

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



¿Deben gravarse con el Impuesto a la Renta los subsidios y condonaciones provenientes del Estado?

Tesis para optar el Título de Abogado que presenta el Bachiller:

Hugo Martín Arbieto Alfaro

Asesor:

Luis Alberto Durán Rojo

Lima, 2022

Resumen

La presente investigación busca analizar si los subsidios y las condonaciones provenientes del Estado que reciben las empresas se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta. Nuestra Ley del Impuesto a la Renta vigente grava a las empresas por la adquisición de ingresos provenientes de operaciones con terceros. En el presunto ejercicio de la potestad reglamentaria, el Poder Ejecutivo estableció un desarrollo restrictivo sobre el concepto de operaciones con terceros. A partir de esta definición restrictiva, los subsidios y condonaciones estatales que reciben las empresas no se gravarían con el Impuesto a la Renta pues provienen del Estado.

La investigación busca analizar la interpretación sobre los “ingresos provenientes de operaciones con terceros” prevista en la Ley del Impuesto a la Renta y analizar la validez constitucional de la norma del Reglamento que desarrolla el concepto de operaciones con terceros. Este trabajo desarrolla el contexto económico y social en el que se incorpora a la Ley del Impuesto a la Renta el supuesto gravado de ingresos provenientes de operaciones con terceros; aplica los métodos de interpretación de las normas jurídicas; indaga en la doctrina peruana y extranjera para conocer el concepto de renta; analiza las interpretaciones de la Sunat, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial respecto de este problema; revisa la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para desarrollar el alcance de los principios constitucionales de reserva de ley, capacidad contributiva e igualdad; y muestra el tratamiento que se otorga en otros países a estos ingresos.

Nuestra conclusión es que el supuesto de “ingresos provenientes de operaciones con terceros”, previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, sí incluye a los subsidios y las condonaciones estatales como ingresos gravados. Por lo tanto, la norma del Reglamento vulnera el principio de reserva de ley porque modifica el aspecto material al excluir ingresos gravados; asimismo, y el principio de igualdad porque otorga a las empresas que perciben estos ingresos un tratamiento privilegiado que no cumple con ser excepcional ni proporcional.

Contenido

Introducción	8
Capítulo I: Los “otros ingresos provenientes de operaciones con terceros” como supuesto gravado en la Ley del Impuesto a la Renta	14
1. Evolución de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas en Perú	14
1.1. Orígenes y evolución de la Ley del Impuesto a la Renta	14
1.1.1. Antecedentes históricos en el Perú de la Ley del Impuesto a la Renta	16
1.1.2. Origen y evolución del Impuesto a la Renta en el Perú	17
2. Aproximación al concepto de renta	31
2.1. Nociones sobre el significado de “renta”	32
2.1.1. Antecedentes: La idea de riqueza y renta proviene de contextos históricos y culturales particulares.....	32
2.1.2. Aproximación a las definiciones de “renta”, “ingreso”, “utilidad”, “beneficio” y ganancias”	33
2.1.3. Renta desde la doctrina económica.....	35
2.1.4. Renta desde la doctrina financiera o fiscal	36
2.1.4.1. Rentas según la teoría de la renta-producto.....	37
2.1.4.2. Rentas según la teoría del incremento patrimonial o rédito-ingreso.....	41
2.1.4.3. García Mullin y la clasificación tripartita de las teorías de renta	51
2.2. Relación entre la ley y la doctrina para definir el alcance de “renta”	53
2.2.1. ¿Cuál es la importancia de la doctrina que desarrolla el concepto de renta?	54
3. El Impuesto a la Renta en el Perú para las empresas domiciliadas en el país	55
3.1. Capacidad tributaria de las empresas	55
3.2. Justificación constitucional para gravar la riqueza que obtienen las empresas	56
3.3. Aspecto material del Impuesto a la Renta para las empresas	58
3.4. Rentas provenientes del capital, trabajo o la aplicación conjunta de ambos factores (inciso a) del artículo 1)	58
3.5. Ganancias de capital (inciso b) del artículo 1).....	60
3.6. Ingresos que provienen de terceros establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta (inciso c) del artículo 1)	60
3.7. Rentas imputadas (inciso d) del artículo 1).....	60
4. Los “otros ingresos provenientes de terceros establecidos por ley” como concepto gravado en la Ley del Impuesto a la Renta	61
4.1. Antecedentes de la incorporación de este inciso en la Ley del Impuesto a la Renta .	61
4.2. ¿Cuál fue la justificación para la incorporación de este supuesto?	62
4.3. Modificaciones legales de lo “ingresos provenientes de terceros” luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 774.	63

4.4.	Precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal sobre los “ingresos provenientes de terceros”	64
4.5.	Precisión reglamentaria sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros	66
5.	¿Qué debe entenderse por ingresos provenientes de operaciones con terceros?	68
5.1.	Interpretación de los otros ingresos provenientes de operaciones con terceros	68
5.2.	Alcances de la precisión prevista en el inciso g) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta	82
5.3.	Posición de la doctrina en el Perú	84
5.3.1.	Posición amplia.....	84
5.3.2.	Posición restrictiva	85
5.4.	Posición del Tribunal Fiscal	92
5.4.1.	La RTF N° 3205-4-2005: ¿El drawback es un ingreso gravado para las empresas?	92
5.4.2.	La RTF N° 01930-5-2010: Donaciones del Sector Público y del Sector Privado	93
5.4.3.	La RTF N° 08512-3-2019: Condonación de deuda de los accionistas.....	95
5.4.4.	La RTF N° 05075-1-2010: Donación privada entregada desde el exterior	97
5.4.5.	La RTF N° 08217-9-2018: Badwill	98
5.4.6.	La RTF N° 03942-5-2010: Devolución de pago indebido de derechos específicos	99
5.4.7.	La RTF N° 01760-5-2003: Transferencia dineraria realizada por la municipalidad a una empresa municipal.....	100
5.5.	Posición de la Administración Tributaria	102
5.5.1.	La Directiva N° 004-98: Aplicación de crédito tributario	102
5.5.2.	El Informe N° 018-2010-SUNAT/2B0000: Ingresos recibidos del FONDOEMPLO103	
5.5.3.	El Informe N° 112-2014-SUNAT/5D0000: Financiamiento no reembolsable que realiza el Fondo de Inversión en Telecomunicaciones a los operadores de telecomunicaciones	104
5.5.4.	El Informe N° 006-2013-SUNAT/4B0000: Tarifa de Agua Subterránea	105
5.5.5.	El Informe N° 20-2017-SUNAT/5D0000: Financiamiento para proyectos de investigación.....	106
5.5.6.	El Informe N° 009-2010-SUNAT/2B0000: Reembolso de gastos	107
5.5.7.	El Informe N° 037-2007-SUNAT/2B0000: Intereses moratorios.....	107
5.6.	Posición de la Corte Suprema: Casación N° 18983-2017-LIMA	109
Capítulo II: Vulneración al principio de reserva de ley de la precisión reglamentaria		113
1.	La constitucionalización del Derecho Tributario	113
1.1.	Cambio del paradigma en el Derecho	113
1.2.	Rasgos esenciales del Estado Constitucional de Derecho.....	114
1.2.1.	Constitución como régimen político:.....	114
1.2.2.	Constitución como norma jurídica	114

1.2.3.	Supremacía de la Constitución	115
1.2.4.	Constitución como límite al poder político:	116
1.2.5.	Ductilidad constitucional:.....	116
1.2.6.	Visión de la ley.....	117
1.3.	Funciones de los principios constitucionales tributarios	118
1.4.	Obligatoriedad de los principios constitucionales tributarios y el control de constitucionalidad	119
2.	La cuestión del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el ordenamiento jurídico peruano	120
2.1.	Naturaleza y función constitucional del Reglamento	120
2.1.1.	Naturaleza del Reglamento	120
2.1.1.1.	Creación de las normas jurídicas.....	121
2.1.1.2.	Finalidades públicas	122
2.1.2.	Base constitucional y legal de la potestad reglamentaria en materia tributaria ..	122
2.2.	Tipos de Reglamento.....	123
2.2.1.	Reglamento <i>extra legem</i> o independiente, organizativo o normativo	123
2.2.2.	Reglamento <i>secundum legem</i> o ejecutivo	124
2.3.	El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta	125
3.	El principio de reserva de ley en materia tributaria.....	125
3.1.	Antecedentes históricos.....	126
3.2.	Fundamentos del principio de reserva de ley en materia tributaria	127
3.3.	Sobre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad	129
3.3.1.	Alcances doctrinarios	129
3.3.2.	Diferencia del principio de legalidad y reserva de ley según el Tribunal Constitucional.....	132
3.4.	Cuestiones sobre el principio de reserva de ley.....	134
3.4.1.	Reserva de ley en la Constitución	134
3.4.2.	Reserva de ley relativa y absoluta.....	134
3.4.3.	Origen y fundamento de la teoría de la reserva de ley relativa y absoluta	135
3.4.4.	Reserva de ley y preferencia de ley.....	137
3.5.	Reserva de ley y los decretos legislativos	138
3.6.	Reserva de ley: relación entre ley y Reglamento	139
3.6.1.	La intervención del Reglamento cuando aclara, interpreta o precisa la ley	141
3.6.1.1.	Límites de la potestad reglamentaria desde la perspectiva de la Constitución	141
3.6.1.2.	Sobre los criterios para la colaboración del Reglamento ejecutivo en la materia tributaria	143
3.6.1.2.1.	Sobre los motivos para la colaboración del Reglamento	144

3.6.1.2.2.	La intervención como complemento indispensable	145
3.6.1.2.3.	El contenido implícito.....	146
3.6.1.2.4.	El grado de afectación según el tipo de tributo	147
3.6.1.2.5.	El grado de afectación según el elemento que se afecta.....	148
3.6.2.	¿Remisión legal para la intervención del Reglamento en materia tributaria cuando aclara un enunciado de la ley?.....	149
4.	¿Se vulnera el principio de reserva de ley por la norma del Reglamento que precisa cuáles son los ingresos provenientes de operaciones con terceros?	152
4.1.	¿Existe una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia?.....	153
4.2.	Límites del rol de Colaboración del Reglamento frente a la Ley.....	154
4.2.1.	¿Transgresión o desnaturalización de la ley?.....	154
4.2.2.	Motivos (técnicos, legales y constitucionales) para la intervención del Reglamento	155
4.2.3.	Complemento indispensable.....	157
4.2.4.	Contenido implícito	158
4.2.5.	Grado de afectación según el tributo.....	158
4.2.6.	Grado de afectación según el elemento del tributo	159
4.3.	Naturaleza de la precisión reglamentaria sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros.....	159
4.4.	¿Era necesaria una remisión legal específica para incluir la interpretación de los ingresos provenientes de terceros?.....	162
Capítulo III: Vulneración al principio de igualdad		164
1.	El principio de igualdad en el Derecho Constitucional.....	164
1.1.	Origen y antecedentes:	164
1.2.	La igualdad como principio y derecho	165
1.3.	El principio de igualdad y la exigencia de comparación con otro	167
1.4.	Manifestaciones del principio de igualdad	168
1.4.1.	Igualdad en la ley.....	168
1.4.1.1.	Diferenciación	168
1.4.1.2.	Discriminación	169
1.4.2.	Igualdad en la aplicación de la ley.....	171
1.5.	La búsqueda de la igualdad material	171
2.	El principio de igualdad en la materia tributaria.....	172
2.1.	La capacidad contributiva como elemento particular del Derecho Tributario	172
2.2.	Desarrollo del principio de igualdad en materia tributaria según el Tribunal Constitucional.....	173
2.2.1.	Clasificación del principio de igualdad en materia tributaria	175

