

LA INAFECTACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DEL FINANCIAMIENTO NO REEMBOLSABLE QUE OTORGA EL FONDO DE INVERSIONES EN TELECOMUNICACIONES



Luis Alberto Aráoz Villena*
Victoria Neira Rivadeneira**

Investment in the telecommunications public service is one of the priorities of the Peruvian Administration, especially in those areas of the country in which the placement of capital is not attractive for entrepreneurs. Now, does the Administration pretend to tax it with the Income Tax?

In this article, the authors analyze the Income Tax Law and the assumptions that it establishes, for the purposes of determining if such investment is taxed with this tribute or not.

KEY WORDS: *Telecommunication investment fund, income tax unaffection, reimbursable funding, subsidy, taxed income.*

La inversión en el servicio público de telecomunicaciones es una de las prioridades del Estado peruano, especialmente en el sector rural y en zonas de preferente interés social. Ahora bien, ¿pretende el Estado gravarla con el Impuesto a la Renta?

En el presente artículo, los autores analizan los supuestos que establece la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de determinar si el financiamiento no reembolsable otorgado por el Estado resulta gravado con este impuesto o no.

PALABRAS CLAVE: *Fondo de Inversión en Telecomunicaciones, inafectación al Impuesto a la Renta, financiamiento reembolsable, subsidio, renta gravada.*

* Abogado. Miembro de la Asociación Fiscal Internacional. Ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Socio del Estudio Ehecopar Abogados, asociado a Baker & McKenzie International.

** Bachiller en Derecho. Practicante profesional del Estudio Ehecopar Abogados, asociado a Baker & McKenzie International.

I. INTRODUCCIÓN

El Fondo de Inversiones en Telecomunicaciones [en adelante, Fitel] fue creado por el Decreto Legislativo 702, el cual ha establecido el destino de un porcentaje de la facturación de los operadores en telecomunicaciones hacia un fondo de inversión que servirá, exclusivamente, para el financiamiento de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales o en lugares considerados de preferente interés social.

De acuerdo con la Ley 28900, el Fitel es un fondo destinado a la provisión de acceso universal, entendiéndose como tal al acceso en el territorio nacional a un conjunto de servicios de telecomunicaciones esenciales, capaces de transmitir voz y datos. El fondo tiene dentro de sus objetivos reducir la brecha en el acceso a los servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.

La referida Ley 28900 le otorgó al Fitel personería jurídica de Derecho público y dispuso su adscripción al sector Transportes y Comunicaciones. Es por ello que este fondo se rige por normas de Derecho público y, estructuralmente, forma parte de la administración pública; es decir, del Estado.

En otras palabras, el Fitel, además de constituir una actividad de fomento de la Administración –debido a que está destinado, exclusivamente, a generar el desarrollo de las telecomunicaciones en zonas vulnerables– funciona dentro del marco de normas públicas, estando su actividad dirigida por el Estado.

Por otro lado, el Reglamento de la Ley 28900, aprobado mediante el Decreto Supremo 010-2007-MTC, establece que los recursos con los que se financia el Fitel pueden ser destinados, a su vez, al financiamiento de programas o proyectos, disponiendo, asimismo, que estos recursos no podrán ser otorgados como subsidio directo a los usuarios.

Adicionalmente, el mismo reglamento señala que el financiamiento que otorga el Fitel podrá tener el carácter de “reembolsable” o de “no reembolsable”.

Al respecto, el financiamiento será considerado reembolsable cuando de la evaluación del programa o proyecto –que, por cierto, la realiza el Fitel– resulte un valor actual neto¹ positivo. En este caso, las condiciones mediante las cuales se deberá efectuar el reembolso serán las establecidas mediante el propio contrato de financiamiento.

En cambio, el financiamiento será considerado no reembolsable cuando de la evaluación del programa o proyecto resulte un valor actual neto negativo.

En otros términos, existen dos tipos de financiamiento que otorga el Fitel:

a. Por un lado tenemos el financiamiento reembolsable, que debe ser amortizado y devuelto por los beneficiarios, de acuerdo con el respectivo contrato de financiamiento. Vale decir, se trata de un mutuo de dinero que podría ser a título oneroso o gratuito, dependiendo de si se han pactado o no intereses a favor del Fitel.

En este caso, claramente existe una relación crediticia entre un acreedor –el Fitel– y un deudor –el beneficiario²–, por lo que nos encontramos ante un financiamiento propiamente dicho.

b. Por otro lado, tenemos el financiamiento no reembolsable, que no requiere ser amortizado ni devuelto por los beneficiarios. Es decir, no existe una devolución del capital ni de intereses. Por ello, no estamos ante un mutuo de dinero.

En este caso, al no existir una relación crediticia entre el Fitel y los beneficiarios, en realidad no nos encontramos ante un financiamiento en términos estrictos, sino ante un subsidio.

