

# Incidencia del Impuesto a la Renta en el Mandato sin Representación Para Comprar Bienes

Raúl Antonio Hidalgo Vargas Machuca\*

## Resumen:

El presente artículo tiene como objetivo determinar la naturaleza del mandato sin representación en la compra de bienes y sus efectos tributarios. Así, se parte del análisis del mandato con y sin representación, entendiendo su mecánica interna y confrontándola en relación al Impuesto a la Renta.

En ese sentido, el autor considera que para el mandatario la transferencia de propiedad no resulta onerosa, teniendo cada supuesto implicancias distintas dentro del Impuesto a la Renta.

## Palabras clave:

Impuesto a la Renta – Hipótesis de Incidencia – Oneroso – Mandato – Representación – Enajenación – Propiedad – Tribunal Fiscal

## Abstract:

This article aims to determine the nature of the mandate without representation in the purchase of goods and their tax effects, so the author starts analyzing the corresponding figure of sending with and without representation, in order to understand its inner workings and confront within the tax Income.

In that sense, the author believes that the president transfer of ownership is not onerous, each having different implications course within the income tax.

## Keywords:

Income Tax – Impact Hypothesis – Expensive – Mandate - Representation – Sale – Property – Tax Court

## Sumario:

1. Introducción – 2. El contrato de mandato – 3. El mandato con representación y el mandato sin representación – 4. Principales aspectos del mandato sin representación para comprar bienes – 5. Incidencia del Impuesto a la Renta sobre el mandato sin representación para comprar bienes – 6. Conclusiones

\* Bachiller en Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, "Premio a la Excelencia Académica en Derecho - Año 2002", primer puesto, otorgado por SUNARP (2002). Actualmente abogado en el estudio de abogados Rodrigo Elias & Medrano.

## 1. Introducción

Quienes brindamos asesoría en materia tributaria nos hemos encontrado muchas veces frente a operaciones de compra de bienes (sobre todo, inmuebles) en las cuales el comprador no actúa en interés propio sino de un tercero, pero sin tener la representación de este último. Son operaciones en las que el comprador celebra la compraventa en virtud de un contrato de mandato sin representación.

Las particularidades de este tipo de operación ocasionan una serie de dificultades al momento de determinar el tratamiento tributario aplicable. Sobre todo, tiene especial complejidad definir la forma en que el Impuesto a la Renta incide en la transmisión de los bienes que realiza el mandatario a favor del mandante una vez que ha cumplido con el mandato.

No existen muchos pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre el mandato sin representación y en los mismos no se ha analizado la problemática antes mencionada. Por ello, el presente trabajo tiene como propósito investigar este asunto, recurriendo a las instituciones del Derecho Civil en aquellos aspectos no definidos por el Derecho Tributario, y tratar de esbozar posibles respuestas.

Con este objeto, inicialmente, definiremos al mandato y explicaremos su distinción con la representación, para luego mencionar los principales aspectos del mandato sin representación para la compra de bienes y, finalmente, analizaremos la incidencia del Impuesto a la Renta en esta figura.

Finalmente, para fines de este trabajo, no nos referiremos al mandato que tiene por objeto operaciones de comercio, denominado comisión mercantil y regulado por el artículo 237 del Código de Comercio.

## 2. El contrato de mandato

Nuestro Código Civil regula al mandato como un contrato que constituye una modalidad de la Prestación de Servicios (dentro del Capítulo Cuarto del Título IX de la Sección Segunda del Libro VII).

El artículo 1790° del Código Civil define a dicho contrato de esta forma: “por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante”. Se observa que los elementos esenciales del mandato son los siguientes:

- (i) Es un contrato, es decir, surge de un acuerdo de voluntades. Es de carácter consensual pues no necesita constar por escrito.
- (ii) Tiene por objeto la realización de uno o más actos jurídicos por parte del mandatario. El Código Civil se ha cuidado de precisar que “(...) el mandato no consiste en la ejecución de cualquier tipo de actos, sino exclusivamente actos jurídicos”<sup>1</sup>. Por ejemplo, puede celebrarse un mandato para la venta o la compra de un bien, dar o recibir un mutuo dinerario, efectuar o recibir una donación, etc.

De esta forma, quedan fuera del ámbito del mandato aquellos encargos que se otorgan para realizar simples actos materiales<sup>2</sup>, como el acuerdo para que el asesor brinde determinada consultoría. El objeto del mandato es el aspecto que lo diferencia de la locación de servicios. Como señala Javier Castro “si el contrato de mandato pudiera tener por objeto la realización de actos materiales, no tendría razón de existir, pues el contrato de locación de servicios subsumiría su actividad y sus regulaciones serían las aplicables”<sup>3</sup>.

- (iii) El mandatario no actúa por cuenta propia, sino del mandante. Es decir, “(...) otro (y no el mandatario mismo) es el destinatario final de las ventajas y de las desventajas económicas de la actividad desarrollada por el mandatario (...)”<sup>4</sup>.

Además, el mandatario actúa en interés del mandante, lo que significa que el acto jurídico que realiza está destinado a satisfacer los intereses de este último, pero, como se desprende del artículo 1803 del Código Civil, dicho acto también podría celebrarse en interés del mandatario o de un tercero (en adición al interés del mandante).

Nótese que la definición de mandato del Código Civil no exige que el mandatario actúe a nombre

1 Arias Schreiber, Max y Cárdenas Quirós, Carlos. “Exégesis del Código Civil Peruano de 1984”. Tomo III. Lima: Ediciones San Jerónimo, 1989, p. 140.

2 Claro está que ello no significa que el mandatario debe limitarse a celebrar únicamente el acto jurídico encargado, pues como dispone el artículo 1792 del Código Civil “el mandato comprende no solo los actos para los cuales ha sido conferido, sino también aquellos que son necesarios para su cumplimiento”. Por ejemplo, el mandatario a quien se le encarga la venta de un bien podría intimar en mora al comprador por el incumplimiento en el pago del precio.

3 Castro, Javier. “Mandato y Representación”, p. 27. En: Temas de Derecho Contractual. Lima: Cultural Cuzco S.A., 1987, Primera Edición, pp. 483.

4 Palacios Martínez, Eric. En: “Código Civil Comentado” (Varios Autores). Tomo IX. Contratos Nominados. Segunda Parte. Lima: Gaceta Jurídica S.A., p. 272.

del mandante pues podría hacerlo en nombre propio, esto es, sin representar al mandante, como lo explicaremos en las líneas siguientes.

### 3. El mandato con representación y el mandato sin representación

Como adelantamos en el punto anterior, de acuerdo a la legislación nacional, la representación no es un elemento esencial del mandato. Esta conclusión parte de considerar el mandato y la representación como instituciones distintas e independientes.