2.2.2.	El principio de igualdad y los beneficios tributarios.....	175
2.3.	Postulados doctrinarios del principio de igualdad en materia tributaria	176
3.	¿Existe una vulneración al principio de igualdad cuando no se grava a las empresas por los ingresos provenientes del sector público?.....	179
3.1.	Fundamento para la intervención del Estado a través de los subsidios y las condonaciones	179
3.2.	Sobre la naturaleza de las subvenciones o subsidios.....	180
3.2.1.	Legislación comparada sobre gravabilidad de subsidios	181
3.2.1.1.	Argentina	182
3.2.1.1.1.	Posición del Poder Judicial	182
3.2.1.1.2.	Posición del Tribunal Fiscal	185
3.2.1.2.	España	186
3.2.1.3.	Chile.....	191
3.3.	Alcance de las condonaciones.....	192
3.4.	¿La riqueza proveniente de operaciones con el Estado manifiesta capacidad contributiva susceptible de gravarse con el Impuesto a la Renta?.....	193
3.5.	¿Se vulnera el principio de igualdad al no gravar los subsidios y las condonaciones estatales?	197
3.5.1.	¿El desgravamen a los subsidios y condonaciones califica como un beneficio tributario?	198
3.5.2.	¿La inafectación a los subsidios y condonaciones es excepcional y proporcional? 200	
3.5.3.	Test de comparación de vulneración al principio de igualdad.....	202
3.5.3.1.	Donación del sector privado y subsidio público.....	202
3.5.3.2.	Condonaciones del sector público y del sector privado.....	206
	Conclusiones	208
	Bibliografía	211

Introducción

El Impuesto a la Renta es uno de los tributos que genera mayor recaudación en el Perú¹. Sin embargo, la función recaudatoria no es la única que cumple un tributo. El Tribunal Constitucional reconoce que la tributación también cumple una función de redistribución de la riqueza dentro de la sociedad².

Este impuesto, al gravar las rentas de las personas naturales y jurídicas en mérito a su capacidad contributiva, cumple la función de redistribución. A través de la recaudación de este impuesto en los sectores sociales con mayor riqueza, el Estado cuenta con los recursos que permiten mejorar las condiciones sociales y garantizar la vida digna de los sectores más vulnerables del país. Esta función resulta esencial dentro de un Estado Constitucional de Derecho.

La importancia económica y social del Impuesto a la Renta crea la necesidad de profundizar en su investigación, por lo que resulta de vital trascendencia reflexionar sobre el aspecto material de este impuesto.

Nuestra investigación busca determinar si los subsidios y las condonaciones que otorga el Estado a las empresas se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta. Gravar a los subsidios y las condonaciones públicas no resulta una idea muy popular. A primera vista, no resultaría muy razonable exigir impuestos sobre los ingresos que el propio Estado otorga a las empresas. Generalmente, los subsidios se conceden a las empresas para incentivar ciertas actividades económicas o promover determinadas políticas públicas.

Los subsidios y condonaciones públicas para las empresas califican como ingresos que manifiestan capacidad contributiva, por lo que serían susceptibles de gravamen con el Impuesto a la Renta; sin embargo, existe una línea jurisprudencial y doctrinaria, cuya influencia originó una norma reglamentaria sobre esta materia, que sostiene la imposibilidad de gravar a los ingresos que aprueba el Estado porque provienen de una norma en la que no participa la empresa en igualdad de condiciones.

Consideramos que la doctrina y jurisprudencia no abordaron todos los aspectos importantes, por lo que esta investigación resulta relevante. Nuestro objetivo radica en cuestionar el sentido común que existe hasta ahora sobre el tema. En realidad, la posición mayoritaria peruana va a contracorriente de la jurisprudencia y la legislación del exterior, que sí incluye dentro del gravamen a los subsidios y ganancias que reciben las empresas.

¹ Según la información publicada por la Sunat en su página web (<http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>), la Administración Tributaria recaudó S/. 41, 598 millones de soles por el Impuesto a la Renta en el ejercicio 2018.

² Ver fundamento N° 14 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC:

Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales (el destacado es mío).

Si bien esta investigación es teórica, pues busca analizar la validez legal y constitucional del gravamen sobre estos ingresos, todo aporte teórico tiene como objetivo la mejora del sistema normativo para lograr un sistema tributario más equitativo. Gravar a los subsidios y condonaciones públicas supondría un incremento en la recaudación de ingresos que se podrían utilizar para solventar las necesidades públicas que debe atender el Estado.

La discusión que planteamos debe enfocarse dentro del aspecto material de la Ley del Impuesto a la Renta. Conforme lo indica el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 774, este impuesto grava las siguientes rentas e ingresos:

Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.*
- b) Las ganancias de capital.*
- c) **Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley** (el destacado es mío).*
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.*

Los subsidios y condonaciones públicas no califican como rentas provenientes de una fuente, tampoco se entienden como ganancias de capital ni rentas imputadas; por lo tanto, conviene analizar el concepto de los *otros ingresos que provienen de terceros* establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Existe un desarrollo de los “otros ingresos provenientes de terceros” en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al siguiente detalle:

Artículo 3°.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

- a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24°.*
- b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.*

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 (el destacado es mío).

También constituye renta gravada de una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.

Desde la aprobación de estas normas durante el régimen de Alberto Fujimori, se generaron diversas interpretaciones entre la Administración Tributaria y las empresas. El Tribunal

Fiscal, mediante la Resolución N° 616-4-1999³, fijó la siguiente posición a través de un precedente de observancia obligatoria:

Que de otro lado, si bien en el último párrafo del artículo N° 3 se establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivados de operaciones con terceros, así como las provenientes del resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente, debe indicarse que las sumas que han sido materia de acotación en el caso de autos, no provienen de operaciones realizadas por la recurrente con terceros, sino de ingresos que debían en principio ser entregados al Estado, pero que éste, dispuso, en virtud de la norma arriba citada que no lo sean.

Que las obligaciones tributarias y los beneficios otorgados respecto de las mismas, nacen por imperio de la Ley, independientemente del deudor tributario, lo que no sucede en el caso de obligaciones entre particulares, siendo una consecuencia entre Estado y particular (el destacado es mío).

El Tribunal Fiscal interpretó que todos los ingresos que se aprueben por una norma, como los subsidios, no se encontrarán gravados porque se requiere que las empresas se encuentren en igualdad de condiciones con los terceros. La mayor parte de la doctrina peruana comparte esta posición restrictiva⁴.

Esta posición restrictiva la acogió el Ministerio de Economía y Finanzas durante la gestión del ministro Pedro Pablo Kuczynski. En el ejercicio de la potestad reglamentaria, previsto en el numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú, el Poder Ejecutivo, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N.° 86-2004-EF, delimitó el alcance de lo que podía entenderse por las “operaciones con terceros” a través del inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 1°.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último⁵ 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 destacado es mío).

En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos,

³ Esta resolución se emitió el 22 de junio de 1999. El dictamen lo elaboró la vocal Flores Talavera.

⁴ La posición restrictiva la comparten Humberto Medrano, Luis Hernández Berenguel, Francisco Ruiz de Castilla, César Talledo, Humberto Allemant, Orlando Marchesi, Julio Fernández Cartagena, entre otros. Existe una posición “amplia” sobre el alcance del concepto de ingresos provenientes de terceros. Luis Durán Rojo, Jorge Bravo Cucci y Guillermo D. Grillaud suscriben esta posición.

el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

El término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

De esta manera, al incluirse dentro de un artículo del Reglamento, la posición restrictiva sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros se convirtió en una norma vigente que goza de una presunción de validez; por lo tanto, esta se convertía en obligatoria para todos los ciudadanos y la Sunat.

Hipótesis y objetivos

Nuestra hipótesis es que los subsidios y condonaciones que reciben las empresas sí se incluyen dentro del concepto de legal de “otros ingresos provenientes de operaciones con terceros”; en consecuencia, el Estado debe gravar a las empresas que reciban estos ingresos. La norma del Reglamento, al excluir del gravamen a estos ingresos gravados por ley, vulnera los principios de reserva de ley y de igualdad en materia tributaria.

Los objetivos de esta investigación son los siguientes:

- I. El objetivo central es analizar si los subsidios y condonaciones públicas que reciben las empresas deben gravarse con el Impuesto a la Renta.
- II. El primer objetivo específico consiste en interpretar si el supuesto gravado de “ingresos provenientes de operaciones con terceros”, previsto en el inciso c) del artículo 1 y el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluye como supuesto gravado a las condonaciones y subsidios públicos que reciben las empresas. Este objetivo nos exige utilizar los métodos de interpretación y revisar los antecedentes jurisprudenciales, legales y doctrinarios sobre la materia.
- III. El segundo objetivo específico consiste en analizar si la norma del Reglamento que excluye a los subsidios y condonaciones públicas del gravamen al Impuesto a la Renta vulnera el principio de reserva de ley. Esta tarea requiere revisar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el desarrollo teórico nacional y extranjero que existe sobre la reserva de ley.
- IV. El tercer objetivo específico implica verificar si la norma del Reglamento que excluye a los subsidios y condonaciones públicas del gravamen del Impuesto a la Renta vulnera el principio de igualdad en el reparto de las cargas tributarias. Este objetivo requiere que revisemos la naturaleza jurídica y económica de los subsidios y las condonaciones, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad contributiva e igualdad, y realizar una comparación entre el tratamiento de los subsidios y condonaciones públicas frente a las donaciones, subsidios y condonaciones que puede otorgar el sector privado a las empresas.

Método y limitaciones de la investigación

Utilizaremos el método documental en nuestra investigación. Revisaremos diversas fuentes escritas (doctrina, jurisprudencia, legislación, libros con información histórica, etc.) para formular nuestras posiciones. También realizaremos el análisis lógico de los argumentos que se plantean a favor y en contra de nuestra posición. La primera labor que haremos será interpretar lo que implica los “otros ingresos provenientes de operaciones con terceros”. Por esta razón, se aplicarán los métodos de interpretación de las leyes. La segunda tarea consiste en evaluar la constitucionalidad del inciso g) del artículo N° 1 del Reglamento.

Existe una limitación en el desarrollo de la investigación. Resulta problemático entender al Derecho como una ciencia exacta pues carece de los elementos básicos que toda ciencia posee: presupuestos comunes, unidad de objeto y unidad de método⁶. La interpretación, antes que la verificación de un significado unívoco, califica como un ejercicio creativo en el que el intérprete parte de ciertos valores al realizar su interpretación. Esto nos permite concluir que no es posible sostener que existe una sola interpretación correcta sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros. La interpretación que se debe adoptar será la que pueda ofrecer una respuesta más razonable y ofrezca una mejor garantía a los principios y derechos constitucionales. Consideramos que la interpretación que realizamos es la que mejor defiende los valores constitucionales, pero somos conscientes de las limitaciones propias de la actividad interpretativa.

Estructura de la investigación

Esta investigación se dividirá en tres capítulos. En el primer capítulo se busca entender qué se grava a partir del concepto de los otros ingresos provenientes de operaciones con terceros. Abordaremos la evolución histórica del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta de las empresas en el Perú, el desarrollo de la doctrina sobre el concepto de renta y las diferentes posiciones jurisprudenciales y doctrinarias que existen respecto de los ingresos provenientes de terceros. A partir de la interpretación que hagamos, podremos determinar si los subsidios y las condonaciones públicas que reciben las empresas califican como ingresos gravados bajo el supuesto de ingresos provenientes de operaciones con terceros.