¹ El valor actual neto es un procedimiento que permite calcular el valor presente de un determinado número de flujos de caja futuros, originados por una inversión. La metodología consiste en descontar al momento actual (es decir, actualizar mediante una tasa) todos los flujos de caja futuros del proyecto. A este valor se le resta la inversión inicial, de tal modo que el valor obtenido es el valor actual neto del proyecto.

De conformidad con el artículo 18 Reglamento de la Ley 28900, para el cálculo del valor actual neto deberá considerarse el costo promedio ponderado del capital, aplicándole una metodología que responda a las buenas prácticas regulatorias y que cuente con rigor científico tomando en cuenta las características particulares de cada proyecto o iniciativa.

² Persona natural o jurídica a la que se adjudicará los recursos del Fitel para el financiamiento de programas y proyectos de telecomunicaciones.

En efecto, el subsidio es una prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada³ que tiene como objeto la ayuda o auxilio económico por parte de un organismo estatal para ser utilizado en un fin determinado.

Por esa razón, para los propósitos del presente artículo, en adelante, nos referiremos al subsidio como “el llamado financiamiento no reembolsable”, toda vez que, como hemos comentado anteriormente, no califica como un financiamiento propiamente dicho.

En este contexto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (En adelante, Sunat), mediante el Informe 115-2012/SUNAT del 29 de noviembre de 2012, ha dispuesto que los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones en virtud de los contratos de financiamiento no reembolsable se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, en aplicación del literal a del artículo 1 –rentas que provienen de la aplicación conjunta del capital y del trabajo, o sea, de las actividades empresariales– y del literal a del artículo 28 –rentas provenientes de las actividades empresariales– de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para llegar a esa conclusión, la Sunat ha señalado en ese informe que, a través del financiamiento no reembolsable, el Estado cubre parte del costo del servicio de telecomunicaciones esencial que se comprometen a prestar las empresas operadoras beneficiarias en virtud del contrato, asumiendo con ello parte de la retribución que, en circunstancias normales, le correspondería asumir a los usuarios del referido servicio.

Teniendo en cuenta la importancia que tiene en nuestra realidad social el hecho de que los sistemas de telecomunicaciones puedan llegar a la mayor cantidad de usuarios, sobre todo en las áreas rurales y otros lugares de preferente interés social, el presente artículo tiene como objetivo determinar si, jurídicamente, el ingreso que se obtiene por el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a favor de las empresas operadoras beneficiarias, efectivamente, se encuentra gravado con

el Impuesto a la Renta y, por tanto, si la posición que ha adoptado la Sunat en el informe citado es correcta o no.

Para ello, vamos a analizar las normas de la Ley del Impuesto a la Renta relacionadas con el tema materia de este artículo.

II. EL FINANCIAMIENTO NO REEMBOLSABLE QUE OTORGA EL FITEL Y EL IMPUESTO A LA RENTA

Según ha señalado el tratadista Roque García Mullin⁴, las teorías tradicionales que existen en la doctrina tributaria para establecer el concepto de “renta” son las siguientes:

- La teoría de la renta-producto;
- La teoría del flujo de riqueza; y,
- La teoría del consumo más incremento patrimonial.

Partiendo de esta doctrina tradicional, la legislación de cada país establece la definición de lo que es considerado como una “renta” para efectos de la aplicación del impuesto que recaiga sobre ella.

En ese sentido, para que un determinado ingreso se encuentre gravado en el Perú con el Impuesto a la Renta, la ley de este tributo tiene que incluirlo como una “renta” gravada, pudiendo dicha ley coincidir o no con los conceptos doctrinarios en este propósito.

Así, para estos efectos, el capítulo I de la Ley del Impuesto a la Renta, al tratar sobre el ámbito de aplicación del impuesto, establece en sus artículos 1 al 5 cuáles son las rentas gravadas.

Por consiguiente, bastaría con que el ingreso por concepto del llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios se encuentre dentro de alguna de las hipótesis de incidencia contenidas en los referidos artículos para que dicho ingreso esté gravado con el impuesto. En cambio, si dicho financiamiento no está incluido en ninguna de tales hipótesis de incidencia, no estará, entonces, gravado con ese tributo.

³ Ver: <http://lema.rae.es/drae/?val=subsidio>.

⁴ GARCÍA MULLIN, Roque. “Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto”. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos. 1978. pp. 13-23.

Por esa razón es necesario que, a continuación, hagamos un análisis de lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta en estos artículos.

A. Artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta

De conformidad con lo establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, este impuesto grava:

- a. “Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”. Recoge la teoría de la renta-producto.
- b. “Las ganancias de capital”. Recoge la teoría del flujo de riqueza, en cuanto se refiere a las ganancias de capital.
- c. “Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley”. Recoge la teoría del flujo de riqueza, en cuanto se refiere a los ingresos provenientes de terceros por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.
- d. “Las rentas imputadas, incluyendo las de goce y disfrute, establecidas por esta ley”. No recoge ninguna de las teorías consideradas por la doctrina tradicional.

Para efectos del presente artículo, a continuación pasamos a analizar cada uno de estos literales.

1. Literal a del artículo 1

Para que un ingreso constituya renta gravada bajo dicho literal, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a. Debe provenir de una fuente durable.

Esto es, el ingreso tiene que ser una consecuencia o derivación de la explotación de la fuente productora. De esta manera, el capital, el trabajo o las actividades empresariales que constituyen la aplicación conjunta de ambos factores, deben generar el ingreso. Por consiguiente, para calificar como una renta gravada con el Impuesto a la Renta, el ingreso no puede ser anterior ni distinto a la explotación de la fuente

productora sino, más bien, el resultado o producto de dicha explotación. Por tanto, los ingresos percibidos para preparar la fuente para ser explotada o mantenerla en condiciones de productividad no constituyen una renta-producto.

Posteriormente, una vez puesta en explotación, la fuente debe ser durable. O sea, debe subsistir después del acto de producción del ingreso. Si la fuente desaparece por ser enajenada, el ingreso proveniente de la enajenación tampoco constituye una renta-producto, sino una ganancia de capital.

- b. Debe ser periódico o susceptible de serlo.

Este requisito es una derivación del carácter durable de la fuente, el cual lleva implícita la idea de la habitualidad o reiteración en la obtención de los ingresos, excluyendo a los ingresos derivados de actos accidentales. Por tanto, los ingresos deben obtenerse repetidamente, aunque se admite que tal obtención pueda ser simplemente potencial.

Sobre el caso específico del llamado financiamiento no reembolsable que le otorga el Fitel a los beneficiarios, debe indicarse que éste no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, pues dicho financiamiento no es el producto del capital, del trabajo, ni de la aplicación conjunta de ambos factores que, como se ha indicado anteriormente, es el caso de las actividades empresariales, las cuales deben corresponder al giro del negocio, que es la actividad gravada con el Impuesto a la Renta.

En efecto, por razones obvias, dicho financiamiento no constituye un ingreso proveniente del capital inmobiliario.

Tampoco es un ingreso proveniente del capital mobiliario porque, cuando el literal a que estamos tratando alude a las rentas que provengan del capital, se está refiriendo a los ingresos que perciban quienes proveen de capitales a terceros, caso en el cual dicho capital constituye la fuente durable y periódica que genera las ganancias que tales terceros pagan a quienes explotan sus capitales. Es decir, la norma se está refiriendo a las ganancias típicas que obtienen quienes proporcionan el capital, como son, principalmente, los intereses y comisiones, razón por la que no puede incluir a quienes, por el contrario, reciben ese capital.

Así, considerando que en el caso consultado el llamado financiamiento no reembolsable lo otorga el Fitel y no las empresas beneficiarias, no es posible que éstas últimas puedan encontrarse gravadas por la suma que perciban. Además, como se ha indicado anteriormente, el llamado financiamiento no reembolsable no es propiamente un financiamiento, sino un subsidio.

De otra parte, también es obvio que el llamado financiamiento no reembolsable no es un ingreso proveniente del trabajo, porque el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere al trabajo personal prestado, sea en forma independiente o en forma dependiente, hipótesis legal que no corresponde al caso.

Por último, tampoco se trata de un ingreso proveniente de las actividades empresariales de estas empresas, porque para ese efecto tales actividades tienen que corresponder al giro principal del negocio, que es lo que constituye la fuente del ingreso gravado.

Por tanto, como se ha visto anteriormente, para calificar como una renta en esta hipótesis, el ingreso debe ser generado por la realización de actividades empresariales, no pudiendo para ese fin ser anterior ni distinto a éstas –o sea, a la explotación de la fuente productora–, sino que debe ser el resultado o producto de dicha explotación. En ese sentido, como también se ha indicado anteriormente, los ingresos percibidos para preparar la fuente para ser explotada o mantenerla en condiciones de productividad no constituyen una renta-producto.

En el caso del llamado financiamiento reembolsable, el giro principal del negocio de las empresas es operar prestando servicios de telecomunicaciones. Es decir, los ingresos deben provenir directamente de la actividad de prestar servicios de telecomunicaciones. El llamado financiamiento no reembolsable, por el contrario, no proviene de esa actividad, sino que es un capital o subsidio entregado por un ente del Estado y que las empresas obtienen por participar en concursos públicos de ofertas y procesos de licitaciones públicas para el desarrollo posterior de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social. Dicho capital o subsidio es esencial para que estas empresas puedan prestar esos servicios.

