

Impuesto a las apuestas

Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León*

Dentro de la economía, un sector que muestra crecimiento tiene que ver con las actividades de diversión y esparcimiento. El juego de apuestas, sobretudo vinculadas con eventos ligados al fútbol y la hípica, generan importantes movimientos de ingresos que en el Perú son objeto especial de gravámen a través del Impuesto a las Apuestas-IA.

El IA grava los ingresos que obtiene la entidad que organiza un sistema de apuestas. Por tanto, el IA constituye una modalidad de imposición a la renta empresarial.

Ambito de Aplicación: aspectos objetivos

Pasamos a estudiar los aspectos que –según la ley- configuran el hecho que habrá de estar sometido al IA.

1) Apuesta

Se trata de pronosticar el resultado de un evento. El jugador, en base a la información que posee o recurriendo simplemente al azar, predice el resultado final de eventos tales como partidos de fútbol, carreras de caballos, peleas de gallos, etc.

Es importante señalar que, para efectos tributarios, quedan comprendidas solamente las apuestas que se llevan a cabo dentro de todo un sistema organizado por una entidad especializada.

Este planteamiento se desprende del art. 40 de la Ley de Tributación Municipal – LTM¹ cuando señala que el sujeto pasivo del IA es la empresa o institución que realiza las actividades gravadas.

Si en simples reuniones de amigos o familiares se llevan a cabo apuestas con motivo de partidos de fútbol, peleas de box, carreras de autos, partidas de ajedrez, etc, no procede la aplicación del IA por varias razones.

En primer lugar, en estos casos, las apuestas no se llevan a cabo dentro de toda una organización especializada. En segundo lugar, no existe un sujeto que organice las apuestas y que obtenga ingresos (retribución o renta) por dirigir el referido juego de apuesta.

2) Premios

El premio es un beneficio económico, en dinero o especie, que obtiene el jugador que acierta en sus pronósticos.

En el juego de apuestas debe existir la posibilidad del premio para la persona que acierta con su vaticinio sobre el resultado final del evento. Sólo estos casos se encuentran comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IA.

Si se realizan apuestas, sin la posibilidad de premiar al sujeto que acierta en sus pronósticos, nos encontramos ante un hecho inafecto al IA.

Es suficiente que en el desarrollo de la actividad del juego de apuesta exista por lo menos la posibilidad (potencialidad) del premio para que estos hechos pasen al ámbito de aplicación del IA.

Podría ser que en cierto juego de apuestas exista la posibilidad de ganar premios, pero resulta que todas las personas que participaron en dicho juego erraron en sus predicciones sobre el resultado final del evento que motivó la apuesta. En este caso, de todos modos los ingresos obtenidos por el organizador del juego de apuesta se encuentran afectos al IA.

También es importante aclarar que –atendiendo al art. 38 de la LTM- el IA grava solamente los ingresos que obtiene el organizador del juego de apuestas. En cambio, se encuentra libre del IA el beneficio (premio) que obtiene la persona o grupo de personas que aciertan en sus predicciones sobre el resultado final del evento que ha motivado las apuestas.

3) Ingresos por apuesta

La entidad que organiza la apuesta cobra un determinado monto a las personas que desean participar en este juego. De conformidad con el art. 38 de la LTM, el ingreso que obtiene el organizador del juego de apuestas se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IA.

Para efectos del IA, se consideran únicamente los ingresos por concepto de apuesta.

No se encuentran gravados con el IA otros ingresos que puede obtener el organizador del juego, tales como la retribución por el otorgamiento del derecho de superficie, ingresos por venta de bebidas, etc., toda vez que estas rentas no tienen una vinculación directa con la actividad que consiste en el juego de apuestas.

Por ejemplo la entidad JJ organiza apuestas a propósito de eventos hípicas. Este sujeto es propietario de una amplia extensión de terreno. La referida entidad celebra con PP un contrato en cuya virtud otorga un derecho de superficie a favor de PP,

* Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 Cuyo Texto Unico Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo No 156-2004-EF del 15-11-04

respecto de cierta área de su terreno, a cambio de una retribución. El pago de esta retribución ciertamente constituye un ingreso para JJ. Sin embargo, este clase de rentas no se encuentra afecta al IA.

4) Evento que motiva las apuestas

El art. 38 de la LTM señala que los eventos que motivan las apuestas pueden ser eventos hípicas y similares. Debe entenderse que dentro de los eventos similares se encuentran –entre otros- los partidos de fútbol, etc.