Ahora bien, la norma reglamentaria excluye del Impuesto a la Renta a los subsidios y las condonaciones públicas. El segundo capítulo busca analizar si esta norma reglamentaria que limita el concepto de los ingresos provenientes con operaciones con terceros vulnera el principio de reserva de ley. Esta norma se entendería, presuntamente, como una aclaración de lo que dice la ley; sin embargo, si bien la norma del Reglamento no amplía el ámbito de aplicación de los ingresos provenientes de operaciones con terceros, sí excluye ingresos que se encontrarían gravados según la norma prevista por el legislador. Por lo tanto, analizaremos si la exclusión del impuesto a estos ingresos supone una modificación al aspecto material previsto en la ley.

El tercer capítulo busca determinar si la exclusión del Impuesto a la Renta a los subsidios y condonaciones que reciben las empresas por la norma del Reglamento vulnera el principio de igualdad. Este principio implica que las personas deben tributar en función a su capacidad contributiva. Si existe una empresa que obtiene ingresos que manifiesten capacidad

⁶ Rubio Correa, Marcial (2009). *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*. Décima edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 324.

contributiva, el Estado puede excluir a la empresa del impuesto o reducir su carga tributaria siempre que exista una finalidad pública y sea excepcional y proporcional. En caso contrario, se vulnera el principio de igualdad, pues se otorgaría un tratamiento privilegiado a algunas empresas sin una justificación válida.

En este escenario, determinaremos si los subsidios y condonaciones públicas que reciben las empresas constituyen ingresos que manifiestan capacidad contributiva. Revisaremos la jurisprudencia de otros países para determinar, desde una perspectiva constitucional, cómo se abordó el problema del gravamen para estos ingresos. Finalmente, analizaremos si la exclusión que realiza el Reglamento a estos ingresos es proporcional y cumple con alguna finalidad pública.



Capítulo I: Los “otros ingresos provenientes de operaciones con terceros” como supuesto gravado en la Ley del Impuesto a la Renta

En este capítulo se busca analizar el alcance de los “otros ingresos que provengan de terceros” como supuesto gravado en la Ley del Impuesto a la Renta y si incluye a los ingresos estatales (subsidios y condonaciones). La investigación en esta parte es teórica, pues supone analizar el concepto de renta que estableció nuestra legislación tributaria para gravar a las personas jurídicas (empresas).

Se explicará la evolución de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas en Perú, las teorías desarrolladas por la doctrina para explicar lo que se considera como “renta” gravable, el significado de las palabras utilizadas en el aspecto material del impuesto. Luego, indagaremos los antecedentes del inciso c) del artículo N° 1 y analizaremos el contexto económico y social que le dio origen.

Finalmente, aplicaremos los métodos de interpretación para comprender el alcance del inciso c) del artículo N° 1 de la Ley del Impuesto a la Renta y evaluaremos la “precisión” establecida en el Reglamento, la posición de la doctrina nacional, Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y Poder Judicial sobre este tema.

1. Evolución de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas en Perú

1.1. Orígenes y evolución de la Ley del Impuesto a la Renta

A través de la historia, las comunidades tuvieron autoridades que organizaban la vida en común. La función básica de estas autoridades consistía en regular las relaciones entre los habitantes, garantizar la supervivencia de la población y obtener cierto grado de prosperidad. Las autoridades exigían recursos económicos a la población para poder cumplir con las actividades públicas.

Por esta razón, los tributos⁷ se exigían para solventar la defensa militar, burocracia, el presupuesto para el funcionamiento del sistema de justicia, infraestructura pública, el aporte para los líderes religiosos en sociedades teocráticas, entre otras necesidades públicas. Ahora, la forma en que las personas debían tributar no fue similar en todas las sociedades.

Antes de la creación del dinero como medio de cambio, las personas debían contribuir con bienes o prestaciones de hacer (trabajo forzoso). A modo de ejemplo, durante el Incario, existió la mita dentro de los ayllus. Esta institución exigía que se trabajaran las

⁷ Cesar García Novoa precisa que el tributo aparecería en Grecia como un concepto de contribución para los gastos colectivos durante el tiempo de paz. Antes de ese periodo, el tributo cumplía otra finalidad: era el cobro de un pueblo victorioso sobre uno vencido. Durante la Edad Media, el tributo formaba parte de la relación de vasallaje que existía entre los súbditos y el señor feudal. En este escenario, los presupuestos sociales y políticos sobre los que existía el tributo en otros periodos históricos no son similares al actual. (Ver: GARCÍA, César (2012). *El concepto de tributo*. Marcial Pons. Buenos Aires, p. 21).

La aparición del Estado y la constitucionalización del Derecho suponen una transformación de la concepción jurídica del tributo. En este apartado solo queremos hacer notar que la figura histórica del tributo sirvió para que cierta autoridad pueda solventar gastos comunes más allá de la legitimidad de su cobro desde la perspectiva jurídica en un Estado constitucional.

tierras del Inca. Los productos que se sembraban se destinaban para el Inca, conforme lo señala María Rostworowski⁸.

Jhon Murra⁹, citado por Rostworowski, sostiene que la mita no calificó como un tributo sobre la riqueza que obtenía una persona pues los productos no provenían de las parcelas asignadas a cada miembro del ayllu, sino de las tierras designadas para el Inca. En esencia, aquí existiría una prestación forzosa de hacer (cosechar).

Sin perjuicio de eso, también existían casos de tributos que buscaban gravar la riqueza que obtenían las personas. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine¹⁰ sostienen que en el Imperio romano se cobró la *lustralis Collatio* o *lustralis auri Collatio* a los prestamistas, comerciantes e industriales.

Ahora bien, no es cierto que los impuestos a las “rentas” fueran un elemento significativo dentro del presupuesto de los reinos, comarcas o estados antes de la Edad Contemporánea. Edwin Seligman sostiene que el impuesto a la renta, salvo raras excepciones, no tuvo un rol significativo en la Edad Media¹¹.

Este autor indica que los impuestos a la propiedad durante la Edad Media tuvieron una relevancia mayor que los impuestos sobre la “riqueza generada”¹². Resulta pertinente mencionar que la base de cálculo de los impuestos a la propiedad no siempre tomó en cuenta el valor de cambio de los inmuebles pues no era habitual la compra y venta¹³.

El Impuesto a la Renta moderno recién aparece en el siglo XVIII. Diversos autores¹⁴ concuerdan que el Impuesto a la Renta moderno se originó en Inglaterra durante la

⁸ ROSTWOROWSKI, María. *Historia del Tahuantinsuyu*. Tercera edición: cuarta reimpresión. 2018. Instituto de Estudios Peruanos. p. 252-256.

⁹ ROSTWOROWSKI, María. *Historia del Tahuantinsuyu*. Tercera edición: cuarta reimpresión. 2018. Instituto de Estudios Peruanos. p. 253. La obra de Jhon Murra es: “*Formaciones económicas y políticas del mundo andino*. 1975. Lima. Instituto de Estudios Peruanos”.

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. 1973. Buenos Aires. p. 1.

¹¹ Edwin Seligman sostiene, por ejemplo, que en la Edad Media los impuestos a la “renta” cumplieron un rol insignificante, salvo algunas excepciones, frente a los otros ingresos feudales pues los monarcas feudales disponían de grandes prerrogativas para recaudar dinero de la población (SELIGMAN, Edwin. *The Income Tax: A Study of the History, Theory, And Practice of Income Taxation At Home and Abroad. The Macmillan Company*. Nueva York. 1914, p. 41).

¹² SELIGMAN, Edwin. *The Income Tax: A Study of the History, Theory, And Practice of Income Taxation At Home and Abroad. The Macmillan Company*. Nueva York. 1914, p. 41.

¹³ Seligman sostiene lo siguiente: “*In the first place, real estate under the feudal sistema was rarely bought and sold, so that practically the only method of ascertaining the value of the land was by taking account of its rents. The local propety tax, so far as real estate was concerned, was therefore a tax on produce rather than on selling value; and later on, when in some cases the tax was assessed on the selling value, this was reached by capitalizing the rent. In the second place, all movables or personal property were assessed at the selling value, so that the tax became a comination of a tax on produce and on selling value*”. En: SELIGMAN, Edwin. *The Income Tax: A Study of the History, Theory, And Practice of Income Taxation At Home and Abroad. The Macmillan Company*. Nueva York. 1914, p. 41.

¹⁴ DELGADO, Julio. La Ciencia de las Finanzas y el Impuesto a la Renta en algunos países del mundo. En: *Revista de la Universidad Católica del Perú*. Tomo IV. Año V. Lima. 1936. p. 450.

GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. 1973. Buenos Aires. p. 1.

REIG, Enrique. *Impuesto a las Ganancias*. 1991. Ediciones Macchi. Buenos Aires, p.4.

última década de ese siglo por propuesta del ministro William Pitt¹⁵. Este país requería de recursos para solventar las guerras napoleónicas. La novedad de este impuesto radicó en que se buscó establecer un “*impuesto general sobre las personas que posean fortuna, tan proporcional sus medios como sea posible*”¹⁶. El Impuesto a la Renta se utilizó, durante casi dos siglos, como una fuente para mitigar las tensiones sociales, a través de la redistribución, y para solventar los gastos bélicos¹⁷.

Después de su creación, el Impuesto a la Renta tuvo cuatro etapas a nivel internacional, conforme lo indican los autores Barreix y Roca¹⁸. En la primera etapa se le impuso la dimensión progresiva y administrativa. La segunda etapa partió del desarrollo del Estado Social, a partir del gobierno de Roosevelt, lo cual implicó el aumento de la recaudación a través del incremento de las tasas del impuesto y el otorgamiento de exenciones para alentar determinadas industrias. Este esquema generó una mayor complejidad en su administración. La tercera etapa surge como una reacción a la etapa anterior. Bajo la influencia de Reagan y Thatcher en los años ochenta del siglo pasado, se buscó una reducción de las tasas y la ampliación de la base de contribuyentes. Finalmente, la última etapa del Impuesto a la Renta (1990) buscó adaptarse al contexto de la globalización para garantizar que el impuesto no afecte el ahorro y la inversión, y mantenga una parte de la progresividad.

Pues bien, la progresiva consolidación de este impuesto también implicó la discusión sobre el concepto de renta que debía gravarse. La doctrina y las legislaciones establecieron distintos conceptos de renta según las necesidades de cada país. Es en este contexto que surge nuestra investigación sobre el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta para las empresas.

A continuación, analizaremos cómo se produjo la evolución en la imposición a la renta en el Perú. La revisión de estos antecedentes nos permitirá entender cuáles fueron las manifestaciones de riqueza, si acaso existían, que pretendían gravarse.

1.1.1. Antecedentes históricos en el Perú de la Ley del Impuesto a la Renta

Antes de la independencia del Perú en 1821, el Virreinato del Perú tuvo un esquema diferenciado de tributación para los indígenas, criollos y españoles. En principio, esta diferencia se debía a la distinta finalidad que tenía el tributo para la comunidad indígena y los criollos¹⁹. En este contexto, las fuentes de recaudación,

¹⁵ Reig sostiene que el proyecto del Impuesto se presentó en el periodo de 1797. El proyecto se sancionó el 12 de enero de 1798. Sin embargo, la norma que se aprobó en 1798 solo fue el “precursor inmediato del impuesto a la renta moderno”. Finalmente, en el periodo de 1799 se aprobó el impuesto sobre las renta. La norma incluía 124 artículos. Por otra parte, Julio Delgado indica que el impuesto nació en 1797, pero no brinda mayores detalles para sustentar que el origen del impuesto fue en ese periodo. Los autores Fonrouge y Navarrine precisan que el impuesto se creó el 9 de enero de 1799.