En otras palabras, el llamado financiamiento no reembolsable es una entrega extraordinaria de recursos a una empresa para que ésta pueda preparar y realizar la prestación de servicios en las áreas rurales y de preferente interés social, adquiriendo a su vez bienes y servicios en la forma establecida en la ley, la licitación y el contrato respectivos.

Por esa razón, si bien para obtener el llamado financiamiento del Fitel las empresas deben realizar determinadas actividades, éstas no son las actividades propias del giro del negocio, pues tal financiamiento no proviene ni es el resultado directo de la prestación de servicios de telecomunicaciones. Dicho financiamiento, por tanto, no es un producto del giro del negocio como tendría que ser para ser calificado como una renta según se desprende del literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Esto lo confirma la resolución del Tribunal Fiscal 3205-4-2005, que trató sobre el caso del *drawback*, en la que dicho tribunal señaló que éste es un subsidio –como es el caso del financiamiento no reembolsable– que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta por el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos.

Así, dicha resolución consideró “que en el caso de autos los ingresos obtenidos por la recurrente como producto de su acogimiento al régimen aduanero de *drawback*, **no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos**, así como tampoco derivan de operaciones con terceros [...]. Que en efecto, toda vez que los ingresos obtenidos a través del *drawback* no se basan en la restitución propiamente dicha de los derechos arancelarios sino, mas bien, en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario –sujeto o condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma– y, consecuentemente, un incremento directo de los ingresos, **el mismo no forma parte de la actividad o giro principal de una empresa, no pudiendo considerársele, por tanto, como uno proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, escapando así al concepto de renta produc-**

to, pues no proviene del capital, trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores” [El énfasis es nuestro].

Por todo lo expuesto anteriormente, el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios no está incluido como una renta gravada por el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Literal b del artículo 1 y artículo 2

Como hemos indicado anteriormente, el literal b del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta recoge la teoría del flujo de riqueza, en cuanto atañe a las ganancias de capital.

Desarrollando dicho literal, el artículo 2 de esta misma ley dispone que “constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”.

En el caso de esta disposición, resulta claro que el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los respectivos beneficiarios no proviene de ninguna enajenación de bienes de capital, razón por la cual no puede constituir una ganancia de capital.

Por consiguiente, el ingreso proveniente del llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios no está incluido como una renta gravada por el literal b del artículo 1 ni por el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3. Literal c del artículo 1 y artículo 3

Así como el literal b del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta precedente recoge la teoría del flujo de riqueza en cuanto atañe a las ganancias de capital, el literal c recoge esta misma teoría, pero en cuanto se refiere a los ingresos provenientes de terceros por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.

Al respecto, los incisos a y b del artículo 3 de esta misma ley señalan que los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, son las indemnizaciones en favor de empresas por se-

guros de su personal y las destinadas a reponer bienes del activo de la empresa, las cuales, claramente, constituyen dos hipótesis de incidencia que no incluyen a los ingresos por el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios.

Más adelante, el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa el literal c de su artículo 1, señalando que “en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente”.

Respecto de la primera parte del penúltimo párrafo de este artículo 3, que es la única que analizaremos porque es evidente que en el presente caso no nos encontramos ante resultados por exposición a la inflación, el inciso g del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que “la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la ley, se refiere a la obtenida **en el devenir de la actividad de la empresa** en sus relaciones con **otros particulares**, en las que los intervinientes participan en **igualdad de condiciones** y consienten el nacimiento de obligaciones” [El énfasis es nuestro].

Agrega el referido inciso g que, “en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencia a título gratuito que realice **un particular** a su favor” [El énfasis es nuestro].

En ese sentido, se encuentra gravada con este impuesto la ganancia o ingreso derivado del acontecer de las actividades de la empresa, tales como actividades accidentales, ingresos eventuales o transferencias a título gratuito, siempre que se trate de relaciones con otros particulares, con los cuales consienten el nacimiento de obligaciones en igualdad de condiciones.

Así, para que el ingreso proveniente del llamado financiamiento no reembolsable otorgado por el Fitel califique como una renta derivada de operaciones con terceros se deben de cumplir los siguientes requisitos:

- Que el ingreso se obtenga en el devenir de la actividad de la empresa.

El ingreso debe ser producto del acontecer diario de la empresa.

- Que el ingreso provenga de las relaciones entre la empresa y otros particulares, en igualdad de condiciones, consintiendo el nacimiento de obligaciones.

El ingreso no sólo debe ser resultado del acontecer de la empresa como hemos señalado anteriormente, sino que el fruto de este devenir debe surgir de las relaciones entre la propia empresa y otros particulares en igualdad de condiciones.

