesario ámbito de discusión en un tema tan delicado y esencial como lo es la restricción de la libertad individual (pena privativa de la libertad) como consecuencia de la realización de operaciones económicas que afectan a la hacienda pública. Resulta alarmante que el tipo de injusto fiscal sea determinado a puerta cerrada, sin un mínimo de discusión en los sectores académicos y menos aún en la población. De esta manera, a nuestro entender, se ha colocado a la política criminal tributaria en una soterrada inestabilidad, al percibirse más la persecución para recaudar que los logros de aquella recaudación¹⁵ en la

implementación de una política social. En esa línea, desde hace algún tiempo atrás las declaraciones juradas de autodeterminación de diversos tributos, más allá de toda sustitución o rectificación, se efectúan por medios informáticos. Los efectos de ello, ante declaraciones fraudulentas, en el campo penal tributario no han merecido mayor comentario (ni, por supuesto, la menor discusión), suponemos, hasta una próxima delegación de facultades en que se nos sorprenda con la tipificación de nuevas conductas que las comprendan.

La omisión de toda discusión en esta importante materia puede dar pie a pensar, por ejemplo, que el régimen de excepción establecido en la disposición final vigésima del Código Tributario, que beneficia a los actos perpetrados por delinquentes fiscales hasta el 30 de junio de 1999, puede ser extendido a una fecha más próxima por otro decreto legislativo. O, lo que es peor, determinar la no procedencia de la denuncia penal, por parte de la Sunat, atendiendo a razones de estrategia en el mercado peruano, la calidad de empresa extranjera, el país de procedencia de esta empresa que genera expectativas de un nuevo tratado de libre comercio, entre otros. Es decir que el mantenimiento de una técnica de tipificación de delitos fiscales mediante decretos legislativos genera el riesgo de ampliar indebidamente el grupo de delinquentes fiscales beneficiados por mecanismos de “regularización” de su situación tributaria, sin que esta modificación merezca la discusión y atención correspondiente.

De allí la necesidad de establecer el requisito de que la ley penal se promulgue con el estándar de ley orgánica. Recién entonces su discusión será mayor, en un ámbito más amplio como lo es (mejor dicho, debiera ser) el Congreso de la República y no al interior de la casa de Pizarro (o del Ministerio de Economía). Hasta ahora al legislador nacional poco o nada le ha importado el principio de reserva de ley penal que, en otras legislaciones, exige la existencia de una ley orgánica para modificar leyes penales. Es así una exigencia con la que estamos de acuerdo, pues aseguraría un mínimo de discusión y mayoría parlamentaria para la aprobación de normas penales, sin que esto suponga tener la esperanza de una gran discusión técnico-legislativa e informada

¹⁵ Cervini señala que “debe rechazarse toda concepción que identifica el bien jurídico con el interés y actividad administrativa dirigida a la recaudación”. Ver: CERVINI, Raúl. Op. cit. p. 53.

en la materia. Sólo se aspira al menos a que el rebote de dicha discusión en los medios de difusión aproxime a la ciudadanía a qué es lo que se está por promulgar como ley.

D. Duplicidad de procedimientos

Otro de los temas que llama nuestra atención es lo dispuesto en el artículo 192 del Código Tributario referido a la “comunicación de indicios de delito tributario y/o aduanero”, cuando dispone que el procedimiento penal y el procedimiento administrativo puedan tramitarse en forma paralela. ¿Cómo se compatibiliza esta disposición con lo señalado por el Nuevo Código Procesal Penal (Decreto Legislativo 957) que en el artículo III de su título preliminar dispone que:

Artículo III [Nuevo Código Procesal Penal].- “Interdicción de la persecución penal múltiple. Nadie podrá ser procesado, ni sancionado más de una vez, por el mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento. Este principio rige para las sanciones penales y administrativas”.

A nuestro entender, el artículo 192 del Código Tributario abriría una puerta de impunidad al delincuente fiscal ya que, para entorpecer las investigaciones administrativas, y las penales, podría recurrir a la acción de garantías aduciendo una persecución múltiple violatoria del principio de *ne bis in idem*. Cabe advertir, empero, que dicha alegación no será válida cuando se emplace en un ámbito administrativo a la persona jurídica y en otro (penal) al representante o a la persona natural a quien se le imputa el ilícito criminal¹⁶.

E. ¿Derecho de la intervención?

Navas Rial¹⁷ da cuenta de que, frente al hecho de que los bienes jurídicos no protegerían la aparición de una pluralidad de nuevas fuentes de riesgo, han surgido en la doctrina cuestio-

namientos acerca del rol que le corresponde al Derecho Penal al interior del ordenamiento jurídico. En ese sentido, la Escuela de Frankfurt se ha manifestado en contra de combatir penalmente problemas de la sociedad moderna, tales como las afectaciones al ambiente, la economía, el procesamiento de datos, la utilización de drogas, los relativos a los impuestos, los fraudes al comercio exterior, entre otros. El principal exponente de esta escuela, el profesor Hassemer, ha llegado a proponer una reducción del Derecho Penal tradicional (Derecho Penal nuclear), relegando la resolución de los problemas modernos (afectaciones a bienes jurídicos supraindividuales) mediante un “Derecho de la Intervención”. Se busca que tal esté ubicado entre el Derecho Penal y el Derecho Contravenacional, entre el Derecho Civil y el público, con la característica de que las garantías y los procedimientos reguladores sean menos exigentes, así como las sanciones menos intensas.

Si bien estamos de acuerdo con la observación de un sector de la doctrina relativa a que el concepto de delito como lesión de bienes jurídicos no se encuentra en condiciones de dar una respuesta suficiente a las modernas exigencias sociales y a los nuevos delitos¹⁸, estimamos que no es de recibo la propuesta del profesor Hassemer. Ello puesto que, a las facilidades legislativas ya existentes y consignadas líneas arriba, se sumaría la de formular un Derecho de intervención para los delitos fiscales, que no sería otra cosa que establecer un procedimiento y una “justicia” a la medida de las exigencias de quienes gozan de mayores recursos económicos, con lo que mostramos nuestro total desacuerdo.

Un Derecho de Intervención para los delitos fiscales no sería otra cosa que reconocer que la ley penal y la justicia penal no alcanzan a todos por igual. Un trato sin sanción penal para los más pudientes que cometen conductas penalmente relevantes no solo significaría el reconocimiento del fracaso del Estado como conductor de un

¹⁶ Analizando la legislación anterior. Ver: ABANTO VASQUEZ, Manuel. Op. cit. pp. 489-493.

¹⁷ Un interesante recuento histórico en: NAVAS RIAL, Claudio. “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”. En: “Derecho Penal Tributario”. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. pp. 127 y siguientes.

¹⁸ Al respecto, ver: YON RUESTA, Róger y Armando SANCHEZ MALAGA CARRILLO. “Fundamentos constitucionales para la aplicación de la norma jurídico-penal orientados al análisis de las consecuencias. Especial relevancia de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”. En: “20 años de vigencia del Código Penal peruano. Desarrollos dogmáticos y jurisprudenciales”. Lima: Grijley. 2012. pp. 89 y siguientes; y, por supuesto: FEIJOO SANCHEZ, Bernardo. “El actual debate alrededor de la teoría del bien jurídico”. En: “Dogmática Penal de Derecho Penal Económico y Política Criminal. Homenaje a Klaus Tiedemann”. Volumen II. Lima: Fondo Editorial de la USMP. 2011. pp. 1088 y siguientes.

plan social (y en lo específico, fiscal) según le manda la Constitución, sino que además este Derecho de la intervención carecería de legitimidad al estar asentado en la discriminación según quien goce de mejor estatus económico.

Naturalmente que a partir de dicha crítica resulta imperioso formular una fundamentación material de la persecución del delito fiscal. En ese sentido, como se detallará en el siguiente apartado referido a los aspectos dogmáticos del delito fiscal, nos inclinamos por una tesis funcional que se aleja de aquella concepción de delito fiscal centrada en un criterio mera-

mente patrimonialista¹⁹. Ésta se rige por la máxima “si pagas no hay delito”, se asienta en el principio de que “lo importante es recaudar” y genera una distorsión en los contribuyentes ante quienes se postula que el delito puede ser convertido y tratado como una deuda.

F. Asuntos pendientes

Entre los asuntos pendientes, en primer lugar, debemos destacar que los gobiernos de turno no han cumplido con exhibir datos estadísticos o empíricos que evidencien que la regularización²⁰ haya influido directamente en una ma-

¹⁹ Se plantean criterios distintos al patrimonialista por parte de autores que aún consideran que la función del Derecho Penal es la protección de bienes jurídicos. Al respecto, ver: NAVAS RIAL, Claudio. Op. cit. pp. 144 y siguientes, siguiendo la clasificación efectuada por Morillas Cuevas, distingue los siguientes:

- La fe pública (Serrano Gómez): El delito fiscal quebranta un deber de veracidad. Se cuestiona a esta concepción que confunde la utilización de los medios comisivos con el contenido del injusto (p. 145).
- El deber de lealtad (Bacigalupo): A través del delito fiscal se protege el deber de lealtad que tiene el ciudadano hacia el Estado respecto del mandato tributario. Se critica a esta concepción que no se corresponde con la estructura típica del delito fiscal y que es contraria a una concepción actual del bien jurídico (p. 146).
- La función del tributo en el Estado de Derecho (Arroyo Zapatero): Navas da cuenta que la misma concepción es sostenida por Pérez Royo a quien cita afirmando que “la protección penal se otorga a la Hacienda considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria” (p. 147). Para esta concepción, la función del tributo es el interés general que sólo se obtiene de un correcto funcionamiento tributario. El autor agrega que, en el marco de un Estado social y democrático de Derecho, se afecta con estos tipos de delitos a todos los ciudadanos, sobre todo a las grandes mayorías, por lo cual se convierte en un ilícito grave. La crítica que hace Morillas Cuevas a esta postura es que proporciona “poca seguridad jurídica por lo inabarcable de sus límites y, por tanto, la imposibilidad de conformar taxativamente el injusto típico”. Habría una suerte de desnaturalización del objeto de tutela dado lo inabarcable del concepto tutelado, siendo que no se diferenciaría el interés de la observancia de las normas tributarias con otras normas de orden público (p. 149).
- La hacienda pública (Casadevall y García Llamas): Se entiende a la hacienda pública como el conjunto de actividades que deben desarrollar los entes públicos para la obtención de recursos financieros y para la aplicación de éstos a la satisfacción de las necesidades públicas que tienen encomendadas (p. 148). En esa medida, el delito tributario lesiona el interés patrimonial de la hacienda pública concretado en la recaudación.
- Un bien jurídico plural, que contiene varios intereses: Navas señala que esta doctrina está contenida en la sentencia del 27 de diciembre de 1990 del Tribunal Supremo español, la cual afirma que el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la especialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está relacionada a la proclamación de la justicia como valor fundamental del orden jurídico y la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho. Anota además que en definitiva se trata de “proteger el orden económico dentro del más amplio orden social, conforme el ordenamiento jurídico que ha de realizar la Justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva” (p. 148).

En el ámbito nacional, Quiroz Berrocal confunde el objeto de la acción con el objeto jurídico protegido por el delito fiscal, al señalar que en ambos casos se trata del tributo, señalando además (a nuestro entender, equivocadamente) que el ilícito fiscal exige *animus lucrandi*. Ver: QUIROZ BERROCAL, Jorge. “Impuesto a la Renta Neta Oculta, por incremento patrimonial no justificado y Tributación de la Ganancia Ilícita Vía IPNJ”. Lima: Editorial Ius Tributarius. 2007. pp. 246 y 253. Por su parte, Marcos Grabivker señala que los delitos tributarios alcanzan a lesionar o ponen en peligro de forma mediata (aunque luego señale de forma “no tan indirecta”) los bienes jurídicos tranquilidad pública, salud y vida. Ver: GRABIVKER, Marcos. Op. cit. 2008. Tomo I. p. 35. También, en una línea de defensa de bienes jurídicos, Marinucci y Dolcini destacan que en el Derecho Penal se integran bienes jurídicos individuales, colectivos, institucionales, intereses difusos, bienes instrumentales o intermedios, en clara referencia al Derecho Penal en la economía. Ver: YACOBUCCI, Guillermo. “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”. En: ALTAMIRANO, Alejandro y Ramiro RUBINSKA. “Derecho Penal Tributario”. Op. cit. p. 105.

²⁰ Destacando que se trata de una dispensa de pena y, en específico, de una causa de levantamiento de pena, asentada en la autodenuncia, ver: TIEDEMANN, Klaus. “Manual de Derecho Penal Económico, Parte General y Especial”. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010. p. 266. Sigue la misma línea Abanto Vásquez, quien sostiene que “regularización” solamente puede consistir en un concepto que está más allá del injusto penal; es decir, en una “causa de levantamiento de pena” por determinadas razones de política criminal”. Ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. p. 501.

yor y mejor recaudación ni en ampliar y diversificar la base de contribuyentes, incluyendo a los agentes económicos informales. No nos referimos, claro está, a los montos recaudados, sobre los cuales la Sunat efectúa publicaciones periódicas, sino en específico a los resultados materiales de su política tributaria.

En segundo lugar, en una política tributaria sustentada en la declaración del contribuyente a fin de determinar la base imponible sobre la cual se estimará el tributo correspondiente, llama la atención que no se haya diseñado una política de regulación para las personas jurídicas, desde todo punto de vista más atractiva para incrementar la recaudación. Esto de cara a su mayor capacidad de aporte contributivo frente a la de la persona natural.

Al respecto, debemos apuntar que, como reacción al terrible desastre financiero en los Estados Unidos de América del Norte, se emitió una norma federal denominada “Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act”. Esta reforma del sistema regulatorio americano es comentada por Gonzales de León Berini²¹, quien destaca que las diversas medidas de cumplimiento federal al interior de las entidades financieras y bursátiles ha implementado un programa de cumplimiento efectivo de la normativa económica y financiera muy similar a la establecida en el 2006 por el Servicio de Impuestos Internos del Departamento de Tesoro de los Estados Unidos, con resultados exitosos en la lucha contra el fraude fiscal. Este programa cuenta con la figura del *whistleblower*, que puede ser un *insider*, que tenga conocimiento directo acerca de la ilicitud de la conducta in-

traempresarial, o un *outsider*, que no sea parte de la auditoría legal, ni abogado externo de entidades financieras ni funcionario que obtenga información en el desempeño de su cargo. Por lo general, serán personas vinculadas al sistema financiero que, no habiendo participado en el delito, informen de manera sustentada a las autoridades de las posibles infracciones, asignándose recompensas de hasta el 30% de la cuantía total recuperada. Una figura similar (superando las deficiencias que anota Gonzáles de León²²) podría haber sido revisada para el ámbito nacional a fin de alcanzar a los informales que no tributan y que gozan, *de facto*, de ingentes ingresos producto de este no tributar. Baste con mencionar a algunos empresarios y comerciantes informales de grandes emporios económicos como Gamarra, el Mercado Central, La Parada y Desaguadero en Puno. Si bien es cierto que resulta urgente y necesario abordar la temática de los informales, cabe advertir de los riesgos que una indebida “copia” de la normativa estadounidense podría generar en nuestra realidad. Quizás un buen inicio pueda estar dado por la introducción de mecanismos de control interno –distintos a los tradicionales– en el órgano administrador del tributo, no resultando suficiente con el traslado de los equipos fiscalizadores.

En tercer lugar, otro de los aspectos que urgen ser revisados, es el de la pena de multa. Consideramos que el sistema de días-multa, si bien resulta adecuado desde una perspectiva de igualdad material en un país con grandes desigualdades como el nuestro, no alcanza la función de conducción en el caso del delito fiscal²³. En ese sentido, consideramos necesi-

²¹ GONZÁLES DE LEÓN BERINI, Arturo. “El Criminal Compliance en la reforma americana de la Dodd-Frank Act”. En: MONTANER, Raquel. Op. cit. pp. 131 y siguientes.

²² Anota como deficiencias las siguientes: “1. hace más difícil de detectar y detener las conductas ilícitas o fraudulentas intraempresariales, al socavar los ya existentes programas de cumplimiento de las empresas, establecidos en virtud de la legislación anterior [...] 2. [...] los denunciantes internos no estén obligados a informar de la infracción en primer lugar a través de los sistemas de control internos de la empresa [...] 3. [...] no ofrece una amnistía general para las personas que proporcionen información relevante a la Comisión de Valores y Bolsa de los Estados Unidos [...]”.

Ver: *Ibíd.* pp. 138 y siguientes.

²³ Al respecto, el profesor Silva Sánchez sostiene que “en efecto, a pesar del discurso relativo a una, así llamada, *corporate social responsibility* la cualidad de las personas jurídicas como agentes morales resulta más que dudosa. Por eso, también resulta difícil atribuir a las “penas aplicables a las personas jurídicas” una función retributiva (las personas jurídicas no tiene un *soul to damn*). Como, por lo demás, las personas jurídicas tampoco experimentan sensaciones de placer o displacer (miedo), debe rechazarse asimismo la atribución a dichas penas de una función intimidatoria en sentido estricto, que tiene una fundamentación psicológica evidente. Esto, naturalmente, no significa que no quepa hablar de propósito de ellas de una “función de conducción”. En realidad, a través de las “penas aplicables a las personas jurídicas” se procede a reforzar la tendencia hacia una auto-regulación o auto-organización mediante una medida coactiva”. Ver: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español”. En: MONTANER, Raquel (coordinadora). Op. cit. pp. 33-34.

rio que se implemente en nuestra legislación penal un sistema mixto de multas, que comprenda para determinados delitos el sistema de días-multa y para otros delitos, sobre todo económicos, el sistema de multa proporcional. En el caso del delito fiscal, creemos imperioso fijar este sistema de multa proporcional, a fin de establecer la sanción pecuniaria sobre la base de porcentajes sobre el monto objeto de la defraudación tributaria. Se generaría así un mejor efecto preventivo. Se trataría, claro está, de una multa penal con un fundamento distinto a la multa impuesta en sede administrativa, a fin de evitar los cuestionamientos en materia de *ne bis in idem*. Ahora bien, debemos enfatizar que, una vez que la administración conozca de la realización de un delito fiscal, debiera suspender su actuación limitándose a emitir el informe motivado requerido por el Ministerio Público.

III. ASPECTOS DOGMÁTICOS DEL DELITO FISCAL

A. Función del Derecho Penal en materia tributaria

El Estado peruano asume un modelo impositivo, mediante el cual “los ciudadanos se obligan a contribuir con los fondos necesarios para cubrir el gasto público”²⁴. Se trata de un modelo en el que el Estado atribuye además a los ciudadanos el deber de declarar sus ingresos y, en varios casos, de determinar por cuenta propia el tributo a pagar. Al respecto, el profesor Sánchez-Ostiz sostiene que, como regla, rige el procedimiento basado en la declaración-liquidación, en la que es el propio obligado quien declara, liquida y realiza el pago, mientras que la comprobación tiene lugar eventualmente en función de planes sectoriales de inspección²⁵. Se establece también un deber de veracidad del ciudadano obligado a presentar declaraciones ante la administración tributaria, cuya conducta se rige por el principio de autorresponsabilidad, que exigen

al ciudadano que organice su actividad sin lesionar a terceros.

Más allá de la tradicional discusión sobre la función de protección de bienes jurídicos materiales, surge la interrogante acerca de qué función está llamado a cumplir el Derecho Penal en materia tributaria. El profesor García Caveró²⁶ distingue la concepción que niega la autonomía funcional del Derecho Penal, en cuyo caso los delitos tributarios se limitan a proteger la labor recaudatoria de la administración tributaria convirtiéndose en un mecanismo de presión sobre los obligados tributarios, de la concepción autónoma del Derecho Penal, en la que se distingue dos tesis distintas, la patrimonial y la funcional.

Para la tesis patrimonial, el Derecho Penal Tributario protege los intereses patrimoniales del Estado que recauda tributos. Al respecto, el profesor Martínez-Buján sostiene que para esta tesis, desde una concepción que otorga un papel más relevante al bien jurídico, se protege “el interés patrimonial de la Hacienda pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios y, más precisamente aún, en la fase de liquidación de los tributos”²⁷. Desde una perspectiva crítica, García Caveró sostiene que “muchos delitos económicos pueden contemplar un perjuicio patrimonial efectivo o potencial como resultado típico [...] y no por ello adquieren el carácter de delito patrimonial. Por otra parte, el eventual perjuicio patrimonial en los delitos tributarios no se muestra de la misma forma que en los delitos patrimoniales tradicionales, pues mientras que en éstos se perjudica por lo general derechos patrimoniales sobre bienes que ya se tienen (propiedad, posesión, entre otros). En aquellos se afecta una pretensión patrimonial del Estado sobre parte del patrimonio de los contribuyentes”²⁸.

La tesis patrimonial encuentra coincidencias con el trato especial que se otorga al delito

²⁴ GARCÍA CAVERO, Percy. “Derecho Penal Económico Parte Especial”. Tomo II. Lima: Grijley. 2007. p. 595.

²⁵ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. “El elemento fraude en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. En: SILVA SÁNCHEZ. “¿Libertad económica o fraudes punibles?”. Madrid-Barcelona: Marcial Pons. 2003. p. 118.

²⁶ GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 601.

²⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. “Derecho Penal Económico y de la Empresa”. Parte Especial. Valencia: Tirant lo Blanch. 2011. p. 528.

²⁸ GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 603.

fiscal que es objeto de regularización, conforme se ha referido en el apartado anterior. La normativa tributaria analizada líneas arriba denota una óptica patrimonialista²⁹ que, por cierto, desborda la teoría patrimonial del bien jurídico como objeto de protección.

Por su parte, la tesis funcional parte de una noción del interés protegido “conectada a las funciones que debe cumplir el tributo”³⁰; esto es, una concepción distante de la tradicional que estudia al delito como la afectación material de un bien jurídico penal. Martínez-Buján distingue concepciones divergentes al interior de la tesis funcional, existiendo algunos autores que postulan que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios es la función tributaria concebida con una simple actividad de la administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado (Pérez Royo, por ejemplo), mientras que otros proponen como bien jurídico a la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario (es el caso de Gracia)³¹. En resumen, y más allá de matices particulares, según refiere el profesor Abanto Vásquez, la tesis funcional entiende que el delito fiscal protege a la hacienda pública comprendida en sentido dinámico como “sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”³². A diferencia de la concepción que niega la autonomía del Derecho Penal, la tesis funcional no entiende el proceso de tributación como algo estático (como una obligación de pago), sino como algo dinámico (el contribuyente es parte fundamental de un proceso de expectativas de actuación estatal). En ese sentido, García Caveró apunta que a la tesis funcional “hay que reconocerle que acierta en dejar de lado

una visión estática del bien jurídico, pero cabe objetarle que lo hace a costa de asumir prácticamente una visión tributaria de los ilícitos penales, pues se centra en la funcionalidad del sistema tributario y deja de lado la lesividad concreta del delito fiscal”.

En nuestra opinión, asumir una tesis estrictamente patrimonial no resulta adecuado, ya que la comisión del delito tributario no sólo genera una disminución en la recaudación, sino que implica la violación de un deber de veracidad. Además, lo más grave pone en cuestión el funcionamiento del sistema, quebrando la expectativa de ejecución del gasto público por parte del Estado. En esa línea el ciudadano, al cometer un delito fiscal, defrauda las expectativas de colaboración con la función recaudatoria del Estado y con las finalidades de realización de obra pública que de ella se derivan. Así, la actuación del delincuente tributario atrofia el sistema en el que el Estado se ha comprometido con todos para la realización de obra pública. Con ello consideramos que la tesis funcional no tiene por qué dejar de lado la lesividad concreta del delito fiscal, si se entiende ésta no en términos meramente patrimoniales, sino en términos vinculados a la generación de un proceso de cumplimiento de los fines de la hacienda pública (declaración, tributación, recaudación, realización de obra pública, cumplimiento de funciones estatales).

B. Delito fiscal peruano y defraudación como núcleo del tipo objetivo

El delito de defraudación tributaria se encuentra recogido en el artículo primero del Decreto Legislativo 813³³, que sanciona con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años al que “en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, en-

²⁹ Tiedemann destaca a los delitos fiscales como delitos económicos, señalando que un sector de la doctrina los clasifica frecuentemente como delito patrimonial a causa del necesario resultado de reducción de tributos recaudados. Ahora bien, desde una perspectiva crítica, Tiedemann sostiene que el mero pago del tributo no basta para la punibilidad, siendo necesario sumar el engaño (comisivo u omisivo), que contraviene el deber de veracidad del contribuyente en la declaración respectiva. Ver: TIEDEMANN, Klaus. Op. cit. pp. 268-269.

³⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 526.

³¹ *Ibid.* pp. 526-527.

³² ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. p. 415.

³³ Es cuestionable la exclusión del delito tributario del Código Penal y su inclusión en una norma especial. Según García Caveró, algunos autores defienden la necesidad de una ley especial en base a argumentos de prevención, a la especialidad de los delitos tributarios o a la necesidad de incluir en una misma ley los aspectos sustantivos y procesales para el juzgamiento de los delitos tributarios. Ver: GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 610-611. Por su parte, Abanto Vásquez cuestiona la existencia de una norma especial, argumentando que no resulta claro que el efecto de mayor prevención sea posible en una ley especial y no precisamente a través del Código Penal. Ver: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. pp. 412-413.

gaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”³⁴.

El sujeto activo del delito de defraudación tributaria es el obligado a pagar los tributos. En esa línea, concordamos con el profesor García Caveró cuando define la defraudación tributaria como un delito especial³⁵. Puede ser sujeto activo del delito, en primer lugar, el contribuyente, que es definido por el artículo octavo del Código tributario como “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”. En segundo lugar, puede ser sujeto activo el responsable, que según el artículo nueve de la misma norma es “aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación tributaria atribuida a éste”. A título de ejemplo, la norma tributaria comprende como responsables, entre otros, a: (i) Los padres, tutores y curadores de los incapaces; (ii) a los representantes legales de las personas jurídicas³⁶; (iii) a los administradores de los entes colectivos sin personalidad jurídica; (iv) a los mandatorios; y, (v) al administrador de hecho.

Ahora bien, la calificación del delito como uno especial no debe prejuzgar su caracterización material como delito de infracción de deber o delito de dominio³⁷. Al respecto, debemos ahondar en el análisis de su desvalor de acción.

Como hemos visto, la conducta típica del tipo penal base consiste en dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta. A partir de una simple lectura del tipo penal, es claro que no resulta suficiente el no pago del tributo para configurar el riesgo prohibido que exige el desvalor de acción en sede penal. En esa línea, el profesor Jacobucci afirma, con relación al tipo penal argentino, que “no es suficiente comprobar la no percepción del tributo para alcanzar la tipicidad del comportamiento”³⁸.

La norma peruana va acorde con dicha concepción. Al respecto, García Caveró afirma que “el Derecho Penal peruano solamente castiga el incumplimiento total o parcial del pago de los tributos cuando se hace utilizando algún medio fraudulento”³⁹. Surge, entonces, la pregunta de cómo interpretar el verbo “defraudar”; núcleo de la conducta típica. Al respecto, destacan dos concepciones en la doctrina⁴⁰. Por un lado, la teoría de la infracción del deber (defendida en España por autores como Bacigalupo, Gracia y Gimbernát), que entiende que el verbo defraudar “debe concebirse simplemente como equivalente a la causación de un perjuicio patrimonial, sin necesidad de que abarque elementos ulteriores y en concreto sin necesidad de exigir un engaño determinado”⁴¹. Consideramos que en la realidad peruana una interpretación es-

³⁴ El artículo 5-D del Decreto Legislativo 813 prevé agravantes del delito cuando el agente utiliza una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para: (i) Ocultar la identidad del verdadero deudor tributario; (ii) cuando el monto del tributo dejado de pagar supera las 100 unidades impositivas tributarias en un periodo de doce meses o un ejercicio gravable; y, (iii) cuando el agente forma parte de una organización delictiva. Asimismo, el artículo 4 prevé dos conductas típicas con penalidad similar a la de las agravantes. Por un lado, la obtención de exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos. Por otro lado, la simulación o provocación de estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

³⁵ GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 612.

³⁶ Con lo que, como bien afirma García Caveró, no resulta necesario recurrir al mecanismo del actuar en lugar de otro. Ver: *Ibíd.* p. 614.

³⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 543.

³⁸ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 109.

³⁹ GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 604.

⁴⁰ En el presente artículo, se hace referencia a diversas obras de autores españoles, debiendo puntualizarse que el delito de defraudación tributaria en la normativa española tiene una redacción más genérica que el tipo penal peruano, lo que quizás ha generado una mayor discusión respecto de la valoración del elemento “defraudación”. Así, el artículo 305 del Código Penal español establece: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”. Ver: http://www.ub.edu/dpenal/CP_vigente_2013_01_17.pdf.

⁴¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 531.

tricta como ésta no es de recibo, ya que el tipo penal de defraudación tributaria exige expresamente que el sujeto activo se valga de algún artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, no limitándose a recoger una genérica alusión a la “defraudación”, sino exigiendo que dicha defraudación se concrete en un acto u forma determinada.

Por otro lado, la teoría del engaño, que entiende que “el verbo defraudar debe ser dotado de un contenido jurídico-penal autónomo y, en concreto, ha de ser concebido como comprensivo de un engaño”⁴². A partir de ello, algunos defensores de esta teoría asimilan el engaño al que constituye el tipo penal de la estafa, si bien la posición mayoritaria niega la identidad con el delito de estafa y lo hace con razón ya que existen diversas razones que hacen insostenible dicha asimilación⁴³. Entre dichas razones debe citarse que en el delito fiscal no se requiere de un engaño suficiente, ni de una *mis en escène*, ni de una disposición patrimonial como en la estafa⁴⁴, sino más bien de un engaño como infracción del deber de veracidad al que hacemos alusión líneas arriba. Añade Yacobucci que “no parece apropiado [...] hablar de error en los términos tradicionales de la estafa, pues en realidad los organismos de control, en virtud del sistema de autodeterminación de los tributos, están en una posición de relativa ignorancia —no propiamente de error”⁴⁵. Otra diferencia es anotada por Abanto Vásquez, en el sentido de que “el ingreso fiscal presenta una vinculación hacia una finalidad determinada: Las tareas del Estado en el ámbito social, económico y estatal”⁴⁶.

En nuestra opinión, el tipo penal de defraudación tributaria tiene como núcleo del tipo objetivo al engaño, pero entendido en térmi-

nos distintos al del delito contra el patrimonio privado. Ahora bien, ello no implica concebir al delito fiscal como un mero delito de infracción de deber, ya que, como bien señala Yacobucci, “en materia de evasión fiscal, a pesar de la fuerte impronta típica propia de los delitos de infracción de deber, subsiste un espacio más o menos amplio según las exigencias de la propia legislación fiscal, que remite a una consideración semejante a la de los delitos de dominio u organización específicos de una situación de libertad, es decir, disponible”⁴⁷. Justamente la configuración defraudatoria de la conducta típica implica un plus a la infracción de deber.

Podemos concluir, entonces, con el profesor argentino, que el delito fiscal “integra un aspecto propio de los delitos comunes: La exigencia de organizar la actividad sin lesionar a terceros, que presupone la inexistencia de engaño y otro correspondiente a la infracción de deberes: El incumplimiento de las obligaciones fiscales emergentes de los comportamientos que realmente se han realizado. La cualidad que debe reunir la conducta organizativa precedente, que es determinante para el nacimiento de esos deberes fiscales, es la del engaño o el ardid. Lo que resta, entonces, es su consecuencia: La evasión entendida como afectación de la hacienda pública”⁴⁸.

En la misma línea, García Caverio distingue en la legislación peruana dos casos distintos. Sostiene que, en principio, el delito de defraudación tributaria es un delito de dominio, ya que no se castiga el simple incumplimiento del pago de los tributos adeudados. Explica que “no se trata del incumplimiento de pagar los tributos, sino de una conducta fraudulenta que lleva al incumplimiento del pago. En consecuencia, el delito se constituye como un

⁴² Ibidem.

⁴³ Respecto de la delimitación entre delito fiscal y estafa, ver: TIEDEMANN, Klaus. Op. Cit. pp. 277-279. También, señalando que se vincula erróneamente con la evasión tributaria, pero que sus relaciones normativas no pueden ser asimilables, ver: YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. pp. 99 y siguientes.