¹⁶ REIG, Enrique. *Impuesto a las Ganancias*. 1991. Ediciones Macchi. Buenos Aires, p.4.

¹⁷ BARREIX, Alberto y ROCA, Jerónimo (2007). Reforzando un Pilar Fiscal. El Impuesto a la Renta Dual a la Uruguay (Primera Parte). En: *Análisis Tributario* N° 240, Lima, p.24.

¹⁸ BARREIX, Alberto y ROCA, Jerónimo (2007). Reforzando un Pilar Fiscal. El Impuesto a la Renta Dual a la Uruguay (Primera Parte). En: *Análisis Tributario* N° 240, Lima, p.25.

¹⁹ El autor Samuel Alcides Villegas Paucar comenta que la Contaduría General de Tributos de Lima indicó en 1811 que el tributo indígena se instauró en la conquista como un contrato. El tributo permitía que se

de acuerdo con Carlos Contreras²⁰, que sostenían el presupuesto del Virreinato del Perú fueron las siguientes:

- Impuestos a la producción: Este tributo gravó a los mineros y agricultores con un décimo de su producto bruto.
- Tributo indígena: Los indios debían pagar este tributo independientemente de la riqueza que generasen. En principio, la imposición del tributo indígena también sirvió para que los indios trabajen para los españoles. El dinero que recibían como retribución servía para el pago de este tributo.
- Ganancias por los monopolios estatales o estancos.
- Impuestos sobre el comercio.

Luego de la Independencia, los principales tributos directos fueron los siguientes²¹:

- Contribución de castas: Esta contribución era obligatoria para los indígenas.
- Contribución industrial o de patentes: Este tributo gravaba con una tasa del 4% las utilidades obtenidas por los establecimientos industriales y de comercio. Esta contribución sería un antecedente remoto del impuesto a la renta proveniente de actividades empresariales en el Perú durante la era republicana.
- Contribución de predios rústicos y urbanos.

Si bien se puede observar que existían antecedentes de imposición directa en el Perú como la contribución industrial, las contribuciones directas dejaron de tener un peso importante en la financiación del Estado después de 1850²². Esto se debe a que la explotación de los recursos naturales como el guano, cuya propiedad le pertenecía al Estado, adquirió mayor relevancia.

1.1.2. Origen y evolución del Impuesto a la Renta en el Perú

Luego de la crisis económica y social que padeció el Perú por la Guerra con Chile, el Estado no buscó elevar la recaudación mediante el incremento de la imposición directa hacia las empresas. Se buscó el crecimiento económico por intermedio de la disminución de la carga tributaria, de manera que pueda fomentarse la inversión.

administre justicia y se construyan iglesias. Evidentemente, este contrato social no sería similar para los criollos (hijos de españoles nacidos en América).

Ver: ALCIDES, Samuel (2007). Las cortes de Cádiz y la cuestión indígena, 1808-1814. En: *Revista de Antropología*. N° 5. UNMSM. Lima, p. 212 (https://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/Publicaciones/revision/antrop/2007_n5/pdf/a08.pdf).

²⁰ Contreras, Carlos (2003). Las contribuciones directas en la formación del Perú republicano. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas de Historia Económica de la Asociación Uruguaya de Historia Económica, Montevideo, pp.1-2.

²¹ Contreras, Carlos (2003). Las contribuciones directas en la formación del Perú republicano. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas de Historia Económica de la Asociación Uruguaya de Historia Económica, Montevideo, pp.9-11.

²² Contreras, Carlos (2003). Las contribuciones directas en la formación del Perú republicano. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas de Historia Económica de la Asociación Uruguaya de Historia Económica, Montevideo, p.1.

El origen moderno de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú se remonta a 1915²³, según Carlos Contreras. En ese año se introduce en el Perú impuestos a las exportaciones de productos agrícolas (Ley N° 2143) y minerales (Ley N° 2187), que formalmente podían concebirse como impuestos indirectos cuyo objeto de gravamen sería el acto de venta de un bien al exterior; sin embargo, las reglas para la determinación de estos tributos buscaban gravar a los exportadores por los ingresos que obtenían.

La razón para tratarlo formalmente como un impuesto indirecto residía en que la Ley de Descentralización Fiscal, promulgada el 13 de noviembre de 1886 por Andrés Avelino Cáceres, estableció que la recaudación de los impuestos de aduana iba para el Gobierno Central, mientras que las contribuciones industriales se destinaban para las Juntas Provinciales²⁴.

Concordamos con Carlos Contreras cuando sostiene que el origen del Impuesto a la Renta surge con estas leyes; no obstante, estas leyes no establecían un régimen general de imposición a la renta para las personas naturales y jurídicas. El objetivo fue establecer impuestos aplicables solo para los exportadores. Estos tributos fueron regímenes particulares.

Sin perjuicio de este antecedente, el Perú tiene, hasta la fecha, siete (7) leyes generales sobre la imposición a la renta. Estas leyes buscaron establecer las reglas básicas del Impuesto la Renta. Procedemos a explicar cada una de ellas e identificaremos su ámbito de aplicación para determinar cuál fue la renta gravable para las empresas.

- Ley N° 5574

Esta Ley se promulgó en 1926 durante el gobierno de Augusto Leguía. La Ley se denominó: “Ley de Contribución sobre la Renta”. El artículo N° 1 de esta ley establecía lo siguiente:

“Artículo 1°: Las contribuciones que gravan los predios rústicos y urbanos; las utilidades provenientes de la industria y del comercio, del ejercicio de las profesiones liberales, literarias o artísticas, y de cualquier otra actividad profesional; los beneficios eclesiásticos; las utilidades de las industria agrícola y minera, que actualmente se cobran sus productos de acuerdo con la ley número 2727; y las que gravan la renta del capital movable se acotarán y recaudarán, desde la promulgación de esta ley, con sujeción a las tasas y disposiciones que en ella se establecen”.

El artículo N° 1 establece que las contribuciones que gravan las utilidades provenientes de la industria y del comercio tributarán conforme a lo que se

²³CONTRERAS, Carlos (2012). “La economía pública en el Perú después del guano y del salitre: crisis fiscal y élites económicas durante su primer siglo independiente”. Banco Central de Reserva del Perú. Lima, pp. 306-308.

²⁴ Una mayor explicación y detalle sobre el destino de la recaudación de los ingresos públicos se encuentra en la obra de Carlos Contreras. CONTRERAS, Carlos (1996). La descentralización fiscal en el Perú después de la Guerra con Chile, 1886-1895. En: *Relaciones. Estudios de Historia y Sociedad* N° 67-68. Zamora: El Colegio de Michoacán, p.215.

señale en esta ley. Estas utilidades serían la riqueza que se obtiene producto de la venta de bienes y prestación de servicios; es decir, de la actividad comercial²⁵. De este modo, observamos que las sociedades anónimas industriales, comerciales, empresas agrícolas y mineras debían pagar la contribución sobre sus “utilidades”.

No solo eso, esta ley incluye como una contribución sobre la renta a la contribución sobre los predios rústicos y urbanos. Esta contribución no busca gravar una riqueza producida por alguna actividad económica, sino la manifestación de riqueza que se exterioriza a través de la propiedad sobre bienes inmuebles.

La ley solo buscó unificar en un solo cuerpo normativo las distintas contribuciones que gravaban a las personas naturales y jurídicas por sus retribuciones y utilidades y la tenencia de patrimonio. Hasta este momento, el legislador peruano todavía no buscó definir con precisión lo que significa una “renta”.

La misión Kenmmerer, que arribó al Perú en 1931, consideró que este régimen tributario solo gravaba aproximadamente la renta en algunos casos. De acuerdo al informe de la Misión Kenmmerer, el sistema empleado era complicado, los impuestos carecían de uniformidad, claridad y las leyes relativas a su aplicación eran inadecuadas²⁶.

- Ley N° 7904

El crack de 1929 no solo perjudicó a la economía norteamericana. Hubo una caída en las cotizaciones de las materias primas exportables de América Latina²⁷. Esta crisis perjudicó al Perú pues se redujeron las exportaciones de materias primas. No solo ocurrió ello: también se generó una restricción al crédito internacional para los países sudamericanos²⁸. El capital disponible debía priorizarse en la superación de la crisis en los países desarrollados. Debe señalarse que al año 1929 el Perú era muy dependiente del crédito externo²⁹. Ante este panorama, hubo un gran problema para financiar al gasto público y una caída de las monedas latinoamericanas frente al dólar³⁰.

Frente a esta crisis, la Comisión de Reforma Monetaria recomendó la venida de la misión a cargo del profesor norteamericano Kenmmerer. Esta misión debía formular recomendaciones que sirvan para detener el descendente

²⁵ La ley también gravó los “beneficios” eclesiásticos y las “rentas” del capital.

²⁶ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo II, p. 335.

²⁷ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo I, p. XXIV.

²⁸ *Ibíd.*

²⁹ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo I, p. XXIII.

³⁰ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo I, p. XXIV.

valor de la moneda peruana³¹. La misión Kenmmerer presentó nueve proyectos y dos informes en abril de 1931. Dentro de las reformas se incluyó una reforma tributaria³². La materia tributaria se entendió como un complemento necesario de la reforma monetaria. Esta reforma tributaria incluía un proyecto de ley de impuesto sobre la renta.

El proyecto de ley del impuesto sobre la renta, de la misión Kemmerer, no llegó a aprobarse pero sirvió como insumo³³ para la dación de la Ley N° 7904. Esta ley se promulgó el 7 de julio de 1934 durante el gobierno de Oscar Ramón Benavides.

A diferencia de la ley anterior, la Ley N° 7904 tuvo una estructura más ordenada para clasificar a los distintos impuestos a la Renta. No solo eso, el legislador también estableció de una forma clara cuáles serían los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

Los capítulos de esta ley fueron los siguientes:

- Impuesto a la Renta del Capital Movable
- Impuestos a las Utilidades que produce el trabajo de la persona conjuntamente con el capital, utilidades que se obtengan en el ejercicio de profesiones liberales
- Impuesto a los Predios Rústicos y Urbanos
- Impuesto a los Sueldos (planillas)
- Impuesto Progresivo sobre la Renta

Ahora bien, el Capítulo II de esta Ley estableció el Impuesto a las Utilidades aplicable para las empresas. El artículo N° 16 de esta ley precisa los factores que originan una utilidad:

Art° 16- Para los efectos de la aplicación del impuesto a las utilidades, se dividen estas en dos categorías, a saber:

1°- Las utilidades que produzcan el trabajo del hombre conjuntamente con el capital.

2° Las utilidades que se obtengan en el ejercicio de las profesiones liberales y de las profesiones no comerciales en general.

³¹ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo I, p. XXIX.

³² BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kenmmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo I, p. XXXI.

³³ Sostenemos que el proyecto de la misión Kemmerer sirvió de insumo por los siguientes puntos:

- (i) En el proyecto de la misión Kemmerer se fijó una tasa del 7% para el Impuesto a la Renta del capital movable. La Ley N° 7904 también gravó con la misma tasa a la renta del capital movable. Nótese que en el proyecto (Sección I) y la Ley (Capítulo I) el primer impuesto fue el Impuesto a la Renta del Capital Movable.
- (ii) El proyecto incluyó la aplicación de una tasa progresiva acumulativa para el Impuesto a la Renta Individual de personas naturales. En la ley también se fijó una tasa progresiva acumulativa para las personas naturales.
- (iii) En la sección II del proyecto se estableció que las rentas provenientes de inmuebles capitales y negocios se aplicaría una tasa del 7%. En la ley se fijó un tasa del 7% a los predios rústicos y urbanos.