Sobre este particular, Fernando Vidal Ramírez señala que “el acto de otorgamiento de la representación es un acto unilateral y recepticio, por cuanto se constituye con la sola manifestación de voluntad de quien quiere ser representado y se dirige a la persona a la que se le quiere dar la representación. Si bien, en algunas circunstancias, el acto de otorgamiento de la representación puede ser bilateral, el acto jurídico que da lugar al mandato es necesariamente bilateral, precisamente por su naturaleza contractual. El carácter unilateral del otorgamiento de representación determina que la persona que es investida no queda obligada por el acto, pues no ha sido partícipe en él, sino desde que la asume, mientras que por la bilateralidad del mandato el mandatario queda obligado a desempeñar los encargos que le dé su mandante desde la celebración del contrato.”<sup>5</sup> Respecto a esta materia, Javier Castro sostiene que “la distinción entre mandato y poder de representación es clara: el mandato es la base en que se sustenta el encargo dado por el mandante y agota su esfera de actuación en las relaciones internas entre mandante y mandatario, mientras que la representación, por el contrario, atribuye al apoderado la facultad de emitir una declaración de voluntad, que si bien ha sido generada por él, repercute en la esfera jurídica de su representado”<sup>6</sup>.

Como se advierte, puede existir representación sin mandato como mandato sin representación.

Es claro que muchas veces pueden concurrir, pero ello no debe llevar a confundir ambas figuras.

Ahora bien, el camino para llegar a esta definición no ha estado libre de controversias<sup>7</sup> e incluso, actualmente, hay quienes consideran que la opción elegida por nuestro Código Civil no es del todo correcta, pues entienden que lo que se ha regulado como mandato sin representación constituye una forma de representación (la llamada “representación indirecta”) y, por lo tanto, debe estar regulada en la sección correspondiente a este último acto jurídico<sup>8</sup>.

Lo cierto es que, actualmente, nuestro Código Civil reconoce que el mandato puede celebrarse con representación o sin ella. El artículo 1806 de dicho Código recoge la figura del mandato con representación, en la cual el mandatario ha recibido poder para actuar en nombre del mandante, siéndole aplicables a este mandato las normas referidas a la representación<sup>9</sup>. Por su parte, el artículo 1809 del Código Civil admite la figura del mandato sin representación, por la cual el mandatario actúa en nombre propio y adquiere los derechos y asume las obligaciones derivados de los actos que celebra en interés y por cuenta del mandante, aun cuando los terceros hayan tenido conocimiento del mandato.

En el mandato con representación, el mandante es representado por el mandatario en la realización del acto jurídico que es objeto del mandato. Los efectos jurídicos del acto que el mandatario celebra con el tercero recaen directamente en la esfera jurídica del mandante.

En ciertas ocasiones será conveniente para el mandante que el mandatario actúe en nombre propio. Un conocido ejemplo es el de aquella persona que desea adquirir un inmueble pero teme que, por su situación de fortuna o porque se sabe que la adquisición presenta para él un carácter de urgencia absoluta, se le impongan condiciones duras, por lo cual en ese caso pone a otro sujeto para

5 Vidal Ramirez, Fernando. “La Representación Indirecta y el Contrato de Mandato”, p. 97. En “Revista Jurídica del Perú”, Año LI, No. 19, Lima: Editora Normas Legales S.A., febrero 2001, p. 91-p.97.

6 Castro, Javier. Op. Cit. p. 423.

7 Originalmente, en el Derecho Romano la figura del mandato no admitía que el mandatario pudiese actuar en nombre del mandante. Siempre debía actuar en nombre propio. En la Edad Media, surge la institución de la representación como la conocemos y llega a confundirse con el mandato. No se concebía mandato sin representación. En el Derecho Contemporáneo, tal confusión pasó a formar parte de las codificaciones. Contra dicha concepción surgió una reacción de eminentes juristas (sobre todo, Laband) para separar la figura del mandato del poder, sosteniendo que su coexistencia es accidental y no necesaria. Posteriormente, desde el siglo XX, diversas legislaciones han adoptado esta última posición, la cual es recogida en el Perú recién a partir del Código Civil de 1984. (Castro, Javier. Op. Cit. pp. 390-405)

8 Fernando Vidal Ramírez señala que “(...) para la doctrina dominante en la actualidad, pues, existe representación en cuanto un sujeto actúa por otro, ya sea en su nombre o encarnando sus intereses aunque sin actuar en su nombre, como es el caso de la Representación Indirecta” (Op. Cit. p. 92) y, por ello, concluye que “(...) hay confusión en la denominación de mandato sin representación pues en esta hipótesis existe, incuestionablemente, representación, pues de otra manera el mandatario no podría representar el interés del mandante. Lo que ocurre, es que se mantiene la confusión que considera que la representación implica, necesariamente, apoderamiento y no que es suficiente actuar a nombre de otro en su nombre o en su interés.” (Op. Cit. p. 97)

9 En particular, resulta aplicable el artículo 160 del Código Civil, según el cual “el acto jurídico celebrado por el representante dentro de los límites de las facultades que se le hayan conferido, produce efecto directamente respecto del representado.” (subrayado nuestro)

que adquiera el inmueble por su cuenta personal<sup>10</sup>. Este tipo de operaciones es, precisamente, la que es objeto del presente trabajo.

Para ese tipo de situaciones, será usual utilizar el mandato sin representación. En este tipo de mandato, el mandatario actúa en nombre propio, por lo cual los efectos del acto celebrado en cumplimiento del mandato recaerán directamente en su esfera jurídica. En otras palabras, los actos jurídicos que celebre no "(...) constituirán al mandante en acreedor, deudor o propietario; se hará necesaria entre ellos una traslación de derechos y obligaciones que nacidos en el patrimonio del mandatario, deben después recaer en el patrimonio del mandante"<sup>11</sup>.

Es necesario dejar en claro que el mandato sin representación no constituye un acto simulado, ni siquiera en aquellos casos en los cuales el tercero no conoce que quien contrata con él no lo hace por cuenta propia. En efecto, en el mandato sin representación, el mandatario realiza realmente el acto jurídico y los efectos jurídicos recaen efectivamente sobre él. Su participación en el negocio no es ficticia. Al respecto, Mosset Iturraspe señala que "(...) en el mandato para adquirir sin representación los efectos del negocio se cumplen en cabeza del mandatario: que escritura a su nombre, recibe la tradición, paga el precio, etc., incluso inscribe el dominio a su nombre. Y esto, conviene remarcarlo, es lo querido por las partes; no se trata de una "formalidad" o una "ficción" que se divorcia de la realidad de los hechos; de un interés que meramente aparenta existir y, en rigor, no existe. No es simulación, interposición aparente o simulada, sino realidad"<sup>12</sup>.

#### 4. Principales aspectos del mandato sin representación para comprar bienes

Como señalamos líneas atrás, en el mandato sin representación, en la medida que el mandatario actúa en nombre propio, los efectos del acto que celebra con terceros se producirán directamente sobre su esfera jurídica. No surgen obligaciones entre el mandante y aquel tercero.