⁴⁴ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. Op. cit. 2003. p. 122. El autor sostiene que, en la defraudación tributaria, más que de engaño, la conducta consiste en infringir un deber de sacar a la administración de la situación de desconocimiento en que se halla. Más que de error, estamos ante un caso en el que la Administración decide saber y no saber selectivamente; más que de desplazamiento patrimonial, nos hallamos ante un no ejercicio del derecho de crédito de la Hacienda Pública frente a los obligados; y más que de perjuicio al patrimonio, se resalta una puesta en peligro de las funciones que el tributo viene a cumplir.

⁴⁵ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 124.

⁴⁶ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op.cit. p. 417.

⁴⁷ YACOBUCCI, Guillermo, Op. cit. p. 111.

⁴⁸ Ibid. p. 119.

delito de dominio, en donde no basta simplemente con la infracción del deber de pagar los tributos, sino que resulta necesario atribuir al autor una organización fraudulenta para no realizar el pago⁴⁹. Sin embargo, distingue el mismo autor en la norma peruana algunos delitos fiscales que se configuran como delitos de infracción de deber. Es el caso del delito que consiste en no entregar retenciones y percepciones, en el que el “deber específico de custodia y entrega impuesto por ley a los llamados agentes de retención o percepción no tiene una derivación en actividades de organización, sino en relaciones de carácter institucional, concretamente, en el cumplimiento del fin estatal de recaudación tributaria”⁵⁰.

Fijada la discusión en dichos términos, corresponde preguntarse cuál es el contenido material de la defraudación, así como establecer si debe distinguirse la evasión de la mera elusión. Al respecto, resulta interesante la exposición que efectúa el profesor Silva Sánchez acerca de la denominada “ingeniería financiera”. Según cita Yacobucci, “se alude en principio a conductas neutras desde la perspectiva del Derecho Penal, pues implican el diseño de operaciones de creciente complejidad para la financiación de proyectos”⁵¹. Ahora bien, “ese mismo concepto es muchas veces utilizado en el campo jurídico para expresar técnicas financieras que realizan hechos fraudulentos contra

el patrimonio público o privado. Esa labor de ‘ingeniería’ oculta así la comisión o al menos dificulta la prueba de hechos con relevancia penal. En buena medida, ese término intenta explicar la simulación de negocios jurídicos”⁵².

Consideramos entonces pertinente distinguir tres conceptos: Simulación, fraude de ley y economía de opción⁵³. La simulación constituye un engaño. Se presenta cuando existe incongruencia entre la realidad y lo declarado por el sujeto activo. En la simulación “hay divergencia entre la voluntad de las partes y la forma adoptada en el acuerdo”⁵⁴. La presentación ante la Administración tributaria de una declaración de impuesto a la renta conteniendo información falsa o la presentación de documentación contable adulterada a fin de deducir un gasto inexistente constituyen claros casos de simulación, en los que la propia operación económica constituye un acto de engaño, configurando un desvalor de acción imputable al contribuyente.

La economía de opción hace referencia al agente económico que “realiza una actividad económica lícita que se corresponde con su finalidad económica y con la que reduce al máximo sus costos”⁵⁵. Sería el caso por ejemplo de la decisión de invertir en un instrumento financiero en vez de otro⁵⁶. Un importante sector de la doctrina distingue una especie de

⁴⁹ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 607.

⁵⁰ *Ibíd.* p. 608.

⁵¹ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 111.

⁵² *Ibíd.*

⁵³ Los conceptos que se manejan en el presente artículo son formulados desde una óptica penal y no extrapeenal. Desde la óptica tributaria, ver: Exposición de Motivos del Decreto Legislativo que modifica el TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias. A partir de ello, se aprueba la nueva Norma XVI del Código Tributario que dispone: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Sunat tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - Sunat se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la Sunat: (a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. (b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. La Sunat, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. [...] En caso de actos simulados calificados por la Sunat según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

⁵⁴ *Ibíd.* p. 116.

⁵⁵ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 446.

⁵⁶ Ver la exposición de motivos del decreto legislativo que modifica el TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.

situación intermedia entre la simulación y la economía de opción. A dicha situación se conoce con el nombre de fraude de ley. Según García Caveró⁵⁷, la distinción entre economía de opción y fraude de ley es posible si se entiende que, en el primer caso, el agente económico ejercita los márgenes de libertad que deja la Ley penal económica para obtener el mejor beneficio posible, mientras que, en el segundo caso, el agente maneja dichos espacios para lesionar los intereses protegidos por la Ley penal. Desde una óptica tributaria se utilizan diversos criterios para efectuar la distinción⁵⁸. Entre ellos se encuentran la artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas, la inexistencia de un motivo distinto del tributario que sirva para explicar o justificar la elección de las formas jurídicas adoptadas y la vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría en la consecución de los fines constitucionales del tributo, materializados sea en lo que algunos llaman el espíritu o la teleología de la Ley tributaria. Ahora bien, se trata de criterios para detectar casos de fraude de ley, que podrían tener implicancias tributarias (imputación del tributo “eludido”), más no necesariamente penales.

El fraude de ley conlleva entonces “una elusión de la norma jurídica prevista por el legislador para un determinado supuesto de hecho y una utilización de otra norma (norma de cobertura) creada por el legislador para un fin distinto”⁵⁹. En este supuesto, la conducta del sujeto expresa la realidad, no constituyendo un engaño. Existe, en todo caso, la elusión de una tributación más gravosa, gracias al uso de una norma de cobertura. Al respecto, el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 120/2005 del 10 de mayo de 2005, sostiene que “el concepto de fraude de ley nada tiene que ver con el de defraudación, ni se compadece con la simulación o engaño. En el fraude de ley no hay ocultación fáctica, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable —norma de cobertura— previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable —norma principal”⁶⁰.

Un ejemplo de fraude de ley se planteó en la sentencia del Tribunal Supremo español de fecha 9 de febrero de 1991. En el ordenamiento español de ese entonces se establecía un impuesto sobre el lujo a los precios de vino en origen que superaran las 130 pesetas. En dicha sentencia, se confirmó la condena por delito fiscal contra el dueño y director de una empresa de elaboración de vinos que, para evitar pago de dicho impuesto, vendía su vino en origen a un precio menor a las ciento treinta pesetas a una segunda empresa, la cual a su vez comercializaba el vino entre los consumidores finales a un precio superior al límite de ciento treinta pesetas. Así lograba que no se realizara el hecho imponible del impuesto sobre el lujo ya que, en el caso de la empresa productora, su venta no superaba las ciento treinta pesetas y, en el caso de la empresa comercializadora, no se trataba ya de la venta de un producto en origen. Más allá de lo resuelto por el Tribunal Supremo español, el caso resulta útil para plantear la diferencia entre un supuesto de simulación, que se daría en caso se acredite que la empresa comercializadora no existía realmente y se trataba de una sociedad pantalla, del supuesto de fraude de ley que se produciría si la empresa comercializadora efectivamente existía, pero realizaba negocios artificiosos que no producían efectos jurídico-económicos significativamente relevantes y sólo tenía como finalidad disminuir la tributación de la primera empresa. En este supuesto la conducta del contribuyente no constituiría engaño, ya que se ceñiría a lo realmente ocurrido (las empresas existen, y las operaciones y precios corresponden a la realidad). Ahora bien, el fin económico de la operación sí implicaría una alteración de la realidad (la empresa comercializadora no tiene un fin independiente a reducir la tributación de la empresa productora).

García Caveró plantea como ejemplo de fraude de ley el caso del importador de caviar⁶¹ que, conociendo que el impuesto a la importación de dicho producto depende del tamaño de los recipientes, abre las pequeñas latas de caviar y lo vacía en recipientes grandes para pagar menos impuestos y luego, en el país importador,

⁵⁷ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. Loc. cit.

⁵⁸ Ver la exposición de motivos del Decreto Legislativo que modifica el TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.

⁵⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 236.

⁶⁰ YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 117.

⁶¹ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 448-449.

lo vuelve a colocar en pequeñas latas. En dicho caso, según García Cavero, la conducta del importador habrá estado dirigida a importar caviar en grandes recipientes, pero su finalidad económica era importar caviar fino en pequeños envases. Al respecto, consideramos que dicho caso inclusive podría caer en el supuesto de simulación si en realidad las calidades del caviar de recipiente pequeño y de recipiente grande son distintas, puesto que en dicho supuesto si habría operado una alteración de la realidad en la propia operación económica (importación y declaración de lo importado).

El cuadro adjunto resume los tres supuestos analizados, haciendo especial énfasis a si existe engaño o no en la ejecución de la operación económica o en el fin económico de la operación.

Cabe entonces preguntarse cuál de dichos tres supuestos puede configurar el acto de engaño o de defraudación que, como se ha visto más arriba, exige el delito fiscal. Silva Sánchez distingue entonces la ingeniería financiera punible de la no punible. Según refiere Yacobucci, la ingeniería financiera es punible cuando se recurre a configuraciones contractuales que se entienden constitutivas de un “negocio simulado o ficto”, ya que implica la ocultación del hecho imponible. Mientras que se trate de comportamientos neutros –permitidos– los casos donde

no se advierta simulación, pues no llega a surgir el hecho imponible, por cuanto justamente esa ha sido la voluntad de las partes –su no concreción con el fin del ahorro fiscal– y esa voluntad es congruente con su declaración jurídica⁶². Resulta entonces claro que los supuestos de simulación constituyen claros actos de engaño o defraudación, mientras que no existe duda de la licitud de los casos de economía de opción. La discusión gira en torno entonces al fraude de ley.

La exposición de Silva Sánchez se centra en señalar que la sola realización de operaciones económicas anómalas no puede justificar aún la responsabilidad penal, debiendo exigirse siempre una conducta de simulación. Dicha tesis se sustenta, según Martínez-Buján, en la relativización de los deberes cualificados de veracidad que cabe exigir al contribuyente y en la sólida posición en que se encontraría la administración, así como la existencia de deberes de diligencia que también deben vincular a ésta última⁶³.

De opinión algo distinta es García Cavero, quien manifiesta que en los casos de fraude de ley existiría también un elemento fraudulento que permitiría someterlos a sanción penal, siempre que se contemple una cláusula de incriminación respetuosa del principio de legalidad⁶⁴. Se debe a que se entiende que, si

Cuadro: ¿Engaño o no?

Supuesto	Operación económica	Fin económico de la operación
Simulación	Engaño	Engaño
Fraude de ley	No engaño	Engaño
Economía de opción	No engaño	No engaño

⁶² YACOBUCCI, Guillermo. Op. cit. p. 116.

⁶³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 242.

⁶⁴ Respecto de la inclusión de cláusulas que sancionen el fraude a la ley, ver: TIEDEMANN, Klaus. Op. cit. pp. 82 y siguientes. Distingue el Derecho francés, que adopta una técnica legislativa detallada y casuística para captar los casos de fraude de ley, del Derecho alemán, que introduce cláusulas generales de abuso, que se basan en la inapropiada configuración de las circunstancias expuestas por el actor. Ahora bien, según se precisa en: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 240, en el Derecho alemán, las conductas realizadas en fraude de ley no son, en principio, por sí mismas, punibles, sino sólo cuando además el autor lleva a cabo un engaño sobre las circunstancias que fundamentan el fraude de ley, sea expresamente sea tácitamente, o a través de una omisión contraria al deber específicamente regulada, y cuando, asimismo, el autor tiene la intención de contrariar los fines de la ley. El mismo autor, en: *Ibidem*. pp. 238 y siguientes, sostiene que destacan dos técnicas distintas de incriminación del fraude de ley. Por un lado, la inclusión en la propia norma penal de una cláusula contraria al fraude de ley, sin que exista una previsión correspondiente en el Derecho Administrativo. Por otro lado, introducir en la ley administrativa preceptos que prohíban el fraude de ley, imponiendo a los ciudadanos deberes concretos de información a la administración, para luego crear tipos penales que incorporen términos normativos jurídicos que remitan a la ley administrativa. Para Martínez-Buján, sólo esta segunda técnica podría ser admitida excepcionalmente. Sostiene además que “la técnica de introducir cláusulas en las leyes penales para tipificar el fraude de ley sin que exista una previsión correspondiente en el Derecho Administrativo no puede ser aceptada: No sólo porque ello comporte incurrir en analogía prohibida [...], sino porque además supone una concepción que vulnera la esencia garantista y liberal del Derecho Penal, al imponer al ciudadano un genérico e indeterminado deber penal de fidelidad que no existe en el ámbito del Derecho Administrativo”.

bien no existe una simulación de la conducta, sí existe una simulación en cuanto a la finalidad económica de la operación, puesto que el agente recurre a una vía inapropiada para evitar realizar un hecho que debería caer en el ámbito de la Ley penal, pero consiguiendo posteriormente obtener el beneficio económico no procurado directamente⁶⁵.

Al respecto, nos acercamos más a la propuesta de Silva Sánchez, bajo el entendido de que el acto del contribuyente en sí mismo debe ser riesgoso. El cuadro expuesto líneas arriba pone en evidencia que en el fraude de ley, a diferencia de la simulación, no existe engaño en la conducta del contribuyente. Es decir, no existe un desvalor de acción fraudulento, que configure un artificio, engaño, astucia, ardid u otro acto fraudulento, según exige el tipo penal de defraudación tributaria. En todo caso, aun desde una interpretación teleológica del tipo, el acto de simulación estaría siempre referido a la finalidad económica de la operación, lo que —a nuestro criterio— no alcanzaría a configurar un desvalor de acción en sede penal. En ese sentido, coincidimos con Silva Sánchez cuando entiende que las conductas realizadas en fraude de ley, en sí mismas, no pueden ser punibles y que sólo lo podrían ser cuando el autor lleva a cabo un engaño sobre las circunstancias que fundamentan el fraude de ley o realiza una omisión contraria al deber específicamente regulado, supuestos que en realidad se asimilan ya a un caso de simulación.

Pasando a un aspecto distinto del tipo objetivo del delito fiscal, debe señalarse la discusión acerca de si éste se configura como una ley penal en blanco o como una mera remisión interpretativa. Según García Caveró⁶⁶, la opinión mayoritaria sostiene que el delito de defraudación tributaria constituye una ley penal en blanco, ya que sanciona el dejar de pagar los tributos que establecen las leyes. Al respecto, añade el mismo autor que “el objeto del delito tributario está limitado al concepto de tributo, por lo que la falta de pago de otros conceptos de la deuda tributaria como multas o intereses

no podrá dar lugar a un delito de defraudación tributaria”⁶⁷. En sentido contrario opina Abanto Vásquez, quien, si bien entiende que la absoluta dependencia de la persecución penal de la determinación previa de la administración tributaria lleva a pensar que se está frente a una ley penal en blanco y que el efecto introducido por la figura de la regularización va más allá de la ley penal en blanco, ya que es la administración la que decide sobre la persecución penal⁶⁸, concluye que los elementos típicos siguen estando todos en el mismo tipo penal. Por ello, técnicamente, sólo existe una remisión interpretativa al Derecho Tributario, “pues el tipo penal ya está completo y solamente contiene elementos normativos que deben ser interpretados acudiendo a las normas tributarias”⁶⁹.

Finalmente, con relación al resultado típico, el profesor García Caveró sostiene que lo constituye “la menor recaudación de la administración tributaria en el caso concreto”⁷⁰, precisando que “basta con la frustración fraudulenta al momento que debía hacerse el pago”⁷¹. Al respecto, debe enfatizarse que, para la consumación del delito fiscal, debe considerarse el momento en que debía efectuarse el pago, ya que nuestro ordenamiento prevé tributos de periodicidades distintas. Además, debe tenerse en cuenta que el tipo penal peruano no exige, como sí hace el español por ejemplo, un límite cuantitativo determinado para deslindar el delito de la simple infracción administrativa, lo que no implica que no deba atenderse a un principio de insignificancia en el marco de una teoría de la imputación objetiva.

C. ¿Puede configurarse el delito fiscal por omisión?

Habiendo concluido que el tipo objetivo del delito fiscal se construye en torno al concepto de evasión, como acto de simulación o de defraudación de la expectativa de veracidad que se cierne sobre el obligado tributario, resta la pregunta de si dicho elemento defraudatorio puede construirse a partir de una conducta

⁶⁵ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 447-448.

⁶⁶ Ibid. p. 623.

⁶⁷ Ibid. p. 626.

⁶⁸ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. p. 511.

⁶⁹ Ibid. p. 426.

⁷⁰ GARCIA CAVERO, Percy. Op. cit. p. 633.

⁷¹ Ibid. 634.

omisiva. Según Martínez-Buján, “si se adopta la antecitada “tesis de la infracción del deber”, se llegará forzosamente a la conclusión de que la comisión por omisión será siempre factible con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico [...]. Por el contrario, si se acoge la “teoría del engaño”, la viabilidad de la omisión dependerá del contenido que se otorgue a este requisito”⁷². En este segundo grupo, algunos autores han elaborado criterios de imputación objetiva a partir de los cuales se admite, según el caso, la posibilidad de defraudación por omisión. Consideramos que ésta última es la vía adecuada.

En ese camino, Sánchez-Ostiz sostiene que “el delito de defraudación exige, por tanto, algo más que el mero elemento de la cuantía de la contribución no satisfecha. Lo propio de la defraudación ha de venir de la suficiente entidad de la conducta como para que podamos hablar de un contenido material del delito que rebasa el riesgo penal permitido. Por tanto, la sola infracción del deber de declarar supone rebasar el umbral del riesgo permitido administrativo, pero todavía no el del riesgo permitido penal. A éste se llega, según alcanzo, si la Administración se ve, tras la omisión de la declaración, sin posibilidad de acceder por otras vías al conocimiento de los datos tributarios relevantes”⁷³.

En el caso peruano, la Ley penal ha pretendido zanjar la discusión. Al respecto, Abanto Vásquez efectúa un análisis de la legislación nacional y sostiene que el delito tributario se caracteriza precisamente por ser mayoritariamente omisivo, pues el propio tenor de la ley sanciona el dejar de pagar tributos. Cita como casos de omisiones la no declaración de un tributo, la no retención, el no ingreso al patrimonio fiscal de la retención, entre otros⁷⁴.

Es más, el propio artículo 2 del Decreto Legislativo 813 prevé modalidades omisivas como es

el ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos o rentas; o el no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos. Por su parte, en el artículo 5 que prevé el denominado “delito contable”, se prevé una serie de supuestos omisivos⁷⁵. Tal es el caso de quien estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables, incumple totalmente la obligación; o, no anota actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.

Desde el punto de vista dogmático, García Cervero postula que el delito fiscal omisivo puede presentarse de dos formas. Por un lado, “como infracción de un deber de aseguramiento, en la medida que no se impide que determinadas fuentes de información administradas por el obligado tributario lleven a una situación de error a la administración tributaria respecto de los tributos adeudos. [...] Por otra parte, la omisión puede consistir en la infracción de un deber de salvamento, en la medida que el obligado tributario no saca del error en el que se encuentra la administración tributaria por mantenerse en cierta información suministrada anteriormente (injerencia)”⁷⁶.

D. El tipo subjetivo del delito fiscal y el error

Con relación al tipo subjetivo del delito fiscal, la Ley peruana considera que sólo debe castigarse la versión dolosa del mismo, coincidiendo con la doctrina mayoritaria. Debe además apuntarse que el Decreto Legislativo 813 no exige ningún elemento subjetivo distinto del dolo, por lo que su exigencia a nivel jurisprudencial sólo podría ser considerada como una fundamentación indebida de absoluciones⁷⁷.

Respecto del concepto de dolo, debemos sostener que se trata de un asunto de capital importancia y que merece un desarrollo específico y posterior. Sin perjuicio de ello, consideramos pertinente adherirnos a una serie

⁷² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 534.

⁷³ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. Op. cit. p. 119.

⁷⁴ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Op. cit. pp. 442-443. Cita como casos de conductas activas la solicitud de exoneraciones mediante documentación fraguada y la declaración fraudulenta de ingresos menores o pérdidas mayores a las realmente producidas.

⁷⁵ También prevé supuestos comisivos como realizar anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; o destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

⁷⁶ GARCÍA CAVERO, Percy. Op. cit. pp. 620-621.

⁷⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 544.

de precisiones que sobre la materia realiza el profesor Hruschka. Dicho autor cuestiona la concepción del dolo como un hecho interno que se distingue de los hechos externos⁷⁸. Asimismo, cuestiona la trascendencia del elemento volitivo del dolo, sosteniendo que, “cuando alguien ha realizado un hecho siendo consciente de tal realización y de sus circunstancias relevantes, pero sostiene que no quiso realizarlo, incurre en un *venire contra factum proprium* y, por tanto, en una autocontradicción pragmática”⁷⁹.

Explica Hruschka que ya los juristas romanos, en el “Digesto” admitieron la deducción de la vertiente “interna” del hecho a partir de las circunstancias “externas” —método conocido como “*dolus ex re*”. Tal fue descrito en 1825 por von Weber como “aquel dolo delictivo que, sin que el delincuente mismo lo reconozca y sin que sea necesaria una confesión, ya puede deducirse de forma segura a partir de la clase y el modo de comisión del delito y de las circunstancias externas de la acción concreta”⁸⁰. En esa línea, Hruschka plantea su propuesta a partir de la obra de Mascardi, jurista italiano del siglo XVI, quien sostenía que “el dolo no puede probarse realmente porque se trata de un fenómeno espiritual”⁸¹. A partir de ello, Hruschka propone abandonar el presupuesto según el cual el dolo o sus componentes son hechos relevantes que deben ser probados y sostiene que, “como todo lo espiritual, el dolo no se constata y se prueba, sino que se imputa”⁸².

De acuerdo con ello, debe descartarse un enfoque psicológico del dolo, que no sólo adolece de problemas de legitimidad (al colisionar, por ejemplo, con el principio de culpabilidad cuando exige la prueba de un elemento interno), sino que además implica problemas de aplicabilidad. Al respecto, el profesor Ragués afirma que “una aplicación estricta de la idea según la cual sólo resulta legítimo condenar a

un sujeto por delito doloso cuando consigan averiguarse determinados datos psíquicos que concurrieron en el momento de realización del comportamiento objetivamente típico hace imposible cualquier condena por delito doloso”⁸³. Desde otro punto de vista, el profesor Paredes Castañón⁸⁴ sostiene que el dolo pertenece conceptualmente al grupo de los conceptos de disposición, que son aquellos “que poseen la propiedad de carecer de verificabilidad empírica, debiendo inferirse mediante argumentación.

Teniendo como base dichas consideraciones, entendemos que el concepto de dolo que debe defenderse es, en primer término, cognitivo. Así, el dolo del delito fiscal deberá consistir en el conocimiento por parte del contribuyente del incremento de riesgo que significa la realización de una operación económica simulada. Ahora bien, en segundo término, nos adherimos a un enfoque normativo del dolo. En ese sentido, en el delito fiscal no deberá probarse el efectivo conocimiento, como elemento interno que opera en la mente del contribuyente, sino que deberá realizarse una operación de atribución de dicho conocimiento, sobre la base de las circunstancias externas de la operación económica realizada.

Merece también especial atención la problemática de los casos de error y, en específico, de error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario. Por ejemplo, aquellos supuestos en los que el contribuyente no declara los beneficios obtenidos de un determinado negocio, conociendo el deber general de tributar, pero creyendo que sólo rige para determinados profesionales o empresas. Como bien refiere el profesor Martínez-Buján, en el terreno de lo socioeconómico, el tratamiento del error se ve influido por diversos factores, entre los que se encuentran el hecho de que los tipos penales económicos no admiten como regla general la posibilidad de la ejecución imprudente,

⁷⁸ HRUSCHKA, Joachim. “Imputación y Derecho penal. Estudios sobre la teoría de la imputación”. Montevideo-Buenos Aires: B de F. 2009. pp. 182-183.

⁷⁹ *Ibid.* p. 183.

⁸⁰ *Ibid.* pp. 188-189.

⁸¹ *Ibid.* p. 194.

⁸² *Ibid.* p. 195.

⁸³ RAGUÉS I VALLÈS, Ramón. “El dolo y su prueba en el proceso penal”. Barcelona: Bosch. 1999. p. 520.

⁸⁴ LUZÓN PENA, Diego; DIAZ Y GARCIA CONLLEDO, Miguel; REMESAL, Javier y José Manuel PAREDES CASTANON. “Argumentación y prueba en la determinación del dolo (Comentario a la STS 24-10-1989, Pte. Sr.: García Ancos)”. En: Revista de Derecho Penal y Criminología 8. 2001. p. 334.

lo que implica que la presencia de un error vencible sobre el tipo en un delito económico conduce necesariamente a la impunidad; y la existencia de normas penales en blanco que se remitan a una compleja y cambiante normativa administrativa⁸⁵.

Una gran número de autores aconseja una menor injerencia del Derecho Penal en materia económica, en atención a que en dicho ámbito abundan las normas complejas y en constante cambio, con escaso fundamento ético-social, resultando su conocimiento más difícil, así como en atención a que en los delitos económicos “sólo el conocimiento de la norma en sí misma considerada [...] podrá indicar con carácter general cuál es la conducta que ha de seguir el sujeto para comportarse de modo conforme a Derecho”⁸⁶. En esa línea, Martínez-Buján presenta una interesante clasificación de las diferentes propuestas.

En primer lugar, se encuentran aquellos autores que proponen la conveniencia de aplicar al error en los delitos económicos la teoría del dolo, calificando como error sobre el tipo el que recae sobre términos normativos jurídicos o sobre la normativa extrapenal que sirve de complemento en las leyes penales en blanco⁸⁷. Presenta una teoría menos radical Roxin, quien propone una vía intermedia entre la teoría del dolo y la teoría de la culpabilidad, exigiendo para el dolo una “conciencia de la antisocialidad”; es decir, un conocimiento del significado social negativo del hecho⁸⁸. Ahora bien, el propio Roxin concluye que el delito de defraudación tributaria contiene elementos de valoración global no divisibles, en el sentido de que, si el sujeto no conoce las normas relativas al deber de tributar, no podrá establecerse que el hecho defraudatorio tenga para él un significado social negativo específico. En ese sentido, dicho autor

entiende que en el delito de defraudación tributaria, es difícilmente imaginable un error de prohibición⁸⁹.

En segundo lugar, se encuentran aquellos autores que, sin ir tan lejos, proponen calificar dichos errores como errores sobre la prohibición, pero estableciendo una sensible ampliación de la esfera de la invencibilidad del error. Propone este sector que los jueces debieran considerar que el error habrá de ser siempre catalogado como invencible, en el entendido de que en los delitos económicos la conciencia de la antijuridicidad depende del conocimiento de la norma⁹⁰.

Finalmente, se encuentran aquellos que defienden la vigencia de la teoría de la culpabilidad para los delitos económicos, considerando injusto que el Derecho Penal premie al ciudadano que no se preocupa de cumplir con sus deberes tributarios. En ese sentido, Maiwald sostiene que quien conoce su deber de tributar, y pese a ello defrauda, tiene necesariamente conciencia de la antijuridicidad. En sentido inverso, si el contribuyente no conoce su deber de tributar, entonces yerra sobre la prohibición globalmente considerada, no pudiendo descomponerse el deber tributario en dos niveles diferentes⁹¹.

Al respecto, consideramos que, si bien es cierto que los defensores de aplicar la teoría del dolo en materia penal económica cuentan con importantes fundamentos dogmáticos y técnicos, debe tenerse mucho cuidado al introducir a nuestro ordenamiento jurídico y a la decisión judicial elementos que desincentiven el cumplimiento de las obligaciones tributarias, más aún cuando en una realidad como la peruana no existen los incentivos suficientes para la formalización de la actividad económica.

⁸⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. pp. 373-374.

⁸⁶ *Ibíd.* p. 377.

⁸⁷ Al respecto, en: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 380, se cita como precursor de esta teoría a Welzel, quien postuló la “tesis de la pretensión tributaria”, según la cual el error sobre los elementos normativos del delito de defraudación tributaria excluye necesariamente el dolo, toda vez que el objeto material de dicho delito es la pretensión tributaria estatal.

⁸⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Op. cit. p. 382.

⁸⁹ *Ibíd.* p. 385.

⁹⁰ *Ibíd.* pp. 387 y siguientes.

⁹¹ *Ibíd.* p. 381, quien presenta una perspectiva crítica de la teoría de Maiwald, señalando que éste se sustenta en la primitiva posición de Roxin sobre las características del deber jurídico, que éste último autor ya ha abandonado.

IV. CONCLUSIÓN

No ha existido ni existe un diseño de política penal tributaria. En esta materia, los distintos gobiernos de turno han dirigido todo su accionar a incrementar la recaudación, inclusive transformando delitos dolosos consumados —y hasta en proceso de investigación penal— en simples deudas tributarias, existiendo versiones contradictorias de cómo tratar la “regularización de la situación tributaria” en sede penal y en sede administrativa. No podemos

concluir sin expresar nuestra preocupación en relación a que el tratamiento que legal y judicialmente se viene dando en nuestro país a la figura de la regularización termine generando el efecto inverso al pretendido por el legislador. Esto es, la creación de incentivos para la realización de estrategias económicas, que comprendan la ejecución de conductas delictivas de “ahorro” con el riesgo asumido por parte del contribuyente de que, ante la posibilidad de ser descubierto, pueda convertir en deuda su delito.



EL PERÚ ACTUAL Y SU (IN)DEPENDENCIA DE LO QUE SUCEDE EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL*

Entrevista a Pedro Pablo Kuczynski Godard**

Peru's reality should be analyzed carefully in order to understand the situation in which most Peruvians actually are. It is of particular relevance to understand the role that the State and the tax system developed in it have in the country's economy.

A well known Peruvian economist analyzes Peru's economic situation through the comparison benchmark countries that are somehow very influent on us. It is through a deep approach that the interviewee schemes the main issues of our country and enables to make proposals based on its reality, as well as to make some projections about the country's future.

KEY WORDS: *Economy, international crisis, fiscal policy, investment, privatization, Income Tax, Value Added Tax, state intervention.*

La realidad del Perú es una que debe analizarse con detenimiento, para así poder entender la situación en la que verdaderamente se encuentran los peruanos. Es de especial relevancia entender el rol que el Estado y el manejo tributario tienen en la economía del país.

Por este motivo, en la presente entrevista se evalúa la situación económica en la que se halla el Perú, en comparación a otros países referentes e influyentes en nuestra economía. Es a partir de una aproximación profunda que el entrevistado esquematiza los problemas principales, plantea propuestas de desarrollo y, además, realiza ciertas proyecciones sobre el futuro del país.

PALABRAS CLAVE: *Economía, crisis internacional, política fiscal, inversión, privatización, Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, intervención estatal.*

* La presente entrevista fue realizada por Carlos Fernando de Trazegnies, director de la Comisión de Contenido de THÉMIS, así como por Diana Milberg y Alonso Salazar, miembros de la Comisión de Contenido de THÉMIS.

** Economista. Magíster en Economía por la Universidad de Princeton. Exministro de Energía y Minas. Exministro de Economía y Finanzas. Ex Presidente del Consejo de Ministros.

1. **¿Cómo ve usted el presente inmediato de la economía peruana? ¿Cree que la desaceleración económica y la variedad de proyecciones de crecimiento son temas por los cuales preocuparse, al ser efectos de la crisis internacional?**

Creo que la crisis internacional, como tal, no existe pues ya está siendo superada. Lo que sucede actualmente es que China se está frenando y no se sabe qué tan fuerte será la frenada; por eso, no se puede decir con certeza por cuánto tiempo nos veremos afectados. Lo otro que está ocurriendo es la recuperación de la economía estadounidense. La Reserva Federal Americana está ajustando sus políticas monetarias expansivas, por lo que las tasas de interés en Estados Unidos y Europa suben, y los dólares que antes venían a los países en desarrollo —y que fortalecieron tanto nuestras monedas— se están yendo. Todo esto resulta ser un arma de doble filo: Lo positivo de esta situación es que las industrias se hacen más competitivas internacionalmente; no obstante, por otro lado, puede generar inflación.

Esto aún no es tan notorio; habría que esperar a ver qué sucede con el precio de productos como la gasolina o el pan en nuestro país, pero en otros países, como Brasil, la inflación ya está más marcada. El resultado de todo esto es que la economía peruana se está desacelerando —aunque no sabemos cuánto—, lo que genera un gran debate en torno a la tasa de crecimiento de nuestra economía. Yo creo que, para medir esto, habría que centrarse en el tema de los ingresos, mas no en la producción. Los ingresos mineros generados por productos como el cobre y el oro están bajando, lo que hace que los ingresos tributarios disminuyan.