Las utilidades afectas al impuesto³⁴ para las empresas serían las que provienen de la actividad empresarial; es decir, las que provienen por la explotación de un negocio en el que existía trabajo humano y aporte de capital para el desarrollo de la actividad económica. El Impuesto a las Utilidades solo gravaba las rentas que se obtenían producto de la venta de bienes o prestación de servicios.

El artículo N° 18³⁵ de esta ley indica que se comprende como utilidad sujeta al impuesto la diferencia entre la entrada bruta total y los gastos; sin embargo, este artículo no amplía el ámbito de aplicación que se estableció en el artículo N° 16, sino que cuantifica el ingreso que será materia del tributo. Una interpretación sistemática de estos enunciados legales debe arribar a esa conclusión.

- Decreto Supremo N° 287-68-HC

Después de unas décadas, hubo una nueva reforma tributaria durante el primer gobierno de Fernando Belaunde Terry. Esta reforma se realizó con el objetivo de frenar el déficit presupuestal que existía en 1968³⁶.

De acuerdo a Pedro Pablo Kuczynski, los ingresos tributarios se estancaron sobre el 17% del producto nacional bruto, mientras que los gastos aumentaron más rápido. Esto se originó por el aumento en los sueldos de los maestros, pensiones, transferencias a universidades, gastos militares³⁷. El Decreto Supremo N° 287-68-HC se promulgó el 9 de agosto de 1968.

Este decreto supremo sería el precursor de nuestra actual ley del Impuesto a la Renta. La estructura que se utilizó³⁸ en este cuerpo normativo sirvió como influencia para las posteriores leyes.

³⁴ Juan Lino Castillo, citado por Luis Carlos Rodrigo, confirma esta posición cuando sostiene lo siguiente: *"En lo que respecta a las utilidades de las empresas industriales y comerciales, del ya citado artículo 18 de la Ley N° 7904 y de los artículos N° 19 y 20 de la misma ley aparece que nuestro régimen fiscal adopta la teoría de la cuenta de pérdidas y ganancias y no la del balance. Considera utilidad, la que fluye directamente del activo circulante, sin admitir las pérdidas de capital, ni incluir, por consiguiente, las ganancias de esta clase, y teniendo en cuenta el objeto de la empresa, especialmente el de las sociedades – condicionado a lo establecido en sus estatutos-, y el giro del negocio determinado por la habitualidad"*. Ver: CARLOS RODRIGO, Luis (1970). Impuesto a la Renta. Volumen I. Tomo I. Editorial Afsa. Lima, p.87.

³⁵ Art° 18- Se comprende como utilidad sujeta al impuesto, la diferencia entre la entrada bruta total y el importe de los gastos, castigos y desmedros necesarios para obtener la utilidad.

³⁶ KUCZYNSKI, Pedro (1980). *Democracia bajo presión económica: el primer gobierno de Belaunde (1963-1968)*. Princenton University Press. Ediciones TREINTAITRES. Traducción de Maya Proaño de Luna. Lima, pp. 192-193.

³⁷ KUCZYNSKI, Pedro (1980). *Democracia bajo presión económica: el primer gobierno de Belaunde (1963-1968)*. Princenton University Press. Ediciones TREINTAITRES. Traducción de Maya Proaño de Luna. Lima, pp. 103-104.

³⁸ Los capítulos de esta Ley fueron los siguientes:

- (i) Capítulo I: "Del Objeto del Impuesto".
- (ii) Capítulo II: "De la Base Jurisdiccional del Impuesto".
- (iii) Capítulo II: "Del Sujeto del Impuesto".

Ahora bien, el Capítulo I establece el aspecto material del Impuesto a la Renta. El artículo 1 indica lo siguiente:

Artículo 1: El impuesto sobre las rentas que provengan del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores, y sobre las ganancias y beneficios considerados expresamente por este Título como rentas gravadas, se aplicará con sujeción a las disposiciones de este Título.

El Impuesto a la Renta no solo grava la “renta” que proviene de la aplicación conjunta del factor capital y trabajo, es decir, la ganancia que proviene de la actividad comercial de una empresa. También se grava con el impuesto la renta que proviene del factor capital y del factor trabajo aplicados de forma independiente.

La novedad del Decreto Supremo N° 287-68-HC radica en que se incluyen como gravados con el impuesto otras “ganancias” y “beneficios” que se encuentren establecidas en el Capítulo I de esta ley. Los artículos 2 y 3 establecen cuáles serán las ganancias y beneficios:

Artículo 2.- Constituyen rentas gravadas, los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago:

a) Beneficios resultantes de la locación, sub-locación u otra forma de explotación de inmuebles;

b) Beneficios resultantes de la locación, sub-locación u otra forma de explotación de cosas muebles y derechos, y los intereses, rendimientos, dividendos, participaciones y cualquier otro ingreso proveniente de la inversión o colocación de capitales.

*c) **Beneficios, utilidades y ganancias** provenientes del comercio y la industria, de las explotaciones mineras, agropecuarias o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o similares; y en general, los provenientes del ejercicio habitual de una actividad lucrativa o de comercio, compra-venta, cambio o disposición de bienes.*

d) Ganancias, beneficios, sueldos, salarios, honorarios y cualquier otro tipo de remuneraciones y otras compensaciones similares que se obtengan del ejercicio de profesiones, oficios, artes, ciencias o actividades lucrativas similares; de la prestación de servicios de

-
- (iv) Capítulo IV: “De las Exenciones”.
 - (v) Capítulo V: “De la Renta Bruta”.
 - (vi) Capítulo VI: “De la Renta Neta”.
 - (vii) Capítulo VII: “De la Renta Imponible y de las Deducciones Personales”.
 - (viii) Capítulo VIII: “De las Tasas del Impuesto”.
 - (ix) Capítulo IX: “Del Ejercicio Gravable”.
 - (x) Capítulo X: “Del Régimen para determinar la Renta”.
 - (xi) Capítulo XI: “De la Responsabilidad por deuda ajena y por subordinados”.
 - (xii) Capítulo XII: “De las Declaraciones Juradas, Liquidaciones y Pago del Impuesto”.
 - (xiii) Capítulo XIII: “De la Administración y Percepción del Impuesto”.
 - (xiv) Capítulo XIV: “Otras Disposiciones”.

cualquier índole no incluidos en el inciso anterior, y las pensiones cualquiera sea su origen.

Artículo 3.- Se encuentran comprendidos en el inciso c) del artículo anterior:

a) Los resultados provenientes de la enajenación de:

1. Terrenos rústicos y urbanos por el sistema de urbanización o lotización;

2. Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

3. Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas.

4. Bienes muebles cuya depreciación admite esta Ley.

5. Derechos de llave, patentes, marcas y similares.

6. Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activo de empresas o sociedades que desarrollen actividades comprendidas en el artículo 27, inciso a):

7. Negocios o empresas

b) Las regalías originadas en la transferencia definitiva de cosas muebles o derechos;

c) En los casos de bienes adjudicados al socio, por retiro de éste, o disolución parcial o total de la sociedad, se computará como renta gravable de esta última, la diferencia entre el valor de aporte o adquisición más utilidades afectas no retiradas y el valor de mercado de dichos bienes;

d) Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el artículo 27, inciso a), hubieren quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades.

En primer lugar, nótese que se utilizan los términos “ingresos”, “ganancias” y “beneficios”. Al parecer, el legislador los trató como palabras similares o reemplazables. No hubo una definición precisa de cada una de esas palabras.

Luego, los incisos a) y b) del artículo 2 describen a las rentas que provienen de un capital. El beneficio por la cesión de bienes muebles e inmuebles constituye una renta que proviene por ceder el uso del capital. El inciso c) describe a las rentas empresariales cuando se alude a los beneficios empresariales y, por su parte, el inciso d) explica cuáles serán las rentas del trabajo.

En estricto, todos los incisos del artículo 2 pueden subsumirse dentro del supuesto de renta que proviene del trabajo, capital y aplicación conjunta de ambos factores (renta empresarial). Hasta este momento, la precisión de “ganancias” y “beneficios” del artículo 2 no fue necesaria pues todo se incluía dentro de lo previsto en el artículo 1.

La novedad fue considerar como una “beneficio del comercio” a los resultados de la enajenación de los bienes que constituyan el activo de las empresas, conforme lo establece el numeral 6 del inciso a) del artículo 3. En estricto, la “ganancia” que se produce por la venta del activo de una empresa no es resultado de una actividad comercial propiamente dicha, pues los activos sirven para que la empresa pueda producir la mercadería o prestar servicios que se encuentran dentro de su objeto social. Este inciso establece que será una renta “empresarial” gravada, por ejemplo, la venta que hace una empresa dedicada a la producción de chocolates del estante que se usa para guardar documentos. Esta ganancia no sería una renta del capital ni provendría propiamente de la aplicación de ambos factores, pero el legislador la clasificó como una renta empresarial.

Podemos concluir que el ámbito de aplicación del Decreto Supremo N° 287-68-HC es más amplio que la legislación anterior. Esta norma no solo incluye las rentas empresariales (aplicación conjunta del capital más trabajo), sino que también grava las ganancias de capital (ganancias por venta de activos) para las empresas, pese a que el legislador las clasificó como una “utilidad” proveniente del comercio.

El Impuesto a la Renta empezó a desligarse del concepto de “rédito-producto”³⁹.

- Decreto Legislativo N° 200

Fernando Belaunde Terry volvió a ser presidente de la República del Perú en 1980. En este segundo mandato constitucional se buscó una nueva reforma tributaria. El 15 de junio de 1981 se publicó la nueva Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Legislativo N° 200.

El ámbito de aplicación de esta nueva ley se encuentra en el Capítulo I. Procedemos a citar los artículos que establecen el aspecto material de la hipótesis de incidencia:

Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellos que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este Capítulo.

Artículo 2.- Las ganancias y beneficios a que se refiere el inciso b) del artículo anterior, son los siguientes:

a) En los casos de bienes adjudicados al socio, por retiro de éste o disolución parcial o total de cualquier sociedad, se computará como renta gravable de esta última, la diferencia entre el costo computable

³⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 119-132.

y el valor asignado a dichos bienes. Se entenderá como costo computable de adquisición o producción, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio. Tratándose de bienes del activo fijo, el costo será el valor neto en libros.

El valor asignado por la sociedad, para efectos de la aplicación de esta Ley, no podrá ser menor a:

1) Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros.

2) Para los valores, cuando se coticen en el mercado bursátil, será el precio del mercado, en caso contrario, su valor se determinará de acuerdo a las normas que señale el Reglamento; y

3) Para los bienes del activo fijo, el precio del mercado. Tratándose de los bienes con los que no se realicen transacciones frecuentes: el valor de tasación.

b) Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el artículo 28, inciso a), hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades.

c) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de daño, así como las sumas a que se refiere el inciso h) del artículo 23.

Resulta pertinente indicar que el aspecto material establecido en el artículo 1 es similar al establecido en el artículo 1 del Decreto Supremo N° 287-68-HC. No hay una modificación en el tratamiento impositivo a las rentas que provienen de las actividades empresariales⁴⁰.

Sin perjuicio de eso, el inciso c) del artículo 2 incluye como una “ganancia” o “beneficio” a la proveniente por las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño. Este sería un nuevo ingreso gravable para las personas jurídicas. El ingreso que proviene de una indemnización no califica como una retribución por una actividad comercial. Este ingreso se origina por la ocurrencia de un siniestro que otorga el derecho a recibir un importe para reparar el daño causado.