Entonces, luego de realizados los actos objeto del mandato, es indispensable que el mandatario

transmita los derechos y obligaciones que recayeron sobre él al mandante. Esta denominada "doble transferencia" es lo que caracteriza el mandato sin representación. Así, Mosset Iturraspe señala que "(...) la actuación del mandatario en nombre propio, ocultando a los terceros la interposición real de persona, conlleva la necesidad de una doble transferencia; pues los bienes que deben pasar del tercero —parte en ese negocio— al mandante, son adquiridos antes por el mandatario (...)"<sup>13</sup>.

No podemos dejar de mencionar que un sector de la doctrina ha tomado una posición distinta. En efecto, según algunos autores<sup>14</sup>, incluso cuando el mandatario actúa en nombre propio existe una verdadera representación y, por lo tanto, la propiedad de lo adquirido pertenece directamente al mandante. Siendo así, no es necesario un nuevo negocio de transmisión entre mandatario y mandante.

En todo caso, nuestro Código Civil ha adoptado la tesis de la "doble transferencia", pues en su artículo 1810 dispone que "el mandatario queda automáticamente obligado en virtud del mandato a transferir al mandante los bienes adquiridos en ejecución del contrato, quedando a salvo los derechos adquiridos por los terceros de buena fe".

En el presente trabajo, nos ocupamos del mandato sin representación que tiene por objeto la compra de un bien. En ese caso, es claro que el mandatario celebra con el vendedor la compraventa y adquiere la propiedad del bien, quedando obligado frente al vendedor al pago del precio. En esa oportunidad, también queda obligado a transferir la propiedad del bien a favor del mandante.

El mandatario transfiere la propiedad del bien al mandante no bajo el título de una compraventa ni de una donación, sino simplemente como un acto de ejecución de las obligaciones contempladas en el mandato. El modo en el cual se produce tal transmisión dependerá de la naturaleza del bien (mueble o inmueble). Por ejemplo, tratándose de un inmueble, la sola obligación de transferir el bien estipulado en el mandato basta para perfeccionar la transferencia de propiedad a favor del mandante<sup>15</sup>, salvo que las partes hubiesen pactado algo distinto.<sup>16</sup> Esto con independencia

10 Jossierand, Louis. "Derecho Civil". Tomo II, Volumen II. Buenos Aires: Bosch y Cia. Editores, p. 378.

11 Ibidem. p. 377.

12 Mosset Iturraspe, Jorge. "Mandatos", Buenos Aires, EDIAR, 1979, p. 102.

13 Ibidem. p. 231.

14 Diez Picazo cita a Gullón Ballesteros como el principal exponente de esta tesis, la cual considera aceptable (Diez - Picazo, Luis. "La Representación en el Derecho Privado". Madrid: Editorial Civitas S.A., 1979. p 274).

15 De acuerdo a lo establecido por el artículo 949º, del Código Civil, "la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario".

16 Que el mandatario quede obligado automáticamente a transferir los bienes no impide, en nuestra opinión, que acuerde con el mandante algo distinto. Podría suceder, por ejemplo, que el mandante no solo encargue al mandatario la compra del bien, sino también su saneamiento legal, y que instruya al mandatario que le transfiera la propiedad del bien una vez que haya cumplido con tal saneamiento.

de las formalidades necesarias para su posterior inscripción registral<sup>17</sup>.

Como contrapartida, como señala el artículo 1811 del Código Civil, “el mandante está obligado a asumir las obligaciones contraídas por el mandatario en ejecución del mandato”. Esta norma se encuentra vinculada con lo dispuesto en el artículo 1796, inciso 1, del mismo Código, según el cual el mandante está obligado frente al mandatario “a facilitarle los medios necesarios para la ejecución del mandato y para el cumplimiento de las obligaciones que a tal fin haya contraído, salvo pacto distinto”.

En principio, el mandante que encarga al mandatario la compra de un bien debe entregar a este último el monto necesario para cumplir con el pago del precio, cubrir todos los gastos necesarios para formalizar e inscribir tal compra. La doctrina denomina a estos montos “anticipaciones”, esto es, “(...) aquellas sumas de dinero que se entregan al mandatario antes de que proceda a la ejecución del contrato, lo que también se conoce como ‘provisión de fondos’<sup>18</sup>”.

No obstante ello, podría pactarse en contrario de aquella regla general y acordar que el mandatario utilice sus propios recursos para pagar el precio y otros costos necesarios para la adquisición del bien. En ese supuesto, resulta de aplicación el inciso 3 del artículo 1796 del Código Civil<sup>19</sup>, estando el mandante obligado a reembolsarle tal suma con los intereses legales respectivos. Asimismo, podría suceder que se le haya anticipado al mandatario la suma que ambas partes consideraron necesaria para pagar el precio y otros gastos derivados de la compra del bien, pero que su estimación haya quedado corta y el mandatario haya debido usar sus propios fondos para cubrir gastos que inicialmente no habían previsto. En este último escenario, también el mandante queda obligado a reembolsarle esos montos al mandatario.

Finalmente, según el artículo 1791 del Código Civil, el mandato (ya sea que involucre o no una representación) se presume oneroso, pero nada impide que las partes pacten que no exista retribución a favor del mandatario.

Teniendo claro cuáles son los principales aspectos en un mandato sin representación para adquirir bienes, ahora pasemos a analizar las incidencias del Impuesto a la Renta en este tipo de operaciones.

## 5. Incidencia del Impuesto a la Renta sobre el mandato sin representación para comprar bienes

### 5.1 ¿Puede generarse ganancia de capital gravada para el mandatario?

Como vimos anteriormente, el mandatario que actúa en nombre propio en la compraventa adquiere la propiedad del bien del vendedor. Pero ese bien está destinado a ingresar en la esfera patrimonial del mandante, ya que la compraventa fue llevada a cabo para satisfacer el interés de este último.

Por ello, será necesario que el mandatario transfiera al mandante la propiedad del bien adquirido. Cabe preguntarse entonces si es que esta segunda transferencia constituye una operación gravada con el Impuesto a la Renta.

Al respecto, es importante recordar que el mandatario puede ser una persona natural sin negocio<sup>20</sup> o una persona perceptora de rentas empresariales<sup>21</sup>, pues, para efectos del Impuesto a la Renta, el tratamiento diferirá en uno u otro caso. Así, conforme se desprende del artículo 1 y 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en lo sucesivo, la Ley del Impuesto a la Renta), tratándose de personas naturales sin negocio, solo generan ganancia de capital gravada con el Impuesto a la Renta por la enajenación de inmuebles o de acciones, mientras que las personas perceptoras de rentas empresariales obtienen ingresos gravados por todas las enajenaciones de bienes que realicen. En adelante, para propósitos de este trabajo, haremos referencia a mandatos que tienen por objeto la compra de inmuebles o acciones.

Por su parte, el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que “(...) se entiende

17 Existen disposiciones particulares en el Reglamento de Inscripciones del Registro de Predios de la SUNARP, aprobado por la Resolución No. 097 -2013-SUNARP/SN, para la inscripción de la transferencia de propiedad del mandatario al mandante. El artículo 112 de dicho Reglamento establece que tal transferencia se inscribirá en mérito del formulario registral o escritura pública firmado por mandante y mandatario que da cuenta de la transferencia a favor del primero en cumplimiento del mandato. Incluso, cuando el mandato está previamente inscrito o consta en instrumento que acredita su preexistencia, basta la participación unilateral del mandatario.

