

Guillermo Hidalgo Villegas^(*)

Algunos comentarios en relación con el tratamiento del Impuesto a la Renta a la prestación de servicios a título gratuito

«EL MENCIONADO ARTÍCULO RECOGE PLENAMENTE LA TEORÍA DE LA RENTA PRODUCTO, POR LO TANTO, PODEMOS CONCLUIR QUE PARA QUE EXISTA RENTA BAJO ESTA TEORÍA, RESULTA NECESARIO QUE EL CONTRIBUYENTE VEAACRECENTADO SU PATRIMONIO MEDIANTE UN INGRESO PERIÓDICO CUYA OBTENCIÓN NO IMPLIQUE LA DESAPARICIÓN DE SU FUENTE PRODUCTORA».

1. Introducción

El presente trabajo pretende extender algunos comentarios respecto del tratamiento tributario que otorga la legislación del Impuesto a la Renta a la prestación de servicios a título gratuito.

Para estos efectos, en primer lugar analizaremos el concepto de renta establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo en cuenta las diferencias entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia de este Impuesto y el aspecto mensurable.

Posteriormente, revisaremos los alcances de las reglas contenidas en el primer párrafo del Artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a su aplicación a los servicios prestados gratuitamente en dos periodos: (i) del 1 de enero de 2001, fecha en la que por Ley 27356 se incorpora a los servicios en los alcances del referido Artículo 32, hasta el 31 de diciembre de 2005, y, (ii) a partir del 1 de enero de 2006, fecha en la que entra en vigencia la Ley 28655, la cual modifica el primer párrafo del referido artículo 32 en cuanto se refiere a su aplicación a los servicios. Finalmente, formularemos algunas conclusiones.

(*) Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Gerente de la práctica de asesoría tributaria de Ernst & Young.

2. Hecho imponible para el Impuesto a la Renta - Teorías acerca del concepto de renta

2.1. Hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria - Reglas de valoración

En general, tratándose del Impuesto a la Renta, al igual que cualquier otro tributo, únicamente cuando se realiza el hecho imponible establecido por Ley (hipótesis de incidencia) nace la obligación tributaria y corresponde cuantificarla y determinar la prestación tributaria correspondiente.

En efecto, cosas distintas son, de un lado, la realización del hecho imponible y su consecuencia inmediata, que es el nacimiento de la obligación tributaria, y, de otro, la cuantificación de esta obligación, para cuya labor es necesario contar con los elementos, datos y antecedentes precisos, que no siempre se exteriorizan con la realización del hecho imponible, y que han de ser necesariamente conocidos para llevar a cabo la actividad cuantificadora de la obligación.

La doctrina señala que el hecho imponible se encuentra descrito en el aspecto material de la hipótesis de incidencia. En términos de Gerardo Ataliba, el aspecto material es el aspecto más complejo de la hipótesis de incidencia. Contiene la indicación de su substancia esencial, que es lo más importante y decisivo que existe en su configuración, o más claro aun, “es la imagen abstracta de un hecho jurídico: propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, entre otros, o una actuación pública, como el hecho de que el estado realice obras, produzca un servicio, conceda una licencia, una autorización o un permiso”. Mientras que al hacer referencia al aspecto cuantitativo del hecho imponible, es decir la base imponible, el mencionado tratadista precisa que “el aspecto material de la hipótesis de incidencia siempre es mesurable”, es decir, reductible a una expresión numérica⁽¹⁾.

En este mismo sentido Magín Pont Mestres señala que sólo cuando se realiza el hecho imponible surge la obligación tributaria y procede cuantificar la misma para determinar la prestación correspondiente, que se concreta en una cantidad de dinero. Es por ello que el concepto de hecho imponible y su delimitación específica en todos los tributos resulta fundamental.

«DESDE NUESTRO PUNTO DE VISTA, LA TRANSFERENCIA DE BIENES A TÍTULO GRATUITO SE ENCUENTRA COMPRENDIDA EN EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PUESTO QUE DICHA NORMA ESTABLECE EXPRESAMENTE QUE ES APLICABLE A LA TRANSFERENCIA DE BIENES A “CUALQUIER TÍTULO”, SUPUESTO QUE COMPRENDE AL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA».

Señala el indicado autor que la doctrina tiene claramente establecido que para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia ha de haber quedado integrado con los elementos restantes de que forman o constituyen el hecho en cuestión, hecho en el que resulta notoria la significación del aspecto material del elemento objetivo del mismo sin cuya concurrencia no es posible hablar de realización del hecho imponible, ni, por tanto, de los restantes aspectos del elemento objetivo.