A partir de esta Ley, el Impuesto a la Renta empezó a gravar, de forma restrictiva, los “ingresos” que no provienen estrictamente de operaciones onerosas. El ingreso gravable no proviene por la venta de un bien o la

⁴⁰ El numeral 6 del inciso b) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que se consideraba como una renta gravada la enajenación del activo de las personas jurídicas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría. Este tratamiento es similar al previsto en el inciso d) del artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-68-HC. Esta ganancia no puede entenderse como una renta proveniente del capital pues se pierde la propiedad del bien. Teóricamente, esta renta sería una ganancia de capital que no se encuentra dentro de la teoría de renta-producto. Sin embargo, nos encontramos, inevitablemente, dentro del ámbito de la renta empresarial por mención expresa del legislador.

prestación de un servicio. El ingreso también se origina por la indemnización que se recibe por la ocurrencia de un siniestro.

- Ley 25381

La crisis económica agudizada en los años ochenta generó que el gobierno de Alberto Fujimori realice reformas económicas. En materia tributaria se emitió una nueva Ley del Impuesto a la Renta el 28 de diciembre de 1991.

A partir de la Cuarta Disposición Final de la Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público para 1992, aprobada por la Ley N° 25381 emitida el 28 de diciembre de 1991, se aprobó una nueva Ley del Impuesto a la Renta.

En el artículo 1 de esta nueva Ley del Impuesto a la Renta⁴¹ se estableció que este impuesto gravaría las ganancias y beneficios establecidos en los artículos siguientes del Capítulo I (Del Ámbito de Aplicación).

Los artículos 2 y 3 del Capítulo I definen a las ganancias y beneficios sujetos al gravamen:

Artículo 2.- Las ganancias y beneficios a que se refiere el inciso b) del artículo anterior, son los siguientes:

a) En los casos de bienes adjudicados al socio, por retiro de éste o disolución parcial o total de cualquier sociedad, se computará como renta gravable de esta última, la diferencia entre el costo computable y el valor asignado a dichos bienes. Se entenderá como costo computable de adquisición o producción en su caso, el valor de ingreso al patrimonio. Tratándose de bienes del activo fijo, el costo será el valor neto en libros.

b) Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el Artículo 28, inciso a), hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos (2) años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades.

c) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso h) del Artículo 23

También están gravadas las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

⁴¹ Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias y beneficios considerados en los Artículos siguientes de este Capítulo.

d) *Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.*

Artículo 3.- Constituyen rentas gravadas los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pagos:

a) *Las regalías.*

b) *Los resultados provenientes de la enajenación de:*

1) *Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.*

2) *Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.*

3) *Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas.*

4) *Bienes muebles cuya depreciación admite esta Ley.*

5) *Derechos de llave, marcas y similares.*

6) *Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del Artículo 13 o de establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría.*

7) *Negocios o empresas.*

8) *Denuncios y concesiones.*

c) *Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.*

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Nótese que esta Ley del Impuesto a la Renta es la primera que establece una concepción amplia sobre lo que se entiende por renta gravada. A diferencia de las legislaciones anteriores⁴², no solo se considera renta gravada a los

⁴² En el informativo tributario del *Informativo Caballero Bustamante* (Revista de Asesoría Especializada. 1 Quincena. Enero de 1992. Año XX. N° 245. Lima, p-A-1) se sostuvo lo siguiente sobre el nuevo aspecto material de la Ley del Impuesto a la Renta:

“Aquí parecería tomarse en consideración, los conceptos propios de la teoría denominada “renta-incremento patrimonial”, la misma que considera como renta a todo ingreso que incremente el patrimonio. Como se aprecia tal es una amplia concepción que incorporaría incluso las ganancias ocasionales.

Sin embargo, como se deduce de la propia redacción del texto que nos ocupa, las ganancias y beneficios no lo son todos, sino aquellos expresamente señalados por la Ley.

beneficios que provienen por la enajenación de bienes de capital y a los ingresos por indemnizaciones, sino que se incluye a cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación.

La referencia a cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros como supuesto gravado para las personas jurídicas no debe entenderse como una remisión a las rentas que se obtienen por la actividad empresarial.

Las rentas que provengan por la actividad comercial de una empresa se subsumen dentro del inciso a) del artículo 1 de la Ley (rentas provenientes de la aplicación conjunta del capital y del trabajo). Nos encontramos frente a un nuevo supuesto de renta que incluye a todas las ganancias y beneficios que recibe una persona jurídica y que no provienen de su actividad comercial.

Una cuestión importante que debe mencionarse en esta Ley del Impuesto a la Renta es que se persiste con un problema terminológico por el uso de las palabras “renta”, “ingreso”, “beneficio” y “ganancia”. La Ley no otorga ninguna definición a estas palabras. No solo eso, el artículo 3 establece una lista de “ingresos” que se consideran gravados.

En el final de esta lista de “ingresos” se incluyen a las “ganancias” o “beneficios” derivados de operaciones con terceros. En principio, “ganancia” y “beneficio” serían conceptos similares y formarían parte del género “ingresos”. Sin embargo, el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que solo se gravarán a las “ganancias” y “beneficios” considerados en los artículos del Capítulo I. Este artículo no incluye a los “ingresos”. No obstante, a partir de una interpretación sistemática, deberíamos entender que para esta nueva ley el concepto de “ingresos” es similar al de “ganancias y beneficios”.

- Decreto Ley 25751

Podría afirmarse entonces, que nuestra legislación se inclina por el concepto de renta-producto en forma genérica pero excepcionalmente considera como ganancia a aquellos supuestos establecidos por ella misma.

Estos supuestos excepcionales son los establecidos en los artículos 2°, 3° y 4° de la Nueva Ley, los mismos que no contienen modificaciones sustanciales respecto de la legislación inmediata anterior, salvo la referencia establecida respecto de las rentas imputadas de goce o disfrute establecidas por la Ley. Tal agregado no constituye sino un tecnicismo legal destinado a incorporar toda otra renta no considerada expresamente en los incisos precedentes”.

Esta afirmación no es completamente cierta. La Ley del Impuesto a la Renta aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 200 no consideraba como rentas gravadas a cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros. La Ley anterior gravó a las rentas-producto y las ganancias y beneficios derivados de la ocurrencia de siniestros (indemnizaciones) y ganancias de capital para las personas jurídicas. Sin embargo, el espectro de cualquier ingreso o beneficio derivado de operaciones con terceros no se incluyó en la ley anterior. Esta modificación generó una modificación sustancial en el impuesto a la renta pues a partir de esta nueva ley cualquier ganancia derivada de operaciones con terceros se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta. La novedad no solo radicó en las rentas imputadas.

A través del artículo único del Decreto Ley N° 25751⁴³ se aprueba la Ley del Impuesto a la Renta, que regirá a partir del 1 de enero de 1993.

La redacción de los artículos N° 1,2 y 3⁴⁴ de esta nueva Ley del Impuesto a la Renta es similar a la establecida en la Ley N° 25381. Este cambio normativo no modificó el aspecto material del Impuesto a la Renta previsto en la ley anterior.

- Decreto Legislativo 774

⁴³ El Decreto Ley 25751 se publicó el 3 de octubre de 1992.

⁴⁴ Artículo 1.- *El Impuesto a la Renta grava:*

a) *Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.*

b) *Las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este Capítulo.*

Artículo 2.- *Las ganancias y beneficios a que se refiere el inciso b) del artículo anterior, son los siguientes:*

a) *En los casos de bienes adjudicados al socio, por retiro de éste o disolución parcial o total de cualquier sociedad, se computará como renta gravable de esta última, la diferencia entre el costo computable y el valor asignado a dichos bienes. Se entenderá como costo computable de adquisición o producción en su caso, el valor de ingreso al patrimonio. Tratándose de bienes del activo fijo, el costo será el valor neto en libros.*

b) *Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el artículo 28, inciso a), hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos (2) años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades.*

c) *Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso h) del artículo 23. También están gravadas las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.*

d) *Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.*

Artículo 3.- *Constituyen rentas gravadas los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago:*

a) *Las regalías.*

b) *Los resultados provenientes de la enajenación de:*

1. *Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.*

2. *Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.*

3. *Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas.*

4. *Bienes muebles cuya depreciación admite esta Ley.*

5. *Derechos de llave, marcas y similares.*

6. *Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 13 o de establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría.*

7. *Negocios o empresas.*

8. *Denuncios y concesiones.*

c) *Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.*

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

El 31 de diciembre de 1993 se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Legislativo N° 774. Esta ley introduce la última Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el día de hoy.

La redacción original del Capítulo I del Decreto Legislativo N° 774, en líneas generales, es similar a la establecida en la Ley 25381 y el Decreto Ley 25751. Las ganancias y beneficios derivados de operaciones con terceros se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta para las personas jurídicas conforme al siguiente detalle:

Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este Capítulo.

Artículo 3.- Constituyen rentas gravadas los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago:

(...)

*En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier **ganancia o beneficio** derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente*

La redacción de ambos artículos se modificó a través de varias reformas legislativas. La redacción actual de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente sobre los ingresos derivados de operaciones con terceros:

“Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias de capital.

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

(...)

Artículo 3.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24.

b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

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.

También constituye renta gravada de una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados”.

A modo de conclusión, la legislación del Impuesto a la Renta en el Perú amplió progresivamente el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta. En su origen, este impuesto solo gravó las utilidades comerciales para las personas jurídicas, conforme se observa en las leyes núms. 5574 y 7904. Esta posición respondería a la idea clásica de la renta-producto.

Luego, el legislador tributario, que creó el Decreto Supremo N° 287-68-HC, amplió el ámbito de aplicación. Las ganancias gravadas incluyeron a la proveniente de la venta de los activos fijos de la empresa. A partir de esta ley, la normativa del Impuesto a la Renta no solo grava los ingresos que se consideran renta de la teoría del rédito-producto.

La siguiente Ley del Impuesto a la Renta, aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 200, también amplió el ámbito de aplicación al incluir como concepto gravado a la ganancia proveniente de las indemnizaciones que perciben las empresas.

A través de la Ley N° 25381, publicada en 1991, se empieza a gravar a toda ganancia o beneficio que provenga de operaciones con terceros distinta de la actividad empresarial y a las rentas imputadas. Esta redacción permaneció en el Decreto Ley N° 25751.

Finalmente, el Decreto Legislativo N° 774 y las modificaciones legislativas posteriores delimitan las “ganancias” o “ingresos” de terceros establecidos por esta Ley.

Sin perjuicio de eso, es válido afirmar en este punto que las empresas en Perú, al día de hoy, tributan no solo por las rentas que provengan de su actividad comercial.

2. Aproximación al concepto de renta

2.1. Nociones sobre el significado de “renta”

El Impuesto a la Renta grava una “renta”. La Ley del Impuesto a la Renta peruana no es una excepción. La definición de lo que se entiende por renta resultará clave para poder conocer la materia sujeta al gravamen. En este apartado analizaremos las definiciones que se esbozaron para entender este concepto y su relación con la potestad legislativa que tienen los Estados para establecer el aspecto material de este impuesto.

A continuación, procederemos a explicar la definición de “renta” e “ingreso” según el significado literal que se consigna en el diccionario. Luego, mostraremos la evolución del concepto de renta según la doctrina económica y financiera. También analizaremos el concepto de renta desde la teoría del incremento patrimonial y su incidencia sobre el gravamen a los subsidios y condonaciones. Finalmente, explicaremos la posición de García Mullin sobre el concepto de renta, pues la obra de este autor argentino se utiliza como base doctrinaria en el Perú. Toda esta explicación nos permitirá comprender si la doctrina considera como elementos gravados con el Impuesto a la Renta a los subsidios y las condonaciones.