Con respecto a la producción —otro tema que hay que analizar con mucho cuidado—, ésta no se mide en términos rodantes, como en otros países, sino que se mide en lapsos de un año. Es por esto que, si la producción disminuye, por ejemplo, a mediados de año, el alto crecimiento de inicios de año distorsiona un poco la cifra. Es evidente que nuestro desempeño económico puede variar dependiendo de cómo le vaya a otras economías. Este año, me parece que nuestro crecimiento oscilará alrededor del 5%; el del año entrante, no obstante, es aún difícil de saber.

2. **¿Qué tipo de política fiscal podría adoptar el gobierno para hacer frente a esta situación?**

Yo creo que el gobierno debería, en cierta medida, ablandar su política fiscal, pero es verdad que no tiene mucho espacio para hacerlo. Nuestras reservas fiscales son grandes y nuestra deuda pública es baja, y, a pesar de esto, el país tiene un déficit de cuenta corriente que no para de crecer. Este es un factor que limita mucho nuestro campo de maniobra. Sin embargo, nuestro déficit fiscal es de sólo el 1% del PBI y un superávit de 2%, con lo que hay un factor expansionista de 3% del PBI. Esto es algo bastante importante y considero que debería ser suficiente para motivar a la economía en un contexto internacional estable.

3. **¿Y cuánto cree usted que afecten las declaraciones del Presidente de la República a la confianza de los inversionistas en el país?**

Me parece que los grandes inversionistas saben que al Presidente se le pueden haber escapado las palabras de casualidad. Lo importante en la inversión, más que declaraciones improvisadas, es que haya políticas coherentes y optimismo por parte del gobierno; no un optimismo delirante o infundado, pero sí una visión. Ya de esta manera los inversionistas se pueden dar cuenta de cuáles son los efectos de las medidas tomadas. Por ejemplo, la medida que se tomó al inicio del gobierno referida a un impuesto extraordinario a la minería es algo totalmente contraproducente, porque no va a llegar a producir nada. La caída en los precios ha desaparecido las utilidades extraordinarias de las mineras. Lo mejor para no afectar la confianza de los inversionistas es ser consistentes.

4. **¿Qué sería necesario para que el crecimiento económico no se detenga, a pesar del enfriamiento de la economía china? Esta desaceleración ha afectado mucho a nuestro sector primario.**

Respecto del sector primario, hay muchas regiones del mundo que dependen de este sector, como Australia o el medio oeste norteamericano. El sector primario no es malo de por sí, pero es necesario reforzarlo. Lo que haría falta es una política industrializadora y coherente que permita dar valor agregado a los productos agrícolas y mineros. Para ello, es

vital la infraestructura, pues si no la hay, los costos de transporte, por ejemplo, se incrementan muchísimo, y eso frena el crecimiento económico.

Un ejemplo de esta carencia es el proyecto de gas para el sur del país, por el que el gobierno no ha hecho nada, ya que nunca se pensó en los usos que se le podría dar a ese gas. Definitivamente, hace falta que haya planes regionales de infraestructura y espacios en los cuales los gobiernos regionales puedan coordinar con el gobierno central. Los gobiernos regionales tienen, hoy en día, mucho dinero, pero si uno les pregunta por planes de inversión, muy pocos los tienen.

5. ¿Qué se podría esperar de la recaudación del Impuesto a la Renta en el país?

El Impuesto a la Renta genera, aproximadamente, el 6% del PBI, y la mitad de esos ingresos provienen de las grandes empresas mineras. Los demás pagan poco, a pesar de las tasas altas. Yo creo que es justo debido a las tasas altas que gran cantidad de empresas están fuera del sistema. Lo que se debe hacer es empezar a bajar las tasas del Impuesto a la Renta, para así poder incorporar a más contribuyentes. Además, podría crearse un régimen especial para que las pequeñas empresas se formalicen, tal vez a través de ciertos incentivos. Ampliar la base de contribuyentes va a tomar tiempo, pero yo considero que se podría ir haciendo desde ahora para incrementar la recaudación.

Nuestra tasa de Impuesto a la Renta es de 30%; aunque de 33% cuando se trata de dividendos enviados al exterior. Hay países con tasas más altas. Sin embargo, hay que compararse con países con economías similares a la nuestra. En Chile, por ejemplo, la tasa es de sólo 18% y en este contexto sí parece que tenemos una tasa de Impuesto a la Renta alta. Nuestro IGV, por otro lado, está dentro del promedio regional. En Argentina, por ejemplo, es de 22%; en México, sólo 12%. Me parece que nuestra tasa es una barrera a la formalización y, por ende, tal vez debería bajarse.

6. ¿En qué medida la Alianza del Pacífico compensa la reducción del superávit de la balanza comercial?

Yo considero que la Alianza del Pacífico es sumamente buena, políticamente, porque todos

los países que la integran tienen políticas económicas similares; siguiendo lo que empezó en Chile. Ahora, respecto del comercio que puede haber entre países que producen a veces lo mismo, lamentablemente, este no va a ser tan alto. No obstante, el Perú está actualmente importando autos de China, lo que quizás podría ser sustituido por una importación de autos de México.

Vinculado al tema, yo soy director y fundador de una empresa siderúrgica que empezó en Argentina y fue creciendo hacia Brasil y México. Acabamos de inaugurar una planta de laminado en frío para la industria de acero automotriz, que es la más moderna del mundo. Esta nueva implementación es para el mercado automotriz mexicano, es decir, para su exportación. Antes, los Chevrolet que se vendían en el Perú venían de Brasil, pero los costos subieron mucho y por ello ahora vienen de Corea y China. No obstante, con Chile tenemos un superávit comercial, y en cuanto a Colombia hay mucha inversión colombiana en el país. En el comercio exterior, hay que aprovechar todos los mercados. No debemos pensar sólo en China, pues hace treinta años nadie apostaba por el comercio con tal país. Lo que pasa es que nos hemos acostumbrado a una China demasiado boyante; no obstante, ahora, a pesar de que China sigue siendo boyante, lo es un poco menos, por lo que se habla de las “vacas flacas”. Europa, en algún momento, se va a recuperar, y Estados Unidos, paralelamente está en vías de recuperación; entonces, se entiende que esos mercados van a regresar.

7. ¿Considera usted que es necesario bajar la tasa del IGV? De ser el caso, ¿hasta qué punto sería viable?

Aunque en mi equipo hay mucha discusión sobre el tema y estoy seguro de que en el Ministerio de Economía y Finanzas esa idea no tiene ningún adeptos, yo sí creo que 18% es más bien alto, lo que supone una barrera a la formalización. Hoy en día, se está recaudando mucho a raíz del programa que implementamos hace más de diez años con Beatriz Merino, cuando era jefa de la Sunat: El sistema de retenciones, tracciones, entre otros, al cual las empresas se oponen pero que ha hecho posible que, en cuanto al IGV, se esté recaudando entre el 70% y 75% de lo que se debería recaudar en una economía “perfecta”. En todo el mundo hay evasión del impuesto a las rentas y Perú no es la excepción.

Ahora, la pregunta que cabe es dónde lo podemos bajar. Creo que eso tiene que ser parte de un programa de formalización. Considero que se puede bajar un punto y observar cómo se está recaudando desde el lado de los pequeños empresarios, a través de la fijación, por un tiempo, de un Impuesto a la Renta especial para ellos, para así compensar, porque la recaudación tributaria en el Perú es mediana. Incluyendo el Seguro Social, estamos alrededor de 18% del Producto, pero considero que debería ser entre 19% y 20%. Entonces, parecería haber una contradicción entre eso y bajar la tasa del IGV, pero yo soy firme creyente de que tasas bajas significan mejor recaudación si es que, a la par, se mejoran los mecanismos de recaudación.

Eso es lo que se llama *Supply-side Economics*, aunque mucha gente no cree en esa política económica. No obstante, yo sí creo que los resultados positivos de esta tendencia son visibles. Hay que ver lo que pasa en los países de Asia, donde hay tasas bajas y sobre todo, mucha inversión pública, que es lo que nos falta en gran parte aquí. Luego, hasta qué punto bajar la tasa debe ser calculado con sumo cuidado y depende mucho de la capacidad de formalizar la economía, porque eso afecta, pero debe hacerse.

8. ¿Considera que estamos encaminados hacia una burbuja inmobiliaria? E independientemente de si lo estamos o no, ¿a través de qué mecanismos podría el gobierno contrarrestar esta situación o evitar que suceda?

Yo no creo que estemos encaminados hacia una burbuja inmobiliaria. Yo diría, más bien, que el mercado A+ —donde quizás sí se podría identificar una burbuja— es minúsculo en comparación al total. Lo importante en el país lo constituyen los sectores B y C, que son viviendas más económicas, que irán desde diez mil dólares hasta cien mil dólares. En ese sector hay todavía un margen de crecimiento inmenso, si es que se piensa en que todavía se puede mejorar la infraestructura, el agua, las pistas, el transporte público, entre otros. Lo que nos falta, en definitiva, son mecanismos como, por ejemplo, el fondo Mi Vivienda, que ha ido cada vez financiando a gente de mayor nivel. Asimismo, creo que faltan urbanizaciones y terrenos más accesibles. Es por este motivo que, para el grueso del mercado, yo

creo que estamos muy lejos de una burbuja inmobiliaria.

9. ¿Considera que el Estado está virando hacia mayor intervencionismo?

Yo creo que todo eso se ha ido acumulando y es parte del problema de la crisis de confianza que existe en la actualidad. Ahora bien, algunas de esas consideraciones son buenas y otras malas. Aquí podríamos mencionar algunos ejemplos, como lo son, por un lado, la Ley Universitaria, que aún no se ha dado, pero que se aplicará en universidades donde hay corrupción y donde el estudiante debe pagarle al profesor para pasar el examen; y, por otro lado, la Ley de Comida Chatarra, que es completamente innecesaria, en un país donde, antes que regular temas referidos a las hamburguesas, habría que preocuparse por la alimentación que muchas personas en regiones de la sierra reciben, o más bien no reciben. Entonces, hay cosas que son defendibles, mientras que otras no.

El intervencionismo estatal va en ciclos. En Francia, cuando entró François Mitterrand y nacionalizó los bancos, la compañía de aluminio, entre otros, hubo una crisis de confianza. Y, después, Jacques Chirac fue deshaciendo todo eso. Ahora, se quiso intervenir, pero, en la economía moderna —del intercambio de ideas y de la Internet— la reacción fue instantánea y no se pudo hacer. El Partido Laborista en Inglaterra era intervencionista y, después de un intenso debate liderado por Tony Blair, cambió básicamente a ser capitalista. Entonces, es evidente que este es un tema sujeto a experimentos. Lo que sucede es que somos todavía un país pobre: El ingreso por habitante es de siete mil dólares, y si se calcula por el poder adquisitivo internacional, diez mil dólares. El problema resalta cuando se compara con el ingreso de Luxemburgo, por ejemplo, que es ochenta mil dólares y con el de Estados Unidos, que es de cincuenta mil dólares. Entonces, podemos concluir que todavía nos hallamos en un estado de pobreza en el que no tenemos tanto espacio para hacer experimentos.

Considero que, hallándonos en esta situación, es mejor copiarse: Ver qué es lo que funciona en otros países y hacer lo mismo. Yo creo que en un contexto de mayor intervencionismo, existe tanto una parte criticable cuanto una defendible. Pero, en mi opinión, si fuera a haber, debería empezarse en escala micro: En las casas. Esto lo digo, dada la condición del

Perú en que hay diez millones de personas que no tienen agua en su casa, y que cada mañana tienen que buscar un balde.

Yo, por ejemplo, soy parte de una ONG, en la que estamos haciendo un experimento de abastecer de agua a una zona muy empinada de Ate. Sin embargo, nos enfrentamos a constantes obstáculos, pues ni el camión de agua tiene acceso a esa zona, por lo empinada que es. Ese es el resultado de una mala política territorial, donde no se hace una adecuada distribución y, por lo tanto, las personas se ven en la necesidad de subir a la punta de los cerros, mientras que zonas más llanas y bajas hay bastante territorio cercado que no se puede tocar. De todo esto se desprende que existen muchas contradicciones y que, para lograr una verdadera mejora, necesitamos desarrollar nuestra organización.

10. Viendo la ineficiencia de Sedapal, ¿podríamos decir que la solución es privatizarlo por completo?

Sedapal se está privatizando de manera indirecta; la cobranza ya se privatizó, al igual que una parte del tratamiento de los desagües. La planta de aducción de Huachipa sí es y se ha mantenido estatal, pero también se podría concesionar. Con respecto al mantenimiento y reparaciones, se sabe que estas son funciones tercerizadas.

Creo, no obstante, que privatizarlo en su totalidad es complicado. El problema es que hace quince o veinte años, había grandes compañías de agua —como Thames Water— que estaban interesadas en tomar a su cargo este tipo de empresas, pero hoy ya no, debido a las malas experiencias han tenido en la Argentina, Bolivia y otros países. Entonces, ¿quién tiene agua privada de manera exitosa? Los chilenos y también, cada día con mayor progreso, los colombianos. Por lo tanto, si creemos que una solución sería privatizarlo, habría que analizar detalladamente cómo hacerlo y recibir asistencia técnica, pues acá sí hay capitales para hacer todo eso.

ENFOQUE  DERECHO
.COM



MISCELÁNEAS



Velarde Sussoni

Notario de Lima

Juan del Carpio 249, 2do. Piso - San Isidro
(Alt. Cdra. 3 Av. Aramburú - Espalda Radio RPP)

Central: 221-2950 Nextel: 810*9309
Claro (RPC): 997-547186

Lunes a Viernes: 9:00am a 1:00pm - 2:00pm a 6:30pm
Sábado: 10:00am a 1:00pm

web: www.notariavelardesussoni.com

email: serviciocliente@notariavelardesussoni.com

Estacionamiento para clientes





LA EXPERIENCIA DE UNA INFRAESTRUCTURA FINANCIERA SEMI-FORMAL EN PAÍSES EN VÍAS DE DESARROLLO: PROPUESTAS PARA EL BRASIL Y AMÉRICA LATINA*

André Castro Carvalho**

The government usually seeks help from private investors to be able to deliver public services. Private capital usually tends to concentrate on big profitable projects. In order to be able to carry out the smaller projects, an alternative to privatizations has to be proposed, in attention to the State's inefficiency to deliver every service the society demands.

In this article, the author proposes the civil society's active participation as a way to carry out smaller projects efficiently. Nonetheless, civil participation is not possible without an attractive foment policy and the facilitation of particular initiatives given by the State. The article focuses particularly in the case of the Brazilian reality and other parts of Latin America.

KEY WORDS: Public services, infrastructure, investment, Latin America, civilian collaboration

El Estado suele recurrir a la privatización para la implementación de servicios públicos. Generalmente, la inversión privada se concentra en grandes proyectos que le sean rentables. Se hace necesaria una alternativa al sistema de las privatizaciones, ya que el Estado tampoco puede asumir un rol activo en la prestación eficiente de todos los servicios que la sociedad demanda.

En este artículo, el autor propone la participación activa de la sociedad civil para llevar a cabo pequeños proyectos eficientemente. Sin embargo, ésta no es posible sin una correcta política de fomento y facilitación de iniciativas particulares por parte del Estado. Así, se pasa a analizar la situación de América Latina a la luz de la legislación y las experiencias internacionales.

PALABRAS CLAVE: Servicios públicos, infraestructura, inversión, América Latina, participación civil

* El presente artículo tiene como título original "The experience of semi-formal infrastructure in developing countries: Proposals for Brazil and Latin America". La traducción fue realizada por Diana Milberg Garrido Lecca, miembro de la Comisión de Contenido de THÊMIS.

** Abogado. Magíster en Derecho (LL.M). Candidato a Doctorado en Filosofía por la Facultad de Derecho de la Universidad de Sao Paulo.

I. NUEVOS ACERCAMIENTOS A LAS TEORÍAS DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA: EL *NEW PUBLIC MANAGEMENT* Y EL REGRESO DEL ROL PRINCIPAL DEL ESTADO

En las últimas décadas, se ha suscitado un intenso proceso de cambio en cuanto a la administración pública de diversos países alrededor del mundo. Es fundamental tomar aquel dato en consideración para, a partir de ello, poder analizar el compromiso directo de la sociedad civil —y de los ciudadanos en general— en lo que respecta a proyectos de infraestructura pública que le sean de interés.

La Nueva Visión de la Administración Pública es presentada por Sundfeld¹ a través de su **Teoría de los Antagonismos**, la cual propone que la Ley administrativa, como regla, debe lidiar con dicotomías, entre las cuales se identifica la existencia de efectos contrapuestos entre el interés público y el interés privado. Este concepto sería un reflejo de teorías previas que buscaban enfatizar la discusión tan sólo sobre una base institucional, omitiendo la dinámica innegable que se va presentando en las relaciones entre lo público y lo privado, principalmente a partir de la segunda mitad del siglo XX. Así, la Nueva Administración Pública debe llevar a cabo una actividad que sincretice de mejor modo los puntos clásicos que versan sobre el manejo de la gestión y del mercado, para así poder aliviar las tensiones entre el Estado y el mercado que han caracterizado al siglo XXI, según Lagos².

En relación al concepto presentado anteriormente, Oliveira subraya la importancia de las acciones públicas; las cuales, para poder tener mayores éxitos, deben ser guiadas por una mayor coordinación entre los sectores públicos y privados, tomando como base la normativa

de cada país³. Bajo esta idea, podemos afirmar que en este proceso de sincretismo, la administración pública incorporó algunos principios típicos y características de compañías privadas, cuyo alcance va más allá del cumplimiento formal de los objetivos trazados, pues también se busca producir resultados tangibles.

La idea de la gestión pública va a seguir esta tendencia, donde el concepto de gobernanza parece seguir las líneas de lo que concibe Oliveira como tal: La **efectividad de la acción gubernamental**⁴. Por ello, la administración pública ya no es tan sólo un mero simulacro o ensayo institucional, y es así que los agentes deben empezar a preocuparse por las metas que se presentan a los ciudadanos. Como postula Lagos⁵, en países donde el crecimiento económico se haya estabilizado, la preocupación debe pasar a tener como foco central la adecuada gestión de las políticas públicas, la cual debe ser definida por los ciudadanos, sea de manera directa o indirecta. Propone, asimismo, que en realidad serán aquellas políticas que tienen un fuerte atractivo social las que constituirán piezas clave en el desarrollo de este proceso.

En este contexto planteado sobre la gobernanza y la gestión, resalta la **pluralidad de proveedores de servicios públicos**, como mencionan Sano y Abrucio⁶, lo cual incrementa el rango de estructuras contractuales de la administración pública. Bajo aquel escenario, a un individuo ya no le preocuparía si un servicio es proporcionado, o no, por el Estado. En otras palabras, aquel individuo ya no se cuestionaría por la naturaleza legal de los proveedores de servicios. De la misma manera, el Estado —basándose en el concepto relacional— estaría preocupándose sólo por compartir las tareas, según el llamado *institutional leadership*⁷.

¹ SUNFELD, Carlos Ari. "O direito administrativo entre os clips e os negócios". En: SANTOS DE ARAGÃO, Alexandre y Floriano DE AZEVEDO MARQUES NETO (Coordinadores). "Direito administrativo e seus novos paradigmas". Belo Horizonte: Fórum. 2008. pp. 87-89.

² LAGOS, Ricardo. "The Chilean Way: A look at social democracy in the 21st century". En: Harvard International Review 32. 2011. pp. 17-21. En: <http://hir.harvard.edu/the-united-nations/the-chilean-way>.

³ DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. "Constitucionalidade da Lei Federal nº 9.637/98, das Organizações Sociais: comentários à Medida Cautelar da ADIn nº 1.923-DF, do Supremo Tribunal Federal". En: Revista de Direito do Terceiro Setor. Belo Horizonte. 2007. p. 202.

⁴ DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. "Contrato de gestão". São Paulo: RT. 2008. p. 26.

⁵ LAGOS, Ricardo. Op. cit. Loc. cit.

⁶ SANO, Hinorobu y Fernando Luiz ABRUCIO. "Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde de São Paulo". En: Revista de Administração de Empresas - RAE 48. São Paulo: FGV. 2008. p. 66.

⁷ NIETO, Alejandro. "El desgobierno de lo público". Barcelona: Ariel. 2008; MENDOZA, Xavier y Alfred VERNIS. "El Estado relacional y la transformación de las administraciones públicas". En: LONGO, Francisco y Tamyko YSA (Editores). "Los escenarios de la gestión pública del siglo XXI". Barcelona: Bellaterra. 2008. p. 53.

Longo⁸ ha creado una clasificación sumamente interesante respecto del tema que está siendo tratado: El autor establece cinco áreas de apoyo para una verdadera y estable gobernabilidad en el sector público. Tales son: (i) Las instituciones políticas; (ii) las instituciones judiciales; (iii) la administración pública; (iv) el mercado; y, (v) la sociedad civil. En relación con la sociedad civil, cuyos intereses crecientes están aflorando ahora más que nunca, debemos determinar que las acciones de otros agentes en infraestructura pública serán ciertamente diferentes de aquellos en otras áreas de interés público, tales como salud y educación. En estos últimos casos, uno puede cuestionar si el Estado debería, o no, tener un rol en proveer tales servicios.

En cuanto al caso de infraestructura, es común que el Estado esté más propenso a proveer tales servicios, pues tienen una **responsabilidad pública en cuanto a su ejecución**, como propone Gonçalves⁹. Asimismo, el Estado tiene la responsabilidad de establecer y prede-terminar estos estándares en la provisión de servicios por el sector privado. Debido a la necesidad de prominencia por parte del Estado en cuanto a infraestructura pública, el rol del sector privado será siempre “indizado” por la actividad del Estado. En el caso del involucramiento de la sociedad civil, ello será importante para definir la situación en la cual el Estado ignora proveer infraestructura, y por ello, podría crearse un espacio para un sector de inversiones semi-formales en infraestructura pública, especialmente aquellos con gran impacto social sobre las comunidades.

Un nuevo concepto para privatización y el desarrollo de nuevos compromisos enfocados en infraestructura pública

La primera opción para buscar alternativas para nuevos actos de políticas públicas es reconocer

el carácter y el rol indispensable del Estado, y el agotamiento de su habilidad para proveer servicios públicos en un contexto moderno de gran demanda para alcanzar estas necesidades¹⁰. Recién a partir de ello, la hipótesis de la participación de la sociedad civil en cuanto a infraestructura de servicios es posible.

Este nuevo modo de participación puede ser visto, y a su vez, nominarse como “privatización”, tal y como propone Di Pietro¹¹. En casos como el del Brasil, es fundamental que se tome con sumo cuidado el término **privatización**, pues tal palabra suele generar una gran reacción negativa, políticamente. Es por ello que se prefiere utilizar en ciertos contextos términos como “sistemas alternativos de servicios públicos” o “asociaciones público-privadas”, pues de tal modo se buscaría mitigar las inclinaciones negativas relacionadas con la privatización. Por lo explicado anteriormente, se suele evadir utilizar tal término; sin embargo, se suelen terminar integrando todos los demás términos relacionados a privatización, con tal género. Esta idea es usualmente expuesta por expertos, tales como Graeme Hodge and Carsten Greve¹².

Bajo una visión *strictu sensu*, la ola de privatizaciones del siglo XIX es asociada con un movimiento decreciente de la intervención estatal en el ámbito económico, aliviando la sobrecarga en el sector público. No obstante, ha evolucionado recientemente hacia otros ámbitos y definiciones, lo que lleva a comprobar que es un término en construcción y formación creciente, que incorpora diversas formas de intervención privada en obligaciones estatales, bajo una visión mucho más amplia de la que se tenía de las privatizaciones veinte años atrás¹³. La sociedad civil, en esta nueva “ola”, toma mayor fuerza, representando así uno de los novedosos métodos de privatización, donde actividades usualmente consideradas

⁸ LONGO, Francisco. “Ejes vertebradores de la gobernanza en los sistemas públicos. Un marco de análisis en clave latinoamericana”. En: Revista del CLAD: Reforma y Democracia 46. 2010. pp. 81-82.

⁹ GONÇALVES, Pedro. “Entidades privadas com poderes públicos”. Coimbra: Almedina. 2005. pp. 165-169.

¹⁰ DE FRANCO, Augusto. “Terceiro setor: A nova sociedade civil e seu papel estratégico para o desenvolvimento”. Brasília: AED. 2003. p. 47.

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “Parcerias na administração pública: Concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas”. Quinta edición. Sao Paulo: Atlas. 2005. pp. 24-27 y 37-38.

¹² HODGE, Graeme y Carsten GREVE. “Public-Private Partnerships: an international performance review”. En: Public Administration Review 67. 2007. p. 547.

¹³ LOPES QUEIROZ, João Eduardo. “Principais aspectos jurídicos da privatização”. En: MARTINS, José Eduardo; LOPES, João Eduardo y Marcia Walquiria BATISTA (Coordinadores). “Curso de direito administrativo econômico”. Volumen III. Sao Paulo: Malheiros. 2006. pp. 71 y 110.

como transferibles (tales como materia de justicia y defensa nacional), quedan bajo la exclusiva supervisión del Estado. Sin embargo, algunas actividades sociales o económicas están comenzando a ser provistas por particulares, especialmente en contextos donde el Estado y su presencia son evidentemente insuficientes.

A partir, principalmente, del desarrollo de las privatizaciones en los años noventa, comenzó a tomar forma una nueva “cultura” que centraba su atención en reformas del Estado, a través de métodos que busquen delegar y transferir bienes públicos, y otros servicios y responsabilidades al sector privado. La imposición de este enfoque en los años que siguieron, la cual dejó poco lugar para consideraciones que versasen sobre nuevas inversiones públicas, eventualmente generó un retardo en la provisión de servicios, en particular de infraestructura. Sin embargo, aquello último está comenzando a ser observado desde comienzos de la segunda década de este siglo en Latinoamérica, principalmente en el Brasil.

Las teorías que tratan sobre administración pública deberían mantenerse fieles al clásico argumento sobre las limitaciones presupuestales, para así excluirse del retraso en el desarrollo de proyectos de infraestructura. El sector privado tampoco debería sentirse inclinado a invertir en proyectos que no son económicamente viables, dado que ello usualmente genera asumir el riesgo del negocio. Así, es usualmente visto como un punto muerto sin esperanza en el sector de infraestructura.

Es por ello que el modelo previamente expuesto, a pesar de no haber entrado en crisis como se supuso, fue insuficiente para resolver las cuestiones particulares. La sociedad civil podría volverse una alternativa para estas labores en la administración pública posmoderna, a través de organizaciones que se enfoquen en perseguir el interés público¹⁴, generando una nueva visión sobre el rol tan fundamental que juega la sociedad civil. Franco¹⁵ establece que la sociedad civil es —o debe ser— una realidad del tipo socialmente autónoma que se desli-

gue e independice del Estado y de las dinámicas del mercado. Es por ello que se subraya que sería un adecuado punto intermedio entre los ámbitos públicos y privados.

No obstante, el involucramiento de la sociedad civil en tales tareas es aún un punto de controversia entre los expertos, particularmente aquellos que se encuentran bajo una mirada parcializada sobre la provisión de servicios públicos por el Estado, lo cual lleva al rechazo de cualquier otro involucramiento fuera de la interferencia directa del sector público. La participación en asuntos públicos es vista como una de las múltiples facetas de al activismo civil que emerge como una alternativa a la ineficiencia de las políticas e instituciones, debido a que no cumplen con la demanda de servicios públicos de los particulares. Sin embargo, Nogueira¹⁶ expone que la participación es una dicotomía, pues por un lado es vista como la fuente de los problemas en la gobernanza (por ejemplo, cuando una política pública específica es cuestionada); y por otro lado, la sociedad civil está aprisionada y encajonada por un Estado disfuncional que no logra cumplir con sus demandas más básicas. Las recientes revueltas (junio 2012) en el Brasil fueron una evidente prueba de que la sociedad civil está demandando mejores servicios públicos, lo cual, además, comprueba la dicotomía presentada anteriormente.

Entonces, puede que sea notoria que la falta de confianza mutua fue responsable de la evolución de los Estados hacia tendencias paternalistas, las cuales han demarcado claramente las limitaciones de los ámbitos público y privado, como resultado de que las empresas privadas y la sociedad civil no sean consideradas como capaces de poder satisfacer las expectativas y necesidades públicas. Esta mirada propone, asimismo, que sólo el Estado debería tomar control de esas necesidades, bajo la premisa de que “gobernar es sinónimo de gastar e invertir”. Fue, precisamente, la figura del Estado paternalista¹⁷ la que caracterizó la historia de los Estados modernos. El Estado no estaba convencido de que los particulares po-

¹⁴ MORALES, Carlos Antonio. “Provisão de serviços sociais através de organizações públicas não-estatais: Aspectos gerais”. En: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos y Nuria CUNILL GRAU (Coordinadores). “O público não-estatal na reforma do Estado”. Rio de Janeiro: FGV. 1999. p. 67.

¹⁵ DE FRANCO, Augusto. Op. cit. p. 18.

¹⁶ NOGUEIRA, Marco Aurélio. “Um Estado para a sociedade civil”. Sao Paulo: Cortez. 2004. pp. 102-107.

¹⁷ MENDOZA, Xavier y Alfred VERNIS. “El Estado relacional y la transformación de las administraciones públicas”. En: LONGO, Francisco y Tamyko YSA (Editores). Op. cit. pp. 45-46.

drían proveer tales servicios, lo que repercutió en reactivar la intervención pública directa en algunos casos, o bajo el control de la Ley pública, cuando es delegado o transferido a empresas privadas¹⁸.

II. SUBSIDIARIEDAD EN LAS RELACIONES ENTRE ESTADO Y SOCIEDAD

A raíz de las privatizaciones y la nueva concepción hacia las funciones del Estado, ello combinado con un reajuste de la política fiscal y el control de la deuda pública, surgieron diversas concepciones de las funciones que debía cumplir el Estado¹⁹. El concepto de Estado **cooperativo** debería ser analizado y definido a la raíz de la participación del sector privado en labores gubernamentales, junto al Estado **subsidiario**, y conectado a una relación estrecha entre el Estado y la sociedad. Mendes²⁰ señala que es importante tomar en cuenta el *community principle* que, a nuestro modo de ver, está intrínsecamente relacionado a la subsidiariedad, debido a que involucra dos obligaciones políticas: La “horizontal” entre los ciudadanos y la “vertical” entre los ciudadanos y el Estado²¹.

El principio de subsidiariedad –calificado en el Tratado de Maastricht como restringido al sector público– sirve para evadir cualquier concepto equívoco de superioridad del Estado sobre la sociedad. Por ello, la idea de que el

gobierno no es sólo un sinónimo para el gasto público comienza a cobrar mayor importancia. A pesar de que la gobernanza está también gastando e invirtiendo, ésta depende, en gran medida, de la habilidad del Estado de guiar la provisión de estos servicios, y aún más, para aumentar la disponibilidad de los recursos públicos y privados para poder alcanzar expectativas sociales de modo satisfactorio²². En Europa, este principio emergió sobre la base y necesidad de redefinir el enfoque existente, llevando a restringir el gasto público y la reforma del Estado “paternalista” para así, poder actuar directamente en la distribución de competencias gubernamentales²³.

En opinión de Moreira Neto²⁴, el principio sirvió como una **delegación social** de servicios públicos a la sociedad civil, con el respectivo control y supervisión por autoridades públicas. No obstante, algunas tareas del ámbito público están aún restringidas por la presencia del Estado, mayormente porque, debido a su naturaleza institucional, requieren exclusividad, lo que genera imposibilidad de delegación. Tal es el caso de tareas relacionadas a defensa nacional, promulgación legislativa y materias de justicia²⁵. Oosterom²⁶ también desarrolla esta dicotomía a través de conceptos **de base** o actividades **soberanas**, los cuales pueden ser sólo provistos por el gobierno, además de actividades no esenciales que el gobierno usualmente provee²⁷.

¹⁸ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. “Principios de derecho administrativo general”. Segunda edición. Madrid: Iustel. 2009. pp. 349-350.

¹⁹ MENDOZA, Xavier y Alfred VERNIS. Op. cit. pp. 47-48.

²⁰ MENDES, Luiz Carlos Abreu. “Estado e terceiro setor”. En: Revista do Serviço Público 50. Brasília. 1999. p. 86.