18 Arias Schreiber, Max y Cárdenas Quirós, Carlos. Op. Cit. p. 149.

19 Según el inciso 3 del artículo 1796 del Código Civil, el mandante está obligado frente al mandatario “a reembolsarle los gastos efectuados para el desempeño del mandato, con los intereses legales desde el día en que fueron efectuados.”

20 En el presente trabajo, cuando mencionamos a las “personas naturales sin negocio” nos referimos a las personas naturales, sociedades conyugales que optaron por tributar como tales y las sucesiones indivisas que no obtienen rentas de la tercera categoría.

21 Las “personas perceptoras de rentas empresariales” comprende a: (i) las personas jurídicas, y (ii) las personas naturales, sociedades conyugales que optaron por tributar como tales y las sucesiones indivisas con negocio.

por enajenación 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." (el subrayado es nuestro).

Se advierte, entonces, que resulta de vital importancia determinar si la transferencia que hace el mandatario al mandante del bien adquirido por el primero en cumplimiento del mandato constituye una enajenación en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues solo si es así tal transferencia se encontrará dentro del ámbito de aplicación de dicho impuesto. No hay duda de que existe un acto de disposición por parte del mandatario mediante el cual transmite el dominio (entendido como propiedad) del bien al mandante. Por lo cual, para que se configure la enajenación, resta esclarecer si tal acto se produce o no a "título oneroso".

Pasemos, entonces, a definir el término "título oneroso". Si bien nuestra legislación tributaria hace referencia a ese término en varias ocasiones, no lo define. Tampoco encontramos la definición de dicho concepto en el Código Civil. Por lo cual debemos recurrir a la doctrina.

La distinción entre onerosidad y gratuidad ha sido estudiada, fundamentalmente, para clasificar a los actos jurídicos (entendidos en su sentido estricto, esto es, como negocios jurídicos<sup>22</sup>) y a los contratos. No obstante, también encontramos autores que consideran que esta distinción es aplicable a los actos jurídicos entendidos en sentido lato<sup>23</sup>. No es propósito de este trabajo establecer si es que el acto de disposición que realiza el mandante para transferir el bien al mandante constituye o no un negocio jurídico. Esa distinción no es relevante en el caso analizado, pues parece que el legislador tributario pretendía comprender en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta todo tipo de actos y no solo los negocios jurídicos, al haber incluido

la expropiación como una especie de enajenación pese a que no califica como un negocio jurídico al faltarle el elemento esencial de la manifestación de voluntad<sup>24</sup>. Bajo ese entendido, el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a actos de disposición de dominio, pudiendo o no ser negocios jurídicos, que se realizan de forma onerosa.

Volvamos ahora a la distinción entre acto oneroso y acto gratuito. Han existido múltiples tesis, pero se pueden distinguir dos grandes grupos. Las tesis que centran la distinción en criterios subjetivos y las teorías que consideran que la distinción se basa en criterios de carácter objetivo.

Josserand es el principal exponente de las primeras, ya que para él "(...) la finalidad y los móviles de las partes son aquí decisivos: un acto es a título gratuito cuando procede de una intención de liberalidad (...) "<sup>25</sup>, claro que este autor reconoce que "es preciso también que dicho espíritu de liberalidad se haya concretado en una liberalidad efectiva, en una ventaja (...) obtenida por el beneficiario".

Por otra parte, la tesis de carácter objetivo tiene diversos exponentes, quienes "(...) admiten que la esencia de la distinción entre los actos gratuitos y onerosos reside en la existencia de un equivalente de la prestación que se realiza."<sup>26</sup> Entre ellos, Spota, refiriéndose a los contratos, considera que éstos son a título oneroso cuando "(...) la prestación de una de las partes se da en razón de la contraprestación que promete o ejecuta la otra (...) "<sup>27</sup> y son a título gratuito cuando "(...) implican una atribución patrimonial en favor de una persona, sin que ésta, a su vez, haya recibido contraprestación o ventaja, o bien, sin que se le reconozca a su favor un crédito a cargo de la otra parte como obligada. En otros términos: la ventaja que recibe una de las partes no reconoce como antecedente jurídico una prestación ya efectuada

22 El negocio jurídico o acto jurídico en sentido estricto, es el que está definido en el artículo 140° de nuestro Código Civil como "la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas." El acto jurídico en sentido lato es un concepto más amplio y se refiere a aquellas acciones del hombre que provocan consecuencias jurídicas "(...) no solo porque en ellas exista intención expresada con la declaración de voluntad, sino sobre todo porque los efectos jurídicos son reconocidos por el Derecho, aún en forma totalmente independiente de la voluntad del actor (Lohmann Luca De Tena, Juan Guillermo. "El Negocio Jurídico". Lima: Librería Studium Ediciones, 1987. p. 32).

23 Sobre este particular, José María De Prada Gonzales señala que "La aplicabilidad o no de la onerosidad y gratuidad y sus efectos consiguientes a los actos jurídicos no negociables creemos dependerá, en parte, del criterio que se adopte en orden a la forma de distinguir uno y otro acto. Si se considera en efecto (...), necesaria la existencia de un ánimo dirigido a la producción de los efectos jurídicos consiguientes, está claro que sólo dentro de los negocios jurídicos en los que la voluntad adquiere relevancia, será admisible la distinción, pero si esta distinción se pone más bien en criterios de tipo objetivo, hay que admitir que la onerosidad o gratuidad podrá aplicarse a todo acto jurídico en el cual se produzca como consecuencia una ventaja patrimonial, con la única limitación de que esta ventaja patrimonial haya sido querida por la parte, es decir, que la onerosidad o gratuidad, a nuestro juicio, coincidirá en ese caso con el ámbito de los actos jurídicos en sentido general. Y creemos que esta tesis es más razonable, por regla general, basándonos en los efectos que la distinción produce (...)". (DE PRADA GONZALEZ, José María. "La onerosidad y gratuidad de los actos jurídicos". En: Anales de la Academia Matritense del Notariado, 1968, Tomo XVI, p. 149.

24 En la expropiación no puede considerarse que esté presente la voluntad o el consentimiento del expropiado, ya que para ello se requiere que tal consentimiento sea libre, cosa que no sucede en esta figura.