2.1.1. Antecedentes: La idea de riqueza y renta proviene de contextos históricos y culturales particulares

Antes de acercarnos a la evolución del concepto de renta, en este punto buscamos incidir en que la discusión sobre lo que debe gravarse en cada sociedad responde a contextos económicos, sociales y culturales particulares. El origen de la discusión sobre el concepto de renta proviene de la ciencia de la economía⁴⁵. La concepción de renta inevitablemente se relaciona con una idea de riqueza que obtienen los agentes privados susceptible de apropiación por el Estado para fines impositivos. Esta idea de riqueza no es un concepto estático ni inmutable.

Eric Roll sostiene que la estructura económica de una época dada y los cambios que sufre son los factores que mayor influencia tienen sobre el pensamiento económico⁴⁶. A modo de ejemplo, la idea negativa que existía sobre los intereses y la usura en la Edad Media por influencia de la Iglesia católica⁴⁷ cayó en desuso frente al crecimiento económico que se originó por la utilización del capital para el desarrollo de negocios⁴⁸. En un inicio, la posición de la Iglesia católica en la Edad Media, con marcada influencia sobre los señores feudales, generó que el cobro de

⁴⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. p. 2.

⁴⁶ ROLL, Eric (1994). *Historia de las doctrinas económicas*. Traducción de Florentino M. Torner. Tercera edición. México D.F. Fondo de Cultura Económica, p. 16.

⁴⁷ De acuerdo con Eric Roll, Santo Tomás interpretó que los intereses que se obtenían por la cesión del dinero eran un fruto antinatural pues el dinero solo tiene como finalidad facilitar el cambio legítimo de bienes cuyo único objetivo era satisfacer las necesidades de los consumidores. El dinero por sí mismo era estéril. Cobrar intereses sería una ganancia injusta y antinatural. Esta posición perdió peso en el tiempo. Desde una nueva óptica, los intereses representaban la retribución por una inversión: ceder el dinero era una ganancia legítima pues se genera un riesgo de pérdida del capital.

⁴⁸ ROLL, Eric (1994). *Historia de las doctrinas económicas*. Traducción de Florentino M. Torner. Tercera edición. México D.F. Fondo de Cultura Económica, p. 46-49.

intereses no fuera común. Resultó lógico que los poderes feudales no cobrarán impuestos sobre los intereses, pues no fue una actividad permitida ni bien vista por la influencia de la Iglesia católica.

Por esta razón, la riqueza que obtienen los agentes privados y que puede aprovecharse para el Estado partirá de la concepción sobre la riqueza que tenga una sociedad de acuerdo a su estructura económica y, ciertamente, también influirán cuestiones éticas y sociales.

Ahora bien, la concepción financiera o fiscal que existe sobre el concepto de renta no será similar con la concepción económica de renta, pero, en cualquier caso, la idea de lo que podrá gravarse partirá de esa valoración de la sociedad sobre la riqueza.

2.1.2. Aproximación a las definiciones de “renta”, “ingreso”, “utilidad”, “beneficio” y ganancias”

La Real Academia Española (RAE) reconoce las definiciones de las palabras “rentas”, “ganancias”, “ingresos”, “utilidad” y “beneficio”. Estas palabras se utilizan en las leyes impositivas. Las definiciones de la RAE nos permitirán aproximarnos a la interpretación literal.

Procedemos a explicar las definiciones de las principales palabras materia de esta investigación:

- Definición de renta

García Belsunce⁴⁹ indica que existe una discusión sobre si la palabra “renta”, que proviene del latín “reditus”, se deriva del verbo “reddere” (rendimiento) o “redire” (retorno).

Según el Diccionario de la RAE⁵⁰, existen dos acepciones sobre el concepto de renta:

- Es una utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de él se cobra.
- Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona.

La palabra renta, por sí misma, tiene más de un significado. Renta incluye a: (i) al producto (utilidad o beneficio) por una fuente que la origina y (ii) a

⁴⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 9.

⁵⁰

Ver:

<https://dpej.rae.es/lema/renta#:~:text=Utilidad%20o%20beneficio%20que%20rinde,la%20riqueza%20de%20una%20persona.>

cualquier incremento de riqueza que no necesariamente provenga de una fuente que rinda anualmente algo⁵¹.

- Definición de ingreso

La RAE⁵² define al “ingreso” como el “caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas”. Esta definición permite realizar los siguientes comentarios:

- El ingreso incluye una concepción amplia, pues no limita su adquisición a ciertas operaciones específicas.
- El cargo en las cuentas alude a que la persona receptora del ingreso tiene derecho a obtener en su poder el bien específico.
- El caudal incluye a bienes de cualquier especie⁵³.
- La definición de ingreso es similar a la segunda acepción de renta. En ambos casos existe un incremento de riqueza para la persona.

- Definiciones de “utilidad y beneficio”

Una primera aproximación a las definiciones de la RAE nos llevaría a concluir que existe una similitud entre “utilidad” y “beneficio”. Esta afirmación no es completamente cierta.

La RAE define a la utilidad⁵⁴ como el “provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo”. La definición de beneficio⁵⁵, según la RAE, incluye a la “ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil”.

En estricto, la utilidad incluye un concepto más amplio, pues engloba a todo resultado (fruto) que provenga de algo. Mientras tanto, el beneficio formaría parte del género utilidad, pues sería el resultado económico de una inversión o un negocio.

- Definición de ganancia

Nótese que la palabra “beneficio” nos deriva a “ganancia”. La “ganancia”, para la RAE⁵⁶, se explica como la “utilidad que resulta del trato, del comercio

⁵¹ A diferencia del problema en el idioma español, García Belsunce señala que en el inglés y el alemán existen acepciones particulares para entender el concepto gravado. En el inglés el impuesto grava el “income” el cual alude a “lo que ingresa o entra”, el cual no solo incluiría a los rendimientos que se generan de una fuente. En el alemán existe una diferencia entre “einkommen” (concepción amplia de ingreso) y “ertrag” (un producto periódico).

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (1967), El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires. p. 9.

⁵² Ver: <https://dle.rae.es/ingreso>

⁵³ Ver: <https://dle.rae.es/caudal>

⁵⁴ Ver: <https://dle.rae.es/utilidad>

⁵⁵ Ver: <https://www.rae.es/drae2001/beneficio>

⁵⁶ Ver: <https://dle.rae.es/ganancia>.

o de otra acción”; es decir, la ganancia nos remite al fruto que se recibe por una operación comercial u de otro tipo.

2.1.3.Renta desde la doctrina económica

El concepto de renta, desde la doctrina económica, se enmarca dentro de la etapa de distribución⁵⁷ del ciclo económico. En esta etapa se retribuye a los factores productivos por su contribución a la creación del producto o la prestación del servicio. En general, la retribución por el uso de los factores productivos sería un ingreso⁵⁸. El ingreso podría calificar como una renta agraria (uso de la tierra), salario (mano de obra), interés (cesión del capital) o beneficio (actividad empresarial). Todos estos tipos de ingresos se entienden como renta desde la visión actual⁵⁹.

La renta surge por el intercambio comercial entre productores y consumidores. Luego que el consumidor retribuya al productor, este debe pagar a los factores productivos. De este modo, a diferencia de la ciencia financiera, la noción de renta se entiende dentro de la actividad económica de los sujetos privados que participan en el mercado para intercambiar bienes y servicios.

A partir del análisis que hizo Horacio García Belsunce de las distintas teorías de renta desde la ciencia económica⁶⁰, procedemos a explicar las principales características del concepto de renta desde esta visión:

- Renta como una riqueza nueva: La renta es un elemento distinto al bien (fuente) que lo produce. Una renta será el producto o utilidad que se obtiene por explotar un bien independientemente que la renta se ahorre o se consume. Este es el punto de partida de todas las posiciones doctrinarias de renta desde la óptica económica y financiera. Esta riqueza podría ser material o inmaterial.
- La renta deriva de una fuente productiva: Esta es una característica inherente a la ciencia económica. La fuente productiva debe entenderse como aquel bien que se destina para realizar actividades económicas y puede generar una nueva riqueza. Según este autor, la fuente productiva se relaciona con la decisión del propietario de convertir al capital en productivo⁶¹. A modo de ejemplo, la decisión de otorgar un capital para un préstamo califica como una

⁵⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 7.

⁵⁸ *Ibíd.*

⁵⁹ Debe precisarse que, dentro de la doctrina económica, algunos autores consideran que renta solo es la retribución que se recibe por el uso de la tierra. En este sentido, existe una visión restrictiva de renta que no incluiría a la retribución por la utilización de los otros factores productivos. En esta parte de la investigación utilizaremos el concepto de renta como la retribución por la utilización de cualquier factor productivo, salvo que expresamente se indique lo contrario.

⁶⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 9-85.

⁶¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 79.

fuelle productiva. Por esta razón, las donaciones o un ingreso recibido por un hecho de fuerza mayor no califican como renta⁶².

- Renta material e inmaterial: Irving Fisher define a la renta como “el flujo abstracto de servicios durante un periodo de tiempo que proviene de una fuente”⁶³. Esta definición implica que la renta es el uso abstracto de la riqueza. La renta no es el producto material que puede aprovecharse. Dentro de este concepto, a modo de ejemplo, el autor sostiene que la renta sería la música (servicio) que se produce con un piano⁶⁴. En el caso de un inmueble, los servicios que puede generar un inmueble incluyen el aprovechamiento directo del propietario que la utiliza o el ingreso monetario que se produce por la cesión onerosa⁶⁵. Otro ejemplo interesante es el caso del pan y su consumo. El pan sería la fuente y la renta sería su consumo. En este caso, la fuente desaparece al crearse la renta⁶⁶.

El concepto de renta proveniente de la ciencia económica que explicamos sirvió de insumo para que la doctrina fiscal desarrolle la idea de renta. Esta es la razón por la que presentamos los elementos del concepto de renta desde la visión económica. La idea de renta como una riqueza nueva es el principal aporte de las ciencias económicas. Este fue el punto de partida de la doctrina financiera o fiscal para definir a la renta.

Sin embargo, no todos los elementos presentes para la renta “económica” se incluyen dentro de la renta “financiera”. Ambas visiones no se condicen porque tienen diferentes finalidades. Entonces, el concepto económico de renta no puede utilizarse como base para entender el concepto de renta desde la óptica tributaria. A continuación, analizaremos el concepto de renta desde la doctrina financiera:

2.1.4. Renta desde la doctrina financiera o fiscal

La actividad financiera se entiende a partir de las funciones que debe cumplir un Estado para cumplir con sus fines⁶⁷. En buena cuenta, de acuerdo a la posición de

⁶² Resulta pertinente definir la idea del capital. Según García Belsunce, el capital es la parte de la riqueza destinada a producir renta. Esta definición se incluiría dentro del concepto de fuente productiva. Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 78.

⁶³ FISHER, Irving (1906). *The nature of capital and income*. The Macmillan Company. London, p. 101.

⁶⁴ FISHER, Irving (1906). *The nature of capital and income*. The Macmillan Company. London, p. 106.

⁶⁵ FISHER, Irving (1906). *The nature of capital and income*. The Macmillan Company. London, p. 108.

⁶⁶ Un dato relevante que plantea García Belsunce en la posición de Fisher es la presunta contradicción sobre la riqueza y la renta. Fisher define a la riqueza como “*todos los objetos materiales susceptibles de apropiación*”. Al incluir como riqueza solo a los bienes materiales, la renta, en teoría, no calificaría como una nueva riqueza pues esta se define como un servicio que no necesariamente implica un bien material. García Belsunce sostiene que esta contradicción no existiría en realidad pues la utilización de los bienes materiales es también una riqueza, pero de una naturaleza distinta.

Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 75.