El art. 38 de la LTM recurre al término “similares” para incluir a toda una amplia gama de eventos que pueden existir hoy o aparecer en el futuro, a propósito de los cuales se organizan apuestas.

El art. 2 del Reglamento del Impuesto a las Apuestas-RIA² establece parámetros objetivos de referencia para precisar los alcances del término “similares” cuando señala que se trata de eventos donde puede existir una competencia o juego.

Entre estos eventos, se puede considerar a la pelea de gallos. Con relación a este tema tan puntual cabe una preocupación. La Constitución protege la vida y no las actividades que generan muerte de personas, animales, etc.

Al respecto el Tribunal Constitucional del Perú ha sostenido que el Estado tiene el deber de asegurar que las personas no actúen con violencia, ni crueldad contra los animales³.

Se trata de un deber del Estado que encuentra fundamento en el derecho fundamental al bienestar y la tranquilidad de las personas (art. 2.1 de la Constitución).

Finalmente el Tribunal agrega que se resiente este derecho fundamental cuando las personas presencian o toman conocimiento de la existencia de tratos crueles contra los animales.

¿Hasta qué punto eventos tales como las peleas de gallos pueden ser admitidos en nuestro sistema jurídico?

Una primera posición puede empezar por recordar que el ordenamiento jurídico que nos gobierna se inspira en valores que tienen protección constitucional, tales como la defensa de la vida y el buen trato hacia los animales.

Dentro de este contexto, las peleas de gallos son actividades organizadas por los seres humanos, las mismas que resultan contrarias a la Constitución. Tampoco se puede aceptar la realización de juegos de apuesta en base a esta clase de espectáculos.

La segunda posición puede partir de un plano infraconstitucional para sostener que esta clase de eventos cuenta con una legislación especial que los autoriza y regula, de tal modo que las peleas de

gallos pueden formar parte de los objetos lícitos⁴ susceptibles de contratación.

Desde este punto de vista, también se puede señalar que si la organización de una pelea de gallos es considerada una actividad lícita, entonces también es válida la realización de un juego de apuesta en base a este tipo de eventos.

Ahora pasemos al enfoque tributario. ¿Hasta qué punto nuestro Derecho admite la posibilidad de gravar la riqueza económica (ingresos por juegos de apuestas) que se genera en actividades que son contrarias a la Constitución? ¿Cuáles son los límites del principio de capacidad contributiva?

Para elaborar una respuesta integral, pensamos que el punto de partida debe ser la concepción del sistema jurídico como unidad totalizadora.

Entendemos que la organización de las peleas de gallos, así como la realización de juegos de apuestas en torno a esta clase de eventos constituyen actividades contrarias a la Constitución.

Por tanto, no se puede sostener la validez constitucional de un impuesto que grave los ingresos de los organizadores de juegos de apuestas en base a las peleas de gallos.

En nuestro país sustentamos esta posición en el segundo párrafo del art. 74 de la Constitución del Perú, según el cual el Estado –al ejercer la potestad tributaria- debe respetar los derechos fundamentales de la persona. Además, la parte final del citado art. 74 de la Constitución establece que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de los establecido en dicho dispositivo.

En el caso particular de las peleas de gallos que venimos analizando, es menester recordar que el Tribunal Constitucional ya ha dejado establecido que las actividades humanas que consisten en maltrato a los animales resienten un derecho fundamental consagrado en la Constitución.

Entonces, para nosotros, carece de asidero constitucional y validez jurídica una ley que establezca un impuesto que grave los ingresos que obtienen los organizadores del juego de apuesta con motivo de las peleas de gallos.

5) Relación entre la apuesta y el evento que motiva la apuesta

Es importante distinguir entre la actividad de la apuesta y el evento que motiva dichas apuestas. El IA grava los ingresos que obtiene la entidad que organiza apuestas. Ahora bien, esta entidad puede o no encargarse de la organización del evento que motiva las apuestas.

Existen casos donde una misma entidad lleva adelante el sistema del juego de apuestas, así

2 Aprobado por el Decreto Supremo No 21-94-EF del 01-03-94

3 Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Exp. No 0042-2004-AI/TC del 13-04-05, publicada en el diario “El Peruano” el 18-08-05, Considerando No 26, primer párrafo.