25 Josserand, Louis. "Derecho Civil". Tomo III, Volumen III. Buenos Aires: Bosch y Cia. Editores, 1951, p. 8.

26 De Prada Gonzalez, José María. Op. Cit. p. 159.

27 Spota, Alberto. "Instituciones de Derecho Civil. Contratos". Volumen I. Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1982, p. 149.

o a efectuar por ese contratante<sup>28</sup>. Roppo hace una muy importante precisión respecto a la característica que debe tener la contraprestación a fin de dotar de onerosidad al contrato: "(...) la prestación que la parte recibe en base al contrato lo hace oneroso solo si satisface una necesidad de la parte destinataria, que sea anterior y exterior al contrato; no en cambio, si se plantea (como puede suceder en un contrato gratuito) como normal consecuencia del contrato, y precisamente como modo para delimitar el sacrificio que la parte destinataria soporta con la propia prestación. El comodato y el mutuo sin intereses implican la prestación del comodante y del mutuante (dación en goce de la cosa, dación en propiedad del dinero), pero también la prestación del comodatario y del mandatario, consistentes en la restitución de la cosa y del dinero: sin embargo, son contratos gratuitos. En realidad la prestación de restitución no aventaja al destinatario respecto a la posición que él tenía antes del contrato, sino lo repone en aquella posición y de este modo circunscribe el sacrificio que él soporta con el contrato: si tal prestación no estuviera prevista a su favor, su sacrificio no sería el de quien presta gratuitamente, sino el de quien dona la cosa o la suma! (...) "<sup>29</sup>.

Cabe mencionar la tesis de De Prada González<sup>30</sup> que, partiendo también de un criterio objetivo, considera que la distinción entre el acto a título oneroso y gratuito se encuentra en que en el acto oneroso existe un equilibrio en la composición económica de los patrimonios afectados, mientras que en el acto gratuito dicho equilibrio se rompe a favor de uno de los patrimonios. Nótese que este autor entiende que esta distinción no solo es aplicable a los negocios jurídicos, por lo que los términos que utiliza son aplicables incluso a los actos jurídicos entendidos en sentido amplio.

Nos inclinamos por la tesis de carácter objetivo pues poner énfasis a la intencionalidad de las partes intervinientes no permite tener certeza al momento de evaluar la naturaleza de los actos. En consecuencia, un acto será oneroso cuando se realiza una prestación (o un sacrificio económico en términos más amplios) que compense la ventaja obtenida o el incremento en el patrimonio logrado. En otras palabras, dicha afectación del patrimonio propio tiene como antecedente jurídico un beneficio conseguido o que se espera lograr y que se refleje en un incremento del patrimonio. En cambio, si es que el acto supone soportar un sacrificio en el patrimonio propio pero no se recibe una ventaja patrimonial a cambio, estaremos frente a un acto gratuito. Consideramos que la distinción definida en estos términos nos

permite dotar de contenido al término "título oneroso" que el legislador tributario ha establecido como elemento esencial de la enajenación. Es importante destacar que tal definición incluso permite evaluar actos que no constituyen negocios jurídicos como la expropiación.

Analícemos, entonces, a la luz de esa definición, el acto por el cual se transfiere el bien del mandatario al mandante. Tal transferencia es una prestación que el mandatario ejecuta para cumplir una de sus obligaciones contenidas en el contrato de mandato. Cabe preguntarse si la onerosidad o gratuidad de tal acto de disposición puede estar determinada por la onerosidad o gratuidad del mandato. Consideramos que no, pues el mandato puede ser gratuito u oneroso, dependiendo de lo que pacten las partes.

En efecto, según el artículo 1791 del Código Civil, se presume que el mandato es oneroso, pero se trata de una presunción que admite prueba en contrario. De esta forma, nada impide que las partes pacten expresamente que el mandatario no recibirá remuneración alguna por el servicio brindado, en cuyo caso estaremos frente a un mandato gratuito.

Es importante resaltar que el dinero que el mandante anticipe al mandatario para cumplir el mandato o el reembolso que se haga a este último no pueden ser considerados como una contraprestación que convierta a este contrato en oneroso, incluso cuando expresamente se haya acordado que el mandatario no recibirá remuneración. La suma de dinero que el mandante anticipa tiene como único fin proporcionar al mandatario los medios necesarios para cumplir con el encargo. No es una retribución. Ello no cambia si no se le entrega esa suma de forma anticipada y, posteriormente, se le reembolsan los gastos incurridos. Lo que hace al mandato oneroso es la remuneración por el servicio.

Recordemos la precisión de Roppo antes citada. Siguiendo ese razonamiento, la prestación del mandante de facilitarle al mandatario los medios necesarios para la ejecución del mandato o la prestación de reembolsarle los gastos efectuados para el desempeño del mandato no aventajan al mandatario respecto a la posición que él tenía antes del contrato de mandato, sino que lo reponen en aquella posición y de este modo circunscriben el sacrificio que el mandatario soporta con el contrato. Por ese motivo, esas prestaciones no son determinantes para calificar al mandato como oneroso.

28 Ibidem.

29 Roppo, Vincenzo. "El Contrato". Lima: Gaceta Jurídica S.A., 2009. pp. 406-407.

30 De Prada González, José María. Op. Cit. p. 149.

Por lo expuesto anteriormente, queda claro que no podemos evaluar si la transferencia del mandatario al mandante es una enajenación en función a la onerosidad del mandato. De lo contrario, llegaríamos al absurdo de concluir que tal transferencia es onerosa cuando el mandato es retribuido y es gratuita cuando el servicio del mandatario no es remunerado.

Lo anterior nos lleva a sostener que, a fin de determinar si el mandatario enajena los bienes al mandante en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe evaluar la naturaleza del acto de transmisión de propiedad que realiza el mandatario a favor del mandante entendido como un acto distinto al mandato, aun cuando esté estrechamente vinculado a este último. Para ese fin, consideramos aceptable recurrir a los criterios antes expuestos.

Pues bien, en nuestra opinión, el acto de disposición que realiza el mandatario no es oneroso ya que no existe una ventaja o beneficio que éste obtenga como consecuencia directa de tal acto y en reciprocidad del mismo. Como lo señalamos anteriormente, el monto que entrega el mandante al mandatario para que éste pague el precio al tercero vendedor, no es contraprestación de la transmisión de propiedad que el mandatario, a su vez, realiza a favor del mandante. Dicha suma no constituye un beneficio o una ventaja para el mandatario, debido a que solo puede usarla para cumplir con el encargo objeto del mandato. Es más, válidamente, podría pactarse un mecanismo por el cual el mandatario no tenga siquiera acceso a ese monto (por ejemplo, el mandante podría depositar directamente el precio en una cuenta bancaria del tercero vendedor).

Se advierte que el patrimonio del mandatario se ve disminuido porque debe transferir la propiedad del bien, pero ese sacrificio no es compensado económicamente por el mandante. Ambas partes conocen que tal transferencia es una obligación comprendida dentro de los alcances del mandato, porque el bien fue adquirido en interés y por cuenta del mandante, y, por lo tanto, no recibirá una compensación por tal acto de disposición. Lo único que se retribuye al mandatario es su servicio. Por ello, tal acto de disposición no puede ser considerado oneroso desde la perspectiva del mandatario.