Agrega Pont Mestres que “es así que se coloca en primer plano y procede determinar en primer lugar, en un orden lógico jurídico, el hecho imponible”, y finaliza estableciendo que “si no hay hecho imponible, desaparece obviamente toda posibilidad, mínimamente fundada, de cuantificar una supuesta e inexistente obligación⁽²⁾.”

(1) ATALIBA, Gerardo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Segunda parte. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987. p. 124.

(2) PONT MESTRES, Magín. *Estudio sobre Temas Tributario Actuales*. Barcelona: 1983, pp. 150-152.

Guillermo Hidalgo Villegas

Como podemos apreciar, el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria constituyen dos aspectos diferenciados de la hipótesis de incidencia, los cuales requieren ser regulados de manera independiente.

Tratándose de la cuantificación de la base imponible, el legislador destina su regulación a normas especiales y distintas, las que son llamadas normas de valoración.

Al respecto, Ernesto Eseverri Martínez señala que las normas de valoración establecen el valor de los bienes, rentas, productos, patrimonios y derechos a los efectos de un tributo determinado, sin permitir la prevalencia de cualquier otro valor o, en su caso, por disposición reglamentaria⁽³⁾.

Igualmente, Martín-Barnuevo Farbo, citado por Eseverri, establece que las normas de valoración no se circunscriben a la fase de acreditación de los hechos, sino por el contrario, actúan en un momento posterior, una vez que ha concluido la fase probatoria, mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible⁽⁴⁾.

En el caso concreto del Impuesto a la Renta, su objeto es gravar la renta obtenida por el sujeto, cual es el índice de capacidad contributiva escogido por el legislador respecto de dicho tributo⁽⁵⁾.

2.2. Concepto de renta gravada en la doctrina tributaria y en la Ley del Impuesto a la Renta

Se ha pues establecido en la sección anterior, que para que ocurra el nacimiento de la obligación tributaria, primero debe

darse el hecho imponible, luego de lo cual procede la cuantificación del tributo. Entonces, acercándonos más a la materia de este análisis debemos preguntarnos: ¿Cuál es el hecho imponible tratándose del Impuesto a la Renta? Un repaso de las distintas teorías sobre el concepto de renta y las disposiciones que al respecto tiene nuestra legislación nos ayudarán a encontrar una respuesta.

Se dice que la renta es, de entre todos aquellos conceptos que pueden ser tomados como base imponible, aquélla que refleja con mayor veracidad la capacidad contributiva de los sujetos. Ahora bien, la delimitación del concepto de renta ha dado lugar a que la doctrina formule diversas teorías destinadas a establecer los fundamentos para la determinación de la base de imposición de este impuesto.

Siguiendo la clasificación de Roque García Mullin, la cual es ampliamente reconocida por la doctrina nacional, serían tres las principales teorías que explican el concepto de renta: (i) la teoría renta fuente o renta-producto, (ii) la teoría del flujo de riqueza; y, (iii) la teoría del consumo más incremento patrimonial⁽⁶⁾.

2.2.1. Teoría de la fuente o de la renta producto
Respecto de la denominada teoría de la fuente o de la renta producto, Roque García Mullin

(3) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Ficciones, Presunciones y Reglas de Valoración*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 46.

(4) *Ibid.*; p. 47.

(5) García Mullin señala que son tres los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. Agrega que la doctrina en general acepta que de estos tres índices el principal es la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva, y en consecuencia contempla la equidad. Véase GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual de Impuesto a la Renta*. Documento 872. Buenos Aires: Centro Iberoamericano de Estudios Tributarios, 1978. p. 5.

(6) El concepto de rédito o renta ha sido desarrollado por diversas teorías. Para fines del presente artículo recogemos la clasificación de García Mullin por ser, como se indicó, una de las más reconocidas por la doctrina nacional. No obstante, es interesante indicar la teoría de Irving Fisher, citada por Dino Jarach, según la cual es renta el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros.

De ahí que bajo esta teoría se incluyen no sólo los ingresos monetarios sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente, y no se considera renta los montos ingresados y no destinados a consumo sino al ahorro, ya sea para consumo futuro o para inversión. Véase JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot. p. 475.

señala que la renta deber ser un producto, entendido como una riqueza nueva material, distinta y separable de la fuente productora. Así, el autor señala que para los expositores clásicos de esta teoría “(...) la renta es un concepto contable que sólo puede referirse a cosas que pueden contarse y medirse exactamente y ser expresadas en dinero (...) este carácter ‘material’, pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es un medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas ‘rentas imputadas’ (...)”⁽⁷⁾.

En este mismo sentido, Héctor Villegas señala que bajo esta teoría la renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo denominada capital⁽⁸⁾. En efecto, la renta debe derivarse de la explotación de una fuente productora permanente de rendimientos periódicos.