²¹ Basado en una visión más clásica, con origen a partir de concepciones de la Iglesia Católica en el siglo XIX, el Estado debería respetar los derechos de los individuos, además de asistir –mediante intervención pública– para que los mismos individuos puedan satisfacer sus necesidades individuales. En el siglo XX, reapareció el concepto como pieza clave en este proceso. Así, nace un concepto moderno de subsidiariedad que ayudó a reducir el espacio entre el Estado y la sociedad, conectándolos íntimamente y transfiriendo algunas responsabilidades a la sociedad civil para proveer servicios públicos. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Op. cit. pp. 33 y siguientes; GABARDO, Emerson. “Interesse público e subsidiariedade: O Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal”. Belo Horizonte: Fórum. 2009. pp. 216 y siguientes; MEDAUAR, Odete. “O direito administrativo em evolução”. Segunda edición. Sao Paulo: RT. 2003. pp. 113-114.

²² MENDOZA, Xavier y Alfred VERNIS. Op. cit. pp. 53-54.

²³ GABARDO, Emerson. Op. cit. p. 232.

²⁴ MOREIRA NIETO, Diogo de Figueiredo. “Curso de direito administrativo”. Decimoquinta edición. Rio de Janeiro: Forense. 2009. p. 612.

²⁵ CASSAGNE, Juan Carlos. “La intervención administrativa”. Segunda edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1994. p. 23.

²⁶ OOSTEROM, Win. “O futuro da prestação de serviços públicos: Atendendo às expectativas do cidadão”. En: LINS, João y Paulo MIRÓN (Coordinadores). “Gestão pública: Melhores práticas”. Sao Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 69.

²⁷ El último no previene acciones de terceros.

En el nuevo modelo del **Estado subsidiario**, Cassagne²⁸ explica la formación de esta estructura binaria de funciones no delegadas, donde una parte tiene un nivel superior en políticas y gobierno y la otra tiene una función de **suministrar** en cuanto al sector privado, en ámbitos tales como salud, educación, transporte y otros servicios públicos. Es por ello que la transferencia a particulares es posible también.

Para la inversión en infraestructura pública por la sociedad civil, el principio de subsidiariedad debe forjarse bajo otra definición cuando se le compara con sectores tales como salud y educación, cuando están más enfocados en derechos sociales. Es difícil afirmar que la sociedad civil debería tomar más fuerza en sectores como infraestructura, debido a que tiene gran cantidad de características estratégicas, lo que justifica una mayor provisión por el Estado. Por otra parte, esta provisión por parte del Estado requiere gran cantidad de inversiones y una gran disponibilidad de capital intensivo, lo que obstaculiza la participación de la sociedad civil. El Estado usualmente permanece como el principal proveedor de los ciudadanos en ocupaciones públicas, y como receptor de demanda de la sociedad civil. La Constitución del Brasil es un claro caso de una normativa que está guiada principalmente por deberes del Estado, no deberes de la sociedad. En línea con ello, la subsidiariedad aparecería entonces como una nueva posibilidad de administración pública para permitir que el sector privado pueda realizar actividades de modo complementario o sustitutivo, y ya no sólo por delegación²⁹.

Tomando en cuenta el papel del Estado en el sector de infraestructura, nosotros calculamos, en primera instancia, que la participa-

ción de la sociedad civil debería ser promovida tan sólo cuando hay **interdependencia**. En tal contexto, la sociedad civil y el Estado reconocen que, independientemente, sus acciones podrían ser insuficientes para satisfacer las políticas públicas³⁰. Éste es el *motto* del concepto de subsidiariedad, donde la discusión del proveedor de servicios tiene menor relevancia cuando un sector, u otro, es suficientemente eficaz en proveer servicios como los explicados a la sociedad.

Las formas de organización propuestas por la sociedad civil serán de gran importancia en un contexto de crisis fiscal en Estados modernos, donde se suscita un claro agotamiento en la provisión de servicios. Los ciudadanos deben empezar a formar, dentro de organizaciones por parte de la sociedad civil, nuevas alternativas en el abastecimiento de los servicios. Para ello, es clave que el Estado demuestre a los ciudadanos que el éxito de algunas actividades no depende exclusivamente de su propia iniciativa³¹.

El tercer sector en infraestructura pública

El tercer sector, como explica Oosterom³², se creó para maximizar el bienestar de los ciudadanos mediante la satisfacción de sus necesidades, utilizando el contacto estrecho que tienen organizaciones independientes con los ciudadanos, y además recogiendo sugerencias para mejorar las condiciones de la sociedad. Entonces, bajo una definición propuesta por el *Draft Bill* para el *Third Sector Legal Regulation*, al tercer sector en infraestructura se le debe considerar como un grupo voluntario de entidades no lucrativas³³ de Derecho Privado que llevan a cabo actividades en el ámbito de salvaguardia (especialmente para derechos colectivos), o que tienen actividades de inte-

²⁸ CASSAGNE, Juan Carlos. Op. cit. pp. 109-110 y 118-119.

²⁹ Acá no utilizamos el término "delegación" en el sentido de un acto administrativo, como la contratación pública, las concesiones, la rentabilidad, entre otros.

³⁰ LONGO, Francisco. Op. cit. p. 92.

³¹ MORALES, Carlos Antonio. Op. cit. pp. 66-67 y 73-75.

³² OOSTEROM, Win. Op. cit. p. 75.

³³ Acá el término "no lucrativas" se utiliza de modo que se deje de lado los aspectos teóricos en cuanto a su uso como sinónimo del tercer sector. No obstante, Gidron, Kramer y Salamon buscan esclarecer ello, pues utilizan el término alejándose de connotaciones tales como "entidades no lucrativas" o "voluntarias". Entonces, estas entidades buscan: (i) Separar la Constitución del Estado, (ii) no tener intención de lucro a primera vista, (iii) llevar a cabo sus propios procedimientos para la autogestión, y (iv) servir para algún propósito público. GIDRON, Benjamin; KRAMER, Ralph y Lester SALAMÓN. "Government and the Third Sector in comparative perspective: allies or adversaries?" En: GIDRON, Benjamin; KRAMER, Ralph y Lester SALAMÓN (Editores). "Government and the Third Sector". San Francisco: Jossey-Bass Publishers. 1992. p. 3.

rés o utilidad pública³⁴. Daniels y Trebilcock³⁵ estudiaban la posibilidad de acción de estas organizaciones en infraestructura por una lista de arreglos que pueden ser concebidos en este caso, poniendo en realce el papel de operaciones sin fines de lucro a través de organizaciones comunitarias.

El rol de una sociedad civil organizada no es un obstáculo para las actividades económicas, tal como propone Morales³⁶ en relación con la crítica de los expertos hacia el excesivo apego al término “propósito no lucrativo” de las instituciones³⁷. Ello no debe ser confundido con la rentabilidad generada en la economía con respecto a la actividad *per se* que es llevada a cabo. En tal sentido, la provisión de infraestructura por estas organizaciones, tales como agua, electricidad o caminos, se empieza a vislumbrar posible. A pesar de que también pueda ser considerada una actividad económica, puede que tal sea o no rentable, según el modelo de servicio que se esté aplicando. Por ejemplo, de llevarse a cabo una concesión o una asociación público-privada, la provisión sí podría considerarse como rentable. Sin embargo, mediante un tercer sector, no sería una actividad rentable.

Franco³⁸ propone un interesante cuestionamiento respecto de la participación del tercer sector en diferentes áreas de política pública, incluyendo infraestructura, y no sólo en áreas sociales. Él reconoce que es posible, pero sólo si hay una inversión de valores dentro de la propia administración pública y las políticas de la nación. En el caso del Brasil, hay múltiples obstáculos para que pueda llevarse a cabo tal participación.

Mendes³⁹ postula una mirada más tradicional respecto de la participación del tercer sector, con especial enfoque en organizaciones sociales, estrictamente en cuanto a actividades del tipo sociales. Este punto de vista es forjado a partir del “Plan Maestro para la Reforma del Estado”, creado en 1995 por el Ministerio de Administración y Reforma del Estado⁴⁰. Por ende, estos **servicios no exclusivos**, relacionados a derechos fundamentales, podrían ser suministrados por esta nueva industria, mientras que la **producción de bienes y servicios para el mercado** –como infraestructura pública– no podrían ser delegados mediante la privatización⁴¹.

Podemos asumir que el gobierno necesita llevar a cabo trabajos públicos –tales como la construcción de calles– a gran escala, en casos específicos. En tales casos, es posible proveer servicios haciendo uso de la Ley Federal de Concesiones (Ley 8,987/1995), ofreciendo concesiones por construcción. Por otro lado, situándonos en un contexto donde hay necesidad de renovar algún camino, ¿sería justificada una concesión? Consideramos que la respuesta más adecuada es decir que no es tal el caso, pues tiene mayor sentido proveer el servicio mediante adquisiciones públicas, las cuales son reguladas por la Ley de Adquisiciones Públicas. Este tipo de operaciones públicas, especialmente en países en desarrollo, muy a menudo están sujetas a retrasos u omisiones. En tales casos, consideramos que existe una oportunidad para que la sociedad civil se involucre en pequeños proyectos que estén conectados a necesidades urgentes, como las que serán desarrolladas a continuación.

³⁴ BRASIL. “Estado democrático de direito e Terceiro Setor”. En: Série Pensando o Direito 16. Brasília: Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça. 2009. p. 74.

³⁵ DANIELS, Ronald y Michael TREBILCOCK. “Private provision of public infrastructure: an organizational analysis of the next privatization frontier”. En: University of Toronto Law Journal 46. 1996. p. 379.

³⁶ MORALES, Carlos Antonio. Op. cit. p. 67.

³⁷ Gidron, Kramer and Salamon critican la visión común que se tiene de la relación entre el gobierno y el tercer sector, como una relación donde existe un juego de competencia. Esta idea es sumamente apoyada por muchas escuelas filosóficas y doctrinas católicas. Empero, lo más controversial, que a veces es necesario subrayar, está relacionado a la teoría de la economía de mercado, pues sostiene que las organizaciones sin fines de lucro surgen como resultado del fracaso de los gobiernos democráticos, y entonces el tercer sector aparece para llenar el vacío. GIDRON, Benjamin; KRAMER, Ralph y Lester SALAMÓN. Op. cit. pp. 5-8.

³⁸ ABREU MENDES, Luiz Carlos. Op. cit.

³⁹ ABREU MENDES, Luiz Carlos. Op. cit. pp. 73 y 80.

⁴⁰ Hoy en día, estas tareas son responsabilidad del Ministerio de Planeamiento, Presupuesto y Gestión.

⁴¹ Empero, preferimos la opinión previamente mencionada por Franco, pues consideramos que va más acorde con la realidad del involucramiento de la sociedad civil en las actividades de interés público. Algunas actividades, tales como la producción de bienes y servicios, van a depender de cómo son considerados por el gobierno.

Para poder concluir esta idea, debe mencionarse que existen algunos **modelos** de gobierno que crean relaciones con un tercer sector: El modelo de **dominio del gobierno**, donde el Estado es el principal financista en proveer los servicios; el del **dominio del tercer sector**, donde los que principalmente financian y proveen los servicios son organizaciones sin fines de lucro; el **dual**, donde tanto el gobierno como el tercer sector financian y proporcionan los servicios pero de forma separada; y finalmente el modelo **colaborativo**, donde trabajan ambos actores de manera coordinada, y ya no separada⁴². Nosotros entendemos el modelo del papel que juega la sociedad civil en cuanto a la infraestructura en Latinoamérica a partir del último modelo explicado. El sistema legal brasileiro, sin embargo, no hace mención alguna a esta hipótesis, negando e imposibilitando este tipo de modelo.

Después del Plan Maestro para la reforma del Estado, el sistema legal brasileiro empezó a llevar a cabo un proceso de regulación del tercer sector, originando las leyes federales 9,637/1998 y 9,790/1999. La primera ley regulaba las Organizaciones Sociales, mientras que la segunda regulaba la Organización de Sociedad Civil por el Interés Público. La fuerte puesta en práctica de la primera se dejó sentir claramente en Sao Paulo, pero no con el objetivo de reforzar el involucramiento del sector privado en el sector social⁴³. Gabardo⁴⁴ explica que el problema actualmente —que ha estado en debate constante— es la falta de supervisión y control para recibir los fondos, lo cual ha sido un punto importante de crítica, pues puede reforzar la corrupción del país.

El instrumento de ley pública que formaliza este tipo de “sociedad” es llamado **contrato de gerencia** [*management contract*]. No obstante, bajo nuestro punto de vista, la Ley 9,637/1998 no permite contratos administrativos para las organizaciones sociales en cuanto al suministro de infraestructura. El contrato administrativo es definido como una no-trans-

ferencia de propiedad de los bienes públicos y servicios en favor de un ente privado⁴⁵. En el caso de la segunda ley explicada, el **plazo societario** es un instrumento ejecutado para este acuerdo colaborativo. La Ley 9,790/1999 puede demostrar que una Organización de Sociedad Civil por el Interés Público puede manejar un proyecto de infraestructura, debido a la posibilidad que ofrece el artículo 3, subsección VII. Tal artículo dice que una Organización de Sociedad Civil por el Interés Público puede “promover el desarrollo económico y social”.

No obstante, consideramos que esta categoría de participación no puede fácilmente satisfacer este requerimiento, pues puede ser una materia de litigio a futuro. Éste es el motivo por el cual no es recomendado calificar una entidad o asociación que quiere promover los servicios de infraestructura como Organización de Sociedad Civil para Interés Público.

Es por ello que proponemos un nuevo modelo para el involucramiento de la sociedad civil en la elaboración y desarrollo de infraestructura pública en el Brasil. Debido a la falta de regulación para Organizaciones Sociales y Organización de Sociedad Civil por el Interés Público, otras organizaciones civiles podrían hacerse cargo de tales labores mediante diversos modelos de organizaciones. El rol de la sociedad civil involucra muchas otras modalidades que no están limitadas a los ya mencionados y específicamente contemplados por el sistema legal brasileiro. Más aún, en cuanto a la obtención de fondos y financiamientos, no existe una regla que prevenga o impida acuerdos de leyes públicas con entidades como las anteriormente mencionadas, con la finalidad de obtener transferencias o subvenciones para proyectos de infraestructura pública.

En el artículo 1 del Decreto Federal 6,170/2007 se desarrolla (basado en el artículo 10 del Decreto Ley 200/1967 y regulado seguidamente por el Orden Ministerial conjunta MP/MF/MCT 127/2008¹, en conjunto con el artículo 48

⁴² GIDRON, Benjamin; KRAMER, Ralph y Lester SALAMÓN. Op. cit. pp. 16-20.

⁴³ SANO, Hinorobu y Fernando Luiz ABRUCIO. Op. cit. p. 72.

⁴⁴ GABARDO, Emerson. Op. cit. p. 148.

⁴⁵ “The management contract is defined as a non-transferring of public goods property or services authority to a private entity”. DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. “Contrato de gestão”. p. 287.

¹ Nota del Traductor: La Orden Ministerial conjunta o Interministerial involucra al Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério da Fazenda y Ministério da Ciência e Tecnologia, que equivaldrían a los ministerios de Planeamiento, Presupuesto y Gestión (funciones similares a la Presidencia del Consejo de Ministros peruana), de Economía y de Ciencias y Tecnología.

del Decreto Federal 93,872/1986) cómo es posible entablar acuerdos con la Administración Pública Federal brasilera siendo una organización privada sin fines de lucro. Como consecuencia, las entidades de sociedad civil están permitidas de acceder a concesiones públicas para algunos proyectos de infraestructura, pues algunas secciones de la normativa, tales como el artículo 116 de la Ley de Adquisiciones Públicas y el artículo 25 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, están referidas, expresamente, a cooperación intergubernamental, el cual no es el caso.

En relación con la última dificultad mencionada, en mayo del 2000 se vetó la subsección II del primer párrafo del artículo 25 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, la cual tenía un requerimiento previo para asignar tales intenciones a través de un pacto acordado, con la justificación de que no podría establecer límites que podrían causar daño a programas de transferencias gubernamentales. Más aún, no hay barreras legales para que un legislador –por Ley de Presupuesto y medios de enmienda parlamentaria–, otorgue recursos públicos a una sociedad civil en particular, para que ésta pueda suministrar servicios de infraestructura (artículo 166, párrafo 2 y 4 de la Constitución Federal).

Una de las propuestas es invertir en estos sectores a través de organizaciones públicas. Como afirma Morales⁴⁶, aquellas organizaciones no cobran a los usuarios por los servicios prestados. En este caso, los fondos deberían crecer por medio de donaciones espontáneas de privados o del presupuesto público, mediante transferencia del gobierno al sector privado⁴⁷. Empero, como mencionado anteriormente, existe un problema sobre la calificación de éstas asociaciones por la regulación del tercer sector en el Brasil. Es por ello que la mejor recomendación es que tal transferencia gubernamental sea regulada por la Ley del Presupuesto, de manera anual.

Lo mencionado anteriormente nos impulsó a concluir que para invertir en proyectos de infraestructura, las relaciones deberían ser guiadas por asociaciones locales, pues así se podría establecer como fin el satisfacer los intereses correspondientes.

Proyectos a gran escala o aquellos que sean considerados de “interés público nacional”, no son viables para el tercer sector, en la medida que la rentabilidad del proyecto es más frecuente en estos casos. Este hecho puede justificar, en gran medida, las asociaciones

⁴⁶ MORALES, Carlos Antonio. Op. cit. pp. 70 y 76.

⁴⁷ Las organizaciones asociativas, con meta de alcanzar diversos fines, requieren de recursos financieros para satisfacer sus necesidades. El régimen jurídico general les otorga la capacidad de auto-financiación, o exigir la asistencia de los ingresos públicos de las transferencias del gobierno. El autofinanciamiento puede ocurrir a través de donaciones de empresas privadas dispuestas a promover las actividades de la entidad o por la contribución de sus propios miembros. En relación de financiación pública, Santamaría Pastor explica que el gobierno que presta ayuda y servicio –es decir, los ingresos por transferencias públicas a las actividades públicas del sector privado– debe estar sujeto a la legalidad presupuestaria en España. Debido a los principios de la distribución equitativa de los recursos públicos y la eficiencia del gasto (artículo 31.2 Constitución Europea), habrá un control efectivo del gasto público, que frustra la arbitrariedad en la asignación de estos fondos por una autoridad pública. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. Op. cit. pp. 356-357.

Esta actividad sería, de hecho, una de las características de la actividad administrativa de prestación o acogida - en este caso, la transferencia de los ingresos públicos para fomentar las iniciativas sin ánimo de lucro del sector privado. Según el autor español, este tipo se conoce comúnmente como la concesión, cuyo concepto de la Ley General de Subvenciones española (artículo 2.1 de la Ley 38/2003.) es: “La donación de dinero en efectivo con la calificación para promover los objetivos o actividades de interés público”. Es decir, como concepto *lato sensu* de las ayudas públicas, la subvención es una donación (sin contrapartida directa) en efectivo (no se puede representar ventajas) calificado (por un propósito específico) y con un objetivo claro (para fomentar la actividad de interés público). Un factor de dominación financiera esencial es que debe haber fondos presupuestarios para su cumplimiento, ya que crea la obligación para el gobierno en relación con los ingresos públicos, según Santamaría Pastor. Morales señala que este es un proceso que crea un equilibrio entre la autonomía y la responsabilidad en el uso de los ingresos públicos. Siempre existirá el problema de cómo gestionar estos recursos de manera que no son captados por las entidades rentistas privadas (para su propio beneficio o para algunos grupos de interés) y, por otro lado, con la restricción de la autonomía de estas entidades. ¿Cuál es su principal ventaja, es decir, siendo las normas estatales burocráticas “externos” para la prestación de estos servicios públicos con más libertad? El mensaje, afirma el autor, es que el sector público debe estar sujeto a los límites y las normas relativas a las transferencias del gobierno a las organizaciones (Morales). Por lo tanto, siempre será necesario algún tipo de control - ya que el ejercicio de este control no afecta a la actividad de estas organizaciones. Y es precisamente la falta de un marco normativo referente a los recursos presupuestarios transferidos al tercer sector que causa los problemas antes mencionados de control y uso de los ingresos públicos. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. Op. cit. pp. 365-366; MORALES, Carlos Antonio. Op. cit. pp. 78 y 82.

público-privadas como marco de inversiones mixtas en infraestructura, además de otras posibilidades, tales como concesiones o permisos suministrados por la Ley 9,987/1995.

III. EL INVOLUCRAMIENTO DIRECTO DE LA SOCIEDAD CIVIL EN EL PROVISIONISMO DE INFRAESTRUCTURA PÚBLICA

A. La legitimidad de la sociedad civil y su participación en infraestructura

La idea de un involucramiento directo de la sociedad civil en el Brasil no es reciente, pues hay evidencias de asociaciones durante la época pre-imperial brasileira entre, precisamente, el Estado y la sociedad civil. Este concepto ha resurgido actualmente y ha recobrado fuerza, pues ahora tiene mayor influencia gracias al contexto actual de crisis dentro del Estado y su provisión a la sociedad. En 1814, los gobernadores de las capitanías tenían alguna responsabilidad con trabajos públicos y, de acuerdo a los registros históricos de tal año, el Gobernador del Estado de Pernambuco empezó trabajos en Puerto Recife mediante contribuciones “voluntarias” por parte de la población.

De igual manera, Campos⁴⁸ considera que la iniciativa que trata sobre la creación del “Viaducto del té” en Sao Paulo fue forjada por una asociación de inversores, quienes comenzaron a cobrar por cruzar el valle de Anhangabaú. Esto también sucedió en Campinas y Santos, con iniciativas similares por parte de privados. Ello es tan sólo uno de los múltiples ejemplos de tales iniciativas, inspiradas por el concepto de asociaciones privadas en los Estados Unidos; esta misma idea era postulada por el ingeniero Antonio Francisco de Paula Souza, importante propulsor del desarrollo de la infraestructura brasileira y de la red de ferrocarriles, en ese tiempo.

Es por ello que los expertos usualmente afirman que, en la historia brasileira de planea-

miento, el tema central es la **participación de grupos sociales**. Inclusive con el deseo de algunos nacionalistas (desde épocas imperiales) de desarrollar infraestructura voluntariamente en la recientemente creada nación, lo que predominaba eran las concesiones sin un criterio definido, generando que las iniciativas voluntarias se fueran dejando de lado conforme avanzaba el tiempo⁴⁹.

Todo este reciente proceso de cambio en la administración pública ha suscitado una nueva cultura administrativa dentro del país, en conexión con la provisión de servicios públicos. Los expertos portugueses demuestran que el cambio de asignación de funciones públicas a entidades privadas ha expuesto la tendencia moderna de **compartir responsabilidades** entre el Estado y la sociedad civil, en contraposición a lo que sucedía antes, cuando las definiciones de los intereses públicos y los asuntos privados eran incomunicables. Este concepto ha evolucionado hacia una mayor interrelación entre el interés público y el interés de los privados⁵⁰.

Por el concepto de **Estado de activación**, el ciudadano puede ir más allá de la idea establecida de ser un mero utilizador o consumidor de los servicios públicos. Empiezan a comportarse ya como actor principal en el desarrollo del proceso, buscando satisfacer el interés público. El Estado va a disfrutar del llamado “potencial endógeno de la sociedad”, para así poder “[...] confiarle a proveedores privados nuevas tareas y responsabilidades (del ámbito privado) y poner al Estado en una posición de garante (*garantstellung*), pues es ahora responsable de una nueva labor de regulación pública”⁵¹. Los expertos brasileiros, en línea con lo anterior, indican que hay un cambio sutil en la forma más básica de ver las actividades públicas, donde la preocupación fundamental es un cambio **desde** la administración pública **hacia** la sociedad civil⁵².

⁴⁸ DE CAMPOS, Cristina. “Ferrovias e saneamento em São Paulo: O engenheiro Antonio Francisco de Paula Souza e a construção da rede de infra-estrutura territorial e urbana paulista, 1870-1893”. Tesis (Doutorado em Arquitetura e Urbanismo), Faculdade de Arquitetura e Urbanismo, Universidade de São Paulo. Sao Paulo. 2007. pp. 129-130 y 373-376.

⁴⁹ LIMA NETO, Oswaldo y Anísio BRASILEIRO. “Transporte no Brasil: História e reflexões”. Empresa Brasileira de Planejamento de Transportes/GEIPOT. Recife: Ed. Universitária da UFPE. 2001. p. 467-468.

⁵⁰ GABARDO, Emerson. Op. cit. p. 113; GONÇALVES, Pedro. Op. cit. pp. 139-145.

⁵¹ GONÇALVES, Pedro. Op. cit. pp. 150-151 y 161.

⁵² OOSTEROM, Win. Op. cit. p. 48 y siguientes; GABARDO, Emerson. Op. cit. p. 115.

En nuestra opinión, la legitimidad de la participación de la sociedad civil en cuanto a infraestructura, es implícitamente expuesta en la Constitución brasilera, de acuerdo con el artículo 1, subsección II, el cual coloca a la ciudadanía como el fundamento de la República Federal del Brasil. Silva⁵³ añade que la **representación** es una de las características de la ciudadanía, y ésta también debería ser considerada en **el proceso de integración y de toma de decisiones**. Así, el mero hecho de que la infraestructura sea un sector particular dentro la actividad económica no impide que puedan darse acciones de la población a favor de su propio desarrollo y el desarrollo de la comunidad.

Es bajo esta óptica que la actividad de las organizaciones de sociedad civil se vuelve legitimada por la Constitución. Por ejemplo, la sociedad civil no puede ser organizada por una asociación sin fines de lucro buscando yacimientos petroleros porque es un monopolio garantizado por el gobierno federal, cuya explotación está regulada por disposiciones específicas cuando el mercado está en juego. No obstante, por el principio de subsidiariedad, nada previene a la sociedad de organizarse y tomar las riendas de ciertos servicios, tales como recuperación de calles en un distrito en particular. Empero, esta idea es tan sólo una hipótesis que no excluye otros posibles arreglos. Algunas veces, inclusive la comunidad de negocios puede organizar las iniciativas de infraestructura para propósitos no lucrativos, con el apoyo de la sociedad civil, tal y como propone Peterson⁵⁴, en los casos de Cleveland, Ohio y California.

Entonces, la sociedad civil ocupa un rol fundamental en este proceso, ya que puede involucrarse directamente en infraestructura con sus propios recursos y en transferencias de ingresos de gobierno, u otros arreglos. En el siguiente capítulo, será establecida una nueva forma de involucramiento en países en desarrollo, de una manera menos formal de finan-

ciamiento para infraestructura pública y con menos involucramiento del Estado.

B. Financiamiento de infraestructuras para un sector semi-formal

Se suele concebir que, para la elaboración de trabajos de infraestructura, el Estado debe financiar tales proyectos a través de recaudación de impuestos y otros fondos que deben pagar los individuos. Lo mencionado sería un concepto clásico para una realidad tal como la de Europa Occidental. No obstante, se pueden ver excepciones cuando se analizan todos los casos más a fondo. Al estudiar la “Autopista Maya” —el Sacbeob—, Shaw⁵⁵ identifica que ciertas civilizaciones también tenían, y aún tienen, autopistas operadas por privados, como clubes, organizaciones religiosas o inclusive instituciones académicas. La construcción de las autopistas mayas siguió la misma forma y características que hoy se conocen e implementan en algunos casos, pues estaba guiada por los intereses de las comunidades que querían conectarse entre sí.

Es aún más importante saber que en esta nueva forma de enfocar las obras públicas está presente una cultura **asociativa**, la cual trabaja independientemente de la necesidad de solventar los servicios por parte del Estado, como sucede en países tales como Estados Unidos. Por el contrario, en el Brasil hay una presencia de **patronazgo político**, el cual se plasma como un sistema recíproco e interdependiente para la distribución de favores. Ello, históricamente, ha sido una dificultad para el desarrollo de una cultura asociativa en el país, la cual recién va a empezar a sembrar sus raíces a partir de la segunda mitad del siglo veinte⁵⁶. Ello significa que los expertos tienden a enfatizar el papel de la sociedad civil en relación a la tradición del sistema legal de cada país, pues en los países del *Civil Law* es más probable que cuenten con un Estado “proveedor”; en los países del *Common Law*, el Estado usualmente interviene en menor

⁵³ DA SILVA, José Afonso. “Comentário contextual à Constituição”. Sexta edición. Sao Paulo: Malheiros. 2009. pp. 35-36.

⁵⁴ PETERSON, George. “Is public infrastructure undersupplied?”. En: Conference series - Federal Reserve Bank of Boston. 1990. p. 128.

⁵⁵ SHAW, Justine. “Roads to ruins: The role of Sacbeob in ancient Maya society”. En: ALCOCK, Susan; BODEL, John y Richard TALBERT (Editores). “Highways, byways, and road systems in the Pre-Modern World”. West Sussex: John Wiley & Sons. 2012. p. 134-135.

⁵⁶ MENDES, Luiz Carlos Abreu. Op. cit. pp. 75-76.

medida en cuanto a materia de mercado y la propia sociedad civil⁵⁷.

La importante lección de vida que nos deja John Metcalf nos lleva a una ejemplificación más clara de la participación privada en asuntos públicos, pues él fue un hombre ciego que construía caminos, por sí solo, en Inglaterra, alrededor del siglo XVIII. Él mismo exploraba y estudiaba la zona, y calculaba cuánto se debía construir, creando así un sistema económico y eficiente que ayudaba en la construcción y mantenimiento de diversos caminos⁵⁸. La obra de Mao Zedong, el Gran Santo Adelante —a pesar de no ser un ejemplo relevante por disputas respecto a su política de desarrollo industrial—, también es una muestra de este sistema, pues requería que campesinos realizaran trabajos obligatorios para la construcción de obras públicas⁵⁹.

La premisa mencionada anteriormente induce que algunas industrias de infraestructura tienden a no ser viables económicamente para los sectores privados, que no querrán invertir en negocios que no les favorezca económicamente, a pesar del impacto positivo que tales puedan tener en la sociedad. Asimismo, la inversión se concentraría en las zonas más favorecidas de la región a expensas de las más pobres. Con la finalidad de ejemplificar lo indicado, podemos ver el caso de Manila, en las Filipinas, y analizar su sistema de provisión de agua. Al momento de concesionarse este servicio público, la concesión se dividió en dos: Una con costos más bajos para las partes más

ricas de la ciudad, y otra con costos más elevados para las zonas más pobres. Ello se debe a que las regiones menos favorecidas pueden representar mayores riesgos y costos para el proveedor del negocio, tal como riesgo de déficit, por ejemplo. El Estado, muchas veces, no está presente en países en vías de desarrollo, por lo que no llega a satisfacer las necesidades. En otros casos, puede suscitarse que el propio mercado no esté interesado en participar en los proyectos, debido al bajo potencial económico que tienen y los bajos ingresos que le generaría. Como vemos en el caso de infraestructura rural, los usuarios y posibles inversores interesados en dar tal provisión deberían participar en la formulación y planeamiento de los proyectos, incluyendo el permiso otorgado a la sociedad civil para participar en la operación y mantenimiento de infraestructura⁶⁰.

La OCDE^{II,61}, consciente de tales aspectos, recientemente resaltó que, en Latinoamérica, este tipo de asociación entre Estado y sociedad civil —representada por organizaciones sin fines de lucro— puede impulsar una nueva forma de “pensamiento creativo”, enlazada con la provisión de servicios públicos esenciales. Empero, con excepción de México y Chile, la región no ha ido utilizando esta forma de subcontratación de un servicio externo, en contraste con países en vías de desarrollo⁶².

Por ende, la hipótesis que este artículo sugiere es que la sociedad civil se organiza a sí misma y, de manera parcial, provee y financia estos proyectos. En tal sentido, Chandavarkar⁶³ da

⁵⁷ GIDRON, Benjamin; KRAMER, Ralph y Lester SALAMÓN. Op. cit. p. 15.

⁵⁸ MANTOUX, Paul Joseph. “The Industrial Revolution in the eighteenth century: An outline of the beginnings of the modern factory system in England”. Traducción de Sonia Rangel. Sao Paulo: HUCITEC/Editora da UNESP. p. 100.

⁵⁹ KISSINGER, Henry. “On China”. Traducción de Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva. 2011. p. 188.

⁶⁰ BANCO MUNDIAL. “Cómo responder al desafío de la infraestructura en América Latina y el Caribe”. Washington: Banco Mundial. 1995. pp. 56-57; KOPPENJAN, Joop y Bert ENSERINK. “Public-Private Partnership in urban infrastructures: reconciling private sector participation and sustainability”. En: Public Administration Review 69. 2009. p. 287.

^{II} Nota del Traductor: OECD, por sus siglas en inglés, es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. En inglés es Organization for Economic Co-operation and Development.

⁶¹ OECD DEVELOPMENT CENTRE. “Latin American Economic Outlook 2012: Transforming the State for development”. Paris: OECD Publishing. 2011. p. 58-59. En: http://www.itdweb.org/taxinequalityconference/documents/background/TRANSFORMING_STATE_DEVELOPMENT_OCDE.pdf. Fuente consultada el 22 de mayo del 2013.