No podría interpretarse que el anticipo o reembolso que el mandante entrega al mandatario incrementa el patrimonio de este último, ya que ese monto no es de su libre disponibilidad. Esa suma le es entregada en cumplimiento del inciso 1 del artículo 1811 del Código Civil, que obliga al

mandante a facilitarle al mandatario los medios necesarios para la ejecución del mandante, y, en consecuencia, solo puede ser usada por el mandatario para ese fin. Sobre este particular, Mosset Iturraspe<sup>31</sup> señala que “En cuanto a la causa de la transferencia del mandante al mandatario, con el fin de posibilitar los medios para el cumplimiento del negocio gestorio (...); la causa de la transferencia no es *solvendi, credendi*, ni *donandi*, es una causa distinta propia, específica, causa *fiduciae*; ‘en forma interdependiente y simultánea con la traslación del derecho, surgen limitaciones a los poderes del fiduciario, que conciernen al ejercicio del derecho que debe hacer éste, o a su ulterior retransmisión al fiduciante o transferencia a un tercero’ (...).” La causa de la entrega de dichos montos por el mandante es que los mismos sean destinados a cumplir con el mandato de acuerdo a sus instrucciones y no lo es enriquecer al mandatario.

A mayor abundamiento, es ilustrativo lo señalado por el Tribunal Registral de la SUNARP en la Resolución No. 068-2006-SUNARP-TR-T, en la cual se indica que “por lo mismo que la obligación del mandatario es la de transferir al mandante la propiedad de los bienes adquiridos en ejercicio del mandato, y que la contraprestación que recibe por ello no es el pago de un precio en dinero, el acto traslativo no puede ni debe calificarse como un contrato de compraventa o uno de donación. Se trata de una transferencia dominial a título gratuito distinta a la donación cuya causa precisamente es el contrato de mandato y no la voluntad de incrementar el patrimonio del mandante con una liberalidad y en realidad constituye el cumplimiento de la obligación asumida por el mandatario.”

No existiendo, desde el punto de vista del mandatario, onerosidad en dicho acto de disposición, en nuestra opinión, no podría considerarse el mismo como una enajenación.

Podría pensarse que esta conclusión no es importante, ya que, en la medida que la transferencia se produzca automáticamente, el valor de mercado no variaría y no se generaría ganancia gravada en cabeza del mandatario. Sin embargo, concluir que este acto de disposición constituye una enajenación puede resultar particularmente gravoso para aquellos casos en los que el mandatario es una persona natural y el encargo es la compra de un inmueble (algo usual en el mercado). Ciertamente, tómesese en cuenta que cuando el mandatario adquiere el bien, lo hace con el único propósito de transferirlo al mandante. Entonces, si se considera que esta última transferencia es una enajenación, tendrá

31 Mosset Iturraspe, Jorge. Op. Cit. p. 248.



que concluirse que se verifica el supuesto previsto en el acápite (ii) del numeral 2 del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se refiere a los resultados de la enajenación de inmuebles cuando hubieren sido adquiridos para efectos de la enajenación. Siguiendo ese razonamiento, que no compartimos, al mandatario persona natural se le tendría que dar el tratamiento de un receptor de rentas de tercera categoría, con todo lo que ello implica (llevar contabilidad, realizar pagos a cuenta, etc.).

Por otra parte, si el mandatario fuese una persona jurídica receptora de rentas de tercera categoría, considerar tal acto de disposición como una enajenación también tendría un impacto fiscal para ella. Así, dicha persona jurídica tendría necesariamente que hacer el pago a cuenta respectivo aun cuando no obtuviera ganancia (asumiendo que transfiera el bien al mandante inmediatamente después de haberlo adquirido). Además, podría ocurrir que la transferencia no se produzca automáticamente porque así lo decidieron las partes y el valor de mercado podría incrementarse entre el momento de adquisición del bien por el mandatario y la oportunidad que éste lo transfiera al mandante. Esta circunstancia originaría que el mandatario obtenga una ganancia gravada con el impuesto.

Se advierte, entonces, que sostener que el acto de disposición que realiza el mandatario a favor del mandante es una enajenación no es inocuo fiscalmente para el mandatario. Creemos que una conclusión de ese tipo no sería congruente con el propósito buscado por la Ley del Impuesto a la Renta<sup>32</sup>.

En efecto, lo que pretende gravar la Ley del Impuesto a la Renta es la ganancia que se obtiene en la realización de bienes de capital. Dicha ganancia es la diferencia entre el costo de adquisición del bien y el ingreso que se obtiene al transferir el mismo. Así, entre el momento en que el contribuyente adquirió el bien y el momento en que lo transfiere a cambio de una contraprestación, es posible que dicho bien haya incrementado su valor. Tal incremento se materializa en cabeza del transferente a través de la contraprestación que recibe por tal acto de disposición. En el caso analizado, en cambio, el mandatario no obtiene beneficio económico alguno por disponer del bien a favor del mandante.

Es importante destacar que en todos los supuestos expresos de enajenación (permuta, compraventa,

aporte) contemplados por el legislador se aprecia que el sujeto que transfiere el bien recibirá una compensación patrimonial derivada de tal transferencia. Esto no se presenta en el acto de disposición que realiza el mandatario a favor del mandante.

Podría presentarse el siguiente caso. El mandante encarga al mandatario (persona natural) la compra de un inmueble y se pacta que el servicio no será retribuido. El mandante adquiere un cheque de gerencia a nombre del tercero vendedor del predio y se lo entrega al mandatario. El mandatario celebra la compraventa del bien y entrega el cheque al vendedor. Automáticamente, sin necesidad de formalidad adicional, la propiedad de tal inmueble es transferida al mandante en aplicación del artículo 949 del Código Civil. Es claro que el mandatario no obtuvo ventaja económica alguna de la operación. ¿Podría concluirse que por la sola circunstancia que el mandatario permaneció como propietario por un segundo, la posterior transferencia al mandante constituye una enajenación? Y siendo que adquirió el bien únicamente con ese fin, ¿se convertirá en un receptor de rentas de tercera categoría? Este ejemplo evidencia que va contra la lógica del Impuesto a la Renta pretender calificar como enajenación la transferencia del mandante al mandatario.

A mayor abundamiento, en la Resolución No. 11211-1-2009, el Tribunal Fiscal concluyó que el mandatario no podía deducir para fines fiscales los gastos realizados por cuenta y en nombre del mandante, por cuanto conforme a Ley tales gastos debían serle reembolsados, no pudiendo considerarse entonces como gastos propios. Siguiendo ese razonamiento, el precio que paga el mandatario al tercero y que luego le es reembolsado por el mandante, no podría ser usado por el mandatario como costo computable. A la misma conclusión se llegaría si el mandante le anticipa los fondos.

Sabemos que, conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el sujeto que enajena puede deducir el costo computable, ya que debe tributar sobre la renta neta (ganancia) y no sobre la renta bruta (ingreso). En ese orden de ideas, cuando el Tribunal Fiscal rechaza la posibilidad que el mandatario deduzca tributariamente los pagos de dinero realizados en cumplimiento del mandato que le serán reembolsados, está admitiendo que esos costos no le corresponden a él sino al mandatario. Siendo que el mandatario

32 Es más, tratándose de un mandatario que sea una empresa, es probable que, en aplicación de las normas contables, no registre el bien adquirido como un activo y anote el monto que se le entregue para comprar el bien en cuentas de orden. No resultaría razonable, entonces, que la transferencia del mandatario al mandante, le genere un ingreso gravado al primero cuando ni siquiera tiene registrado el bien transferido como activo.

no puede tomar como costo computable el precio pagado al vendedor, no resulta lógico que se le pretenda atribuir una enajenación. De lo contrario, se llegaría al absurdo de considerar que el mandatario enajena los bienes a favor del mandante, sin posibilidad de deducir costo alguno, es decir, determinaría el Impuesto a la Renta sobre el ingreso y no en función a la ganancia.