4 El art. 140.2 del Código Civil del Perú señala que uno de los requisitos para la validez del acto jurídico es que verse sobre un objeto jurídicamente posible.

como la marcha del evento sobre el cual se realizan estos juegos

Por ejemplo el sujeto JJ organiza un sistema de apuestas y también lleva a cabo el desarrollo de eventos hípicas (carrera de caballos) sobre los cuales giran las apuestas. En estos casos los ingresos que obtiene JJ por concepto de apuestas hípicas se encuentran afectos al IA.

Por otra parte, existen casos donde se advierte la presencia de organizadores diferentes. Un sujeto se dedica al desarrollo del sistema de las apuestas, mientras que otra persona responde por la organización del espectáculo de fútbol. En este caso creemos que el IA grava los ingresos que obtiene la entidad que organiza el sistema de apuestas.

Sobre el particular el art. 38 de la LTM es un tanto confuso cuando señala que “ El Impuesto a las Apuestas grava los ingresos de las entidades organizadoras de eventos hípicas y similares, en las que se realice apuestas “

Una primera posición interpretativa puede sostener que el IA recae en los ingresos de los sujetos que organizan apuestas, solamente cuando éstas también organizan los eventos que motivan las apuestas.

La segunda posición interpretativa mas bien señala que el IA grava los ingresos de las personas que organizan apuestas, independientemente que se encarguen o no de la organización del evento que motiva la apuesta.

Somos partidarios de esta segunda posición interpretativa, en la medida que no existen razones técnicas para distinguir entre las dos situaciones que venimos analizando.

6) Concurrencia de aspectos

Un determinado caso práctico debe cumplir con los cinco aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia que acabamos de estudiar. Solo de esta manera comenzamos a presenciar el inicio de la configuración del hecho imponible que va a ser capaz de generar la obligación tributaria (IA).

Si en el terreno de los hechos se advierte la ausencia de uno o varios de los cinco aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia anteriormente mencionados, entonces no existe un hecho imponible, de tal modo que no va a llegar a nacer la obligación tributaria (IA).

Aspectos subjetivos

Veamos la descripción de la ley sobre el sujeto que organiza el juego de apuestas. El art. 40 de la LTM permite pensar que el juego de apuestas –afecto al IA- debe ser implementado por una entidad y no por una persona natural.

Esta entidad puede ser una empresa. Se trata de una organización que tiene un fin de lucro. Este

organizador puede ser una persona jurídica (sociedad anónima, etc.) o no (empresa unipersonal)

También cabe la posibilidad que el organizador del juego de apuestas consista en cierta institución. En este caso, se trata de una organización cuya actividad no tiene un fin de lucro (asociación, fundación, etc.)

Aspectos espaciales

Ahora toca analizar la descripción legal sobre el aspecto espacial del objeto (renta) gravado por el impuesto.

1) Criterio de vinculación internacional

Existe un criterio básico para vincular la renta gravada (con el IA) al Estado del Perú. En virtud del art. 43 de la LTM se puede señalar que el criterio de vinculación internacional es la ubicación de la sede de la entidad que organiza el juego de apuestas.

Solamente si esta sede se encuentra dentro del territorio del Perú, los ingresos de la entidad que organiza el juego de apuestas se encuentran sometidos al IA del Perú.

Al respecto debería ser irrelevante si el evento que motiva las apuestas se lleva a cabo dentro o fuera del territorio del Perú. Sin embargo, este tema se complica porque el art. 44.b de la LTM señala que la Municipalidad Distrital en cuyo territorio se desarrolla el evento (que motiva las apuestas) participa en el 40% de la recaudación mensual del IA.

Si el evento que motiva las apuestas se lleva a cabo fuera del Perú: ¿Los ingresos de los organizadores del juego de apuestas se encuentran inafectos al IA del Perú?

A nosotros nos parece que dichos ingresos de todos modos están afectos al impuesto peruano. En este caso el 100% de la recaudación mensual correspondería a la Municipalidad Provincial del Perú en cuyo territorio se encuentra la sede de la entidad organizadora del juego.

Sustentamos nuestra posición en el principio de retribución. Para Césare Cosciani⁵ si el Estado realiza obras y presta servicios, corresponde a los usuarios la retribución (financiamiento) de esta actividad fiscal, a través del pago de tributos.

Una entidad que se dedica a la organización del juego de apuestas, cuya sede se encuentra en el Perú, normalmente va a consumir los bienes y servicios del Estado del Perú. Por tanto, dicho sujeto debe financiar al Estado peruano mediante el pago de tributos (IA). Para estos efectos, no es relevante si el evento que motiva las apuestas se lleva a cabo dentro o fuera del territorio del Perú.