Al respecto, Dino Jarach indica que el fundamento de esta teoría radica en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto, la renta que este obtiene periódicamente y que demuestre el grado de su capacidad económica normal, excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente⁽⁹⁾.

En líneas generales, bajo este concepto de renta resulta necesario que el individuo vea acrecentado su patrimonio mediante un ingreso periódico, el cual no implique la desaparición de su fuente productora, de ahí que no estarían comprendidos aquellos ingresos provenientes de la enajenación de bienes de capital o de bienes del activo fijo, ya que la transferencia de dichos bienes agota la fuente productora.

2.2.2. Teoría del flujo de riqueza

Bajo la denominada “teoría del flujo de riqueza”, se considera renta a todos aquellos ingresos monetarios o en especie que provienen de terceros en un determinado período.

Como bien resume García Mullin, bajo esta teoría, es renta “el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye

hacia el contribuyente”. Esta teoría recoge elementos de la teoría de la renta producto, sin embargo, a diferencia de esta última no interesa que los enriquecimientos provengan de una fuente productora durable y susceptible de generar ingresos periódicos, con lo cual abarca dentro del concepto de renta a cualquier ingreso o beneficio que provenga de terceros, incluyéndose a las ganancias de capital, ingresos eventuales, ingresos accidentales e ingresos a título gratuito⁽¹⁰⁾.

2.2.3. Teoría del Incremento Patrimonial más consumo

Asimismo, en la doctrina se destaca la teoría del incremento patrimonial más consumo, conocida también como teoría del balance. Esta teoría concibe la renta como la proveniente de todos los ingresos que hayan aumentado el patrimonio del individuo durante un determinado período, sin importar su origen o su duración. Bajo dicha teoría, el incremento del patrimonio puede deberse a la incorporación de nuevos bienes o a la valorización de los bienes existentes, así como de los bienes que han sido consumidos. Así, la renta es el resultado de la diferencia del patrimonio existente en dos momentos en el tiempo, al inicio del ejercicio y al cierre del mismo, agregándose los consumos o retiros efectuados en ese período.

Por ello, García Mullin señala que bajo esta teoría “la consideración relevante es el conjunto de las satisfacciones del individuo a lo largo de un período, lo cual es el *test* último de su capacidad contributiva fiscal. Esas satisfacciones tienen dos formas de manifestarse, o se transforman en consumo o terminan incrementando el patrimonio al fin del período. Por eso, la suma algebraica

(7) GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Op. cit.*; p. 15.

(8) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8va. edición. Buenos Aires: Desalma, 1990, p. 695.

(9) JARACH, Dino. *Op. cit.*; p. 473.

(10) GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Op. cit.*; p. 20.

Guillermo Hidalgo Villegas

de lo consumido más los cambios en el valor de patrimonio constituyen la renta del período⁽¹¹⁾.

2.3. Renta Gravable en la Ley del Impuesto a la Renta Peruana

Como bien nos lo recuerda Luis Hernández Berenguel “el concepto de renta escogido por el legislador, no coincide exactamente con ningún concepto doctrinario de renta⁽¹²⁾”.

Ciertamente, la legislación del Impuesto a la Renta adopta plenamente la teoría de la “renta producto”, sin embargo, toma algunos elementos de las teorías del flujo de riqueza y de la de incremento patrimonial.

En efecto, el artículo 1, inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que este Impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndolas como aquellas que provienen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Tenemos pues que el mencionado artículo recoge plenamente la teoría de la renta producto, por lo tanto, podemos concluir que para que exista renta bajo esta teoría, resulta necesario que el contribuyente vea acrecentado su patrimonio mediante un ingreso periódico cuya obtención no implique la desaparición de su fuente productora.

Además, el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene disposiciones que gravan determinados beneficios que responden a las otras dos teorías de la renta antes indicadas. Tal es el caso del inciso b) por el cual se gravan las ganancias de capital, concepto el cual está comprendido bajo la teoría del flujo de riqueza, o el inciso c) que grava otros ingresos que provengan de terceros establecidos por la propia Ley, señalándose, entre otros, las ganancias o beneficios derivados de operaciones con terceros, y el resultado por exposición a la inflación, los que, desde nuestro punto de vista, estarían

comprendidos bajo la teoría del incremento patrimonial más consumo.

Finalmente, el inciso d) grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la Ley⁽¹³⁾.

Debemos advertir en este punto que el Decreto Legislativo 945⁽¹⁴⁾ ha introducido importantes modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta; y, en particular, en cuanto al concepto de renta, sin embargo, no siendo objeto de este trabajo hacer un análisis exhaustivo de los alcances e implicancias de dichas modificaciones, concluiremos afirmando que, de lo hasta aquí expuesto, se desprende, como regla general, que para que las actividades descritas en los artículos citados precedentemente se encuentren gravadas, es necesario que éstas hayan producido un ingreso o ganancia que califique como (renta), con la sola excepción de los casos en los que la Ley del Impuesto a la Renta haya establecido rentas imputadas, según se verá más adelante.