Es cierto que se trata de un tema debatible, pero consideramos que la interpretación de la norma tributaria debe buscar que el impuesto incida en aquel sujeto que manifiesta la capacidad contributiva que dicho tributo pretende gravar. Hemos visto hasta aquí que, como consecuencia de la transmisión de propiedad en cumplimiento del mandato, el mandatario no obtiene beneficio económico alguno, por lo que resulta cuestionable que pretenda atribuírsele la generación del hecho imponible.

Como señala Baez Moreno: "Lo pretendido por la norma es que el elemento objetivo del hecho imponible sea atribuido al sujeto que manifiesta la capacidad económica que tal elemento pone de manifiesto. Descargando la afirmación de la hojarasca propia de la época (y propia también de la Escuela de Pavía) quizás haya sido JARACH quien con más precisión ha expresado esta idea: "Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva." Lo cierto es que, desde la perspectiva de la lógica y de las exigencias constitucionales propias del Derecho Tributario, la conclusión no podía ser muy distinta. Desde esta óptica, por consiguiente, deberá elegirse aquella interpretación (aquel sentido posible de las palabras) que permita atribuir el elemento objetivo del hecho imponible (en nuestro caso la renta o, con más precisión, la ganancia patrimonial realizada) al sujeto que manifiesta la capacidad económica que tal ganancia pone de relieve"<sup>33</sup>.

## 5.2 ¿Cuál es la renta que obtiene el mandatario?

Ya hemos adelantado la respuesta a esta interrogante líneas atrás. La única renta que puede obtener el mandatario en un contrato de mandato es la retribución que se pacte por el servicio brindado. La categoría de la renta a la

que corresponda esta retribución dependerá de la calidad del mandatario. Si es una persona natural sin negocio, será renta de cuarta categoría<sup>34</sup>. En caso el mandatario sea una persona perceptora de rentas empresariales, la retribución será renta de tercera categoría.

Las sumas que el mandante entregue al mandatario en cumplimiento del inciso 1 del artículo 1796 del Código Civil, esto es, el monto necesario para que pague el precio de del bien al tercero y los importes que cubran los gastos adicionales que se requieren incurrir para concretar la compra (honorarios notariales, tasas registrales, etc.), no forman parte de dicha retribución. Estas sumas corresponden ser asumidas por el mandante para que el mandatario pueda cumplir con la ejecución del mandato.

Sobre este particular, Mosset Iturraspe señala que "(...) la norma legal le impone al mandante la obligación de suministrar al mandatario, en tiempo y forma, los medios necesarios para la ejecución del mandato. En rigor no se trata de una obligación correlativa, una verdadera contraprestación. No puede compararse, por vía de ejemplo, con la obligación de retribuir la tarea encomendada. Es, más precisamente, un deber que apunta a posibilitar el deber asumido por la contraria. El resultado prometido por el mandatario no puede cumplirse, normalmente, si el mandante no pone a su disposición todos los medios a su alcance para esa finalidad"<sup>35</sup>.

El tratamiento fiscal no cambia si es que el mandatario usa sus propios recursos para concretar la compra y, luego, recibe el reembolso respectivo del mandante. Ese reembolso no le genera renta gravada al mandatario, pues equivale a la devolución del capital por un préstamo que le hubiese entregado el mandante. Sobre este particular, las propias autoridades tributarias han concluido que los reembolsos no constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta. Así, el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 2867-8-2013 ha señalado que los reembolsos que se reciben por las sumas prestadas no tienen la naturaleza de ingreso, pues no constituyen ningún beneficio económico, sino sólo el reintegro de la suma prestada. En términos similares, en el Informe No. 009-2010-SUNAT, se concluye que el reembolso no constituye un concepto gravado con el Impuesto a la Renta para quien tiene derecho a él en virtud a un préstamo efectuado a su cliente

33 Baez Moreno, Andrés. "Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre La Renta". Navarra: Editorial Aranzadi S.A., 2009. p. 135.

34 Debe tomarse en cuenta que los mandatos que son materia de este trabajo son los que no tienen por objeto operaciones de comercio, de modo que estamos partiendo de la premisa que el mandatario realizará simplemente actos de naturaleza civil, como lo es la compra de un bien en nombre propio y por cuenta del mandante porque este último prefiere que el vendedor no conozca que él es el interesado en adquirir dicho bien.

35 Mosset Iturraspe, Jorge. Op. Cit. p. 229.

para cancelar la retribución por un servicio de transporte.

Claro está que sí, conforme a lo dispuesto el inciso 3 del artículo 1796 del Código Civil, el mandante reembolsa al mandatario el importe que éste ha usado para el pago del precio del bien y, además, le abona intereses compensatorios, éstos últimos constituirán renta gravada con el Impuesto a la Renta para el mandatario. Si es que el mandatario es una persona natural sin negocio, será renta de la segunda categoría gravada con una tasa efectiva de 5%. Tratándose de personas receptoras de rentas empresariales, será renta de tercera categoría gravada con la tasa de 30%.

### 5.3 Incidencia para el mandante

Vimos anteriormente que, desde el punto de vista del mandatario, éste dispone del bien a título gratuito. Pero, ¿ello significa que el mandante adquiere de forma gratuita ese bien?

En nuestra opinión, aun cuando desde el punto de vista del mandatario la transferencia de la propiedad se haya dado a título gratuito, ello no puede replicarse de forma automática para el mandante. Tómese en cuenta que el mandante sí ha hecho un sacrificio económico para poder adquirir el bien, pese a que dicho sacrificio no haya constituido, a su vez, una ventaja para el mandatario. No hay duda de que el mandante tendrá que solventar los recursos necesarios para cumplir con el precio de venta del precio que pague el mandatario (ya sea que haya anticipado esa suma al mandatario o que se la reembolse luego). El patrimonio del mandante se incrementa por la adquisición del bien, pero tiene que soportar un detrimento equivalente al destinar recursos para solventar el pago del precio del bien (entregando dichos fondos al mandatario). Por ello, desde la perspectiva del mandante, éste sí habrá adquirido el bien de forma onerosa.

Nótese que una interpretación distinta podría tener implicancias que no son coherentes con la lógica del Impuesto a la Renta, sobre todo, cuando el mandante es un receptor de rentas de tercera categoría. En efecto, en caso se concluyese que dicho mandante adquiere el bien a título gratuito, ello significaría que obtiene un ingreso extraordinario gravado con el Impuesto a la Renta (de forma similar a cuando se le dona un bien) y su costo computable no estaría dado por el costo de adquisición sino por el valor de ingreso al patrimonio (valor de mercado del bien). No resulta lógico llegar a una conclusión de ese tipo.