Dentro de esta línea de argumentación, también cabe comentar que el art. 44.b de la LTM es una norma de Derecho Financiero y no de Derecho

5 Césare Cosciani.- El Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1969, pág. 109 y siguientes.



Tributario. En efecto el art. 44.b de la LTM regula solamente al destinatario del tributo recaudado, en los casos que el evento que motiva las apuestas se realiza dentro del territorio del Perú. Este dispositivo legal no está regulando el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia relativo al IA.

Otro tema aparte, es que en los tiempos modernos resulta que –a través de INTERNET- una empresa o institución puede organizar juegos de apuestas, obteniendo importantes ingresos. ¿Estas rentas se encuentran sometidas al IA del Perú?

La ley peruana se concentra en la sede (local) de la entidad organizadora del juego de apuestas. Este criterio físico resulta insuficiente porque en el mundo virtual no existen locales físicos ubicables con facilidad.

Toca a la ley comenzar a desarrollar nuevos criterios de vinculación internacional, tales como el lugar o país donde se realiza el pago de los premios, etc.

2) Criterio de vinculación nacional

Según se desprende del art. 43 de la LTM, existen dos criterios que deben ser tomados en cuenta para vincular la renta gravada a una determinada Municipalidad.

En primer lugar hay que atender al territorio de la Municipalidad Provincial donde se encuentra la sede de la entidad que organiza el juego de apuestas.

En segundo lugar se debe estar atento al territorio de la Municipalidad Distrital donde se lleva a cabo el evento que suscita las apuestas.

Aspectos temporales

Veamos la descripción de la ley sobre la fecha que debe ser tomada en cuenta respecto de los ingresos gravados con el IA.

Según el art. 41 de la LTM, el hecho imponible (renta) se configura a lo largo de un mes calendario. En dicho período existe un proceso donde se aprecian dos ocurrencias. Por un lado, aparecen ingresos (por concepto del juego de apuestas) que son percibidos por la entidad organizadora. De otra parte, se aprecia el otorgamiento de premios que son otorgados por este mismo sujeto organizador.

En el último día de cada mes hay que realizar un corte de este proceso para determinar resultados. Puede haber un saldo positivo si los ingresos recibidos en el mes superan a los ingresos otorgados en dicho período.

Desde luego, también cabe un saldo negativo, cuando los premios otorgados en el mes superan a los premios percibidos en este mismo período.

Entonces, podemos concluir que el último día de cada mes es la fecha relevante que debe ser tomada en cuenta para fijar el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria (IA).

Acreeedor Financiero

Pasamos a estudiar al destinatario del tributo recaudado.

1) Justificación del ingreso tributario directo para la Municipalidad

Desde la perspectiva de la Política Fiscal no queda clara la justificación para asignar esta clase de impuestos (sobre el juego de apuestas) a favor de la Municipalidad.

Nos explicamos. Una Municipalidad XX genera bienes y servicios, cuyos usuarios directos son las personas y agentes económicos que suelen encontrarse dentro del territorio de dicha Municipalidad.

Estos bienes y servicios benefician a todas las empresas, sin distinción especial. De conformidad con el principio de retribución, se tiene que todas estas empresas (cualquiera que sea la actividad a la que se dediquen) deberían financiar al Gobierno Local XX, mediante el pago de tributos.

¿Porqué solamente las empresas o entidades que organizan juegos de apuesta soportan una carga tributaria especial (IA) a favor de la Municipalidad XX, a diferencia de las demás empresas?

En el actual contexto de la Historia del Perú –que apunta a una descentralización fiscal- parecería ser más eficiente la eliminación de estos impuestos especiales que gravan los ingresos (IA, Impuesto a los Juegos, etc.) a cambio de una mayor participación de los Gobiernos Locales en la recaudación del Impuesto a la Renta general.

2) Municipalidad Provincial

En virtud del principio de retribución, corresponde que los organizadores de juegos de apuestas financien por la vía tributaria las actividades de la Municipalidad Provincial que se traducen en la provisión de bienes y servicios públicos que son aprovechados por estos agentes económicos.

De conformidad con el art. 44 de la LTM el 60% de la recaudación mensual del IA financia a la Municipalidad Provincial.