⁶² En el caso de proyecto de transposición del río São Francisco, en Brasil, el diálogo constante con la población se señala como nueva herramienta para una participación más estrecha público-privada. Empero, no se menciona fomentar los arreglos institucionales para la prestación y financiación de las infraestructuras, cuyo ejemplo sirve sólo como ejemplo de esta nueva tendencia.

⁶³ CHANDAVARKAR, Anand. “Infrastructure finance: Issues, institutions and policies”. En: World Bank Policy Research Working Paper 1374. 1994. p. 34.

una propuesta con respecto a qué sectores semi-formales o informales son los que proveen tales servicios, pues eso es lo que sucede en países en vías de desarrollo. El marco de tal forma de organización es bastante simple, pues una comunidad, organización no gubernamental o asociación local promueve la provisión y el financiamiento de algunos proyectos sin el apoyo del gobierno, aunque sí con su supervisión, como sucede en los casos de autopistas o sistemas de desagüe. Ello es posible gracias a medios de cobro de impuestos informales sobre su propia comunidad, para poder así satisfacer pequeñas necesidades infraestructurales en tales lugares, que de otra manera no serían solventadas pues el gobierno no les presta atención. A pesar de que las transferencias gubernamentales podrían ser posibles en un segundo momento, se vuelven dispensables. Así, Chandavarkar cita los ejemplos de Karachi (Orangi District) y Lima; en éste último caso, el sector informal fue responsable por aproximadamente 93% del sistema de transporte urbano.

En el Brasil, sin embargo, la hipótesis sólo podría ser concebida vía una concesión del transporte público a empresas privadas, de acuerdo al artículo 30, subsección V de la Constitución Federal. Más aún, esto no correspondería formalmente a inversión en infraestructura, pues es un servicio público, a pesar de haber sido relación con infraestructura urbana por tales propósitos.

Por otro lado, en Nigeria hay una asociación similar entre el Ministerio de Agricultura, Recursos de Agua y Desarrollo Rural con el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia [UNICEF] y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo [PNUD], la cual tiene el apoyo de la sociedad civil en cuanto al financiamiento y mantenimiento del abastecimiento de agua. También puede destacarse el caso de Sudáfri-

ca, específicamente en la provincia de Limpopo, en cuanto a la transferencia de programas de irrigación a una administración del tipo local. Adicionalmente, en tal país las municipalidades recaudaban los impuestos y, de tales, se utilizaban honorarios para implementar servicios tales como agua, sanidad, electricidad y recojo de basura. Para la mejora de tales servicios, se creó el iGoli 2002 —un plan de tres años— que impulsaba a entidades semi-independientes a proveer servicios públicos⁶⁴.

Otro tipo de iniciativa con mayor participación del Estado, —en cuyo caso el término “semi-formal” puede ser bastante adecuado— puede verse reflejado en la Community-Led Infrastructure Finance Facility [CLIFF], un fondo mantenido por el Reino Unido y Suecia que busca dar soporte a las iniciativas comunitarias en barrios bajos de India, con la finalidad de mejorar la infraestructura local. Además, para dar asistencia a los locales, el CLIFF también provee “créditos puente” para aumentar las inversiones en infraestructura, con una posterior compensación del gobierno. El CLIFF trata con organizaciones comunitarias enfocadas en asistir a la mismas comunidades⁶⁵. Un ejemplo es el CLIFF Community Sanitation in Maharashtra and Tamil Nadu, cuyo proyecto ofrecía recursos para Samudaya Nirman Sahayak (SSNS)—el lado sin fines de lucro de la Society for the Promotion of Area Resource Centres (SPARC). Es por ello que, como dice Kenny and Lavanchy⁶⁶, “[e]l gobierno local suministraba conexiones de agua y desagüe, acceso a tierra y fondos para las construcciones. Es así que el SSNS fue responsable por la construcción y manejo de tales proyectos; inclusive, en muchos casos los propios habitantes de barrios bajos construían por sí mismos los baños”.

De acuerdo con Bird⁶⁷, los participantes de estos proyectos pueden involucrarse en el su-

⁶⁴ AYOGU, Melvin. “Before Prebendalism: a positive analysis of core infrastructure investment in a developing fiscal federalism”. En: *African Development Review* 11. 1999. p. 177; TANNERFELDT, Göran y Per LJUNG. “More urban, less poor: an introduction to urban development and management”. Londres: Earthscan. 2006. p.119; VELDOWISCH, Gert Jan. “Local governance issues after irrigation management transfer: a case study from Limpopo Province, South Africa”. En: PERRET, Sylvain; FAROLFI, Stefano y Rashid HASSAN (Editores). “Water governance for sustainable development”. Londres: Sterling: Earthscan. 2006. pp. 75-91; JOHANNESBURG METROPOLITAN MUNICIPALITY. “Annual Report 2002. Chapter 3: Governance”. 2002. pp. 18. En: http://www.joburg-archive.co.za/city_vision/AnnualReport02Ch3.pdf. Consulta: 14 de julio del 2011; BOADWAY, Robin y Anwar SHAH. “Fiscal federalism: principles and practice of multiorder governance”. Nueva York: Cambridge University Press. 2009. p. 434.

⁶⁵ TANNERFELDT, Göran y Per LJUNG. Op. cit. p. 121. Box 18.

⁶⁶ KENNY, James y René LAVANCHY. “Emerging Partnerships: top 40 PPPs in emerging markets”. Londres: IFC/Infrastructure Journal/PPIAF. 2013. p. 21.

⁶⁷ BIRD, Richard. “Decentralizing infrastructure: for good or for ill?”. En: Policy Research Working Paper 1258. Washington: World Bank. 1994. p. 6.

ministro de infraestructura mejorada, debido a que el gobierno suele ignorar las inversiones en estos proyectos comunitarios. El Proyecto Orangi Pilot en Karachi se fundó a raíz del análisis de una región densamente habitada —aunque con carencias de infraestructura económica y social— en donde los ciudadanos decidieron que era fundamental promover las inversiones en el sistema de desagües, hospitales y colegios en tales localidades.

Particularmente en el caso peruano, el sector semi-formal llevó a cabo intensas acciones a través de asociaciones locales, quienes financiaban proyectos de carreteras y de sistemas de desagüe, mediante el cobro informal de impuestos. Como postula Bird⁶⁸, basándose en los estudios realizados por Hernando de Soto, el mecanismo de **leyes extralegales** es sumamente útil para estos pequeños proyectos de infraestructuras, que nacen como iniciativas que no son cubiertas por el gobierno.

Otros ejemplos dados por Koppenjan y por Enserink⁶⁹ pueden ser analizados a partir de casos en múltiples países. En la ciudad de Guatemala, por ejemplo, existen más de dos mil comunidades y empresas privadas operando en el sector de sanidad. Asimismo, en la municipalidad de San Pedro Almolonga, son los habitantes quienes se encargan del manejo de residuos sólidos que producen. En Addis Ababa, Etiopía, existen ejemplos de este tipo de organizaciones comunitarias también. En Buenos Aires, Argentina, Aguas Argentinas involucraba simultáneamente a la sociedad local en la construcción de infraestructura en las localidades más humildes. En Abidjan, Costa de Marfil, existe la posibilidad de otorgar licencias para operación a los operadores privados y asociaciones, con la finalidad de llevar agua a las comunidades más pobres. De modo similar, en otros lugares como Jakarta, Indonesia y Ho Chi Minh, Vietnam, los individuos pueden revender agua a otros vecindarios, cobrándoles por el consumo adicional. Más aún, en Puerto Príncipe, Haití, existe la posibilidad de colocar “*meters masters*” alrededor de cierta

área, y el costo de tal proyecto es solventado por una organización local. La ventaja es que, al involucrar directamente a las localidades, se va construyendo un mayor compromiso con estas infraestructuras, lo que asegura su sostenimiento a través del tiempo⁷⁰.

Otras propuestas para el involucramiento de la sociedad civil, en cuanto a proyectos de infraestructura, están relacionadas con la seguridad y bienestar de la comunidad; por ejemplo, dependiendo de cómo la infraestructura es concebida, tendrá un impacto directo en la seguridad de la región. En tal sentido, los expertos buscan una mayor participación en las decisiones que les rodean, incluyendo acciones activas en un lugar público⁷¹. A pesar de que este acercamiento está más relacionado con infraestructura social, tales como parques y centros deportivos, puede inclusive ser relacionado con otras infraestructuras económicas como pistas o iluminación.

Consecuentemente, este mecanismo es utilizado típicamente para satisfacer una demanda local para proyectos de pequeña escala, que suelen ser pasados por alto por las instituciones formales del gobierno. Es importante recalcar, sin embargo, que el éxito de este método depende en gran parte del monitoreo y cooperación de las autoridades locales, pues ha sido demostrado que en el caso de Orangi, el mayor obstáculo se debió a que el gobierno falló en mantener los sistemas de desagüe financiados por la comunidad informal. Ello valida y comprueba la importancia que tiene que los sectores formales e informales trabajen de modo complementario y cooperativa⁷².

En suma, uno de los factores más importantes que respalda el éxito de este modo de promover infraestructura, es que hay un “efecto rebote”, pues la organización de este tipo de proyectos repercute positivamente en las actividades productivas de la comunidad. Ello es esencial a largo plazo, para poder evitar falta de interés en estos proyectos debido a la mala planificación que se identifica en la fase

⁶⁸ BIRD, Richard. Op. cit. p. 7.

⁶⁹ KOPPENJAN, Joop F. M. y Bert ENSERINK. Op. cit. p. 291.

⁷⁰ TANNERFELDT, Göran y Per LJUNG. Op. cit. p. 122.

⁷¹ ACEVEDO RUBILAR, Alexis Andrés. “Aporte de la inversión pública en infraestructura en la percepción de seguridad ciudadana”. Santiago de Chile: Departamento de Ingeniería Industrial, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, Universidad de Chile. 2010. p. 66.

⁷² CHANDAVARKAR, Anand. Op. cit. pp. 34-35.

de ejecución. En línea con ello, Hehl⁷³ decía que, en realidad, los residentes locales podrían tomar decisiones en cuanto a su propia infraestructura. No obstante, advierte que las comunidades locales y grupos de interés sólo estarán en condiciones de tomar responsabilidades sobre la base de una visión urbana integral, lo que depende en gran parte del apoyo que les otorguen organizaciones estatales mejor estructuradas.

Estos grupos de interés, con influencia y legitimidad popular, pueden estimular “grupos de presión” para infraestructura o “clubs de infraestructura”⁷⁴. La creación de este tipo de grupos se encuentra relacionada al **grado de coincidencia de objetivos** entre la sociedad y el gobierno. Por ejemplo, un proyecto puede ser común para la sociedad y gobierno, y ambos deben tener responsabilidades conjuntas para él⁷⁵. Se puede concluir que el hecho de que la sociedad civil tome cargo de estos pequeños proyectos no significa necesariamente que el Estado no tenga la obligación de promover y desarrollar dichos proyectos, como parte de un proyecto más amplio.

Es importante acordarse que esta nueva aproximación, con el gran número de actores que participan en infraestructura, requiere de control y supervisión del sector formal a lo largo del tiempo, a pesar de que puede producir efectos inmediatos. Más aún, Oosterom⁷⁶ resalta la importancia de la **innovación y continua mejora** en este tipo de proyectos, pues ambas características constituyen elementos importantes en el desarrollo del sec-

tor privado, los cuales podrían ser transferidos exitosamente al desarrollo de servicios públicos.

C. El involucramiento directo de los beneficiarios de los proyectos

La definición de “beneficiarios” es dada por la identificación del interés público subyacente a determinada acción estatal, la que podría llevar al mejoramiento de condiciones en tales comunidades⁷⁷. Si el interés público no es adecuadamente identificado, no significa que las organizaciones locales no puedan actuar en actividades de interés propio, tomando en consideración que tales acciones no produzcan daños para otros. Un ejemplo negativo de esta “privatización” de infraestructura es el “cierre” de una calle, práctica que tiende a ocurrir en algunas áreas pertenecientes a grandes ciudades, donde el uso de la vía pública se vuelve exclusivo a ciertas personas, sin contarse con ningún tipo de autorización.

Como explica Kessides⁷⁸, los hogares pueden ser estimulados y alentados a promover las pequeñas reparaciones a través de mecanismos de microcrédito u otros medios con el fin de fomentar este tipo de inversión contratado externamente sobre el interés de los mismos. La autora, además, ilustra esta hipótesis con servicios relacionados a asuntos internos: En este caso, pequeños arreglos en diversas calles de un barrio, llevados a cabo por una organización local, podrían ser considerados como prestaciones accesorias a las principales inversiones en infraestructura. También ayuda identificar el in-

73 HEHL, Rainer. “Infrastruktur als sozialer Entwicklungsmotor: ‘Eau et gaz à tous les étages’”. En: LEPIK, Andres. “Moderators of change: Architektur, die hilft”. Ostfildern: Hatje Cantz. 2011. p. 166.

74 VOGL, Ingrid. “Public Relations für Infrastruktur – Kommunikation mit langem Atem”. En: BOBIK, Michael. “Infrastruktur - Motor nachhaltiger Wirtschaft”. Viena: Linde. 2009. p. 133.

75 MENDOZA, Xavier y Alfred VERNIS. Op. cit. p. 52.

76 OOSTEROM, Win. Op. cit. pp. 78-79.

77 En el contexto europeo, el artículo 39 de la Regulación de la Unión Europea otorga una definición en cuanto al contenido de grandes proyectos. Formalmente, se requiere llenar un anexo XXI, el cual es un formulario de solicitud para la confirmación de la asistencia en los artículos 39 a 41 del Reglamento. Es interesante notar que el formulario requiere especificaciones de los beneficiarios de los proyectos. Cabe lugar a mencionar que el Proyecto Struma Motorway en Bulgaria, que tenía recursos importantes del Cohesion Fund como proyecto prioritario de Trans-European Transport Network (según Roadtraffic-Technology). Aunque este ejemplo no sirva para ejemplificar financiamiento semi-formal, sí sirve como referente empírico para identificar beneficiarios de los proyectos de infraestructura. ROADTRAFFIC-TECHNOLOGY. “European Commission approves funding for major Bulgarian motorway project”. 2013. En: <http://www.roadtraffic-technology.com/news/newseuropean-commission-approves-funding-major-bulgarian-motorway-project>. Fuente consultada el 14 de marzo del 2013.

78 KESSIDES, Christine. “World Bank experience with the provision of infrastructures services for the urban poor: preliminary identifications and review of best practices”. Washington: Environmentally Sustainable Development Staff - Transportation, Water and Urban Development Department. 1997. p. 38.

terés de individuos en cuanto a tales iniciativas. Indonesia y las Filipinas tienen programas que impulsan a las comunidades a invertir en pequeños proyectos auxiliares o secundarios. Un ejemplo ilustrativo puede mostrarse en el caso del mantenimiento rural de las pistas en Indonesia, pues en este caso usualmente una compañía privada o un grupo de granjeros dispuestos a vender su producción por una carretera local o rural a una más regional, nacional o primaria, se compromete la responsabilidad del mantenimiento de dicha carretera comarcal ante la sociedad y el Estado⁷⁹. El mismo fenómeno ocurre en India con el servicio de agua potable en áreas rurales, donde la comunidad ayuda a manejar y supervisar los sistemas, además de cubrir los costos de operación y mantenimiento⁸⁰.

Respecto del Brasil, podemos extraer algunos modelos de este tipo de asociación, aunque no desde esta perspectiva. El sistema actual de transporte semi-formal de pasajeros en el área metropolitana de Sao Paulo es una de estas formas de asociación; la sociedad civil busca organizarse a sí misma y abastecer la deficiencia en el transporte diario de pasajeros en la región. Kessides⁸¹ recalca que el Proyecto Técnico de Asistencia para la Sanidad en Zonas de Bajos Ingresos (en adelante, PAT-Prosanear), llevado a cabo por el Banco Federal de Ahorros del Brasil, también tiene características similares al programa Orangi. Este programa brasileiro, por ende, se apropia de la iniciativa de las comunidades de bajos ingresos, el cual cuenta con el apoyo de la sociedad civil. La autora considera que es una excelente alternativa a los sistemas tradicionales que no logran abarcar los niveles más bajos de la población en el mediano plazo.

En cuanto al programa PAT-Prosanear, se define como una iniciativa conjunta del Banco Internacional para Reconstrucción y Desarrollo para alcanzar apoyo técnico y financiero,

mediante financiación espontánea, con la finalidad de desarrollar el *Local Integrated Development Plans* (LIDP) para los Estados, Distritos Federales y Municipales. No es un financiamiento infraestructural llevado a cabo por un sector semi-formal. Empero, demuestra una preocupación por necesidades locales y la importancia de la participación de la sociedad civil en tal proceso⁸².

Kessides⁸³ hace notar que la expansión de tales programas tiene obstáculos que van más allá del problema de la insuficiencia de recursos públicos. Según ella, los obstáculos están más relacionados a problemas políticos e institucionales. Así, es requerido un cambio de manejo público, desde su filosofía hasta sus políticas, para poder compensar las demandas y la inexistencia del Estado.

Al final, como ya menciona Oliveira⁸⁴, el uso de la sociedad civil para promover infraestructura es tan sólo **uno** de los diversos modos de inversiones en el sector por arreglos públicos-privados, y además es sumamente inusual. Cualquier objeción que pudiese enfrentarse a este arreglo, es generalmente originada en teorías del manejo público, y no tanto por asuntos legales.

Como se ha tratado en este artículo, aunque el sistema legal brasileiro no lleva a cabo la posibilidad de un tercer sector, no hay una regulación que impida la estimulación de inversiones por estructuras semi-formales conjuntamente con todas las formas de financiamiento público. Lo mencionado anteriormente corresponde al artículo 174, párrafo 2 de la Constitución Federal, y demuestra una preferencia constitucional hacia las asociaciones y otras formas de cooperación. Incluso si no es la "herramienta" más común, las leyes de presupuesto, esencialmente las Leyes pauta del presupuesto, pueden ayudar a este proceso de regulación.

⁷⁹ BIRD, Richard. Op. cit. p. 23.

⁸⁰ BOADWAY, Robin y Anwar SHAH. Op. cit. p. 420.

⁸¹ KESSIDES, Christine. Op. cit. pp. ii-iii.

⁸² CAIXA ECONOMICA FEDERAL. "Homepage". En: http://www1.caixa.gov.br/gov/gov_social/estadual/programas_desenvolvimento_urbano/saneamento_ambiental/pat/saiba_mais.asp. Fuente consultada el 21 de mayo del 2013.

⁸³ KESSIDES, Christine. Op. cit. p. vii.

⁸⁴ DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. "Constitucionalidade da Lei Federal 9.637/98, das Organizações Sociais: comentários à Medida Cautelar da ADIn 1.923-DF, do Supremo Tribunal Federal". p. 203.

IV. CONCLUSIÓN

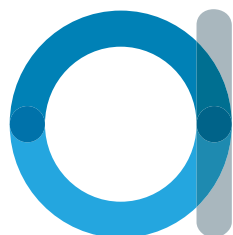
Este trabajo enfoca la cuestión sobre la infraestructura de los países de un modo más social que económico. Como premisa base para esta línea de pensamiento, debemos resaltar que ha ocurrido una revolución en décadas recientes en cuanto a teorías de administración pública. Ha sido comprobado que algunos principios tradicionales relacionados a la provisión por parte del gobierno, necesitaban ser revisados para así poder incluir modos y caminos alternativos para alcanzar un concepto real de gobernanza en el sector público. Como consecuencia, la sociedad civil tiene, hoy, un papel fundamental en cuanto a la cooperación con autoridades públicas para que el gobierno y la sociedad puedan actuar de modo coordinado y complementario. Así, podrán avanzar juntos a una misma meta: El fomento de acciones e inversiones en diversos sectores de interés público y social.

En este contexto, aumenta la posibilidad de que la sociedad civil empiece a dar sustento a pequeños y específicos proyectos de infraestructura pública, para así poder alcanzar las demandas que el Estado no está previendo, o lo está haciendo pero de manera insatisfactoria. Por ende, proyectos locales pueden empezar a surgir como alternativas para satisfacer estas demandas. Este tipo de financiamiento por un sector semi-formal es concebido especialmente para contextos tales como países en vías de desarrollo, donde los Estados no son autosuficientes para la realización de sus labores públicas. Latinoamérica, y en especial el Brasil, están estrechamente vinculados con este concepto, debido a su uniformidad en cuestiones clave de política pública y el fracaso del Estado para dar una provisión directa. Entonces, es una propuesta que debe ser to-

mada en cuenta por la región para poder así tratar de lograr reducir las desigualdades económicas y sociales existentes.

Es posible ilustrar algunos ejemplos. En el caso de transporte, trabajos públicos como la restauración de calles o caminos, construcción de paradas de bus, caminos para las bicicletas; en cuanto a sanidad, pequeños trabajos públicos de sistemas locales que interconectan el abastecimiento local de agua y tuberías con centrales; cuando de infraestructura de energía trata, la construcción de postes de luz para llevar electricidad a las comunidades que carecen de este servicio público.

Estos son algunos de los casos que utilizan las organizaciones de sociedad civil para proyectos de infraestructura secundarios, que podrían incluir muchos otros casos de acuerdo a las peculiaridades del sitio. Esta iniciativa puede implementarse ya sea con financiamientos públicos transferidos a entidades locales, o con contribuciones locales voluntarias y no obligatorias. Ello expande aún más el rango de posibilidades para inversiones en infraestructura. Actualmente, está volviéndose común en el sector artístico como una nueva forma de financiamiento llamada *crowd funding* o “financiamiento popular”, en donde existen efectos colectivos hacia una causa común, usualmente a través del Internet. No sólo para esta hipótesis, sino además para el *crowd funding*, ha sido previsto para agraciarse a víctimas de desastres naturales, quienes usualmente pierden sus bienes como causa de las catástrofes. El acto de pensar alternativas para mejorar la infraestructura parece ser algo que sólo busca incrementar el abastecimiento de estos bienes públicos para llegar a satisfacer las necesidades de comunidades locales y pobres.



**Centro
de Arbitraje**
Cámara de Comercio | Lima

20 AÑOS RESOLVIENDO LAS CONTROVERSIAS EMPRESARIALES

- Reafirman el liderazgo del Centro de Arbitraje de la CCL, facilitando el crecimiento de los sectores que marcan el desarrollo del Perú.

Experiencia - Prestigio - Seguridad

Certificamos con el ISO-9001



CCL | CÁMARA
DE COMERCIO
LIMA

La Fuerza de los Emprendedores

T: 219-1550 / E-mail: arbitrajeccl@camaralima.org.pe / www.camaralima.org.pe



LA OBLIGACIÓN DE NEGOCIAR CON BUENA FE UNA CONVENCION COLECTIVA DE TRABAJO EN EL RÉGIMEN LABORAL QUEBEQUENSE*

Francisco Fernando Villanueva González**

Quebec's Labor regime, due to its particular situation, is influenced by Common Law, as well as by Civil Law, of French origin. Both systems have consecrated the fundamental right to collective negotiation, recognized to all workers, by limiting State intervention regarding collective agreements. However, this protection does not restrain itself to ensure negotiation; this negotiation has to be carried out respecting the principle of good faith.

In the present article, the author introduces legal doctrine and jurisprudence from Canada and abroad, being able to affirm that Quebecer labor regime is founded upon the principle of good faith negotiation, as it's established in Canada's Constitution and their Labor Code. That affirmation, according to the author, will have an impact on the labor system and the content of collective agreements.

KEY WORDS: Labor Law, collective negotiation, good faith, union law, Quebec.

El régimen laboral quebequense, dada su situación particular, se ve influenciado tanto por el Common Law cuanto por el Derecho Civil de origen francés. Así, ambas corrientes han consagrado por igual el derecho de los trabajadores a la negociación colectiva, limitando la intervención estatal en lo que respecta a la firma de convenios colectivos. Sin embargo, la protección no se restringe a asegurar la negociación; ésta debe, además, llevarse a cabo siguiendo el principio de buena fe.

En el presente artículo, el autor cita doctrina y jurisprudencia canadiense y extranjera para poder afirmar que en el régimen laboral quebequense debe primar el mandato de negociación de buena fe, pues así lo consagra la Constitución y el Código de Trabajo. Esta afirmación impactará definitivamente el sistema laboral quebequense y el contenido de las convenciones colectivas.

PALABRAS CLAVE: Derecho Laboral, negociación colectiva, buena fe, derechos sindicales, Quebec.

* El autor desea rendir homenaje en este artículo a sus maestros ius-laboralistas en el Perú, especialmente (en orden alfabético) a Carlos Blancas Bustamante, Víctor Ferro Delgado, Javier Neves Mujica y Mario Pasco Cosmópolis, quienes le enseñaron, con generosidad y maestría insuperables, los fundamentos de esa materia apasionante llamada Derecho del Trabajo.

** Abogado. Doctor en Derecho (LL.D) por la Universidad de Montreal, Magíster en Derecho Internacional Económico por la Universidad de Panthéon-Sorbonne. Magíster en Derecho de los Negocios por la Universidad Paris-Nord. Magíster en Relaciones Industriales por la Universidad Laval. Magíster en Ciencias del Trabajo por la Universidad Católica de Lovaina. Profesor en la École des Sciences de la Gestion de la Universidad de Québec en Montreal.

I. INTRODUCCIÓN

El Derecho Laboral peruano ha recibido, en el curso de su historia, la influencia de diversas corrientes jurídicas, principalmente de origen europeo y latinoamericano. En el caso de Quebec, el parentesco con el Derecho francés, en lo que se refiere al régimen aplicable al contrato individual de trabajo, y el Derecho estadounidense, desde el punto de vista de la regulación de las relaciones colectivas de trabajo, es incontestable. En los dos casos, el patrimonio legislativo, jurisprudencial y doctrinario acumulado a lo largo de varias décadas, colocan a ambos Derechos en una situación privilegiada a nivel internacional. Desafortunadamente, poco es lo que se sabe en Quebec del Derecho del Trabajo peruano y, lamentablemente, lo mismo puede decirse del Derecho Laboral quebequense en el Perú, a pesar de existir puntos de convergencia importantes, tanto por la influencia francesa cuanto por la pertenencia del Canadá y del Perú a la Organización Internacional del Trabajo [en adelante, OIT].

El presente artículo constituye un modesto aporte a la difusión del Derecho quebequense del Trabajo en el Perú. Éste ha cobrado especial importancia luego de la firma y entrada en vigor del Acuerdo de Cooperación Laboral, suscrito entre el Perú y el Canadá en el 2008, y en cuya virtud ambos países se comprometieron a garantizar el respeto de los derechos consagrados en la Declaración de la OIT relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo (1998). El Acuerdo peruano-canadiense incluye además otros derechos vinculados a la noción de trabajo decente¹. Nuestro estudio se centra en uno de los derechos contemplados en la referida declaración: El derecho de negociación colectiva.

En las páginas que siguen abordaremos uno de los aspectos más importantes relativos al derecho de negociación colectiva en el régimen laboral quebequense: La obligación de negociar una convención colectiva de trabajo de buena fe. Se trata de una obligación similar a la consagrada en el Perú en el segundo párrafo del artículo 54 de la Ley de Relaciones

Colectivas de Trabajo². Así, en el presente artículo, veremos que la obligación en cuestión ocupa un sitial privilegiado en el Derecho Laboral quebequense y ha sido objeto de un amplio desarrollo tanto a nivel jurisprudencial, del cual ha participado inclusive la Corte Suprema del Canadá, cuanto a nivel doctrinario. Como consecuencia de esta evolución, la obligación que nos ocupa presenta ciertas características que favorecen y afianzan un ejercicio eficaz de la autonomía colectiva. Por ejemplo, la obligación de negociar de buena fe una convención colectiva no limita sus efectos al ámbito estrictamente procesal, sino que puede tener un impacto directo en el contenido mismo del convenio colectivo, algo que podría sorprender a más de un avisado lector, acostumbrado a una lectura restrictiva de la Ley peruana por parte de algunos operadores jurídicos.

En primer lugar, presentaremos los rasgos fundamentales del régimen de negociación colectiva en Quebec. Este análisis resulta indispensable para entender el contexto en el cual se debe dar cumplimiento a la mencionada obligación. En segundo lugar, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia quebequense y canadiense, analizaremos el contenido general de la obligación de negociar de buena fe. Finalmente, demostraremos el impacto de esta obligación en el contenido mismo de la convención colectiva.

II. LA NEGOCIACIÓN COLECTIVA EN QUEBEC

El ejercicio del derecho a la negociación colectiva constituye un instrumento fundamental para el logro de los objetivos primordiales de toda organización sindical: La defensa y la promoción de los intereses de los trabajadores. El derecho de negociación colectiva, del cual son titulares los trabajadores, tiene como correlato la obligación de negociar a cargo de los empleadores. En el Canadá, país de tradición liberal, la negociación colectiva ocupó un rol central en el plano de la regulación de las relaciones laborales durante varias décadas, en un contexto de desarrollo incipiente de la legislación laboral. El auge de la negociación colectiva fue consecuencia de la adopción de las pri-

¹ Artículo 1 del Acuerdo de Cooperación Laboral entre el Canadá y la República del Perú; suscrito el 29 de mayo de 2008. Este acuerdo entró en vigor el 1 de agosto de 2009.

² Texto Único Ordenado de la Ley de Relaciones Colectivas del Trabajo: Decreto Ley 25593, modificado por Ley 27912. Aprobado mediante Decreto Supremo 010-2003-TR.

meras leyes³ que consagraron la obligación de negociar, así como el carácter vinculante de la convención colectiva de trabajo, tanto a nivel federal cuanto a nivel provincial⁴. Este marco normativo vio la luz hacia finales de la Segunda Guerra Mundial, período en el que hubo una proliferación de conflictos laborales. En el caso específico de la provincia de Quebec, a pesar de la adopción de importantes leyes que establecen condiciones de trabajo mínimas para todos los trabajadores que se encuentran bajo la competencia legislativa de esta provincia francoparlante —como la Ley de Normas Laborales⁵—, la negociación colectiva continúa jugando un rol protagónico en muchos sectores de actividad. Así, aproximadamente el 40% de los trabajadores quebequeses se encuentra cubierto por una convención colectiva. La negociación colectiva es pues una institución jurídica con fuertes raíces sociales e históricas en la Belle Province.

Hoy en día, a nivel internacional, la negociación colectiva ha alcanzado el *status* de derecho fundamental de los trabajadores. Así lo reconoce la Declaración de la OIT relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo. Es por ello que se afirma que los países miembros de la OIT, por el solo hecho de pertenecer a tal organización, tienen la obligación de respetar, promover y hacer realidad los derechos fundamentales de los trabajadores, entre los cuales se encuentra el derecho de negociación colectiva. Es importante indicar que el Canadá es miembro de la OIT desde el año de su fundación, en 1919. A nivel canadiense, dos decisiones relativamente recientes de la Corte Suprema⁶, inspirándose en la posición asumida por distintos órganos y comités de la OIT, reconocen

que el derecho de negociación colectiva es parte integrante del contenido esencial del derecho de asociación. Éste se encuentra protegido por el artículo 2 inciso d de la Carta Canadiense de Derechos y Libertades, la cual forma parte de la Constitución. De esta manera, aun cuando el derecho de negociación colectiva no ha sido consagrado explícitamente en los textos constitucionales, es considerado como un derecho fundamental en el ordenamiento jurídico canadiense.

El derecho de negociación colectiva, del cual son titulares los trabajadores quebequeses y, específicamente, aquellos sujetos al régimen laboral de la provincia de Quebec, se encuentra protegido por diversas disposiciones legislativas provinciales. Cabe destacar la Carta de Derechos y Libertades de la Persona de Quebec y el Código de Trabajo de Quebec⁷. En lo que se refiere a la Carta de Derechos y Libertades de la Persona de Quebec, se trata de una norma de nivel inferior a la Constitución del Canadá pero que prevalece en caso de conflicto sobre las demás leyes provinciales. Su artículo 3, de manera similar a la Carta canadiense, protege el derecho de asociación. Por ende, su lectura debe efectuarse a la luz de los lineamientos jurisprudenciales de la Corte Suprema del Canadá respecto del contenido esencial de este derecho. A diferencia de la Carta canadiense, que se aplica a las relaciones entre el ciudadano y el Estado, la Carta de derechos y libertades de la persona de Quebec rige también las relaciones jurídicas entre particulares, por lo que es de aplicación directa a las relaciones laborales entre un trabajador y un empleador del sector privado. Por su parte, el Código del Trabajo contempla y regula un régimen general de negociación

³ A nivel canadiense, cabe citar los “*Règlements des Relations ouvrières en temps de guerre*” de 1944. C.P. 1003. En: Quebec, la *Loi sur les relations ouvrières*. S.Q. 1944. c. 30.