3. Tratamiento de los servicios gratuitos en la Ley del Impuesto a la Renta: aplicación de la regla de valor de mercado

3.1. Comentarios preliminares: ¿es necesario establecer regulaciones de valor tratándose de operaciones entre partes no vinculadas?

Como se sabe, el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto

(11) *Ibid.*; p. 19.

(12) HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. *Concepto de Renta, Intereses Presuntos y Reorganización de Sociedades*. En: *Cuadernos Tributarios*. Número 4, diciembre 1987. p. 71.

(13) Cecilia Delgado Ratto desarrolla la tesis de que las rentas imputadas de goce y de disfrute estarían comprendidas bajo la teoría del consumo más incremento patrimonial. DELGADO RATTO, Cecilia. *Aproximaciones al Régimen de las Rentas Imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta. Límites y Perspectiva*. Ponencia Individual en las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. p. 11.

(14) Vigente a partir del 1 de enero de 2004.

incorporado por la Ley 27356 y vigente desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005, establecía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efectos del Impuesto a la Renta sería el de mercado.

Agregaba que si el valor asignado difería de del de mercado, por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a justarlo, tanto para el adquirente como para el transferente.

A su vez, el segundo párrafo del texto del citado dispositivo, el cual, a la fecha, se mantiene vigente sin modificaciones, establece cuál es el valor de mercado para el caso de existencias, valores, bienes del activo fijo, y para el caso de operaciones entre entidades vinculadas, pero no para el caso de servicios. No obstante ello, el último párrafo agrega que por decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en el presente artículo.

Posteriormente, el artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el texto incorporado por el Decreto Supremo 134-2004-EF, ha establecido las reglas para la determinación del valor de mercado en el caso de servicios prestados entre partes no vinculadas.

En base a esta última disposición, en general, es valor de mercado del servicio el que normalmente se obtiene en condiciones iguales o similares en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros no vinculados, que no se encuentren contemplados en los supuestos de los incisos 1,2, y 3 del inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta - referidos a ciertas operaciones realizadas con sujetos ubicados en paraísos fiscales. Agrega que en defecto de esto, será valor de mercado aquel que obtiene un tercero en el desarrollo de un giro o negocio similar, con partes no vinculadas. En su defecto se considera el valor resultante de un peritaje técnico formulado por el organismo competente.

Posteriormente, mediante Ley 28655 del 29 de diciembre de 2005, vigente desde el 1 de enero de 2006, se incorporaron ciertas modificaciones al primer párrafo de artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, señalándose que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad,

de prestaciones de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efectos del Impuesto es el de mercado, debiendo SUNAT ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente en caso de subvaluación o sobrevaluación.

Es claro de las disposiciones glosadas que las mismas prescriben la aplicación de reglas de valor para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta en el caso de servicios prestados entre partes no vinculadas. Es decir, el legislador del Impuesto a la Renta ha optado por establecer regulaciones respecto del valor de las transacciones de servicios que se presten entre las partes no vinculadas.

En este sentido, y antes de analizar el contenido y alcances de las citadas disposiciones para el caso de servicios prestados gratuitamente, cabe preguntarse respecto de la necesidad de las indicadas prescripciones.

Pensamos que el establecimiento de regulaciones fiscales respecto al valor de las operaciones debe restringirse únicamente a las operaciones realizadas entre partes vinculadas no debiendo extenderse a las operaciones entre partes no vinculadas, por lo que discrepamos con la opción legislativa expresada por el legislador.

En efecto, pensamos que el establecimiento de reglas que regulen el valor de las transacciones debe responder en todos los casos a consideraciones de orden público, las cuales aparecen claramente tratándose de operaciones entre empresas vinculadas, como sería el evitar el fraude fiscal, mediante el traslado de gastos entre empresas vinculadas, afectando favorablemente sus respectivas rentas gravables y, adicionalmente, evitar la redistribución de rentas entre las mismas empresas vinculadas que originen una reducción o diferimiento de la carga tributaria,

Guillermo Hidalgo Villegas

utilizando como parámetro para ambos fines el valor de mercado.

Desde nuestro punto de vista, estas situaciones no ocurren tratándose de servicios prestados entre partes no vinculadas, en las cuales la determinación del precio se efectúa sobre la base de la contraposición de intereses, en la que cada parte busca maximizar sus beneficios. Así, entre partes no vinculadas el valor de mercado está dado justamente por aquél que fue pactado, siendo que si las partes decidieron efectuar la operación a título gratuito, tal sería el valor de mercado para dicha transacción.