Por ello, consideramos que una conclusión más congruente con la mecánica del Impuesto a la Renta es que, desde la perspectiva del mandante,

éste adquiere onerosamente el bien que le transfiere el mandatario, de modo que el importe que anticipó o reembolsó al mandatario para cubrir el precio de venta pagado al tercero le otorgue costo de adquisición.

Abona a favor de nuestra tesis el hecho que, como vimos líneas atrás, de algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal (Resolución No. 11211-1-2009) se desprende que los gastos que le son reembolsados al mandatario por el mandante no pueden ser deducidos por el primero para efecto del Impuesto a la Renta. Entendemos que, con el mismo razonamiento, el monto que el mandatario usa para pagar el precio al tercero vendedor del bien y que luego le es reembolsado, no puede ser considerado gasto o costo tributario del mandatario. Entonces, ¿quién debe aprovechar el costo de adquisición respectivo? Consideramos que la única respuesta posible es que tal costo le corresponde al mandante. No tendría sentido que nadie aproveche tal pago como costo, porque se obligaría al mandante a tributar en una futura venta no sobre la ganancia (renta neta), sino sobre la renta bruta, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Formará parte del costo de adquisición del mandante no solo el monto entregado al mandatario para el pago del precio, sino también la suma entregada para cubrir los gastos necesarios para la adquisición del bien (tasas registrales, honorarios notariales, etc.). Lo mismo sucederá si es que no se anticipan esos fondos al mandatario y luego se le reembolsan esos conceptos.

Ahora bien, conforme lo dispone el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo computable debe estar debidamente sustentado en comprobantes de pago para admitir su deducción. Dicha norma agrega que tal exigencia no será aplicable cuando, entre otros casos, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia No. 007-99/SUNAT, no sea obligatoria su emisión.

Nosotros consideramos que podría sostenerse válidamente que el único comprobante de pago exigible para sustentar el costo de adquisición del mandante es aquel que debería emitir el mandatario por la transferencia del bien a favor del mandante, salvo que el mandatario sea una persona natural no habitual y que la transferencia quede inscrita en el Registro de Propiedad Inmueble y Registro de Bienes Muebles a cargo de la SUNARP o en el Registro Público del Mercado de Valores a cargo de la Superintendencia del Mercado de Valores, en cuyo caso no se debería emitir comprobante alguno en esta operación.

En efecto, tómesese en cuenta que el numeral 1.1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, dispone que están obligados a emitirlos las personas que realicen transferencias de bienes a título oneroso o gratuito derivadas de actos que supongan la entrega de propiedad. Es claro que, en el presente caso, el mandatario transfiere la propiedad del bien al mandante, por lo cual deberá emitir el comprobante a nombre de este último. Como desde el punto de vista del emisor (mandatario) la transferencia es gratuita, consideramos que deberá consignar en el comprobante la expresión “transferencia gratuita” y, además, colocar como valor referencial de la operación el monto que pagó por la compra del bien objeto del mandato y que luego transfiere al mandante<sup>36</sup>. La norma exceptúa de cumplir esta obligación al transferente que es una persona natural no habitual siempre que la operación quede inscrita en alguno de los Registros Públicos antes mencionados.

Por el anticipo que hace el mandante al mandatario para pagar el precio y otros egresos necesarios para concretar la compra, no corresponde, en estricto, que el mandatario emita un comprobante de pago a nombre del mandante. No se presenta ninguno de los supuestos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago que genera la obligación de emitir dichos documentos (transferencia de bienes, cesión temporal de bienes y prestación de servicios).


Si es que no existen anticipos y el mandante reembolsa al mandatario todos los montos desembolsados para comprar el bien, para la Administración Tributaria tampoco existirá la posibilidad de que el mandatario emita comprobantes de pago. Como se aprecia en el Oficio No. 280-2013-SUNAT, la Administración Tributaria considera que no se deben emitir comprobantes por el importe de los reembolsos. Aun cuando la emisión de comprobantes por reembolso es un mecanismo práctico que ha sido usual utilizar en el mercado para trasladar gastos, costos y créditos (práctica que fue reconocida por el Tribunal Fiscal), no podemos dejar de reconocer que no existe un supuesto específico en el Reglamento de Comprobantes de Pago que habilite la emisión de estos documentos en los reembolsos.

Entonces, no se requiere emitir comprobante de pago ni por los anticipos ni reembolsos que entregue el mandante al mandatario.

Sin perjuicio de lo anterior, una salida práctica para evitar eventuales cuestionamientos por parte de las autoridades tributarias consistirá en que el

mandatario solicite que los comprobantes de pago que correspondan a los gastos en los que incurra para concretar la compra del bien, distintos al pago del precio (tasas registrales, honorarios notariales, etc.), sean emitidos a nombre del mandante. El monto del precio quedaría respaldado con el comprobante de pago que emita el mandatario por la transferencia del bien, consignando ese valor (en caso corresponda la emisión del documento porque la transferencia no quede inscrita en el Registro Público correspondiente).

## 6. Conclusiones

- a. En el mandato sin representación para la compra de bienes el mandatario transfiere al mandante la propiedad del bien que adquirió, por cuenta y en interés de este último, en cumplimiento del mandato.
- b. Desde el punto de vista del mandatario, dicha transferencia de propiedad no se realiza de forma onerosa puesto que no recibe prestación, beneficio o ventaja en reciprocidad del sacrificio patrimonial que significa tal transferencia. En esa medida, no puede considerarse que el mandatario enajena el bien al mandante, en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c. En el mandato, la única renta que obtiene el mandatario es la retribución por el servicio brindado. Ello no incluye los importes que el mandante le anticipa o le reembolsa para cumplir con el objeto del mandato, pues estos montos no son de libre disposición del mandatario.
- d. El mandante ha recibido la propiedad del bien lo que, evidentemente, constituye una ventaja para él y, a su vez, ha hecho un sacrificio económico pues ha solventado los recursos necesarios para que el mandatario pueda adquirir ese bien. En tal sentido, en nuestra opinión se puede sostener que, desde la perspectiva del mandante, éste adquiere el bien de forma onerosa.
- e. El mandante tiene derecho a considerar como costo computable del bien que le transfiere el mandatario todas las sumas que haya anticipado o reembolsado a este último y que fueron destinadas a la compra de dicho bien. Para sustentar tal costo, el mandatario debe emitir un comprobante por la transferencia de propiedad del bien al mandante, salvo que la operación se inscriba en los Registros Públicos. 

<sup>36</sup> De acuerdo a lo establecido por el numeral 8 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago “Cuando la transferencia de bienes o la prestación de servicios se efectúe gratuitamente, se consignará en los comprobantes de pago la Ley del Impuesto a la Renta en: “TRANSFERENCIA GRATUITA” o “SERVICIO PRESTADO GRATUITAMENTE”, según sea el caso, precisándose adicionalmente el valor de la venta, el importe de la cesión en uso o del servicio prestado, que hubiera correspondido a dicha operación”.