⁴ En el Canadá, país en el que imperan un régimen monárquico constitucional y una democracia parlamentaria, existe un reparto de competencias en materia laboral entre el gobierno federal y los gobiernos de las once provincias que integran la federación. Ambas competencias son exclusivas y excluyentes, lo que quiere decir que un trabajador no puede estar sujeto a ambos regímenes al mismo tiempo. El régimen federal se aplica a un sector minoritario de actividades situadas en el ámbito de competencia del gobierno federal. De manera general, se trata de actividades de carácter internacional o interprovincial, como el transporte marítimo, aéreo o el transporte ferroviario. Pertenecen también al ámbito federal aquellas actividades incluidas en ese campo por mandato constitucional expreso como, por ejemplo, el sector bancario. La mayor parte de actividades, básicamente aquellas de naturaleza local, como el sector manufacturero, se encuentran regidas por el régimen laboral de cada provincia. En Quebec, aproximadamente 80% de sus trabajadores se encuentran bajo el régimen laboral provincial.

⁵ Ley sobre las normas de trabajo de Quebec.

⁶ Se trata de las decisiones recaídas en los casos: *Dunmore v. Ontario*, del 2001, y *Health Services and Support-Facilities Subsector Bargaining Assn. v. Columbia Británica*, de 2007.

⁷ Código de Trabajo de Quebec.

colectiva, aplicable a la mayor parte de trabajadores sujetos a la competencia provincial de Quebec, inspirado del régimen estadounidense de la Wagner Act de 1935⁸. Cabe indicar que el modelo de la Wagner Act, aunque con distintas variantes y especificidades, ha sido retomado por todas las provincias canadienses y el derecho federal del Canadá.

Por razones de espacio, nos limitaremos a presentar rápidamente los grandes rasgos del régimen de relaciones colectivas de trabajo quebequense, lo cual resulta imprescindible para una comprensión cabal del principio de buena fe dentro del contexto de la negociación colectiva. En Quebec, por regla general, la negociación colectiva tiene lugar a nivel de empresa, tal como ocurre en casi todo el sector privado y de manera excepcional, por sector de actividad, particularmente en el caso del sector público y en el sector de la construcción. Para poder ejercer efectivamente el derecho de negociación colectiva, un sindicato debe gozar del apoyo mayoritario de los miembros del personal considerados como personas asalariadas (*salariés*), desde el punto de vista del Código de Trabajo⁹, al interior de la unidad de negociación respectiva. A nivel de la empresa, la negociación puede comprender a la totalidad de los trabajadores; léase, personas asalariadas. Sin embargo, la unidad de negociación dentro de los límites de la empresa puede adoptar distintas configuraciones. Así, una misma empresa puede tener distintas unidades de negociación en función de diversos criterios: Naturaleza geográfica, ocupacional, organizacional, entre otros. Teóricamente, es jurídicamente factible, aunque sumamente raro, que exista una unidad de negociación formada por un solo individuo.

Otro rasgo fundamental se manifiesta en el hecho de que, para ejercer la representación de los trabajadores de una unidad de negociación, el sindicato debe obtener una certificación por parte de la Comisión de Relaciones de Trabajo de Quebec [en adelante, CRT]. Éste es un organismo independiente de natu-

raleza administrativa, que también goza de facultades jurisdiccionales. En virtud de dicha certificación, que acredita que la organización sindical tiene el apoyo mayoritario de los trabajadores de la unidad de negociación, el sindicato que la detenta se convierte en titular del llamado monopolio de la representación frente al empleador. En virtud de tal monopolio, el sindicato certificado es el representante exclusivo de dichos servidores frente al empleador. Así, no pueden el sindicato y el trabajador, negociar con el principal al interior de la unidad de negociación las condiciones de trabajo adicionales o complementarias, el ni *in melius* ni *in pejus*.

Tal como tendremos la oportunidad de explicarlo más adelante, el proceso de negociación colectiva entre el sindicato certificado y el empleador se caracteriza por un marcado abstencionismo estatal y por un amplio margen de libertad para negociar. De manera general, el proceso de negociación no está regido por pautas ni criterios heterónomos; las partes son libres de determinar su ritmo y su contenido. Sin embargo, conforme lo veremos, el Código de Trabajo obliga a las partes a negociar de buena fe y con diligencia¹⁰, lo cual tiene consecuencias importantes tanto en la dinámica de la negociación, como en su contenido. El organismo encargado de asegurar el respeto de la obligación de negociación de buena fe es la CRT. A fin de salvaguardar el interés público, la Asamblea Nacional detenta, de manera excepcional, la potestad de dictar leyes especiales que le permiten poner fin a un conflicto laboral ligado a la negociación colectiva y determinar el contenido de la convención colectiva de trabajo. El ejercicio de este poder es sumamente raro en el marco de las relaciones laborales del sector privado y se verifica esporádicamente tanto en el sector público, cuanto en el campo de los servicios públicos.

Una vez firmada, la convención colectiva de trabajo da origen a un período de paz industrial, impidiendo a los agentes sociales recurrir a cualquier medio de presión, llámese huelga

⁸ National Labor Relations Act (Wagner Act) de 1935.

⁹ En términos generales, se trata de trabajadores subordinados que no son susceptibles de ser considerados representantes del empleador en sus relaciones con el personal. Según el Código de Trabajo, solamente las personas asalariadas pueden ejercer los derechos colectivos reconocidos a los trabajadores. La razón de la exclusión de los representantes del empleador es, evidentemente, evitar situaciones de conflictos de interés.

¹⁰ Artículo 53 del Código de Trabajo.

o *lock-out*¹¹. La utilización de esos medios de presión está ligada a la negociación de una convención colectiva de trabajo¹². Todo desacuerdo vinculado a la interpretación o a la inexecución de una convención colectiva debe ser sometido a un árbitro laboral¹³, lo que impide recurrir a la huelga o al *lock-out* para zanjar el diferendo de aplicación.

A. El principio de buena fe en materia de negociación

Como señalado anteriormente, el Código del Trabajo obliga a las partes laborales, es decir, al sindicato certificado y a al empleador, a negociar la futura convención colectiva de trabajo con diligencia y buena fe. Según el artículo 53 de dicho código “[l]es négociations doivent commencer et se poursuivre avec diligence et bonne foi”¹⁴. Puesto que la buena fe, en el momento de negociar una convención colectiva de trabajo no ha sido objeto de definición por parte del Código de Trabajo, resulta fundamental recurrir a la jurisprudencia y la doctrina a efectos de identificar sus múltiples manifestaciones en el marco de la negociación colectiva. Previamente, con Paquet, cabe recordar que la obligación de negociar de buena fe una convención colectiva formaba ya parte del texto de la Wagner Act¹⁵, en la cual se han inspirado el

Código de Trabajo y las demás disposiciones canadienses en materia de relaciones colectivas de trabajo¹⁶. Este parentesco normativo ha tenido como consecuencia que el concepto de negociación de buena fe se encuentre bajo el influjo de la evolución jurisprudencial ocurrida en distintos foros a nivel norteamericano en el transcurso de los últimos años.

A guisa de introducción, debemos señalar que en el contexto general de los sistemas jurídicos quebequense y canadiense, el principio de buena fe es definido por Reid como la “[a]ctitud de una persona que actúa de manera honesta y leal en la ejecución de una obligación”¹⁷. El mismo autor define la mala fe como la “actitud de una persona cuyo accionar revela la consciencia o la intención de causar un daño a otro o de eludir sus obligaciones”¹⁸. El principio de buena fe ha sido objeto de recepción expresa en el derecho común quebequense, aplicable de manera supletoria a las relaciones laborales, concretamente en los artículos 6¹⁹, 7²⁰ y 1375²¹ del Código Civil de Quebec. En el marco más específico de las relaciones laborales, Gagnon, Lebel y Verge definen la negociación de buena fe como la búsqueda mutua de soluciones en el marco de una voluntad positiva de avenencia²². Por su parte, Dion propone la siguiente definición:

- ¹¹ El Código de Trabajo contempla, en su artículo 1 inciso g, el ejercicio del derecho de huelga en el marco de la negociación colectiva. A diferencia del sistema peruano, en el régimen quebequense también está previsto el *lock-out*. Es decir, el cese de actividades a iniciativa del empleador a fin de presionar a los trabajadores para que acepten las propuestas patronales (inciso h artículo 1 del Código de Trabajo).
- ¹² Según el artículo 106 del Código de Trabajo, la declaración de huelga puede tener lugar solamente después de haber transcurrido noventa días desde el día en que el empleador ha sido notificado por el sindicato con el aviso de inicio de la negociación, el cual puede ser cursado antes del vencimiento de la convención colectiva anterior.
- ¹³ Se trata de un árbitro privado. Esta función puede ser ejercida por cualquier experto en relaciones industriales. El árbitro es nombrado por las partes y, a falta de acuerdo, por el Ministerio de Trabajo. Artículo 100 del Código de Trabajo.
- ¹⁴ “Las negociaciones deben comenzar y proseguir de buena fe” [Traducción libre].
- ¹⁵ MORIN, Fernand; BRIÈRE, Jean-Yves; ROUX, Dominic y Jean-Pierre VILLAGGI. “Le droit de l’emploi au Québec”. Montreal: Wilson & Lafleur. 2010. p. 1167. Según Morin, Brière, Roux y Villaggi, la introducción de esta obligación obedeció al deseo del legislador de civilizar un poco un sistema de negociación, caracterizado, hasta entonces, por su rudeza y el imperio exclusivo de las leyes del mercado.
- ¹⁶ PAQUET, Renaud. “Processus de la négociation collective”. Montreal: Gaëtan Morin. p. 63.
- ¹⁷ Traducción libre de: REID, Hubert. “Dictionnaire de droit québécois et canadien”. Montreal: Wilson & Lafleur. 2004. p. 70.
- ¹⁸ *Ibidem*.
- ¹⁹ “Toda persona tiene la obligación de ejercer sus derechos civiles según las exigencias de la buena fe” [Traducción libre].
- ²⁰ “Ningún derecho puede ser ejercido con miras a dañar a otra persona o de manera excesiva o irrazonable” [Traducción libre].
- ²¹ “La buena fe debe regir la conducta de las partes, tanto en el momento del nacimiento de la obligación que en el de su ejecución o de su extinción” [Traducción libre].
- ²² GAGNON, Robert; LEBEL, Louis y Pierre VERGE. “Droit du travail”. Sainte-Foy: Les Presses de l’Université Laval. 1991. pp. 499-500.

“Conversaciones que las partes realizan con diligencia, de manera seria y sin reticencias, y durante las cuales despliegan todos los esfuerzos necesarios a efectos de alcanzar una solución consensuada que resulte mutuamente beneficiosa” [Traducción libre]²³. Sin embargo, si queremos mayores precisiones respecto de la obligación en cuestión y que gocen, al mismo tiempo, de amplio consenso, resulta indispensable remitirnos, de manera preferente, a la jurisprudencia, en la cual la doctrina se suele inspirar.

En un sistema jurídico como el quebequense, que podría ser calificado de híbrido entre el sistema romano-germánico²⁴ y el *Common Law*²⁵ de origen británico, las decisiones de la Corte Suprema del Canadá revisten una gran importancia. Ello es así en la medida en que constituyen precedentes considerados como vinculantes o cuasi-vinculantes por los tribunales inferiores²⁶, sean de Derecho común²⁷ o administrativos²⁸. Por ello, en el momento de definir el contenido de la obligación de negociar de buena fe una convención colectiva de trabajo, resulta fundamental citar la doctrina jurisprudencial de dicha corte en esta materia.

Cabe indicar que, si bien la jurisprudencia citada no siempre se refiere, de manera específica, al Código de Trabajo de Quebec, sino a normas federales o provinciales análogas que consagran la obligación de negociar de buena fe, su valor —en tanto precedente— se mantiene incólume en el ámbito provincial quebequense.

Con ocasión de la decisión emitida en el caso *Health Services*, la Corte Suprema canadiense dejó sentado que, en virtud de la obligación de negociación de buena fe, las partes deben realizar un esfuerzo razonable con miras a concluir un convenio mutuamente aceptable. Según la misma corte, las partes deben instaurar un verdadero diálogo, lo que significa que tienen que estar dispuestas a intercambiar y a explicar sus posiciones. De acuerdo con la Corte Suprema, la obligación de negociar de buena fe implica necesariamente llevar a cabo reuniones y consagrar tiempo al proceso de negociación²⁹. En una decisión precedente, dicho tribunal decidió que, en el marco de la obligación de negociar de buena fe, las partes deben presentarse a la mesa de negociaciones con buenas intenciones e intentar lograr, de manera honesta, un acuerdo³⁰.

²³ Traducción libre de: DION, Gérard. “Dictionnaire des relations du travail”. Quebec: Les Presses de l’Université Laval. 1986. p. 311.

²⁴ En el campo de las relaciones entre particulares, el Derecho de Quebec tiene como piedra angular un Código Civil de inspiración francesa. El Derecho Laboral quebequense es considerado parte de las leyes que rigen las relaciones entre particulares.

²⁵ Como es sabido, el Canadá, incluida la provincia de Quebec, formó parte del Imperio Británico. La independencia total del Canadá se formalizó en 1982, con la repatriación de la Constitución. En Quebec, como en el resto del Canadá, rige el *Common Law* en los campos del Derecho Constitucional, Judicial y Administrativo. El *Common Law* regula también las relaciones entre particulares en las provincias de habla inglesa.

²⁶ Aunque las decisiones judiciales relativas al Derecho privado quebequense no se rigen por el principio del *stare decisis* propio del *Common Law*, es práctica generalizada que los tribunales inferiores incorporen en sus decisiones la doctrina jurisprudencial que emana de la Corte Suprema del Canadá y de la Corte de Apelaciones de Quebec.

²⁷ Los tribunales de Derecho común son los que tienen origen en la Constitución. Desde el punto de vista laboral, los tres más importantes en Quebec son, en orden decreciente de importancia: La Corte Suprema del Canadá, la Corte de Apelaciones de Quebec y la Corte Superior de Quebec.

²⁸ En Quebec, los tribunales administrativos son aquellos creados por ley y tienen como misión la aplicación de la ley de creación o de otra norma específica. En el campo de las relaciones colectivas de trabajo, son dos los tribunales administrativos que juegan un rol fundamental: La Comisión de Relaciones de Trabajo (CRT) y el árbitro laboral (*arbitre de griefs*). Entre las competencias atribuidas a la CRT por el Código de Trabajo, figura la solución de los conflictos jurídicos referidos a la aplicación de este código y, por ello, pueden versar sobre la obligación de negociación de buena fe. Por su parte, el árbitro laboral posee competencia exclusiva respecto de los conflictos derivados de la aplicación de la convención colectiva de trabajo. Las decisiones de los tribunales administrativos no pueden ser objeto de recurso de apelación ante los tribunales de Derecho común. Sin embargo, las partes pueden interponer un recurso de revisión, en cuya virtud, los tribunales de Derecho común pueden verificar la legalidad de la decisión cuestionada. Esto significa que el tribunal de Derecho común está facultado a controlar tres elementos: El respeto de las reglas de competencia, el respeto de las reglas de justicia natural (por ejemplo, el principio de contradicción) y el carácter razonable de la decisión. Ver: OUMET, Hélène. “Travail Plus. Le travail et vos droits”. Montreal: Wilson & Lafleur. 2011. pp. 42-48.

²⁹ *Health Services and Support-Facilities Subsector Bargaining Assn. v. Columbia Británica*. 2007. Párrafos 100-101.

³⁰ *Royal Oak Mines Inc. v. El Canadá (Conseil des relations du travail)*. 1996. Párrafo 41.

Según la Corte Suprema, no basta que el empleador aparente estar deseoso de concluir un acuerdo, por ejemplo, a través de su presencia constante en las reuniones de negociación. En efecto, este organismo jurisdiccional estima que aun cuando el empleador participe en todas las etapas del proceso de negociación, si sus proposiciones y posiciones revelan la intención de evitar la celebración de una convención colectiva de trabajo o, peor aún, de sabotear la negociación, debe concluirse que existe un incumplimiento relativo a la negociación de buena fe³¹. La Corte Suprema ha calificado ese tipo de negociación como “negociación de fachada”, la cual contraviene la obligación legal de negociar de buena fe³². En el marco de la decisión de la Corte Suprema recaída en el caso *Health Services*, los magistrados tuvieron también la oportunidad de precisar que el rol protector de la legislación en materia de negociación colectiva no se agota en el momento en el que el sindicato certificado se instala en la mesa de negociaciones. Según la misma corte, el Estado debe interesarse también por lo que sucede en dicha mesa a efectos de garantizar que las partes negocien de buena fe³³.

Dicho esto, la Corte Suprema canadiense ha dejado sentado que la obligación de negociar de buena fe no significa que las partes deben inevitablemente concluir una convención colectiva, cueste lo que cueste³⁴. En tal sentido, dicho tribunal ha establecido, sin lugar a ambigüedades, que el empleador no está obligado a aceptar las propuestas sindicales³⁵. Según la misma corte, la adopción de una línea dura de negociación no necesariamente entra en conflicto con el mandato legal de negociar de buena fe. Así, este estilo de negociación, de acuerdo con el criterio de la corte, tiene por

objeto presionar a la otra parte en el transcurso de la negociación para que acepte la oferta planteada. Es más, según el citado tribunal, una línea dura puede incluso revelar la intención de proseguir con las negociaciones y llegar a un acuerdo. Sin embargo, los magistrados supremos reconocen que el límite que separa una línea dura de negociación con una negociación de fachada, en la que no existe un verdadero ánimo de llegar a un acuerdo y, por ello, contraria a la obligación legal de negociar de buena fe, puede ser muy tenue³⁶. Asimismo, la Corte Suprema considera que la obligación de negociar de buena fe no obliga a los agentes sociales a desplegar esfuerzos ilimitados con miras a concluir un acuerdo. Es posible, según el parecer de la corte, que las partes, aun negociando de buena fe, lleguen a encontrarse en una situación de *impasse* que las empuje a suspender las negociaciones³⁷. En tal situación, las partes pueden recurrir a mecanismos de conciliación³⁸, de mediación o forzar un desenlace favorable por medio de la huelga o el *lock-out*.

La presentación de la doctrina jurisprudencial no sería completa si no hacemos referencia a ciertos criterios que han sido elaborados por la CRT, tribunal administrativo encargado de asegurar el cumplimiento de la obligación de buena fe en el ámbito del Derecho Laboral quebequense. Cabe indicar que, generalmente, los tribunales de Derecho común hacen suyos estos criterios, sin mayores cuestionamientos, debido a que la CRT está constituida por expertos en Derecho del Trabajo y relaciones industriales. Apoyándonos en el recuento de decisiones comentadas efectuado por Coutu, Fontaine y Marceau⁴⁰, resulta pertinente señalar que la CRT ha considerado como contrarios a la obligación de negociar

³¹ *Health Services and Support-Facilities Subsector Bargaining Association v. Columbia Británica*. 2007. Párrafo 105.

³² *Syndicat canadien de la Fonction publique v. Conseil des relations du travail (Nueva Escocia)*. 1983.

³³ *Ibid.*

³⁴ *Health Services and Support-Facilities Subsector Bargaining Assn. v. Columbia Británica*. 2007. Párrafo 103.

³⁵ *Tremblay v. SEPB*. 2002. Párrafo 23.

³⁶ *Syndicat canadien de la Fonction publique v. Conseil des relations du travail (Nueva Escocia)*. 1983.

³⁷ *Health Services and Support-Facilities Subsector Bargaining Association v. Columbia Británica*. 2007. Párrafo 102.

³⁸ La conciliación, en el curso del proceso de negociación colectiva, se encuentra contemplado en el artículo 54 del Código de Trabajo.

³⁹ El Ministro de Trabajo se encuentra facultado a designar, de manera discrecional, un mediador. Ver el artículo 15 de la Ley del Ministerio de Trabajo de Quebec.

⁴⁰ COUTU, Michel; FONTAINE, Laurence Léa y George MARCEAU. “Droit des rapports collectifs du travail au Québec”. Cowansville: Éditions Yvon Blais. 2009. pp. 498-509.

de buena fe los siguientes comportamientos: i) Negarse a firmar una convención colectiva, a pesar de que las partes ya habían llegado a formular un acuerdo de principio⁴¹; ii) abstenerse de iniciar o de proseguir las negociaciones mientras que la otra parte no haya retirado de su equipo de negociadores a un representante que no goce del beneplácito de uno de los agentes sociales⁴²; iii) postergar el inicio de las negociaciones⁴³; y, iv) desconocer, tácitamente, como único interlocutor válido al sindicato, por medio de tratativas individuales con miembros del personal⁴⁴. Cabe añadir que la CRT ha confirmado que el hecho de que las partes defiendan con firmeza sus posiciones no implica necesariamente una contravención a la obligación de negociar de buena fe⁴⁵.

Desde el punto de vista de la doctrina, Blouin y Boivin afirman que, en virtud de la obligación de negociar de buena fe una convención colectiva de trabajo, las partes deben, esencialmente, adoptar un comportamiento que favorezca una discusión constructiva y que ponga de manifiesto un esfuerzo honesto y real de llegar a un acuerdo⁴⁶. Verge, Trudeau y Vallée subrayan que la obligación de negociar de buena fe es, antes que nada, una obligación de medios, ya que las partes no están obligadas a dar su consentimiento a cada una de las propuestas⁴⁷. De manera similar, McQuarrie sostiene que la obligación de buena fe no compele los agentes sociales a dar su consentimiento ante cada una de las propuestas de su contraparte⁴⁸. Gagnon estima, incluso, que las partes no vulneran la obligación de buena fe si deciden regatear

o adoptar tácticas que impliquen una cierta exageración o disimulo⁴⁹.

Según Verge, la obligación que nos ocupa implica que los negociadores deben presentarse a la mesa de negociaciones con propuestas y contrapropuestas racionales. En virtud de dicha obligación, los agentes sociales se encuentran obligados a explicar a su contraparte la razón que motiva el rechazo de una propuesta⁵⁰. Esto significa que las partes deben abstenerse de asumir posturas antojadizas o absurdas. En el mismo sentido, McQuarrie considera que, en virtud de la obligación de negociar de buena fe, las partes deben evitar formular planteamientos inusitados que ningún negociador razonable estaría dispuesto a aceptar⁵¹. Tal sería el caso, por ejemplo, de una propuesta de aumento salarial exorbitante. McQuarrie afirma, además, que las partes deben abstenerse de formular propuestas que luego no serán capaces de honrar⁵². En la práctica, se han dado casos en los que, luego de haber llegado a un acuerdo de principio, alguna de las partes se ha negado ulteriormente a suscribir la convención colectiva, lo cual es considerado por los tribunales competentes como un comportamiento contrario al principio de buena fe.

En otro orden de ideas, de acuerdo con Verge, la presencia de la obligación de negociar de buena fe significa además, para el empleador, el deber de compartir con la parte sindical los datos relativos a las condiciones de trabajo que resulten necesarios para una participación informada en el proceso de negociación. Los mismos autores consideran que un

⁴¹ *Syndicat canadien des communications, de l'énergie et du papier, section locale 145 v. Scabrini Média Inc.* 2002.

⁴² *Association patronale des concessionnaires d'automobiles Inc. v. Syndicat national des employés de garage du Québec Inc.* 2003.

⁴³ *Syndicat des travailleurs et travailleuses de l'Aréna Guertin (CSN) v. Société en commandite les Olympiques de Hull.* 2003. Ver también: *Syndicat des opérateurs de bétonnière Montréal-Rive-Nord-CSN v. Béton provincial Ltée.*, 2003.

⁴⁴ *Syndicat canadien de la fonction publique, section locale 4290 v. Sainte-Béatrix (Municipalité).* 2004.

⁴⁵ *Brossard Honda v. Syndicat international des métiers, local 2817.* 2005.

⁴⁶ BLOUIN, Rodrigue y Jean BOIVIN. "L'encadrement juridique général des rapports collectifs de travail: le Code du travail". En: BOIVIN, Jean. "Introduction aux relations industrielles". Montreal: Gaëtan Morin. 2010. p. 282.

⁴⁷ VERGE, Pierre; TRUDEAU, Gilles y Guylaine VALLÉE. "Le droit du travail par ses sources". Montreal: Les Éditions THÉMIS. 2006. pp. 141-142.

⁴⁸ McQUARRIE, Fiona. "Industrial Relations in Canada". Ontario: 2003. p. 252.

⁴⁹ GAGNON, Robert; LEBEL, Louis y Pierre VERGE. Op. cit. pp. 500-502.

⁵⁰ VERGE, Pierre; TRADEAU, Giles y Guylaine VALLÉE. Op. cit. Loc. cit.

⁵¹ McQUARRIE, Fiona. Op. cit. p. 252.

⁵² Ibidem.

empleador que pretende negociar de buena fe debe también compartir información que concierne la existencia o la transformación de la empresa⁵³. McQuarrie es del mismo parecer y añade que los agentes sociales no deberían retener información susceptible de influir en la manera como su contraparte responderá a sus respectivas proposiciones⁵⁴.

Por su parte, Gagnon sostiene que la ausencia de buena fe es puesta en evidencia por el conjunto de actos y actitudes de las partes en el curso de la negociación, las cuales deben ser objeto de una evaluación objetiva. Según este autor, diversas prácticas pueden comportar una violación de la obligación de negociar de buena fe. Por ejemplo, entablar tratativas individuales con los miembros de la unidad de negociación⁵⁵. Otra práctica que, de acuerdo con Gagnon, revela mala fe negocial por parte del empleador es adoptar represalias contra los trabajadores que han participado en acciones legítimas de autodefensa. Este autor incluye en el inventario de prácticas contrarias a la obligación en cuestión una declaración prematura de *lock-out*, así como la modificación unilateral de las condiciones de trabajo. Gagnon afirma que, en general, se trata de actos contrarios a los principios sobre los cuales se erige el régimen de relaciones colectivas de trabajo o que contravienen reglas expresas del mismo⁵⁶.

Por otro lado, de acuerdo con la jurisprudencia citada precedentemente, nada obsta para que, desde el punto de vista del cumplimiento de la obligación de negociar de buena fe, las partes asuman una línea dura de negociación y defiendan con firmeza sus posiciones. Sin embargo, la obligación en cuestión implica que, en la práctica, deba verificarse una verdadera negociación. Ello significa, necesariamente, la realización de concesiones de ambos lados desde el inicio hasta el final del proceso. Por ello, la práctica

conocida bajo el nombre de “boulwarismo” –la cual debe su origen a Lemuel Boulware⁵⁷–, es considerada como contraria al principio de buena fe, que debe guiar a los agentes sociales.

Según Dion, el “boulwarismo” es una táctica de negociación, generalmente adoptada por el empleador, consistente en asumir como oferta final y definitiva la primera propuesta planteada en la mesa de negociaciones. El mismo autor sostiene que es usual que el empleador presente su oferta calificándola de realista y como el fruto de su máximo esfuerzo, con miras a llegar a un acuerdo. De acuerdo con Dion, tomando en consideración que el empleador no aceptará modificar su propuesta, salvo en lo que respecta a aspectos de poca importancia, ésta puede ser asimilada a una especie de ultimátum⁵⁸. Por su parte, Morin señala que, en la práctica, el empleador suele promocionar públicamente su oferta a fin de dotarla de legitimidad, no sólo delante de los trabajadores comprendidos en la unidad de negociación, sino también ante los ojos de la opinión pública⁵⁹. Sin lugar a dudas, el “boulwarismo” contradice el mandato legal de negociar de buena fe. Tal obligación implica un proceso en el transcurso del cual los agentes sociales están llamados a efectuar concesiones recíprocas. Sin tales concesiones, resulta sumamente difícil demostrar la existencia de una voluntad real de concluir una convención colectiva.

B. La obligación de negociar de buena fe y el contenido de la convención colectiva

En el sistema de relaciones colectivas de trabajo quebequense, el principio de base, en lo referido a la materia negocial, es el de autonomía colectiva. En efecto, la única referencia normativa sobre el contenido de la negociación colectiva que podemos encontrar en el Código de Trabajo de Quebec es el artículo 1 inciso d, que

⁵³ VERGE, Pierre; TRADEAU, Gilles y Guyliane VALLÉE, Op. cit. Loc. cit.

⁵⁴ McQUARRIE, Fiona. Op. cit. Loc. cit.

⁵⁵ Uno de los pilares del régimen quebequense de relaciones colectivas de trabajo es el monopolio de la representación sindical. Esto significa que el único interlocutor válido del lado de los trabajadores, en materia de negociación colectiva, es el sindicato certificado. Éste representa a la totalidad de trabajadores miembros de la unidad de negociación, miembros o no de la organización sindical.

⁵⁶ GAGNON, Robert. “Le droit du travail du Québec”. Cowansville: Les Éditions Yvon Blais Inc. 2008. pp. 477-478.

⁵⁷ Boulware ejerció el cargo de vicepresidente de la General Electric y de portavoz de esta empresa frente al interlocutor sindical. El recurso a esta táctica poco frecuente en el contexto canadiense, remonta sus orígenes al año 1947. PAQUET, Renaud. Op. cit. p. 81.

⁵⁸ DION, Gerard. Op. cit. p. 55.

⁵⁹ MORIN, Fernand; BRIÈRE, Jean-Yves; ROUX, Dominic y Jean-Pierre VILLAGGI. Op. cit. p. 1172.

define la convención colectiva. Así, según esta norma, debe entenderse por convención colectiva de trabajo “un acuerdo escrito relativo a condiciones de trabajo, celebrado entre una o más asociaciones certificadas y uno o más empleadores o asociaciones patronales”. En Quebec, el término **condiciones de trabajo** no ha sido objeto de definición en el Derecho positivo. Sin embargo, en la práctica es entendido en sentido amplio. Según Gagnon, se trata de un término bastante flexible y adaptable que tiende a evolucionar junto con la práctica de la negociación. De acuerdo con este mismo autor, el término en cuestión incluye el inicio, la continuidad y la extinción de la relación laboral, las condiciones físicas de ejecución del trabajo, las prestaciones a cargo de los trabajadores y del empleador, así como los aspectos relacionados con la presencia de un interlocutor sindical⁶⁰. De acuerdo con Morin, debe entenderse por condiciones de trabajo todas aquellas materias vinculadas tanto a las relaciones colectivas de trabajo, como a la relación individual de trabajo; es decir, aquellos aspectos referidos a las relaciones entre las partes signatarias del acuerdo, a las modalidades y características de la prestación de servicios a cargo del personal y, asimismo, a las contraprestaciones de responsabilidad del empleador⁶¹.

Si bien las partes disponen de un vasto margen de maniobra en el momento de definir el contenido de la convención, el ejercicio de la autonomía colectiva está sujeto a ciertos límites. Se trata de parámetros propios de un sistema caracterizado por el abstencionismo estatal en materia de relaciones colectivas de trabajo que, no obstante ello, contempla también un mínimo básico de protección legislativa a nivel de la relación individual de trabajo. De otro lado, a pesar de que la obligación de buena fe es una obligación de medios esencialmente de naturaleza procesal, su respeto determina, en cierta medida, el contenido mismo de la convención colectiva de trabajo.

C. El respeto de las normas de orden público y el contenido de la convención colectiva de trabajo

En el momento de negociar y definir las condiciones de trabajo que formarán parte de la convención colectiva, las partes laborales tienen la obligación de respetar las normas de orden público en vigor, particularmente aquellas que forman parte del orden público laboral. Según la decisión de la Corte Suprema del Canadá emitida en el caso *Syndicat de la fonction publique du Québec*⁶², los agentes sociales están obligados a respetar la jerarquía normativa del sistema jurídico. Esto significa, según Nadeau, que las disposiciones de orden público —cuyo principal objetivo es atribuir derechos a los trabajadores, sindicalizados o no— se imponen a las partes laborales. Además, en caso de conflicto entre la convención colectiva y dichas normas, estas últimas invalidan y remplazan las disposiciones de aquella que se encuentran en situación de antinomia⁶³. Cabe añadir que, por mandato del artículo 64 del Código de Trabajo de Quebec, la nulidad de una de las cláusulas de una convención colectiva no acarrea la nulidad de la totalidad del acuerdo.