En otras palabras, si el ingreso no proviene de las relaciones entre dos particulares –la empresa y un tercero también particular– no se cumpliría el requisito que impone la ley para que se encuentre gravado con el impuesto. Éste es el caso de los ingresos provenientes del Estado, que no sólo no provienen de relaciones entre particulares –pues son consecuencia de las relaciones entre un particular y el Estado–, sino que tampoco se dan en igualdad de condiciones.

Respecto del primer requisito, el término “actividad” es definido por el Diccionario de la Lengua Española, en su primera acepción, como la “facultad de obrar” y, en su cuarta acepción, como el “conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”. Sin embargo, como hemos visto anteriormente, el llamado financiamiento no reembolsable no proviene de las actividades de los beneficiarios, sino de la aplicación de la ley y su norma reglamentaria.

En efecto, la Ley 28900 y su reglamento reconocen la actividad de fomento del Estado respecto de los servicios de telecomunicaciones, siendo la licitación y la consiguiente contratación con el Fitel los instrumentos legales que viabilizan la ejecución de dicha actividad, la cual responde a un interés público, como es el hecho de que la mayor cantidad de pobladores tenga acceso a los servicios de telecomunicaciones.

De esa manera, el Estado participa para cubrir parte de los costos y tornar económicamente viable el proyecto o programa. De ocurrir lo contrario, su rentabilidad por sí misma no atraería al inversionista privado.

En esa línea de pensamiento, somos de la opinión que resulta de interés del Estado que el

llamado financiamiento no reembolsable no se vea reducido por cargas impositivas.

En ese orden de ideas, como ya se ha indicado, el financiamiento no reembolsable otorgado por el Fitel no constituye un ingreso proveniente de las actividades de la empresa, por lo que no se cumple, entonces, con el primer requisito para que califique como una renta proveniente de operaciones con terceros gravada con el Impuesto a la Renta.

De otro lado, respecto del segundo requisito, el llamado financiamiento no reembolsable se genera por un mandato legal y no proviene de una relación entre el beneficiario y el Fitel, comportándose éste como un particular.

Ciertamente, la finalidad de la creación de un organismo como el Fitel radica en incentivar el desarrollo de proyectos de inversión en servicios de telecomunicaciones en zonas en las cuales los ciudadanos no acceden a estos servicios básicos, tal como prescribe el artículo 1 de la Ley 28900.

Además, como también lo establece la referida ley, debe tenerse presente que el Fitel posee personalidad jurídica de derecho público, lo cual implica que tanto su organización cuanto su funcionamiento específico se rigen exclusivamente por normas de Derecho público, debiendo por ello reconocerse que la finalidad de dicho fondo es satisfacer intereses públicos y no de particulares.

De ahí que tanto el Reglamento de la Ley 28900, cuanto el Reglamento de Organización y Funciones del Fitel, aprobado por el Decreto Supremo 036-2008-MTC, señalen que los principales objetivos de este fondo consisten en (i) reducir la brecha existente en el acceso a los servicios de telecomunicaciones; (ii) hacer promoción social y económica en las áreas rurales y de interés social; e (iii) incentivar la participación del sector privado en dichas zonas.

Sobre este aspecto, debe resaltarse que estos objetivos y, principalmente, la finalidad del Fitel, se enmarcan en una actividad focalizada de fomento –ayudas públicas–, que forman parte de una exigencia de nuestro ordenamiento en materia de telecomunicaciones.

En tal sentido, tomando en cuenta dichos objetivos y la naturaleza del Fitel, esto es, que éste se origina por un mandato legal, no

puede argumentarse que el llamado financiamiento no reembolsable provenga de una actividad económica entre particulares, ambos en igualdad de condiciones, pues ello implicaría desconocer que el llamado financiamiento no reembolsable es una manifestación de la actividad del Estado y que proviene de la previsión legal que contienen la Ley 28900 y su norma reglamentaria.

En esa misma línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, que ha resuelto en varios casos que no califica como ingreso proveniente de la actividad entre particulares aquel que por mandato de la Ley provenga de la ejecución de la actividad de fomento del Estado y que, en consecuencia, dicho ingreso no se encuentra dentro del concepto de renta gravada que prevé el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo, tenemos la resolución del Tribunal Fiscal 07474-4-2005 que se expidió en un caso en el cual el Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado Especial [en adelante, Pronap] le proporcionó a una Entidad Prestadora de Servicios de Saneamiento [en adelante, EPS] los recursos necesarios para un programa de servicios de saneamiento, los cuales eran de carácter no reembolsable. Dichos recursos fueron otorgados conforme a la Ley 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento.