Lo antes mencionado está en concordancia con lo expuesto en el Informe sobre convenios para evitar la doble tributación internacional y la evasión, publicado para comentarios ciudadanos en el diario Oficial El Peruano, de fecha 5 de abril de 2001, por el Ministerio de Economía y Finanzas, en los términos siguientes: “Otra forma que disminuyan las ganancias de una empresa multinacional es en función de los precios que cobran por bienes y servicios a empresas relacionadas. En efecto, los valores de transacción entre dos empresas independientes quedan determinados por el mercado y la natural contraposición de intereses de sus agentes; más si las empresas que negocian están vinculadas entre si pueden acordar el precio de transferencia, por ejemplo en razón de las mayores ventajas que les proporcionen desde un punto de vista tributario. Así, si se cobra más por un bien o servicio, esa mayor renta estará gravada en un país con menor incidencia tributaria, y el mayor gasto que representa para la empresa adquirente le ayudará a tener un menor impuesto en aquél país donde seguramente la incidencia tributaria es mayor. La ventaja que se produce en conjunto es manifiesta”⁽¹⁵⁾.

De acuerdo con lo expuesto, no son claras las consideraciones de orden público que sustentan las regulaciones respecto del valor de las operaciones realizadas entre partes no vinculadas, por lo que en nuestra opinión no existiría justificación para imponer dichas regulaciones.

Debe tomarse en cuenta lo expuesto por Marcial García, quien sostiene que en el caso de transacciones de cualquier clase

entre empresas no vinculadas el precio lo determina el mercado, por lo que no tiene ningún sentido exigir que dichas empresas dejen evidencia de haber utilizado métodos de valuación que debieran ser aplicados exclusivamente respecto de transacciones entre empresas vinculadas⁽¹⁶⁾.

El legislador del Impuesto a la Renta no ha adoptado este criterio y ha creído conveniente más bien establecer regulaciones de valor aun para las transacciones que realizan partes no vinculadas.

En este sentido, más allá de los comentarios vertidos en los párrafos inmediatamente precedentes, en las secciones siguientes procederemos a analizar los alcances de las reglas contenidas en el primer párrafo artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a su aplicación a los servicios prestados a título gratuito, tanto en el régimen vigente del 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005, como las que entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2006, considerando en este último caso las modificaciones establecidas por la Ley 28655.

3.2. Comentarios respecto del régimen vigente hasta el 31 de diciembre de 2005

Como se indicó, el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 que establecía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efectos del Impuesto a la Renta sería el de mercado.

(15) Informe sobre convenios para evitar la doble tributación internacional y la evasión. Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 5 de abril de 2001.

(16) GARCÍA SCHRECK, Marcial *Precios de Transferencia en el Perú: ¿estamos verdaderamente preparados?* En: **ius et veritas**. Número 22. Lima: Asociación Civil **ius et veritas**, 2001. p. 254.

Corresponde en este punto analizar si para el caso de las prestaciones de servicios, la referida regla tenía el carácter de una presunción o de una ficción legal que “influyen en la configuración del hecho imponible y en la determinación de la base imponible”⁽¹⁷⁾, o una regla de valoración.

En el primer caso, tratándose de servicios a título gratuito entre partes no vinculadas, la Administración Tributaria hubiese estado en posibilidad de ajustar la renta neta del prestador del servicio en el caso de encontrar que el valor de mercado de dichas operaciones hubiese sido positivo; en cambio, en el segundo, de ser una regla de valoración, por tratarse de servicios prestados gratuitamente, al no haberse pactado valor alguno, y como consecuencia, al no generarse renta, no se daría el supuesto de hecho del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, no sería aplicable dicho tributo, no estando posibilitada la Administración Tributaria de efectuar ajuste alguno a la renta neta.

En efecto, como se indicó en los acápites anteriores, como regla general, para que una actividad se encuentre sujeta al Impuesto a la Renta es menester que ella haya producido un ingreso o ganancia (renta), con la sola excepción de los casos en los que la ley ha establecido rentas imputadas a que se refiere el artículo 1, inciso d) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es decir, si bien la estructura del Impuesto a la Renta requiere la obtención de renta a efectos de que una actividad se encuentre gravada, dicha renta puede ser imputada, según lo admite el inciso d) del artículo 1 de la Ley, por lo que corresponde en este punto hacer un breve análisis de lo que la doctrina expone respecto de las presunciones en el derecho tributario peruano, así como sus diferencias con una figura que reúne ciertas características muy similares, cual es, la ficción.