En el caso de las relaciones laborales adscritas al ámbito jurídico quebequense, el convenio colectivo de trabajo no puede contener disposiciones que se encuentren en situación de conflicto con la Carta de Derechos y Libertades de la Persona de Quebec, ni con las leyes laborales, tales como la Ley de Normas Laborales, la Ley de Salud y Seguridad Ocupacional⁶⁴ o el Código del Trabajo. Asimismo, el convenio colectivo debe también guardar armonía con las disposiciones de orden público del Código Civil, el cual tiene un capítulo dedicado al contrato de trabajo⁶⁵. En el caso del Derecho de Trabajo quebequense, al igual que sucede en otros ordenamientos laborales nacionales, nada obsta para que, por vía del

⁶⁰ Traducción libre de: GAGNON. Robert. Op. cit. pp. 549-550.

⁶¹ MORIN, Fernand; BRIÈRE, Jean-Yves; ROUX, Dominic y Jean-Pierre VILLAGGI. Op. cit. p. 1161.

⁶² *Syndicat de la fonction publique du Québec v. Québec (Procureur général)*. 2010. Párrafo 44.

⁶³ NADEAU, Denis. “Convention collective: nature, application et interprétation”. En: VALLÉE, Guylaine y Gilles TRUDEAU. “Rapports individuels et collectifs du travail - JurisClasseur Québec Collection droit du travail”. Montreal: LexisNexis Canada. p. 16/7.

⁶⁴ Ley de Salud y Seguridad en el Trabajo de Quebec.

⁶⁵ Cabe aclarar que la Corte Suprema del Canadá ha dejado sentado que las reglas del Código Civil relativas al contrato de trabajo se aplican en el campo de las relaciones laborales, siempre y cuando sean compatibles con su naturaleza. Ver el caso *Isidore Garon Ltée v. Tremblay*, de 1976, y *Fillion et Frères Inc. v. Syndicat national des employés de garage du Québec Inc.*, de 2006.

convenio colectivo, se conceda a los trabajadores mayores derechos que los previstos con carácter mínimo en las disposiciones pertenecientes a la categoría de orden público social o relativo.

De manera adicional, por mandato legislativo expreso, ciertas disposiciones legales de naturaleza imperativa se consideran incorporadas de pleno derecho a la convención colectiva de trabajo, de la cual pasan a ser parte integrante. Tal es el caso, por ejemplo, de los artículos 41 a 49 de la Carta de la Lengua Francesa⁶⁶, normas que tienen por objetivo la afirmación del idioma francés como lengua de uso obligatorio en los centros laborales de la provincia de Quebec. Otro ejemplo, digno de ser mencionado, son las normas relativas a la protección contra el hostigamiento psicológico en el trabajo, consagradas en la Ley de Normas Laborales de Quebec⁶⁷. Tal incorporación permite que, en el caso de las relaciones de trabajo sujetas a una convención colectiva, los derechos protegidos por las mencionadas leyes puedan ser objeto de procedimientos arbitrales promovidos por los sindicatos, los cuales tienen la obligación de representar de manera diligente y leal a sus afiliados.

D. El impacto de la obligación de negociar de buena fe en el contenido de la convención colectiva de trabajo

En el momento de iniciar las negociaciones con miras a la conclusión de un convenio colectivo de trabajo, la parte sindical tiene, generalmente, sólidas expectativas en dos direcciones. En primer lugar, el sindicato espera, por lo menos, poder mantener el nivel de beneficios que gozaba el personal hasta la expiración del convenio colectivo anterior⁶⁸. En segundo lugar, la parte sindical busca alcanzar mejoras adicionales, siempre y cuando la correlación de fuerzas existente y la situación económica y financiera de la empresa

lo permitan. Obviamente, no es de excluir el supuesto en el cual, en un contexto de crisis o de restructuración organizacional o industrial, el sindicato debe asumir una posición eminentemente defensiva y, por tal motivo, limitar su estrategia de negociación a la preservación de las condiciones de trabajo obtenidas en el pasado. Sin embargo, no existe disposición legal alguna que obligue al empleador a hacer concesiones en el sentido señalado.

Por el lado patronal, es posible que el empleador vea en la negociación colectiva la oportunidad de adoptar medidas tendientes a flexibilizar la gestión de recursos humanos. Así, suele ocurrir que los representantes patronales propongan nuevas cláusulas tendientes a modificar la estructura ocupacional existente o a facilitar la adopción de mecanismos de flexibilidad interna. Tales mecanismos pueden ser, por ejemplo, la modificación del tiempo y de los turnos de trabajo o incluso de mecanismos de flexibilidad externa, como el *outsourcing*. Tales proposiciones son comunes en un contexto de mundialización, caracterizado por la necesidad de mejorar de manera continua la productividad y la competitividad laborales.

Precisamente, en el contexto señalado anteriormente, no es raro que las posiciones de las partes tiendan a polarizarse, al punto de asumir posturas recalcitrantes que pueden traducirse de distintas maneras. Por ejemplo, la negativa a aceptar una condición de trabajo generalmente aceptada por los empleadores pertenecientes al mismo sector de actividad o la exigencia del retiro de una proposición como condición previa para el inicio o la continuación de las negociaciones. En los párrafos siguientes demostraremos cómo la obligación de negociar de buena fe pone en jaque tales prácticas y, en consecuencia, influye en el contenido mismo de la convención colectiva de trabajo.

⁶⁶ Carta de la lengua francesa del Québec. C11.

⁶⁷ Artículo 81.20 de la Ley de normas laborales.

⁶⁸ Debemos precisar que no existe ninguna norma en el sistema jurídico quebequense que obligue al empleador a considerar como derechos adquiridos los beneficios contemplados en la convención colectiva anterior. Sin embargo, llegado el momento de su expiración, el empleador está impedido de modificar las condiciones de trabajo hasta entonces existentes, a menos que una de las partes decida declarar una huelga o un *lock-out*; artículo 59 del Código del Trabajo. En ese caso, se entra a un período llamado de vacío jurídico y el empleador puede proceder a la modificación de las condiciones de trabajo. No es raro que se prevea en las convenciones colectivas las llamadas cláusulas puente, que aseguran la vigencia de las condiciones de trabajo previstas en la convención colectiva precedente hasta el momento de la entrada en vigencia de la nueva convención, a pesar del ejercicio del derecho de huelga.

1. Las condiciones de trabajo generalmente aceptadas en el sector de actividad

En el Derecho Laboral quebequense, fuera del caso de la Ley sobre los Decretos de Convención Colectiva⁶⁹, no existe ninguna norma que imponga la obligación de incluir en la convención colectiva condiciones de trabajo análogas a las pactadas en otros convenios en empresas del mismo sector de actividad, los cuales se aplican a un número reducido de sectores de actividad. Sin embargo, concordamos con ciertos autores cuando afirman que el punto de partida en materia de negociación no es únicamente el respeto de las normas de orden público. Por ejemplo, según Gagnon, una posición inflexible y objetivamente irrazonable respecto de una propuesta relativa a una condición de trabajo, generalmente aceptada por todas las empresas o por los empleadores de un sector de actividad específico, contraviene la obligación de negociar una convención colectiva de buena fe⁷⁰.

En el caso *Royal Oak Mines Inc.*, la Corte Suprema del Canadá dejó sentado que resulta imposible concluir que una de las partes ha negociado de buena fe si ésta se empeña en excluir del texto de la convención colectiva una condición de trabajo, en un contexto en el que es notorio que tal postura sería considerada como inadmisible por cualquier sindicato. De acuerdo con la Corte, en este supuesto, la parte que plantea la proscripción de la cláusula en cuestión, pone en evidencia que no está desplegando todos los esfuerzos necesarios para llegar a un acuerdo. Según el mismo tribunal, el juzgador tiene el deber de examinar si, en el sector de actividad respectivo, existen empleadores que hayan rechazado el proyecto de cláusula presentado por la parte

sindical⁷¹. En esta controversia, el empleador se negaba a aceptar la inserción de una cláusula arbitral que permitiría zanjar el despido de cuarenta y cinco trabajadores ocurrido en el transcurso de una huelga, a pesar de que ese tipo de acuerdo era objeto de una difusión generalizada en los convenios colectivos del sector minero⁷². Conforme lo señala Villaggi, comentando la decisión recaída en el caso *Royal Oak Mines Inc.*, negar categórica y definitivamente a la contraparte sindical la inclusión de un derecho considerado como fundamental en el sector de actividades respectivo y que, además, es objeto de la anuencia generalizada de los empleadores de ese mismo sector, se encuentra en conflicto con la obligación de emplear todo el esfuerzo razonable para alcanzar un acuerdo⁷³.

Otro precedente digno de ser mencionado concierne al caso *Re Tandy Electronics Ltd.*, en el cual la Corte Suprema consideró como contraria a la obligación de negociar de buena fe la negativa patronal de incluir, en la convención colectiva de trabajo, una cláusula referida a las cotizaciones sindicales. Ésta buscaba que el empleador deduzca periódicamente del sueldo de los trabajadores de la unidad de negociación —miembros o no del sindicato— dichas cotizaciones. La decisión de la corte no debe causar sorpresa, pues ese tipo de cláusula goza de una enorme difusión a lo largo y ancho de la federación canadiense. Se debe precisar que, en el caso analizado, esta actitud fue apreciada en conjunto con otras prácticas patronales tendientes a hacer fracasar los esfuerzos del sindicato con miras a concluir una convención colectiva e, incluso, a debilitar la organización⁷⁴.

El criterio jurisprudencial que acaba de presentarse ejerce, sin lugar a dudas, una in-

⁶⁹ Esta ley permite al gobierno extender los efectos de ciertas disposiciones de una convención colectiva de trabajo a todos los trabajadores y los empleadores de un mismo sector de actividad. Por ejemplo, las agencias privadas de seguridad. Ver la ley de Decretos de Convención Colectiva de Quebec. Ver también: OUI MET, Hélène. Op. cit. pp. 385-394.

⁷⁰ GAGNON, Robert. Op. cit. p. 478.

⁷¹ *Royal Oak Mines Inc. v. Canada*. 1996. Párrafos 43 y 45.

⁷² En el sistema jurídico-laboral quebequense, a lo largo de la mayor parte del siglo XX, la estabilidad laboral fue, esencialmente, una institución fruto del ejercicio de la autonomía colectiva. La protección contra el despido injustificado pasó a formar parte del contenido usual de las normas paccionadas, lo cual ejerció, posteriormente, una enorme influencia en la legislación laboral de la provincia de Quebec. El artículo 124 de la Ley de Normas Laborales, adoptada en 1979, prevé un recurso para contestar el despido injustificado de los trabajadores con más de dos años de servicios, en el marco de un régimen de estabilidad laboral absoluta. Ver la Ley Laboral de Quebec.

⁷³ VILLAGGI, Jean-Pierre. "La convention collective et l'obligation de négocier de bonne foi: les leçons du droit du travail". En: *Revue de droit de l'Université de Sherbrooke* 26. 1996. p. 374.

⁷⁴ *Re Tandy Electronics Ltd. v. United Steelworkers of America*, de 1980.

fluencia tangible en el contenido mismo de la convención colectiva, puesto que, en cierto modo, compele al empleador a aceptar condiciones de trabajo que son objeto de una difusión generalizada. Sin embargo, esto no debe ser entendido como una puerta de acceso a un intervencionismo estatal ilimitado, el cual no se condice con un régimen que privilegia el libre ejercicio de la autonomía colectiva. Se trata, sin lugar a dudas, de una de las pocas excepciones que el mencionado régimen prevé y que responde a la necesidad de evitar que la obligación de negociar de buena fe sea desvirtuada, por medio de una postura recalcitrante, que tiene como principal finalidad sabotear toda posibilidad de acuerdo. En nuestra opinión, la regla esbozada por la Corte Suprema podría ser reformulada de la manera siguiente: Las partes no pueden hacer abstracción del contexto normativo del sector de actividad en el cual se sitúan las negociaciones, si ello implica, desde el punto de vista de un negociador razonable, echar abajo toda posibilidad de acuerdo.

2. La exigencia del retiro de una proposición como condición previa para el inicio de las negociaciones

Otra prohibición que tiene un impacto relevante en el contenido de la convención colectiva, derivada de la obligación de negociar de buena fe, concierne a la práctica consistente en plantear como condición previa para el inicio o la prosecución de las negociaciones, el retiro de una propuesta de la agenda de negociación. Esto significa que, en los hechos, ningún punto susceptible de ser considerado como una condición de trabajo puede ser objeto de veto y, como consecuencia de ello, ser sustraído a priori de la materia negocial. Se debe recordar que, en el sistema quebequense, el término condición de trabajo, es objeto de interpretación extensiva. En el caso *Syndicat national des travailleurs et travailleuses des pâtes et cartons de Jonquière Inc. (Usine pâte) – CSN v. Cascades Fjordcell, Division de Cascades Canada Inc.*, la CRT ha dejado sentado, claramente, que la única condición previa para la realización de las negociaciones es la obtención de la certificación por la parte sindical⁷⁵.

Como consecuencia de ello, no es dable que el empleador imponga como condición previa la sustracción de determinados elementos de la materia negocial. Este criterio es, sin embargo, de aplicación a ambas partes.

Por ejemplo, en el caso *Travailleurs unis de l'alimentation et du commerce, local 501 (T.U.A.C.) v. Steinberg*, la Corte Superior de Quebec consideró como contraria a la obligación de negociar de buena fe: (i) La negativa sindical de negociar tres propuestas patronales relativas al régimen salarial de una categoría específica de trabajadores; (ii) la realización de actividades por medio del *outsourcing*; y, (iii) la configuración de la semana de trabajo. A pesar de que el empleador modificó los términos de su propuesta, el sindicato se mostró inflexible e insistió que no regresaría a la mesa de negociaciones mientras que la parte patronal no retirase las propuestas en cuestión⁷⁶.

En otra causa que guarda cierta similitud con la precedente, la CRT consideró como contraria a la obligación de negociar de buena fe la actitud intransigente de un empleador que rehusaba continuar con las negociaciones. Ello porque su contraparte no retiraba de la agenda de negociaciones un proyecto de cláusula que buscaba restringir la integración de contratistas en la explotación de la empresa. Cabe indicar, sin embargo, que la CRT enfatizó que no le correspondía determinar el contenido de la convención colectiva⁷⁷.

Otro ejemplo que ilustra la aplicación del criterio jurisprudencial analizado lo encontramos en la causa *Nexans Canada inc. v. Syndicat des Métallos, section locale 6687*. En esta controversia, el sindicato puso como condición previa a la continuación de las negociaciones, el retiro de dos propuestas patronales relativas a la reorganización de las pausas acordadas para que los trabajadores tomen sus alimentos y tengan un período de reposo, así como lo exidido al régimen privado de jubilación del personal. Según los representantes de los trabajadores, era imposible para ellos abandonar su posición intransigente, debido al mandato recibido de la asamblea general de su organi-

⁷⁵ *Syndicat national des travailleurs et travailleuses des pâtes et cartons de Jonquière Inc. (Usine pâte)–CSN v. Cascades Fjordcell, Division de Cascades Canada Inc.* 2005.

⁷⁶ *Travailleurs unis de l'alimentation et du commerce, local 501 (T.U.A.C.) v. Steinberg.* 1989.

⁷⁷ *Syndicat des travailleurs et travailleuses des Plastiques Simport CSN v. Les plastiques Simport Ltée.* 2004.

zación, el cual apuntaba en el sentido antes señalado. Según la CRT, el mandato recibido por los representantes sindicales de parte de la asamblea no los exonera del respeto de la obligación de negociar de buena fe. Por ello, según la CRT, el sindicato no debe oponerse a la inclusión de las propuestas patronales en la agenda de la negociación⁷⁸.

La prohibición de condicionar el inicio o la continuación de las negociaciones al retiro de una proposición de la materia negocial, influye en el contenido de la negociación colectiva aunque, como explicaremos posteriormente, de manera indirecta. En el caso de esta prohibición, a diferencia de lo que ocurre con aquella estudiada en el acápite anterior⁷⁹, es posible que la propuesta que fue objeto de una actitud recalcitrante por una de las partes termine siendo excluida del texto final del convenio colectivo, como consecuencia del desistimiento del otro agente social. Así, este último podría, de creerlo conveniente, utilizar el retiro de su propuesta como moneda de cambio en el transcurso de las negociaciones, con miras a obtener otras ventajas en el marco de un entramado de concesiones recíprocas. Debe quedar claro, sin embargo, que del análisis de la jurisprudencia surge la necesidad de la realización de verdaderas negociaciones, en el curso de las cuales las partes tendrán la oportunidad de explicar tanto el fundamento de sus propuestas, cuanto el porqué de su negativa a aceptar aquellas de su contraparte. A través de la prohibición estudiada en este acápite, los tribunales buscan evitar que la negociación que está por comenzar o que está en curso, se vea frustrada a causa de una actitud intransigente. Lo descrito vulnera un principio de base del sistema de negociación colectiva quebequense: Todo es negociable, con tal que se trate de una condición de trabajo y se respete los límites impuestos por las normas de orden público.

Dicho esto, no se puede soslayar el hecho de que el criterio en cuestión ejerce influencia sobre el contenido de la convención colectiva de trabajo. Tal influencia, como hemos señalado, es indirecta, pues no se impone un contenido específico a los agentes sociales. Sin embargo, es incuestionable que el hecho

de no poder excluir *a priori* una materia determinada del contenido negocial, forzará a la parte reticente a expresar las razones que explican su rechazo, a justificar su postura y a demostrar que no se trata de una táctica que tiene como principal objetivo hacer fracasar las negociaciones, puesto que tal justificación deberá darse en el transcurso de verdaderas negociaciones guiadas por el principio de buena fe. Es decir, de negociaciones tendientes a la búsqueda de un acuerdo, tarde o temprano, donde la parte que se mostró inicialmente intransigente terminará efectuando concesiones que se plasmarán en el contenido mismo del convenio. Sucederá así, incluso, en el caso de que la parte que hizo la propuesta termine desistiendo por considerar que, de manera global, el proyecto de convenio, hacia el cual confluyen las voluntades de los agentes sociales, es satisfactorio desde el punto de vista de sus intereses.

III. CONCLUSIÓN

En las páginas precedentes hemos tenido oportunidad de hacer una síntesis de las características fundamentales del sistema de relaciones colectivas de trabajo quebequense. Se trata de un sistema fundado en un régimen jurídico que protege y promueve la libertad sindical al más alto nivel. El derecho de negociación colectiva es reconocido como un derecho fundamental consagrado en la Constitución del Canadá. En armonía con tal reconocimiento, a nivel provincial, el Código de Trabajo prevé un régimen específico de negociación colectiva, caracterizado por un marcado abstencionismo estatal y la consagración de la obligación de negociar una convención colectiva de trabajo de buena fe.

En Quebec, la negociación de buena fe implica, a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina, que los agentes sociales deben desplegar esfuerzos denodados a fin de alcanzar un acuerdo. Se trata de esfuerzos reales y no de meros amagos destinados a llenar los ojos de la otra parte o a complacer la CRT. Como debe ser en un sistema respetuoso de la autonomía colectiva, el Código de Trabajo no obliga a las partes a concluir un acuerdo. Sin embargo, todo comportamiento que tenga como objetivo –decla-

⁷⁸ *Nexans Canada Inc. v. Syndicat des Métallurgistes, section locale*. 2006.

⁷⁹ En este supuesto, se considera como intransigente y, por ende, contraria a la obligación de negociar de buena fe, la negativa de incluir en la convención colectiva una condición de trabajo que se ha consolidado y generalizado en un sector de actividad específico.

rado o implícito— hacer fracasar las negociaciones, debe ser considerado como ilegal.

Estamos, fundamentalmente, frente a una obligación de medios. Pese a ello, la obligación de negociar de buena fe no limita sus efectos a la dimensión procesal. En efecto, dicha obligación puede hacer sentir su influencia en el contenido mismo de la convención colectiva de trabajo, de manera indirecta e, incluso, directa. En el primer caso, vía la obligación de

no anteponer como condición para el inicio o la continuación de las negociaciones el retiro de un punto de la agenda de negociaciones. En el segundo supuesto, como consecuencia del criterio jurisprudencial, según el cual, resulta contrario a la obligación de negociar de buena fe negarse a aceptar condiciones de trabajo que son objeto de una difusión generalizada en un sector de actividad específico y, por lo mismo, difícilmente recusables, desde el punto de vista de un negociador razonable.



capitales

LA REVISTA DE PROCAPITALES

Ofrece a sus lectores análisis e información especializados sobre el acontecer en el mercado de capitales y sobre una amplia gama de temas de economía, finanzas y negocios.

-  Análisis mensual de la actualidad del mercado de capitales nacional e internacional.
-  Opiniones de profesionales en materia económica, financiera, legal y tributaria.
-  Reseñas de seminarios y convenciones relacionados con temas financieros y del mercado de capitales.



www.procapitales.org

Para suscripciones y publicidad:

Llamar al *call center* de Procapitales: 440-1080 anexos: 101 ó 108
o escribir al correo electrónico: info@procapitales.org



PRENSA ESCRITA, REGULACIÓN Y CONCENTRACIÓN DE PODER

Mijael Hernán Garrido Lecca Palacios*
Exmiembro del Consejo Directivo de THĒMIS

It is usually understood that free competition gives rise to certain groups to prevail over others and obtain the monopoly of some goods and products. However, regarding the press, written or not: Is free competition a masked enemy for the reader, or is it its best friend? Should the State prevent an eventual concentration in the power of some media or economic group?

In this article, the author argues that considering the market control by an economic group is a fallacy. On the contrary, he considers that the monopoly on the press doesn't affect the freedom of the readers.

KEY WORDS: Media regulation, Constitution, monopoly, press, free competition.

Se suele entender que la libre competencia da lugar a que ciertos grupos prevalezcan sobre otros y obtengan el monopolio de ciertos bienes y productos. Sin embargo, respecto de la prensa, escrita o no: ¿Es la libre competencia un enemigo enmascarado del lector, o su mejor aliado? ¿Debe el Estado impedir la concentración en el poder de algún grupo económico?

En este artículo, el autor sostiene que es una falacia considerar que el control de un grupo económico sobre un mercado es un problema. Por el contrario, considera que el monopolio sobre la prensa no afecta ni la libertad de los lectores, ni la de los periodistas.

PALABRAS CLAVE: Regulación de medios, Constitución, monopolio, prensa, libre competencia.

* Estudiante de último ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Fundador y Director General del Diario AltaVoz.

“Cuando yo uso una palabra –insistió Humpty Dumpty con un tono de voz más bien desdeñoso– quiere decir lo que yo quiero que diga, ni más ni menos.

–La cuestión –insistió Alicia– es si se puede hacer que las palabras signifiquen tantas cosas diferentes.

–La cuestión –zanjó Humpty Dumpty– es saber quién es el que manda, eso es todo”¹.

La cuestión es definir hasta dónde puede el Estado intervenir el mercado para vigilar la competencia. La cuestión es que la prensa no es un mercado cualquiera: No sólo satisface una demanda de la ciudadanía sino que transmite información fundamental para el funcionamiento de la democracia. La cuestión, entonces, está en determinar cuáles son las fronteras de la actuación en el mercado de la prensa escrita.

Artículo 61 de la Constitución Política del Perú de 1993-. “El Estado facilita y vigila la libre competencia. Combate toda práctica que la limite y el abuso de posiciones dominantes o monopólicas. Ninguna ley ni concertación puede autorizar ni establecer monopolios.

La prensa, la radio, la televisión y los demás medios de expresión y comunicación social; y, en general, las empresas, los bienes y servicios relacionados con la libertad de expresión y de comunicación, no pueden ser objeto de exclusividad, monopolio ni acaparamiento, directa ni indirectamente, por parte del Estado ni de particulares”.

El primer párrafo debe interpretarse de acuerdo con lo que el resto de artículos que componen el régimen económico dictan; sin embargo, el segundo párrafo aborda, claramente, el tema que en este artículo pretendemos tratar. Ahora, lo que no queda tan claro es qué significa cada una de las pautas que el párrafo dicta y, además, tampoco queda claro por qué es que la Constitución persigue lo expuesto en el artículo 61.

En este artículo intentaremos definir, de acuerdo con lo que nuestra Constitución dicta, cuáles son los límites a la libertad de empresa que pueden señalar fronteras regulatorias a la actividad periodística escrita. Buscaremos, además, sustentar que éste tipo de prensa es un mercado

en el que la regulación estatal sería inconstitucional e innecesaria y que –finalmente– atentaría contra el espíritu mismo de la Carta.

Hemos mencionado ya que el análisis de este artículo será sobre la prensa escrita; no obstante, el hecho de que sea sólo la prensa escrita la que pueda ser examinada bajo las premisas que plantearemos es, en buena parte, un argumento que, más adelante, cobrará relevancia. Lo primero, entonces, es examinar –económicamente– cuáles son los tipos de mercado que la prensa genera.

Es fundamental diferenciar la radio y la televisión –que para los fines de este artículo pueden ser agrupadas en un primer tipo–, de la prensa escrita, tanto la impresa como la virtual. La diferencia entre ambas es que el primer grupo está sujeto a la disponibilidad de frecuencias en el espectro radioeléctrico; el segundo depende de un recurso que, a diferencia del espectro, no es finito: El papel y los servidores de Internet.

Empezar con un negocio de difusión de información en radio o televisión, local o nacional, supone que el Estado otorgue una concesión sobre una frecuencia determinada en el espectro radioeléctrico que le permita a los consumidores sintonizar el canal o la estación que el negocio pretende impulsar; empezar con un negocio de prensa escrita –por el contrario– no tiene barreras de este tipo.

Las barreras de entrada al negocio de la información escrita son, en el caso de la prensa impresa (diarios, revistas, semanarios), los costos de formalidad (personería jurídica, licencias) y los costos del papel. En el caso de la prensa escrita virtual (diarios, revistas, blogs) los costos sólo difieren en que no se necesita papel y diagramación sino un servidor y programación.

Ahora, ¿por qué es esta diferencia importante? Si volvemos al artículo 61 de la Constitución recordaremos que, en el Perú, el Estado vigila la libre competencia y que en el caso de la prensa, además, evita el acaparamiento y el monopolio. El Estado, entonces, procura la libertad de mercado, pero protege a los consumidores de las distorsiones que el monopolio y el acaparamiento pueden generar.

¹ CARROLL, Lewis. “Las aventuras de Alicia en el país de las maravillas”. Londres. 1865.

De acuerdo con la teoría económica, cabe mencionar, sólo pueden acapararse recursos agotables y preexistentes. ¿Qué significa esto? Hay recursos que naturalmente son escasos y finitos. Estas condiciones hacen que el Estado pueda regular su explotación, ya que si un empresario quisiese competir contra quienes ya operan en el mercado, no podría. Éste no es el caso de la prensa escrita.

Si un empresario quisiese empezar a competir en la radio o en la televisión la escasez de frecuencias haría complicado el ingreso al mercado; no obstante, si el mismo empresario quisiese competir en la prensa impresa podría hacerlo en la medida en que invierta en impresiones o en distribución virtual del contenido que genere. De hecho, el Tribunal Constitucional ha reconocido ya esta diferencia².

Ahora, es evidente que la prensa es un bien que está sujeto a intereses, **más elevados que la mayoría de los demás bienes que en el mercado se transan**. La compra de información, que es el mercado de la prensa a fin de cuentas, implica la configuración de una situación especial: Los vendedores ejercen su derecho a la libertad de empresa, y los compradores el suyo a la libertad de información.

Lo anterior, empero, no supone que la información deje de ser un bien sujeto a las leyes del mercado. Entonces, resultaría poco razonable abogar por un mercado de prensa en el que un grupo, o unos pocos, posean una gran concentración de poder reflejado en las ventas de —por ejemplo—, diarios. Mientras mayor sea la oferta de medios de información escrita, mayor será la calidad y la diversidad de éstos.

Lo que venimos desarrollando, entonces, nos guía a la cuestión medular de esta nota: ¿Debe el Estado impedir una concentración determinada en el poder de algún medio —o grupo— si éste lo alcanza? Varias posiciones señalan que sí, argumentando que: (i) La concentración daña a los consumidores; (ii) perjudica a la libertad de expresión de los periodistas; y (iii) perjudica a la libertad de información de los lectores.

Los argumentos que antes hemos planteado son, como a continuación expondremos, fala-

ces. El hecho de que una situación de mercado se aleje del presupuesto óptimo no faculta, bajo ningún precepto, al Estado a tomar cartas regulatorias en el asunto. Si es que un grupo económico logra un monopolio sobre un mercado donde se transa un bien cuyo comercio es libre, ese grupo está haciendo algo muy bien.

La concentración de poder daña, claro, a los consumidores cuando éstos no están en condiciones de acceder a una oferta distinta a la que el grupo que concentra el poder pone a su disposición. Si es que una sola empresa ocupase todas las frecuencias disponibles en la radio, los consumidores se verían —claramente— disminuidos en su posibilidad de poder escuchar opiniones divergentes y polares; lo mismo en la televisión.

En la información impresa esta vulneración no se configura ya que las barreras para poder generar un nuevo medio de difusión de ideas (divergentes y polares) no existen. Es un error creer que el derecho a la libertad de expresión significa que —necesariamente— quien se expresa deba ser escuchado. En la prensa impresa todos tienen el derecho de competir y todos tenemos el derecho de elegir.

El economista Murray Rothbard indica que: “Lo que las personas tienen no es ‘derecho a la libre expresión’, sino el derecho a alquilar un local y dirigirse a la gente que cruza sus puertas. No tienen ‘derecho a la libertad de prensa’, sino a escribir o publicar un folleto y venderlo a quienes quieran libremente comprarlo (o a regalárselo a quienes quieran voluntariamente aceptarlo)”³.

Además, la prensa es un bien cuya demanda es elástica. La elasticidad —concepto también prestado de la Economía— significa que frente a variaciones en el precio del bien, los individuos tendrán mayores o menores probabilidades de dejar de consumirlo y empezar a consumir un bien sustituto, en otras palabras, un bien que satisfaga de igual manera el interés en los consumidores. Otro periódico, por ejemplo.

Hay bienes, y son justamente aquellos que el Estado busca vigilar, cuyo precio afectará directamente a los consumidores si es que sube indiscriminadamente. La insulina es el típico ejemplo

² Sentencia del Tribunal Constitucional 00015-2010-PI.

³ ROTHBARD, Murray. “La ética de la Libertad”. Madrid: Unión Editorial. 2005. p. 167.

que grafica la situación. Tiene sentido que la insulina no sea producida por solo un agente que pueda subir los precios a su antojo—cosa que no necesariamente pasaría—. La prensa, no es, de ningún modo un bien de este tipo.

Finalmente, la posibilidad de los lectores de acceder a la información que quieren tampoco se verá, necesariamente, vulnerada: La demanda por información variada y por posturas distintas reclamará su existencia escrita. Si un grupo dominante decide rechazar la información que el mercado le entrega y producir únicamente un tipo de información, los consumidores lo castigarán dejando de comprar su producto.

En un artículo⁴, los economistas Balan, De-Graba, ambos de la Federal Trade Commission y Wickelgren, de la Universidad de Austin, examinan la posibilidad de que la persuasión ideológica sea un factor que determine un punto a favor de la regulación estatal. En el ensayo sostienen que el público lector detecta el intento de persuasión y que lo rechaza con su migración hacia otro medio. El lector, entonces, tiene el poder.

Hasta este momento hemos revisado la cuestión desde una perspectiva especial, en la que le hemos conferido, con justicia, a la prensa un lugar especial dentro de los millones de transacciones que los ciudadanos celebran diariamente. Sin embargo, recordemos que líneas arriba mencionamos que la prensa, si bien es un mercado *sui generis*, no deja de ser un mercado y de operar bajo las reglas de uno.

Esto último supone que hay empresarios que apuestan por hacer de la información un negocio y que, además de tener un mensaje periodístico, hacen de ese mensaje un contenido que se pone diariamente a prueba en los quioscos y computadoras del país frente a las compras y los clics de quienes buscan informarse del mejor modo posible. Así, que es también relevante examinar el tema desde aquí.

¿Qué significa que un grupo logre una posición de dominio? Que el grupo dominante está aplicando mejores políticas empresariales y ha logrado, de esta manera, aventajar a sus competidores en la pugna por vender más productos. Haber, desde esta perspectiva, lo-

grado una gran concentración de poder, sólo supone un gran mérito para la gerencia del grupo. Han, pues, hecho mejor su trabajo; van ganando en la competencia.