Al resolver dicho caso, el Tribunal Fiscal consideró lo siguiente:

“El Estado, a través del Pronap, en ejercicio de la función pública prevista en la Ley 26338, cuyo mandato está referido, entre otros supuestos, a la ejecución de programas de apoyo a la consolidación y fortalecimiento del sector saneamiento, y en ejecución del contrato de préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo [en adelante, BID], suscribió con la EPS el Convenio de Asistencia Técnica y Financiera mediante el cual le transfirió el equipo de cómputo que fue reparado por la Sunat como ingreso gravado.

Dicho convenio entre el Pronap y la EPS fue suscrito en ejecución de la Ley 26338 y del contrato de préstamo con el BID, toda vez que por mandato de dicha ley se debía operar un crédito del BID a fin de desarrollar programas para el mejoramiento en el sector saneamiento, y por dicho contrato se debía suscribir convenios con las EPS a efecto de verificar el cum-

plimiento de las condiciones del mencionado contrato de préstamo con el BID.

El Estado, al efectuar la transferencia de los citados bienes, actuó en cumplimiento de la citada ley y del mencionado contrato de préstamo, el cual fue suscrito por mandato expreso de la ley. Por tanto, los bienes recibidos al amparo de la Ley 26338 no provienen de la actividad entre particulares –operaciones con terceros– y, en consecuencia, no se encuentran dentro del concepto de renta gravada que prevé el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta” [El énfasis es nuestro].

En otra resolución, esta vez en la 05349-3-2005, el Tribunal Fiscal dispuso lo siguiente:

“Que, como se advierte de lo antes expuesto, el Estado al efectuar la transferencia del referido equipo de cómputo actuó en cumplimiento de la citada ley y del mencionado contrato de préstamo, el cual fue suscrito por mandato expreso de dicha ley.

Que, en consecuencia, el mencionado equipo de cómputo **fue recibido por la recurrente al amparo de lo previsto en la Ley 26338, por lo que al no provenir dicha entrega de la actividad entre particulares –operaciones con terceros–, la misma no se encuentra comprendida dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo riqueza, debiendo por tanto dejarse sin efecto el reparo en ese extremo”** [El énfasis es nuestro].

Asimismo el Tribunal Fiscal, mediante su Resolución 3205-4-2005 mencionada anteriormente, indicó que los ingresos obtenidos por concepto del *drawback* constituyen un subsidio estatal de origen legal –como es el financiamiento no reembolsable– que, no sólo no se encuentran gravados por el inciso a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge la teoría de la renta-producto, debido a que no provienen de una fuente durable ni susceptible de generar ingresos periódicos, sino que tampoco derivan de operaciones con terceros, motivo por el cual no constituyen un ingreso afecto al Impuesto a la Renta.

En efecto, dicho tribunal señaló al respecto que “los ingresos obtenidos por la recurrente fueron recibidos luego de que ésta cumpliera con los requisitos establecidos por la norma correspondiente, por lo que dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre par-

ticulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, éstos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza; que, en consecuencia, estando a que los ingresos obtenidos como producto del régimen del *drawback* no califican como renta de acuerdo a lo dispuesto en las normas del referido tributo, no constituyendo el importe materia de restitución del pago de los derechos arancelarios efectuado por mandato legal un ingreso afecto al Impuesto a la Renta, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación”.

Por su parte, mediante la resolución del Tribunal Fiscal 60-4-00, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este tribunal se pronunció sobre el caso del Comité de Operación Económica (Coes), que cumple diversas funciones, entre las cuales se encuentran garantizar la seguridad del abastecimiento de energía eléctrica y el mejor aprovechamiento de recursos energéticos y que se financia con los aportes de las entidades integrantes proporcionales a sus ingresos, señalando que dichos aportes no se encontraban comprendidos en el concepto de renta gravada prevista en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que “tienen como origen un **mandato legal** expresado en el Decreto Supremo 009-93-EM y se encuentran **destinados a financiar una actividad de interés público**, tal como es la eficiente operación del sistema interconectado” [El énfasis es nuestro].

Finalmente, el Tribunal Fiscal también se pronunció en un caso similar en las resoluciones 616-4-99 –jurisprudencia de observancia obligatoria– y 6182-4-2007; en las cuales, tratándose de la deuda de las empresas agrarias azucareras, consideró que la reducción de dicha deuda, conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo 802 y el Decreto de Urgencia 013-2001, no constituía un ingreso afecto al Impuesto a la Renta en la medida en que tal reducción derivaba del imperio de la Ley y no de operaciones con terceros.

Los criterios contenidos en todas estas resoluciones del Tribunal Fiscal confirman que, si un ingreso proviene de un mandato legal, no cumple con el segundo requisito para calificar como un ingreso proveniente de operaciones con terceros.

Por lo tanto, el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a favor de los

beneficiarios no está incluido como una renta gravada por el literal c del artículo 1 ni por el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni tampoco por el literal g del artículo 1 de su reglamento.