Las presunciones legales pueden ser definidas como las consecuencias que en virtud de la ley se extraen de un hecho conocido, con la finalidad de concluir en un hecho desconocido. A partir de dicha definición, se puede identificar la estructura de una presunción legal, en la cual se parte de una premisa base conformada por la descripción de un hecho o conjunto

de hechos, que, al verificarse en la realidad, concluyen en la existencia de otro hecho que normalmente lo acompaña, atribuyéndole determinados efectos jurídicos.

Hay unanimidad en la doctrina en cuanto a la clasificación de las presunciones en absolutas *-jure et de jure-* y relativas *-juris tantum-*, siendo que las primeras no admiten prueba en contrario, mientras que las segundas sí.

El hecho desconocido se caracteriza por ser aquella consecuencia, que, según las reglas de la experiencia, va generalmente ligada al hecho base, por lo que si el hecho desconocido resulta improbable, se estaría ante una ficción legal.

A este respecto, Eseverri indica que “la ficción jurídica parte como evidencia de la inexistencia de un hecho y a través de ella se crea una realidad jurídica - he allí su denominación, ya que la norma jurídica que la contempla basándose en un presupuesto falso o de difícil constatación lo sustituye por una realidad que, consecuentemente, hay que tomarla como una realidad artificial no discutible”⁽¹⁸⁾.

La doctrina coincide en que la diferencia entre una presunción y una ficción radica en el grado de probabilidad del hecho presumido, por ello entiende que en las ficciones legales, la consecuencia derivada del hecho conocido difiere de la realidad, es decir, resulta casi improbable que el hecho presumido se presente en el mundo real. Al respecto, Hernández Berenguel, indica, citando a Pérez de Ayala, que “la ficción es una creación del legislador que pertenece a las categorías de las proposiciones normativas incompletas, constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud del cual se

(17) HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. *Presunciones Legales en el Sistema Tributario Peruano*. En: *Cuadernos Tributarios*. Número 9, diciembre 1985. p. 42.

(18) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Op. cit.*; p. 21.

Guillermo Hidalgo Villegas

atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real⁽¹⁹⁾.

Por su parte, Eseverri señala que “la ficción se diferencia de la presunción -en particular de la presunción de derecho y por derecho- en que aquélla puede correlacionar dos hechos, uno existente y otro inexistente, en el momento en que la ficción se aplica, lo que no sucede en el ámbito de las presunciones, donde los hechos, puestos en conexión a través de un proceso de deducción lógica, deben existir ya en el instante al que la presunción se refiere⁽²⁰⁾. Agrega, que la ficción es una construcción de derecho material, mientras que la presunción lo es del derecho formal, ubicándose en el ámbito de la prueba.

De esta manera se observa que una presunción supone el reconocimiento de hechos que, por su vinculación con las circunstancias que las normas tributarias prevén como hechos impositivos, permitirían influir en el nacimiento de la obligación tributaria, de ahí que resultaría válido que en aplicación de una presunción pueda derivarse el nacimiento de la obligación tributaria.

Al respecto, es importante advertir que algunos autores, tales como Eseverri Martínez y Pérez de Ayala y Gonzáles, opinan que las presunciones no pueden generar efectos jurídicos materiales sobre los elementos configuradores del tributo.

En efecto, Eseverri sostiene que “las presunciones *iuris et de iure* ni tan siquiera de manera indirecta pueden convertirse en una construcción jurídica de derecho material tributario, porque nunca pierden su consideración como instrumentos probatorios en la instrucción que facilitan la acción probatoria de los órganos de la Administración (...)”⁽²¹⁾.

En esta misma línea de opinión, Pérez de Ayala y Gonzáles⁽²²⁾ señala que las presunciones legales absolutas “se usan solamente para resolver los problemas de prueba que al Fisco le plantean los comportamientos en el fraude de ley, pero como ellas no cubren la función de derecho tributario material, que consiste en la configuración de un nuevo hecho imponible, resulta necesario recurrir a las ficciones de derecho para cumplir esta misión”.

Estos autores sustentan su posición en la finalidad atribuida a las presunciones, la cual es circunscrita a facilitar la actividad probatoria de la Administración Tributaria en la aplicación del tributo, por ello sostiene que la vía para el establecimiento de los elementos que configuran el tributo es la ficción jurídica, mediante la cual se establece una verdad formal o apariencias jurídicas. Ahora bien, en nuestra legislación se ha optado por recurrir a presunciones legales para configurar, en algunos casos, el aspecto material de la hipótesis de incidencia⁽²³⁾.

En concreto, y respecto de las reglas contenidas en el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a la prestación de servicios, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2005, desde nuestro punto de vista éstas fueron simples reglas de valoración, por lo cual, tratándose de servicios prestados a título gratuito la Administración Tributaria no estaba

(19) HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. *Presunciones Legales en el Sistema Tributario Peruano*. En: *Cuadernos Tributarios*. Número 9, diciembre 1985. p. 35.