El art. 44.a de la LTM comete el error de no aclarar a qué Municipalidad Provincial se refiere. ¿Se trata del Gobierno Local en cuyo territorio se encuentra la sede de la entidad que organiza el juego de apuestas o mas bien debemos pensar en la Municipalidad en cuyo territorio se encuentra el local donde se lleva a cabo el evento que motiva la apuesta?

Retomando el principio de retribución, nos parece que en los locales donde se encuentra la sede de la entidad organizadora del juego de apuestas es donde se aprecia el uso más intensivo de los bienes y servicios que ofrece la Municipalidad Provincial.



Por tanto, al Gobierno Local de nivel Provincial, en cuyo territorio se encuentra la sede de la entidad que organiza el juego de apuestas, le corresponde la participación en el 60% de la recaudación del IA. A igual conclusión podemos arribar si concordamos los art. 43 y 44.a de la LTM.

3) Municipalidad Distrital

Según el art. 44.b de la LTM el 40% de la recaudación mensual corresponde a la Municipalidad Distrital en cuyo territorio se desarrolla el evento que motiva la apuesta.

El local donde se lleva a cabo el evento no necesariamente es el lugar donde se realiza el juego de apuestas. Sin embargo este local guarda cierta relación con la actividad del juego de apuestas.

De alguna manera, las Municipalidades Distritales que generan bienes y servicios que son aprovechados por las entidades que realizan los eventos que motivan apuestas están facilitando la generación de las rentas que obtiene el organizador del sistema de apuestas.

Por esta razón, en el diseño del esquema financiero del IA, las Municipalidades Distritales en cuyo territorio se llevan a cabo los eventos que motivan las apuestas participan en el 40% de la recaudación mensual del IA.

Administración Tributaria

Según el art. 43 de la LTM, las funciones de recaudación, cobranza y fiscalización corresponden a la Municipalidad en cuyo territorio se encuentra la sede de la entidad que organiza el juego de apuestas.

Partiendo de nuestra propuesta sobre descentralización fiscal, parece más eficiente que las Municipalidades se concentren en sus funciones de gobierno. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT mas bien debería encargarse de la administración del IA, mientras exista.

Así es el actual esquema para el Gobierno Nacional, en la medida que dicha instancia de gobierno se dedica básicamente a la atención de las necesidades de la población.

En cambio, el trabajo administrativo de recaudación cobranza y fiscalización de los ingresos tributarios que financian al Gobierno Nacional se encuentra a cargo de la SUNAT.

Por otra parte, nos parece que si opera una eliminación del IA, a cambio de una mayor participación de los Gobiernos Locales en la recaudación del Impuesto a la Renta, entonces se fortalecería a la Municipalidad. En efecto, se podría advertir una mayor concentración de esfuerzos para elevar la eficiencia en la ejecución de obras y servicios dirigidas a los ciudadanos.

La Municipalidad se ahorraría una importante carga administrativa consistente en los trabajos de recaudación, cobranza y fiscalización; toda vez que correspondería solamente a la SUNAT la administración del Impuesto a la Renta nacional.

Contribuyente

El art. 40 de la LTM establece que el contribuyente es el organizador del sistema de apuestas, sea empresa o institución.

En el caso que una es la persona que organiza las apuestas y otro es el sujeto que organiza el evento que motiva las apuestas, esta última no es deudor legal para efectos tributarios (IA).

Base imponible

1) Hecho imponible de realización periódica

El texto literal del art. 41 de la LTM señala que el IA es de periodicidad mensual. Aquí existe una confusión de conceptos. El hecho generador (de la obligación tributaria) es de configuración periódica (mensual).

Una vez producido el hecho imponible, la consecuencia es el nacimiento de la obligación tributaria. Esta obligación apenas requiere un instante de tiempo para surgir.

Efectivamente, ya hemos aclarado que la configuración del hecho gravado (renta) se produce durante el transcurso de todo un período mensual.

Si los ingresos mensuales por apuestas (100) superan los premios otorgados en el mes (80); la diferencia (20) viene a ser un resultado que pasa a ser sometido al IA.

Por tanto la base imponible (utilidad: 20) viene a ser el resultado final de un proceso de ingresos percibidos en el mes, menos los premios otorgados en el mes.

2) Ingresos

Para imputar el ingreso al período mensual No 1 o período mensual No 2, hay que tomar en cuenta el criterio del percibido, según lo señala el art. 41 de la LTM.