Cuando se señala que si una corporación mediática alcanza una posición de dominio en el mercado de la prensa escrita el Estado debe regular la competencia en favor de la libre competencia, se está, tal como nuestro fraseo evidencia, incurriendo en un oxímoron conceptual inequívocamente. Si, respetando las reglas de la competencia, una corporación logra concentrar poder de mercado, es porque lo merece.

La palabra **competencia** reclama, necesariamente, que quienes participan de ésta imprimen en su esfuerzo toda la creatividad y el trabajo posible con la única finalidad ganar (al menos por un momento) la competencia significa. ¿Cuál es el mensaje que estaría mandando el Estado si, una vez que la ventaja en la competencia es tomada por alguien, regula esta situación en favor de los demás?

El nuestro es un Estado que, de acuerdo con los parámetros que la Constitución le dicta, debe proteger la posibilidad de todos los ciudadanos de competir en el mercado. La misma Constitución, eso sí, asegura que los ciudadanos que ya compiten serán tutelados en sus derechos por el mismo Estado. La Ley está para proteger a los ciudadanos del Estado, no al revés. Esto cobra, en este caso, especial importancia.

Pongámonos en el caso hipotético de que el Estado decida —y logre— regular la concentración de poder en prensa —en contra de todo lo antes argumentado—. Las consecuencias de esta decisión serían dos y ambas serían igual de lamentables. Desarrollaremos ambas en lo sucesivo con la finalidad de graficar la profundidad del problema que enfrentaríamos.

Es necesario debo indicar que no negamos —como antes señalamos— que la concentración de poder sea un problema. Lo que sí, y con énfasis, es que el Estado deba resolver los problemas que se dan dentro del marco de la libre competencia. Este tipo de problemas se resuelven con espíritu emprendedor, con trabajo duro y con visión empresarial; no todos los problemas deben ser resueltos por el Estado.

⁴ BALAN, David; DeGRABA, Patrick y Abraham WICKELGREN. "Ideological persuasion in media". 2004.

La primera consecuencia es bastante evidente: Se le estaría entregando al Estado la capacidad de regular a la prensa. El Estado está dirigido por el gobierno. El gobierno está –abra usted el periódico que prefiera– integrado por políticos. Los políticos son, con frecuencia, investigados y criticados en la prensa. El Estado además, ha sido el más feroz enemigo de la libertad de expresión en la historia de nuestro país.

Ningún adversario de la libertad ha sido más, “tristemente”, exitoso en sus arremetidas para coartar las ideas libres y secuestrar –en más de una ocasión– la posibilidad de la prensa de elevar su voz en señal de protesta. Sea a través de expropiaciones, amedrentamiento, deportaciones o coimas, el Estado peruano ha encontrado –en las manos de sus gobernantes–, siempre que se lo ha propuesto, cómo callar a la prensa.

¿Le vamos a entregar la posibilidad de regular –injustamente– la prensa escrita bajo argumentos falaces a su peor enemigo? Recordemos que el Estado ya concentra bastante poder. Mucho más, de hecho, que el que cualquier grupo periodístico haya logrado –y logrará– concentrar. Permitir una regulación que no es necesaria por el siempre deseo de hacer más fácil la competencia es un error que ya hemos sufrido.

La segunda consecuencia que párrafos atrás anunciamos es que si el Estado va a asumir “libre” a la competencia, cuando el abanico ideológico que las opciones periodísticas muestren esté lleno de todas las ideologías y líneas editoriales que los periodistas planteen, estaremos subsidiando las ideas (periodísticas) de algunos que, en casos de real competencia, no existirían por no ser atractivas a los lectores.

La idea es simple: La competencia exige a los agentes que compiten una constante innovación en sus productos con la finalidad de hacerlos atractivos para los lectores. Hay, sin embargo, líneas editoriales que no son atractivas para una masa crítica de lectores como para que el negocio se sostenga. Regular, de acuerdo al caso hipotético, implicaría mantener vivos negocios que no necesariamente lo merecen.

Finalmente, si es que un medio de prensa escrito lograra una posición de dominio en la Internet, también habría de regularse, si bajo la misma lógica trabajamos. Las barreras de

entrada a la prensa escrita y a la prensa en Internet son cada vez más parecidas, y los costos también. ¿Cómo se justificaría que el Estado castigue a un portal virtual por recibir más tráfico que los demás?

El motor que impulsa a las economías de mercado es el emprendedurismo y el deseo de superación de quienes toman la decisión de participar en la competencia. Nuestros derechos, como consumidores, deben ser vigilados por el Estado. Sin embargo, los derechos de quienes –como productores– arriesgan su propiedad, deben también ser protegidos. De lo contrario, la competencia no es libre.

Recapitulando, entonces, en este artículo hemos buscado distinguir, en primer lugar, las diferencias entre los tipos de prensa que existen y el abismo que la existencia –o inexistencia– de barreras de entrada significa. Expusimos la relevancia de que la prensa escrita no esté sujeta a un bien naturalmente escaso, como el espectro radioeléctrico, para poder decir que el acaparamiento no es viable.

Hemos expuesto, desde una perspectiva económica, cuál es la lógica detrás de la regulación de una situación acaparamiento –si es que la hay–; y hemos detallado que en el mercado en cuestión no está en riesgo la libertad de los lectores, y tampoco la de los periodistas, si es que un grupo logra una posición de dominio, siempre y cuando los lectores puedan elegir entre las opciones que libremente aparezcan.

El problema que la concentración de poder en la prensa escrita representa es uno que debe ser resuelto por empresarios que piensen distinto a quienes ocupan la posición de dominio. Por empresarios que encuentren una forma de vender más y de cuajar un mejor producto que haga que los lectores lo compren y desarrollen una relación de fidelidad con el mismo. Éste es un reto para las empresas y no para el Estado.

Mientras Alicia y Humpty se ponen de acuerdo, los medios de prensa escritos –si es que siguen libres de innecesaria regulación– seguirán compitiendo por lograr mejores productos cada vez y, quizás, si algún empresario encuentra una fórmula exitosa, ganará la competencia. Ahora; ¿sabe quién es el principal beneficiado de aquella lucha por mejores productos y más ventas? Usted.

THĒMIS-REVISTA DE DERECHO VIRTUAL

THĒMIS-Revista de Derecho tiene el agrado de presentar una de sus últimas innovaciones: La versión virtual del producto bandera. Con este lanzamiento buscamos multiplicar nuestro público objetivo, haciendo de **THĒMIS** un producto de exportación. La información jurídica que difundimos será más accesible tanto nacional cuanto internacionalmente, ya que de ahora en adelante cada edición de **THĒMIS-Revista de Derecho** se publicará en sus dos versiones, para que aquellos que gusten adquirirla de forma “física” puedan seguir haciéndolo. **THĒMIS, innovar es nuestra tradición.**

COMISIÓN DE RECURSOS HUMANOS

THĒMIS-Revista de Derecho tiene el agrado de presentar a la Comisión de Recursos Humanos. Ésta administrará el capital humano y el manejo interno de la Asociación Civil **THĒMIS**. La comisión iniciará sus labores al iniciar el año 2014, luego de escindirse de la Comisión de Administración, que seguirá manejando las funciones de contabilidad.

MIEDO A LA PERSUACIÓN – UNA PERSPECTIVA DE LA PUBLICIDAD Y SUS REGLAS

La Asociación Civil **THĒMIS** presenta la publicación “Miedo a la Persuación – Una Perspectiva de la Publicidad y sus Reglas”, la primera traducción al español del libro “Fear of Persuasion – A New Perspective on Advertising and Regulation” del economista John E. Calfee. Esta publicación no sólo reviste una excelente calidad; es, por demás, novedosa en tanto ofrece una aproximación a la publicidad desde una perspectiva distinta, se ve mucho más beneficiosa para el consumidor y empresario, compensándose sus defectos, en gran medida, por las fuerzas del mercado.

PROYECTO DE ARTE & DERECHO

La Asociación Civil **THĒMIS** fue elegida por la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú para llevar a cabo, en conjunto, el Proyecto de Arte & Derecho. Esta comisión de trabajo tiene como principales miembros al profesor Alfredo Bullard, miembro del Comité Consultivo de **THĒMIS**, a los profesores Alfredo Villavicencio, Giovanni Priori, Juan Luis Avendaño, Lorenzo Zolezzi, Mario Reggiardo, y otros importantes abogados. La Comisión de Derecho & Arte ha logrado establecer puntos de encuentro entre estas dos disciplinas tan divergentes a través de proyectos que vinculan –por ejemplo– al cine o a las pinturas con el Derecho. Con numerosos proyectos en agenda, **THĒMIS** percibe esta labor conjunta como una de futuro prometedor.

COMISIÓN DE CONTENIDO

La Comisión de Contenido es el Consejo Editorial de **THĒMIS-Revista de Derecho**. Se encarga de delimitar el tema central e invitar a distinguidos juristas y especialistas a participar de su contenido, para luego realizar las labores de edición correspondientes.

En esta oportunidad la Comisión de Contenido estuvo integrada por Carlos Fernando de Trazegnies Valdez (Director), María Fátima Benavides Maza, Diana Milberg Garrido Lecca, Gonzalo Monge Morales, Luis Fernando Roca Lizarzaburu y Alonso Salazar Zimmermann.

HISTORIA DE LA COMISIÓN DE CONTENIDO

En 1965, **THĒMIS** se fundó con la idea de difundir la cultura jurídica a través de un solo producto que ha perdurado y se ha modernizado a lo largo de los años. Se trata de **THĒMIS-Revista de Derecho**, una publicación editada por alumnos de la Facultad de Derecho de la PUCP, pertenecientes a la Asociación Civil **THĒMIS**. El editor de **THĒMIS-Revista de Derecho** es el director de la Comisión de Contenido. La edición de nuestro producto bandera ha estado a cargo, desde inicios de la segunda época, por los siguientes abogados, académicos y estudiantes de Derecho:

THĒMIS 1	José Daniel Amado, Fernando Arias-Stella, Eduardo de Rivero, Jacqueline Chappuis, Gustavo López-Ameri	THĒMIS 8	Beatriz Boza
THĒMIS 2	José Daniel Amado, Fernando Arias-Stella, Eduardo de Rivero, Jacqueline Chappuis, Gustavo López-Ameri	THĒMIS 9	María Teresa Quiñones y Juan José Ruda
THĒMIS 3	José Daniel Amado, Fernando Arias-Stella, Eduardo de Rivero, Jacqueline Chappuis, Gustavo López-Ameri	THĒMIS 10	María Teresa Quiñones y Juan José Ruda
THĒMIS 4	José Daniel Amado, Fernando Arias-Stella, Eduardo de Rivero, Jacqueline Chappuis, Gustavo López-Ameri	THĒMIS 11	María Teresa Quiñones y Juan José Ruda
THĒMIS 5	Beatriz Boza	THĒMIS 12	María Teresa Quiñones y Juan José Ruda
THĒMIS 6	Beatriz Boza	THĒMIS 13	Javier Chocano y César Parodi
THĒMIS 7	Beatriz Boza	THĒMIS 14	Javier Chocano y César Parodi
		THĒMIS 15	Javier Chocano
		THĒMIS 16	Verónica Zavala
		THĒMIS 17	Verónica Zavala
		THĒMIS 18	Martín Mejorada
		THĒMIS 19	Martín Mejorada
		THĒMIS 20	Martín Mejorada

THĒMIS 21	Eduardo Sotelo	THĒMIS 44	Fernando Berckemeyer
THĒMIS 22	Eduardo Sotelo	THĒMIS 45	Enrique Pasquel
THĒMIS 23	José Ignacio Castro	THĒMIS 46	Mirella Miranda
THĒMIS 24	José Ignacio Castro	THĒMIS 47	Alejandro Manayalle
THĒMIS 25	Enrique Felices	THĒMIS 48	Alejandro Manayalle
THĒMIS 26	Enrique Felices	THĒMIS 49	Javier Alonso de Belaunde
THĒMIS 27-28	Enrique Felices	THĒMIS 50	Javier Alonso de Belaunde
THĒMIS 29	Enrique Felices	THĒMIS 51	Óscar Súmar
THĒMIS 30	José Juan Haro	THĒMIS 52	Óscar Súmar
THĒMIS 31	José Juan Haro	THĒMIS 53	Luis Miguel Velarde
THĒMIS 32	Juan Antonio Egüez	THĒMIS 54	Luis Miguel Velarde
THĒMIS 33	Gonzalo Zegarra	THĒMIS 55	Mario Drago
THĒMIS 34	Gonzalo Zegarra	THĒMIS 56	Mario Drago
THĒMIS 35	Gonzalo Zegarra	THĒMIS 57	María José Higuera
THĒMIS 36	Gonzalo Barrionuevo	THĒMIS 58	Claudia Lazarte y Mariano Perú
THĒMIS 37	Gonzalo Barrionuevo	THĒMIS 59	Mariano Perú y Guillermo Arribas
THĒMIS 38	Bruno Amiel	THĒMIS 60	Guillermo Arribas
THĒMIS 39	Bruno Amiel	THĒMIS 61	Marco Zaldívar
THĒMIS 40	Bruno Amiel	THĒMIS 62	Marco Zaldívar
THĒMIS 41	Gilda Spallarossa	THĒMIS 63	Carlos Fernando de Trazegnies
THĒMIS 42	Carlos Arata	THĒMIS 64	Carlos Fernando de Trazegnies
THĒMIS 43	Carlos Arata		

Ex miembros de la Asociación Civil THĒMIS

Luis Abramovich Ackerman • Carmen María Accinelli Obando • Luis Enrique Adrianzén Trint • Ursula Afán Castillo • Edgar Aguirre Ramos • Guillermo Alarcón Zubiaurr • Javier Albán González • César Antonio Alcorta Suero • Jenny Aliaga Aliaga • Luis Aliaga Blanco • Jimena Aliaga Gamarra • María Cristina Alva Noriega • Juan Carlos Alvarado Ortiz • José Daniel Amado Vargas • Marisa Amado Vargas • Kathy Ames Valdivieso • Bruno Amiel Rodríguez-Carpi • Andrés Avelino Aramburu Piaggio • Carlos Arata Delgado • Agnes Arbaiza Mejía • César Arbe Saldaña • Joao Windson Arbildo Caro • Luis Arbulú Alva • Gabriela Arbulú León-Prado • Diana Arciniega López • Sergio Arellano Gonzales • Fernando Arias-Stella Casillo • Cristina Arizmendi Bellido-Tagle • Christian Armando Carvajal Valenzuela • Guillermo Arribas Irazola • Arturo Arróspide Villarán • Sergio Avendaño Bavestrello • Lucía Ávila Bedregal • Carolina Awapara Penalillo • Álvaro Ayllón Bondy • Cecilia Azerrad Urrutia • Inés Baca de la Piedra • Juan Luis Balarezo Revilla • Francesco Balbi Castellano • Fabiola Baquerizo Micheline • Alonso Barreda Ayllón • Jorge Gonzalo Barrionuevo Alba • Ana Cristina Barrionuevo Luna • Manuel Barrios Arbulú • María Barrón Rodríguez • Sebastián Basombrío Dughi • Ariana Bassino Balta • Jack Batievsky Sapck • Pamela Battifora del Pozo • Andrés Bayly Letts • Carmen Luisa Bedoya Eyzaguirre • Eduardo Bedoya Pérez • María del Carmen Bedoya Valdez • Maria Lucía Bellido Bertie • Ximena Benavides Reverditto • Francisca Benavides Roose • Carla Bengoa Rojas • Ursula Ben-Hammou Novoa • Licy Benzaquén Gonzalo • Fernando Berckemeyer Olaechea • Gonzalo Bernal Neunmann • Gabriela Bernales Wan • Maria Cecilia Blume Cillóniz • Iván Blume Moore • Ramiro Bolaños Flores • Gonzalo Bonifaz Tweddle • Costanza Borea Rieckhof • Lorena Borgo Hannach • Beatriz Boza Dibós • Guillermo Bracamonte Hinostroza • Elizabeth Briones Gómez • Patricia Brocos Duda • Mayra Bryce Alberti • Alfredo Bullard Gonzales • Daniel Cabrera Morgan • Franco Marco Caccia Arana • Fernando Cáceres Freyre • Franklin Cáceres Freyre • Aldo Cáceres Martinez • Augusto Cáceres Vega • Andrea Cadenas Cachay • Alejandra Calderón Santillán • Héctor Calero Ramirez • Jorge Calle Brush • Analía Calmell Del Solar Del Río • Javier Calmell Del Solar Monasi • Cecilia Cánepa Olaechea • Fernando Cantuarias Salaverry • Verónica Carrasco Núñez • Diego Carrión Alvarez-Calderón • Carlos Casabonne Stoessel • Juan Manuel Casalino Franciskovic • Patricia Casaverde Rodríguez • Renzo Castagnino Abásolo • Alejandra Castañeda Andrade • Gian Paul Castañeda Carruitero • Fernando Castañeda Melgar • José Ignacio Castro Otero • Diego Castro Panez • Evelyn Castro Ramos • Álvaro Castro Reátegui • Augusto Francisco Cauti Barrantes • Mariana Cazorla Quiñones • Daniel Chancafe Rosas • Jackeline Chappuis Cardich • Vanessa Chávarry Meza • María José Chávez Pozzi-Escott • Carolina Chipollini Román • Liz Chirinos Cuadros • Javier Chocano Portillo • Maria Andrea Colina Cardoso • Ursula Collimboy Sayan • Jorge Contreras Condezo • Lorena Cook Llosa • Marcel Cordero Cabrera • NicolásCornejo Gerner • Rita Cornejo Lanao • Carlos Cornejo Vargas • Micaela Cortés Cabieses • Carlos Cotería Solano • Juan Carlos Crisanto Vargas • Claudio Cruces Larco • Pablo Cueto Saco • Vera Czichowsky Hinterseer • Jorge Dajes Fleishman • Joanna Dawson Pendavis • AlbertoDe Belaunde De Cárdenas • Javier Alonso De Belaunde De Cárdenas • Luis De Bernardis Llosa • Federico De Cárdenas Romero • Fernando de la Flor

Koechlin • Nicolás de la Flor Puccinelli • José María De la Jara Plaza • Javier De la Vega Gomez • Camila de Lasa Larrea • Milagros De Pomar Saettone • Eduardo De Rivero Santana • Sebastián De Rutté Boiset • Patricio Ato del Avellanal Carrera • EnriqueDel Castillo Fernández • Fernando Del Mastro Puccio • María Verónica Del Mastro Puccio • Álvaro Del Valle Roeder • Oscar del Valle Salinas • Chantal Marie Deleplanque Sánchez • Mariana Delgado Zeppilli • Miguel Denegri Portela • Margarita Díaz Picasso • Talía Díaz Rodríguez • Nathalie Díaz Silva • Gisella Domecq Garcés • Andrea Domínguez Noriega • Mario Drago Alfaro • Paul Duclós Parodi • Augusto Durand Palacios • Javier Eche copar Sabogal • Juan Antonio Egüez Toledo • Inés Elías Dupuy • Ricardo Elías Puelles • Stephanie Espejo Espinal • Alessandra Espino Beltrán • Walter Esquivel Valera • Enrique Felices Saavedra • Enrique Ferrand Rubini • Arturo Ferrari Carrasco • Cristina Ferraro Delgado • Verónica Ferrero Díaz • Manuel Ferreyros Pérez Ízaga • Pamela Ferro Cornejo • Gustavo Fierro Campos • Alejandra Flecha Corvetto • Rodrigo Flores Benavides • Daniel Flores Consiglieri • Hugo Forno Odría • Laura Francia Acuña • José Enrique Frías Amat y León • Nicolás Galindo García • Patricia Gallegos Quesquén • Susana Gallo Alzamora • Giuseppe Galluccio Tonder • Viviana Galvez Córdova • Edgardo Gamarra Bellido • Carlos Garatea Yori • Gabriela García Arcía • Domingo García Belaúnde • Juan García-Montufar Sarmiento • José Luis Gargurevich Valdez • Mijael Garrido Lecca Palacios • Bruno Giusti Díaz • Carlos Glave Mavila • Andrés Gómez de la Torre Barrera • Enrique Gómez Ossio • Corina Gonzales Barrón • Daniel Gonzales La Rosa • Arabella Gonzales Netto • Gianina Gotuzzo Oliva • José Bernardo Goyburu Vassallo • Carlos Granda Bullón • Agustín Grández Mariño • Melisa Guevara Paredes • Nydia Guevara Villavicencio • Mauricio Gustín De Olarte • Juan Carlos Gutiérrez Azabache • Carlos Hamman García-Belaunde • José Juan Haro Seijas • Allan Hennings Mariani • Mariella del Carmen Hernández Valencia • Fernando Hesse Alfageme • María José Higuera Chicot • Gerardo Holguín Salazar • Zoila Horna Zegarra • Mario Huapaya Nava • Eduardo Hurtado Arrieta • Fernando Hurtado de Mendoza • Ursula Indacochea Prevost • Patricia Inga Falcón • Gianfranco Iparraguirre Romero • Rosario Isasi Morales • José Alfredo Jiménez García • Baldo Kresalja Rosello • Rúzika Kresalja Santos • Antonio Kujlevan Pagador • Diego La Rosa Gonzáles del Riego • Sheila La Serna Jordán • Juan Miguel Labarthe Ferreyros • Felix Labrín Mendoza • Rafael Lanfranco Gallofré • Fernando Lanfranco Garrido Lecca • Erick Lau Gastelo • Anthony Laub Benavides • Claudia Lazarte Abarca • Elsa Marina Lazarte Zabarburú • Denise Ledgard Antunez de Mayolo • Alexandra Lelouch Loeb • Sebastián León Saavedra • Mario Lercari Bueno • Nicolás Lerner Von Mallinckrodt • Eliana Gisella Lesem Guerra • Julián Li Díaz • Francisco Lira Miró Quesada • Isabel Lira Miró Quesada • Alejandro Lira Peschiera • Beatriz Llanos Cabanillas • Mónica Llosa Gastañeta • Alejandra Llosa Parró • Gustavo López-Ameri Cáceres • Julia Loret de Mola Cáceres • Eduardo Loret de Mola Ugarte • Lucia Luna Negrón • Rosa Isabel Luna Victoria Jammaers • Roberto Guillermo Mac Lean Martins • Kiana Maggiolo Cook • Alejandro Manayalle Chirinos • Chiara Marinelli Tagliavento • Úrsula Martínez García • Mercedes Martínez Meza • Juan José Martínez Ortiz • Giuseppe Marzullo Carranza • Verónica Maseda Beaumont • Paola Massa Belaunde • Giorgio Massari Figari • Elías Maya Zusman • Juan Carlos Mejía Cornejo • Martín Mejorada Chauca • Jorge Melo Vega • Mariana Mendoza Benza • Patricia Mendoza Franco • Daniela Meneses Sala •

Marilú Merzthal Shigyo • Francisco Miranda Aguilar • Guillermo Miranda Benavides • Mirella Miranda Nique • Fernando Molina Rey de Castro • Rosa María Montero Musso • Juan Francisco Monteverde Vargas • Oscar Montezuma Panez • Miguel Morachimo Rodríguez • Elva Morán Rodríguez • Andrea Morelli Ferreyros • Jorge Luis Morelli Ferreyros • Giuliana Moreno Horna • Pablo Mori Bregante • Vasco Mujica Roggero • Italo Muñoz Bazan • Milagros Muñoz Bazan • Jaime Mur Campoverde • Mariana Negri Mendiola • Paul Nina Nina • Manuel Noya Sarmiento • Fabio Núñez del Prado Chaves • Manuel Núñez Farfan • Mary Cielo Núñez Minaya • Monica Núñez Salas • Raúl Ñato Zevallos • Cecilia O'Neill De la Fuente • Diego Ocampo Acuña • Lucía Olavarria Salinas • Pilar Olavide Galdós • Pía Gabriela Olea Ubillús • Pilar Oliva Rocca • Antonio Olórtegui Marky • Bernardo Ortega Malatesta • Gonzalo Ortiz de Zevallos Olachea • Valeria Osorio Véliz • Andrés Osterling Letts • Giselle Pacheco Guillén • Claudia Pacora Rodríguez • Rodrigo Padilla Philipps • Álvaro Palao Carrera • Xavier Palao Carrera • Susana Paniagua Jara • Valentín Paniagua Jara • Fernando Pardo Segovia • Cesar Augusto Parodi Martins • Mario Pasco Lizarraga • Enrique Pasquel Rodríguez • Carlos Alberto Patrón Salinas • Juan Manuel Pazos Aurich • José Pedraza Newton • Milan Pejnovic Delgado • Eduardo Peláez Santillán • Macarena Penny Yrigoyen • Fernando Peña Neves • Carolina Pérez Harm • Diego Pérez Terry • Mariela Pérez-Costa Piscoya • Luz María Pérez-Garland Gamio • Mariano Peró Mayandía • Chiara Pescetto Bustamante • Alejandro Peschiera Bonifaz • Renato Piazzón Falcone • Noé Fernando Nicolás Piérola Castro • Daniel Francisco Pimentel • Antonio Pinilla Cisneros • Pilar Pizarro Bustamante • Alfredo Polo Gálvez • Vladimir Popov • Andrea Portaro Pancorvo • Jose Miguel Porto Urrutia • Diego Portocarrero Koechlin • Stefany Porudominsky Rotstain • Patricia Pow-Sang Tejada • Rafael Prado Bringas • Bertha Prado Manrique • Manuel Privat Colla • Luis Guillermo Puelles Olivera • Rafael Puiggros Aramburú • Diego Pulgar-Vidal Lehmke • Flavia Queirolo Nicollini-Pflucker • Maria Teresa Quiñones Alayza • Carmen Luz Quiróz Romero • Cindy Quispe Valencia • Rodrigo Rabines Matta • Pedro Ramírez Pequeño • Roxana Ramírez Ráez • Christian Ramirez-Gastón Durán • Fernando Ramírez-Gastón Lecca • Alberto Rebaza Torres • Aldo Reggiardo Denegri • Cristina Rey Montes • Claudia Cristina Reyes Juscamaíta • Viviana Ritchie Martínez • Carla Rizo-Patrón Labarthe • Ricardo Rizo-Patrón Olachea • André Robilliard Escobal • José Luis Rodríguez Guardamino • Víctor Rodríguez Macedo • Marco Patricio Rodríguez Terry • Diana Roig Trelancia • Carlos Rojas Klauer • Miguel Angel Ronceros Neciosup • Juan José Ruda Santolaria • Angela Ruiz de Somocurcio Cornejo • Milo Ruiz Gonzáles • Silvia Ruiz Sandoval • Rosario Saco Oliva • María Gracia Sáenz González • Rafael Salazar Gamarra • Sebastián Salazar Jeunneau • Michel Salazar Tarazona • Michelle Salcedo Teullet • Liliana Salomé Resurrección • Rafael Sánchez Ríos • Mauricio Santa Cruz Vásquez • Rocío Saux Valdez • Luis Andrés Schrader Mindreau • Christian Schroeder Romero • Michel Seiner Pellny • Karen Sheppard Castillo • Estefanía Shulca Romero • Domenack Sifuentes Hugo Hernando • Cynthia Siles Estabridis • Juliana Silva Cabrera • Gerardo Solís Vissher • Sebastián Soltau Salazar • Sara Sotelo Aguilar • Eduardo José Sotelo Castañeda • Martín Sotero Garzón • Gilda Spallarosa Lecca • Brenda Sparrow Alcázar • Patrick Stennig Lavallo • Luis Stucchi Díaz • Oscar Súmar Albújar • Rossana Pilar Taquia Gutierrez • Luciana Tataje Villalobos • Martín Tayro Cuba • Jaime Thorne León •

Edison Tito Peralta • María del Pilar Torres • Augusto Townsend Klinge • Josefina Townsend Seoane • Jorge Trelles Castro-Mendivil • Oscar Trelles De Belaunde • Gladis Triveño Chan Jan • Mariella Nathalia Trujillo Würtella • Manuel Ugarte Maggiolo • Rafael Urbina Fletcher • Alejandra Uribe del Águila • Jessica Valdivia Amayo • Andrés Valdivia Montes • Fernanda Valdivia Rossel • Eduardo Valdizán Sala • Agustín Valencia-Dongo Medina • Cristina Van Zuiden Pancorvo • Luis Ernesto Vargas Loayza • Nelly Vásquez Jiménez • Delia Vásquez Llerena • Robinson Vásquez Montes • Miguel Vega Alvear • Inés Vega Franco • Fernando Vega Sánchez • Jorge Vega Velasco • Claudia Velarde Arnaez • Jorge Velarde Arnaez • Luis Miguel Velarde Saffer • Pedro Mario Vera Ortíz • Verónica Vergaray Béjar • Aaron Verona Badajoz • Inti Vidal Felip • Nancy Vidal Rodríguez • Ramón Vidurizaga de Amézaga • Diego Villanueva Contardo • Gonzalo Villanueva Llanos • Carmen María Villarán Ascenzo • Milagritos Villavicencio Pachas • Jimena Villegas Ingunza • María Teresa Vizcarra Alarcón • Percy Wilman Arriarán • Deborah Woll Castañeda • Rocío Yépez Minaya • Marco Ismael Zaldívar Chauca • Bruno Zanoló Maggiolo • Verónica Zavala Lombardi • Ximena Zavala Lombardi • Sofía Zavala Quiroz • Gonzalo Alonso Zegarra Mulanovich • Juan Carlos Zegarra Vilchez • Carlos Zelada Acuña • Gloria Zubizarreta Rondón • Fiorella Zúñiga Dede

AGRADECIMIENTOS

THĒMIS-Revista de Derecho agradece a todas las personas e instituciones que de una u otra manera colaboraron con nosotros y sin cuyo apoyo no hubiera sido posible la publicación del siguiente número, en particular a:

Otto Acosta Bernedo, Luis Alberto Aráoz Villena, Percy Bardales Castro, María Eugenia Caller Ferreyros, André Castro Carvalho, Mijael Garrido Lecca Palacios, Renzo Grández Villareal, Luis Hernández Berenguel, Pedro Pablo Kuczynski Godard, César Landa Arroyo, César Luna Victoria León, Miguel Mur Valdivia, Victoria Neira Rivadeneira, Roberto Polo Chiroque, Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León, Regina Ruiz Reyna Farje, Juan Manuel Salazar Benza, Armando Sánchez-Málaga Carrillo, Adriana Tapia Quintanilla, Tulio Tartarini Tamburini, Jorge Toyama Miyagusku, Renée Villagra Cayamana, Francisco Villanueva González, Walker Villanueva Gutiérrez, Christian Wong Vargas y Róger Yon Ruesta.

Audi; Cámara de Comercio de Lima; Centro de Resolución de Conflictos de Miraflores; Editorial Economía y Finanzas; Estudio Llacza; Estudio Olachea; EY; Hernández & Cía.; MAS Consulting; Miranda & Amado Abogados; Notaria Velarde; Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur; Procapitales; Rodrigo, Elías & Medrano Abogados; Selegsa.

Guillermo Arribas Irazola, María Fátima Benavides Maza, Manuel Cárdenas Linares, Alejandro Caveró Alva, Daniela Chang Rodríguez, Carlos Fernando de Trazegnies Valdez, Diana Milberg Garrido Lecca, Gonzalo Monge Morales, Mariano Perú Mayandía, Luis Fernando Roca Lizarzaburu, Alonso Salazar Zimmermann, Sandra Sevillano Chávez, Eduardo Sotelo Castañeda, Rafael Torres Miró Quesada.

THĒMIS-Revista de Derecho agradece de forma especial a los miembros que dedicaron parte de su vida universitaria al trabajo de nuestra institución y que se retiran junto con la presente edición; a ellos les deseamos siempre lo mejor.

Maria Jimena Camacho Vega, Daniela Chang Rodríguez, Aldo Renato Cisneros Jirón, Camilo Clavijo Jave, Carlos Fernando de Trazegnies Valdez, Tomás Denegri Vargas, Juan Israel Huamán Koo, Ariana Lira Delcore, Sergio Ismael Ramírez Cárdenas, Eduardo Reyna Oie, Farid Borhan Rifai Bravo, Ana Lucía Rodríguez Angulo, José Antonio Salgado Silva, Christian Fernando Wong Vargas, Rodrigo Zaldívar Del Águila.

PARTICIPACIÓN EN THĒMIS-REVISTA DE DERECHO

Todos los interesados en colaborar con **THĒMIS-Revista de Derecho** mediante sugerencias, comentarios o la publicación de artículos, pueden acercarse a la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú o enviarnos un correo electrónico a **editor@themis.pe**

THĒMIS-Revista de Derecho agradece todo envío sin comprometerse a su publicación.