(20) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Op. cit.*; p. 21.

(21) *Ibid.*; p. 56.

(22) Citado por: HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. *Presunciones Legales en el Sistema Tributario Peruano*. En: *Cuadernos Tributarios*. Número 9, diciembre 1985. p. 35.

(23) Al respecto, Hernández Berenguel considera que la ley no debería darle a las presunciones legales un efecto inmediato propio del derecho material, lo cual ocurriría, en su opinión, cuando en aplicación de una presunción legal se está configurando directamente el hecho imponible o se está influyendo decisivamente en la determinación de la base imponible. No obstante, también, señala que resulta admisible que el efecto inmediato de la presunción legal consista en influir en la configuración del hecho imponible y en la determinación de la base imponible. *Ibid.*; p. 43.

facultada a realizar ajuste aun cuando hubiese encontrado diferencias por su comparación con respecto al valor de mercado de las mismas. Pensamos que dichas reglas no tuvieron el carácter de presunciones o ficciones.

En efecto, como se indicó anteriormente, el hecho imponible y la cuantificación de la obligación tributaria constituyen dos aspectos diferenciados de la hipótesis de incidencia, los cuales requieren ser regulados de manera independiente.

El hecho imponible tratándose del Impuesto a la Renta es la obtención de renta, situación que no se daría tratándose de la prestación de servicios a título gratuito. Entonces, no habiendo hecho imponible, no cabe aplicar regla de valoración alguna.

De otro lado, si bien el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía expresamente que dicha regla era aplicable a las transferencias de bienes a cualquier título (gratuito u oneroso), ello no se había establecido para el caso de los servicios.

Abona a esta interpretación lo expuesto en la exposición de motivos del proyecto de Ley 14221-205/PE - la cual, una vez aprobada, dio lugar a la Ley 28655 - mediante la cual se propuso la modificación, entre otros, del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en los términos indicados en el sexto párrafo de la sección 2.1 de este documento.

Según la exposición de motivos de la propuesta, “De la redacción del primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta fluye que actualmente se ajustan a valor de mercado las transferencias de bienes a cualquier título (oneroso o gratuito) así como las prestaciones de servicios. Sin embargo, en este último caso teniendo en cuenta que la norma no ha indicado que el ajuste se efectúa cuando “el servicio se hubiese prestado a cualquier título”, se puede llegar a concluir que sólo se ajusta cuando ha sido prestado a título oneroso⁽²⁴⁾.”

Cabe advertir que la Administración Tributaria sostiene una posición similar, aunque no compartimos la totalidad de los argumentos que la sustentan.

En efecto, mediante Informe 55-2003-SUNAT, Administración Tributaria absuelve la consulta formulada con relación a si en virtud de las normas que regulan los precios de transferencia, los servicios prestados a título gratuito se encontrarían afectos al Impuesto a la Renta.

A efectos de sustentar su posición, la Administración cita tanto el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 1, el cual señala los conceptos que se entienden gravados con el Impuesto. Además cita el artículo 31, el cual establece que las mercaderías u otros bienes que el propietario o propietarios de empresas retiren para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generen resultados alcanzados por el Impuesto se consideran transferidos a su valor de mercado.

En base a ello, la Administración Tributaria señala que cuando la Ley del Impuesto a la Renta ha considerado una operación como gravada, aun cuando dicha operación no genere una ganancia, la misma ha sido incluida expresamente en la norma, tal como sucede en el caso del mencionado artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta (entrega gratuita). Señala que lo manifestado nos lleva a considerar que si para el retiro de bienes, el legislador incluyó dicha operación en forma expresa, para el caso de servicios gratuitos -operación que tampoco generaría ganancia- si la intención del legislador hubiese sido la misma, el legislador también hubiese utilizado dicha técnica.

El análisis de la Administración Tributaria lleva implícita la consideración de que las reglas del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta serían reglas de valoración, por lo que de

(24) Comisión de Economía del Congreso de la República. Dictamen del Proyecto de Ley 14221-2005/PE, p. 13. Disponible en: <http://www.congreso.gob.pe>

Guillermo Hidalgo Villegas

ellas no se podría presumir la creación de derecho tributario material.

Si bien compartimos la conclusión expuesta por la Administración Tributaria en el referido análisis, discrepamos de ella en cuanto a su interpretación del referido artículo 32 en lo que se refiere a la transferencia de bienes. En efecto, parecería desprenderse de su interpretación que la transferencia de bienes a título gratuito sólo estaría sujeta a las reglas de valor de mercado en el supuesto del artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta (retiro de bienes de la empresa por el socio).