En el juego de apuestas, el público participante suele realizar el pago al contado para acceder al sistema de apuestas, de tal modo que la sola realización de dicho pago determina la plena percepción del ingreso para el organizador de apuestas. Este criterio queda confirmado en el segundo párrafo del art. 4 del RIA.

3) Premios

El problema central sobre esta materia tiene que ver con el criterio de imputación. Para atribuir un premio deducible al período mensual No 1 o



período mensual No 2, el art. 41 de la LTM señala que hay que tomar en cuenta el criterio del otorgamiento del premio.

En la técnica contable y legislación peruana en general no existen definiciones o criterios para precisar la figura del otorgamiento (de premios).

Si en el mes No 1 se produce un evento cuyo resultado acertó un apostador: ¿A qué mes se debe imputar el premio? ¿El premio se deduce en el mes No 1 porque en dicho período por lo menos ya nació (para el organizador de las apuestas) la obligación de pagar el premio o mas bien debemos pensar que el premio es deducible recién en el mes No 2 por ser la fecha donde se produce la efectiva entrega del premio al ganador de la apuesta?

Por concordancia entre el art. 41 de la LTM y el art. 57 de la Ley del Impuesto a la Renta⁶ se puede sostener que un premio se entiende otorgado cuando nace la respectiva obligación de pago (criterio del devengado). Por tanto el premio es deducible en el mes No 1.

Pero, de otra parte, el art. 4 del Reglamento establece que un premio se considera otorgado cuando se cumple con el correspondiente pago, de tal modo que el premio es deducible en el mes No 2.

Sin embargo la Resolución del Tribunal Fiscal No 2628-2-03 del 16-05-03, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha señalado que el art. 4 del Reglamento excede al art. 41 de la LTM, de tal modo que se debe entender que el otorgamiento (del premio) opera con el solo nacimiento de la respectiva obligación de pago a cargo de la entidad que organiza las apuestas. Por tanto, el premio es deducible en el mes No 1.

Tasa

De conformidad con el art. 42 de la LTM el IA tiene la siguiente estructura:

- 1) Impuesto a las Apuestas.....20%
- 2) Impuesto a las Apuestas Hípicas.....12%

Se trata de una estructura de tasas de tipo proporcional y múltiple.

La característica de proporcionalidad significa que el nivel de presión tributaria no toma en cuenta los diferentes volúmenes de riqueza económica.

Por ejemplo, en el caso de las apuestas hípicas, la proporción de la carga tributaria siempre va a ser 12%, independientemente que la base imponible sea de poca o mucha cuantía.

La característica de multiplicidad se aprecia en el hecho que existen tasas diferenciadas para diversas modalidades de juegos de apuestas.

Así, tratándose de apuestas hípicas la tasa nominal es menor (12%), mientras que para las demás apuestas la tasa nominal es mayor (20%).

Pago

1) Ley de Tributación Municipal

El art. 46 de la LTM establece que el plazo para el pago del impuesto⁷ queda establecido según las reglas del Código Tributario.

2) Código Tributario

El art. 29.b del Código Tributario señala que –para el caso de tributos cuya determinación es mensual- el plazo para el pago consiste en los doce primeros días hábiles del mes siguiente.

En esta norma se aprecian algunas imperfecciones técnicas. En primer lugar, existe una confusión de conceptos entre tributo y obligación tributaria.

Walker Villanueva Gutiérrez⁸ señala que la Norma II del Título Preliminar de nuestro Código Tributario permite pensar en el tributo como aquella prestación que consiste en dar una suma de dinero al Fisco.

Por otra parte en este mismo Código Tributario, el art. 1ro. del Libro Primero y los arts. 59 y 60 del Libro Segundo permiten entender que la obligación tributaria es una relación jurídica entre el Estado y los agentes económicos, la misma que es susceptible de una determinación.

Carmen Robles Moreno⁹ señala que la determinación de la obligación tributaria significa la precisión de ciertos aspectos directamente vinculados a la obligación tributaria tales como el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantificación del monto por pagar al Fisco.

Entonces lo determinable es la obligación tributaria y no el tributo. No se puede pensar en tributos cuya “ determinación ” es mensual, tal

6 En el art. 57 de la LIR se señala que los gastos de las empresas son deducibles en el período que se produce el devengo. La LIR no define qué se debe entender por “devengado”. Para el caso de los ingresos, Roque García Mullín señala que -en virtud del criterio del devengado- se debe estar al solo nacimiento del derecho de crédito para el titular. Ver: García Mullín, Roque.- Manual de Impuesto a la Renta. Buenos Aires, 1978, pag. 40. Por coherencia con este planteamiento, el devengamiento del gasto (pago de premios por parte de la entidad que organiza apuestas) ocurre con el solo nacimiento de la obligación de pagar dichos premios al apostador que acertó en sus pronósticos.