4. Literal d del artículo 1

El literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta no se refiere a ninguna de las rentas consideradas por la doctrina tradicional, sino que grava determinadas rentas que la ley señala específicamente. Se trata, en realidad, de una imputación de rentas establecida por la ley.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido lo que se debe entender por rentas imputadas. Sin embargo, puede sostenerse que son aquellas en las cuales, por mandato de una disposición legal, se presume que hay una renta, pese a que no exista un ingreso.

De esa manera, conforme al literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho impuesto grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esa ley.

En ese sentido, para definir si estamos ante una renta imputada, ésta necesariamente deberá encontrarse contenida en una norma con rango legal. Así, por ejemplo, entre tales rentas imputadas tenemos los siguientes casos:

- a. Intereses presuntos derivados de algunos préstamos, dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b. Renta ficta de predios cuya ocupación ha sido cedida gratuitamente o a precio no determinado, establecida en el literal d del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c. Renta presunta por algunas cesiones de bienes muebles o inmuebles, distintos a predios, efectuadas por personas jurídicas a favor otras personas jurídicas, de conformidad con el literal h del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De todos estos casos, obviamente, ninguno de ellos es pertinente para los efectos de este artículo. Por tanto, resulta claro que el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios, al no estar incluido

específicamente en ninguna disposición legal como una renta imputada, no constituye renta gravada bajo el literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De todo lo expuesto hasta aquí, se concluye que el ingreso proveniente del llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de conformidad con los artículos 1, 2 y 3 de esta ley.

B. Artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta

El llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel, obviamente, tampoco está incluido como una renta gravada por los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta en la medida en que, respectivamente, dichos artículos se refieren a la regulación de los casos de habitualidad en la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, así como a la definición del concepto de enajenación para los efectos de dicha ley, situaciones que son totalmente ajenas al referido financiamiento.

Por consiguiente, también se puede concluir que, al no encontrarse tampoco el financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel a los beneficiarios dentro de ninguna de las hipótesis de incidencia contenidas en los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, el monto de dicho financiamiento no constituye una renta gravada con este impuesto.

III. EL INFORME 115-2012/SUNAT

Ahora bien, no obstante todo lo anteriormente mencionado, como hemos señalado en la parte introductoria del presente artículo, la Administración Tributaria, mediante el Informe 115-2012/SUNAT del 29 de noviembre de 2012, ha dispuesto, a nuestro parecer erróneamente, que los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones en virtud de los contratos de financiamiento no reembolsable constituyen parte de la retribución del servicio público de telecomunicaciones esencial que se comprometen a brindar, encontrándose dichos recursos gravados con el Impuesto a la Renta.

En efecto, la Sunat ha señalado en dicho informe que, a través del financiamiento no reembolsable el Estado cubre parte del costo

del servicio de telecomunicaciones esencial que se compromete a prestar la empresa operadora en virtud del contrato, asumiendo con ello parte de la retribución que, en circunstancias normales, le correspondería asumir a los usuarios del referido servicio.

Asimismo, dicha institución también ha manifestado en ese informe que, al estar prohibida la atribución de recursos del Fitel directamente a los usuarios, ello debe hacerse mediante un mecanismo que consiste en entregar los recursos en forma indirecta, a través de terceros (los beneficiarios).

Partiendo de estas consideraciones, en el Informe 115-2012/SUNAT esta entidad ha indicado que el ingreso por el financiamiento no reembolsable otorgado por el Fitel a los beneficiarios constituye una renta de tercera categoría gravada con el Impuesto a la Renta, basándose, equivocadamente, en lo establecido en el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta —en la parte que se refiere a las rentas que provienen de la aplicación conjunta del capital y del trabajo, o sea, las actividades empresariales, que conforme a la doctrina tradicional forman parte de la teoría de la renta-producto— y el literal a del artículo 28 de esa ley (que se refiere también a las rentas provenientes de las actividades empresariales).

Sin embargo, al respecto, debemos indicar en primer término que, tal como se ha visto anteriormente, el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable al llamado financiamiento no reembolsable porque éste es un subsidio que, por mandato de una ley, le otorga en forma extraordinaria un ente del Estado a un particular, quien lo obtiene luego de participar en concursos públicos de ofertas y procesos de licitaciones públicas para el desarrollo de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social, subsidio sin el cual el particular no podría prestar esos servicios.

El llamado financiamiento no reembolsable no es, pues, el producto de las actividades empresariales a que alude el referido literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino un subsidio legal.