Desde nuestro punto de vista, la transferencia de bienes a título gratuito se encuentra comprendida en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta puesto que dicha norma establece expresamente que es aplicable a la transferencia de bienes a "cualquier título", supuesto que comprende al contenido en el artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En resumen, pensamos que entre el período comprendido desde el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2005 los servicios prestados a título gratuito no estaban sujetos a la regla del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual, respecto de los servicios, tenía en el período indicado el carácter de una regla de valoración.

3.3. Comentarios al régimen vigente desde el 1 de enero de 2006 - presunción o ficción

Como se indicó precedentemente, mediante la Ley 28655 del 29 de diciembre de 2005 se modifica, entre otros el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestaciones de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efectos del Impuesto es el de mercado, debiendo SUNAT ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente en caso de subvaluación o sobrevaluación.

Se puede apreciar que, bajo el texto actualmente vigente, las prestaciones de servicios "a cualquier título" - esto es, gratuitas u onerosas, se encuentran sujetas a la regla de valor de

mercado, con lo cual, a partir del 1 de enero de 2006, la Administración Tributaria se encuentra facultada a ajustar el valor de los servicios prestados a título gratuito, en el caso que determine que en base a reglas de mercado, dichos servicios debe ser onerosos.

Es decir, a diferencia del régimen previsto hasta el 31 de diciembre de 2005, tratándose de la prestación de servicios la regla del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta ya no contiene solamente una regla de valoración.

Cabe entonces analizar si la referida regla configura una presunción o una ficción legal, teniendo para ello en consideración los comentarios vertidos en la sección anterior.

Atendiendo a las características del supuesto normativo, nos inclinamos a pensar que dicha regla contiene una ficción para el caso de los servicios prestados a título gratuito, conforme a la cual se atribuye renta al prestador del servicio aun cuando no se hubiese verificado la generación de la tal.

Dicha ficción está, a su vez, acompañada de una regla de valoración, cual es, la referencia al valor de mercado.

Sostenemos ello, considerando que se parte de la evidencia de la inexistencia de un hecho - la generación de renta por tratarse de un servicio prestado a título gratuito - pero mediante el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta se crea una realidad jurídica - la imputación de una renta al prestador del servicio.

No obstante, debemos reconocer que la determinación de la naturaleza de la referida norma es un tema controvertido⁽²⁵⁾.

(25) Delgado Ratto al analizar los alcances del primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que esta regla contendría una ficción legal, aunque indica que sería posible admitir que la indicada norma contiene una presunción legal de carácter absoluto. Véase DELGADO RATTO, Cecilia. *Op. cit.*; p. 17.

En suma, desde nuestro punto de vista, el primer párrafo artículo 32 contiene una ficción aunada a una norma de valoración. Si bien el hecho imponible del Impuesto a la Renta es la obtención efectiva de renta, por lo que las actividades que no generan renta gravada no se encontrarían sujetas al Impuesto, la generación de dicha renta es imputada por el legislador en el citado artículo, conforme lo previsto en el inciso d) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Adviértase, sin embargo, que, como indicamos en la sección 2.1, nos parece que entre entidades no vinculadas, el valor que éstas pacten para sus prestaciones, debiera reputarse como “valor de mercado”, incluso si éstas son gratuitas. Dicho en otras palabras, en principio, no deberían existir diferencias entre el valor que pacten personas o entidades no vinculadas en sus transacciones y aquél que fije el mercado, pues este se determina justamente por las operaciones que realizan partes no vinculadas.

4. Conclusiones

a) Sólo cuando se realiza el hecho imponible establecido por la Ley surge la obligación tributaria. No debe confundirse el

aspecto material de la hipótesis de incidencia y su cuantificación.

- b) La legislación del Impuesto a la Renta peruano adopta plenamente la teoría de la “renta producto” y algunos elementos de las teorías del flujo de riqueza y del consumo más incremento patrimonial.
- c) Las reglas de valor de mercado del primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta debieran estar restringidas al ámbito de las operaciones entre partes vinculadas.
- d) Entre entidades no vinculadas, el valor que éstas pacten para sus prestaciones, debiera reputarse como “valor de mercado” incluso cuando éstas pacten que no hay una retribución, esto es, cuando son efectuadas gratuitamente.
- e) Hasta el 31 de diciembre de 2005, las reglas contenidas en el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta no han sido aplicables tratándose de prestaciones de servicios a título gratuito.
- f) A partir del ejercicio 2006, con las modificaciones incorporadas mediante la Ley 28655, las reglas del primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta contienen normas de ficción y de valoración respecto a que toda prestación de servicios, aun las gratuitas, debe ocasionar una renta equivalente al valor de mercado de dicha operación. ²⁶