7 En este caso, entendemos al tributo como sinónimo de obligación. Se trata de toda obligación que es susceptible de ser extinguida mediante el pago.

8 Villanueva Gutiérrez, Walker y otros.- Código Tributario: Doctrina y Comentarios. Lima, Instituto de Investigación el Pacífico, 2005, pág. 17

9 Robles Moreno, Carmen.- Determinación de la Obligación Tributaria. Revista “ Actualidad Empresarial ” No. 4, diciembre del 2001, pág. I-1

como erróneamente señala el art. 29.b del Código Tributario.

En segundo lugar, ya hemos aclarado que el período mensual tiene que ver con el tiempo que demora la estructuración del hecho generador de la obligación tributaria.

La periodicidad mensual no se encuentra vinculada con la obligación tributaria (IA) en sí, que –en este caso– viene a ser simplemente el resultado de la ocurrencia del hecho imponible (renta).

En tercer lugar, el art. 29.b del Código Tributario no señala con precisión cuál es el factor de referencia para el inicio del cómputo del plazo para el pago del tributo. ¿El plazo de doce días para el pago del tributo comienza a correr desde la fecha de la determinación de la obligación tributaria o cuando ha vencido el mes en que han ocurrido las percepciones de los ingresos gravados?

En cuarto lugar, en el entendimiento que el art. 29.b del Código Tributario toma como referencia (para el inicio del cómputo del plazo) la fecha de la determinación de la obligación tributaria, nos encontramos con otro problema adicional.

Resulta que en el Código Tributario, LTM y Reglamento del IA no se llega a precisar la fecha exacta en que nace el deber que tiene que ver con la determinación de la obligación tributaria (IA)¹⁰

De conformidad con el art. 41 de la LTM, la determinación del IA es mensual. Por lógica, esta determinación es posible de ser llevada a cabo el último día de cada mes. Entonces, los doce

primeros días del mes que sigue al surgimiento de la posibilidad de una determinación del IA viene a constituir el plazo para el pago del tributo al Fisco. El proceder con la determinación puede ocurrir en el mes No 1 o mes No 2.

Nos parece que el art. 29.b del Código Tributario tiene que ser interpretado en el sentido que –para el inicio del plazo de pago de doce días– basta tomar como referencia el nacimiento del deber para determinar la obligación tributaria. No interesa la fecha del efectivo cumplimiento de este deber.

3) Reglamento del Impuesto a las Apuestas

Atendiendo al art. 9 del RIA, el plazo para el pago consiste en los doce primeros días hábiles del mes que sigue al período mensual en que el contribuyente percibió el ingreso.

Nótese que para inicio del cómputo del plazo para el pago del tributo, el RIA toma como factor de referencia el vencimiento del mes de percepción del ingreso gravado y no la fecha de la determinación de la obligación tributaria.

El RIA estaría desconociendo el art. 46 del Código Tributario, toda vez que –en función de este último precepto legal, concordado con el art. 29.b del Código Tributario– el factor de referencia para el inicio del cómputo del plazo para el pago del tributo parecería consistir en la determinación de la obligación tributaria y no en el vencimiento del mes de percepción del ingreso gravado. 

10 Los arts. 45 y 46 de la LTM señalan que el contribuyente debe cumplir con una declaración jurada mensual, la misma que se debe realizar en la misma oportunidad del pago del IA.

Al respecto, debemos distinguir entre determinación de la obligación tributaria y la figura de la declaración tributaria. La determinación es la precisión de ciertos elementos vinculados a la obligación tributaria, tales como el hecho generador de la obligación tributaria, monto por pagar al Fisco, etc.

En cambio, de conformidad con el art. 88 del Código Tributario, la declaración tributaria viene a ser el suministro de cierta información a la Administración Tributaria. Muchas veces esta información tiene que ver con los datos relativos a la determinación de la obligación tributaria.

Entonces, los arts. 45 y 46 de la LTM permiten establecer el plazo para la declaración tributaria del IA, mas no la fecha de nacimiento del deber para determinar la obligación tributaria (IA).