De otra parte, en cuanto atañe al inciso a del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe indicarse que esta norma está ubicada en el capítulo V de esa ley, el cual trata sobre

la renta bruta gravada. Por tanto, su aplicación sólo sería pertinente si dicha renta bruta estuviera incluida, previamente, en el capítulo I que, en sus artículos 1 al 5, establece taxativamente cuáles son las rentas gravadas.

En ese orden de ideas, considerando que, como hemos visto anteriormente, ninguno de esos artículos grava el llamado financiamiento no reembolsable, entonces, el artículo 28 tampoco lo puede hacer.

Adicionalmente cabe indicar que, en cuanto se refiere a la naturaleza jurídica del financiamiento no reembolsable, la Sunat ha considerado, por un lado, que tal naturaleza es la de una retribución que se entrega en contrapartida de la prestación de un servicio a terceros y, por el otro, que es la de un subsidio que, por prohibir la ley que sea proporcionado directamente a los usuarios, es entregado en forma indirecta a través de los beneficiarios.

Sobre el particular debe tenerse presente que la retribución es la recompensa o pago por algo⁵, pues se entrega como una contraprestación a quien presta un servicio o realiza un trabajo en favor de un tercero.

En consecuencia, el llamado financiamiento no reembolsable no puede calificar como una retribución, toda vez que en este caso no existe un servicio o trabajo prestado por los beneficiarios a favor del Fitel, sino que se trata de una entrega extraordinaria de fondos con la posterior obligación de los beneficiarios de prestar servicios públicos de telecomunicaciones en favor de los usuarios finales de los mismos, quienes son las personas ubicadas en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.

Inclusive, como hemos indicado anteriormente, tampoco puede calificar como un financiamiento en sentido estricto, pues no existe una devolución del capital ni pago de intereses y, por tanto, tampoco hay una relación crediticia entre el Fitel y los beneficiarios.

Jurídicamente, el llamado financiamiento no reembolsable es un subsidio, ya que es otorgado por un ente del Estado para el desarrollo posterior de servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.

Por ello, los beneficiarios se obligan a invertir en un sistema de telecomunicaciones al ser elegidos mediante procesos de selección y concursos públicos, siendo la razón para participar en ellos el desarrollar los proyectos con el subsidio del Estado, sin el cual ninguna empresa privada invertiría, pues tales proyectos no son rentables.

Por consiguiente, de todo lo indicado anteriormente, se debe concluir que el llamado financiamiento no reembolsable no puede calificar como una retribución, sino que es un subsidio necesario para conseguir que una empresa privada invierta en proyectos a desarrollarse en áreas rurales o en lugares de preferente interés social.

En tal virtud, el argumento esgrimido por la Sunat para gravar con el Impuesto a la Renta al llamado financiamiento no reembolsable debido a que el Estado estaría cubriendo parte del costo del servicio de telecomunicaciones prestado por las empresas operadoras en reemplazo de los usuarios de dichos servicios, no es jurídicamente correcto.

IV. CONCLUSIONES

- a. El Fitel es un fondo destinado a la provisión de acceso universal a un conjunto de servicios de telecomunicaciones esenciales. Los recursos financieros del Fitel se utilizan, exclusivamente, para el financiamiento de la inversión en dichos servicios de telecomunicaciones en áreas rurales y en lugares considerados de preferente interés social.
- b. El financiamiento que otorga el Fitel con cargo a sus recursos financieros puede ser reembolsable y no reembolsable.
- c. Si el financiamiento es reembolsable, califica como un mutuo de dinero, esto es, como un financiamiento en sentido estricto. En cambio, si el financiamiento es no reembolsable, su naturaleza jurídica será la de un subsidio.
- d. Para que el ingreso por el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel sea una renta gravada con el Impuesto a la Renta, tendría que encontrarse en alguna de las hipótesis de inci-

⁵ Ver: <http://lema.rae.es/drae/?val=retribuci%C3%B3n>.

- dencia contenidas en los artículos 1 al 5 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- e. Así, el llamado financiamiento no reembolsable no constituye una renta gravada bajo el literal a del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta porque no proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos.
 - f. De igual manera, el llamado financiamiento no reembolsable tampoco se encuentra gravado con el impuesto conforme al literal b del artículo 1, al artículo 2 ni a los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta pues no proviene de una enajenación.
 - g. A su vez, el llamado financiamiento no reembolsable no constituye una renta gravada por el literal c del artículo 1
- ni por el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no proviene de una relación entre dos particulares que estén en igualdad de condiciones, sino que proviene de un mandato legal.
- h. Por último, el llamado financiamiento no reembolsable tampoco se encuentra gravado con el impuesto según el literal d del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta en la medida en que no está incluido por ninguna disposición legal como una renta imputada.
 - i. En consecuencia, el Informe 115-2012/SUNAT, el cual establece que el llamado financiamiento no reembolsable que otorga el Fitel sí se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta no es **jurídicamente** correcto.