⁶⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos (1993). *Derecho Financiero*. Volumen I. Quinta Edición. Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rúben Oscar Asorey. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 3.

Héctor Villegas, las finanzas públicas buscan analizar cómo el Estado obtiene sus ingresos y realiza sus gastos⁶⁸.

Uno de los objetos de estudio de las finanzas públicas busca analizar los mecanismos que tiene un Estado para obtener ingresos que permitan cumplir con las necesidades públicas que el Estado debe proveer. Los recursos derivados se consideran extraídos del patrimonio privado de los ciudadanos por el imperio de la ley⁶⁹. El recurso derivado incluye a los tributos que recauda el Estado. El impuesto a la renta es uno de los principales tributos que recauda el Estado.

Por esta razón, la doctrina económica y la doctrina financiera no parten de los mismos presupuestos para analizar el concepto de renta. El estudio del concepto de “renta” desde las finanzas públicas parte del presupuesto de que la recaudación de este impuesto servirá para cumplir con los fines estatales. A diferencia de la perspectiva económica, que busca medir la existencia de una nueva riqueza, el objetivo de la ciencia financiera se orienta a poder cuantificar y recolectar una riqueza que pueda extraerse de los ciudadanos.

Seguidamente, explicaremos las principales ideas de la doctrina fiscal sobre el concepto de renta desde dos posiciones: la renta desde la doctrina del “rédito-producto” y la del “rédito-incremento patrimonial” o “rédito ingreso”. Finalmente, analizaremos la clasificación propuesta de Roque García Mullin en su obra *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*, pues esta es la base teórica que utiliza la jurisprudencia y la doctrina peruana para analizar el concepto de renta previsto en nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

2.1.4.1. Rentas según la teoría de la renta-producto

La doctrina de la renta-producto presenta características similares a la que se contempla desde las ciencias económicas. En buena cuenta, esta teoría sostiene que la renta es un nuevo producto material, susceptible de repetirse, que proviene de una fuente que no se agota en el acto de producción⁷⁰.

Las principales ideas desarrolladas por la doctrina⁷¹ sobre esta posición son las siguientes:

⁶⁸ VILLEGAS, Héctor (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, p. 1.

⁶⁹ JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, pp. 223.

⁷⁰ Giuliani Fonrouge indica que esta teoría apareció a fines del siglo XIX por obra del autor Fuisting. La opinión de este autor sirvió de base para la ley prusiana en 1891.

Ver: GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. 1973. Buenos Aires, p. 24.

⁷¹ Las principales ideas que explican la posición de la renta-producto parten de los elementos analizados por Horacio García Belsunce a partir del análisis de la obra de diversos autores.

- Riqueza material nueva: La renta-producto solo existe a través de una riqueza tangible (monetaria o en especie). Esta posición se sustentaría en la practicidad de la recaudación para la Administración Tributaria, pues no se valorarían servicios consumidos.

Cierto sector de la doctrina económica sostiene que solo debe gravarse la renta consumida. Gravar a la renta que se genera y se destina para la inversión generaría un problema de doble imposición. El nuevo rédito que se produzca a partir de lo invertido también se gravará⁷².

Al respecto, el autor De Viti De Marco, citado por García Belsunce⁷³, considera inadecuada esta posición, pues ese razonamiento no toma en cuenta que existen dos procesos productivos diferentes donde intervienen distintos elementos (materias primas, servicios públicos) en cada una de las etapas. Existe un primer proceso en el cual se produce la “renta ahorrada”. Luego, el segundo proceso se relaciona con los frutos de la “renta capitalizada”.

En este sentido, al existir dos procesos productivos, consideramos legítimo que el Estado participe en las dos ganancias a través de los impuestos, pues los servicios públicos se utilizan en ambos procesos productivos para la creación de una riqueza nueva.

- Existencia de una fuente productiva: La fuente puede ser tangible o intangible. Una fuente tangible será la que provenga del capital (dinero, inmuebles, bienes materiales). La fuente intangible proviene de bienes no corpóreos (derechos de autor, marcas, patentes), trabajo (esfuerzo físico o intelectual del trabajador) o la actividad empresarial (aplicación conjunta del trabajo humano y aprovechamiento del capital).

La fuente productiva implica que la renta se genera por la decisión del hombre en explotar un bien, sea por la cesión de un capital, la actividad humana o la actividad empresarial. La riqueza generada por esta fuente constituye un fruto sujeto al ámbito de aplicación del impuesto. García Belsunce⁷⁴ precisa que existen otros mecanismos de adquisición de riqueza (acontecimiento fortuito, accesión, aluvión) que también provienen de una fuente, pero esta no es productiva, por

Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 119-132.

⁷² GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 49.

⁷³ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 112-113.

⁷⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 121.

lo que la riqueza de esta fuente no se encontraría dentro de la concepción de la renta-producto, ya que su aprovechamiento no se genera por la decisión del humano.

- Fuente durable: A diferencia de la doctrina económica, existe consenso en la doctrina financiera sobre la permanencia de la fuente luego del acto de producción de la renta⁷⁵. La durabilidad implica, según García Belsunce, que la fuente sea capaz de producir más de un producto⁷⁶.

A modo de ejemplo, la venta del activo fijo que acaba de comprar una empresa no cumpliría con este requisito pues su enajenación impediría que se vuelva a producir una renta derivada de la explotación de ese activo. La permanencia de la fuente implica que el rédito será un producto que se desprende por aprovechar la fuente. El rédito no se produce cuando se dispone de la fuente.

La permanencia de la fuente no implica que no se extinga⁷⁷. La fuente productora de rentas se desgasta por su utilización, sea por el desgaste de la máquina o por el incremento de enfermedades de una persona. Su durabilidad es limitada. Dentro de esta teoría, consideramos acertado incluir como un requisito la durabilidad de la fuente.

Asimismo, la naturaleza de permanente de la fuente genera que se puedan obtener ingresos periódicos. La fuente se puede utilizar varias veces, por lo que potencialmente se pueden generar rentas en distintas oportunidades. Podría suceder que exista la voluntad de explotar una fuente, pero no llegue a utilizarse.

- Renta neta: El criterio de la renta-producto tuvo una marcada influencia de la ciencia económica. Las rentas provienen de una actividad económica en la que existe la utilización de una fuente. Al provenir de una actividad económica, resulta lógico que se produzcan gastos para la producción de la renta. La doctrina considera que deben

⁷⁵ Ver: VILLEGAS, Héctor (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, p. 701.

JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, pp. 473-474.

GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. 1973. Buenos Aires, pp. 24-28.

REIG, Enrique. *Impuesto a las Ganancias*. 1991. Ediciones Macchi. Buenos Aires, p. 39.

⁷⁶ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 121-122.

⁷⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 100.

ser los gastos necesarios⁷⁸ para la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Desde un punto de vista constitucional, resulta legítimo gravar con un Impuesto a la renta a las rentas netas. Si la renta neta se obtiene al disminuir de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtener una ganancia, la capacidad contributiva se manifiesta al obtener la renta neta. Esto permite gravar el ingreso efectivo que obtiene una empresa durante un periodo determinado. El impuesto busca gravar una riqueza real.

- Separación y realización de la renta⁷⁹: Concordamos con García Belsunce cuando sostiene que la separación y realización de una renta se produce en el momento en el que se intercambia efectivamente el bien, pero la separación y realización no constituyen elementos necesarios para la existencia de una renta. Esta existirá desde el momento que sea posible intercambiar el bien por dinero, aunque efectivamente no se produzca el cambio.
- Teoría de la fuente para las empresas: Las empresas realizan operaciones comerciales que se encuentran dentro de su giro del negocio, pero también obtienen otros ingresos que provienen de otras actividades económicas que no necesariamente se realizan de forma periódica. A modo de ejemplo, una empresa dedicada a la venta de madera puede obtener ingresos por el alquiler de uno de sus inmuebles.

Existe una posición en la doctrina⁸⁰ que sostiene que la empresa, como persona jurídica, es la fuente que genera todos los ingresos sean regulares o no, ya que es a partir de la aplicación conjunta del capital y del trabajo que se realizan todas las actividades por las que se obtienen ganancias. Por lo tanto, todas las rentas que obtenga una empresa debe recibir el mismo tratamiento impositivo. A esta posición se conoce como teoría del balance.

En conclusión, la renta, desde la teoría de la renta producto, es una riqueza material nueva, su origen reside en una fuente productiva y durable, es neta (no bruta) y solo se requiere que exista la posibilidad de intercambiar esa renta por dinero para la existencia de la renta sin que sea necesaria su separación o realización.

⁷⁸ Ver: JARACH, Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, pp. 473-474.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 130.

⁷⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 124-130.

⁸⁰ JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, p. 474.

Finalmente, existe una crítica, la cual compartimos, desde la óptica constitucional por la posición que sostiene que el gravamen del Impuesto a la Renta solo debe residir exclusivamente en las rentas producto. El autor Dino Jarach⁸¹ sostiene que las rentas-producto manifiestan una capacidad contributiva susceptible de gravamen con el Impuesto a la Renta, puesto que es la riqueza que obtiene una persona periódicamente. Esta regularidad nos permite entender la existencia de una “capacidad contributiva normal” (las ganancias extraordinarias no tendrían esa regularidad).

Sin embargo, esta posición no se sostiene desde un análisis del principio de igualdad, pues no existe fundamento para gravar exclusivamente a las rentas que provienen de una fuente en las que existe actividad humana (rentas del trabajo o rentas empresariales) y no se gravan las ganancias eventuales en las que no se produce esfuerzo humano.

2.1.4.2. Rentas según la teoría del incremento patrimonial o rédito-ingreso

Esta teoría responde a la creciente necesidad del Estado de recaudar recursos para poder cumplir con sus finalidades públicas. Dentro de esta teoría, la renta no solo proviene de una fuente permanente; por lo tanto, pueden gravarse las ganancias irregulares. En general, renta será todo ingreso que le genere un incremento patrimonial a la persona.

Este sistema de tributación permitiría cumplir con mayores elementos de equidad porque el ingreso gravable incluirá toda la riqueza efectiva que pueda disponer cada persona con prescindencia de su origen. De esta manera, cada persona tributará en función a su real capacidad contributiva.

El primer autor que concibió esta teoría fue Georg Schanz⁸² en 1896. En general, la doctrina que desarrolló esta teoría mantiene una concepción amplia sobre el concepto de renta.

A continuación, presentamos los principales elementos de esta teoría:

- El ingreso como un incremento de riqueza: Achille Donato Giannini⁸³, citado por García Belsunce, indica que la renta será la nueva riqueza

⁸¹ JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, pp. 473-474.

⁸² Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 133.

GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. 1973. Buenos Aires, p. 23.

⁸³ Giannini solo se adhiere parcialmente a la teoría del incremento patrimonial. Según este autor, el ingreso solo provendría del empleo del capital o de la actividad humana. Por lo tanto, las adquisiciones a título gratuito no se encontrarían gravados. Un punto importante en su posición es que el ingreso no debe

distinta a la preexistente en el patrimonio de la persona⁸⁴. El incremento debe ser efectivo para que pueda considerarse como renta.

Esto implica que la devolución de los pagos indebidos no califica como un nuevo ingreso, pues este recurso formaba parte del patrimonio preexistente de la persona. El dinero que se recibe por un resarcimiento por daño emergente tampoco califica como un nuevo incremento de riqueza porque se busca que ese recurso sirva para reponer la situación, en la medida de lo posible, antes de la producción del daño.

En esta línea, no todo bien que reciba la empresa califica como un ingreso para efectos fiscales. Tiene que incrementar la riqueza efectiva del contribuyente.

- Ingresos materiales e inmateriales o servicios: A diferencia de la doctrina de la renta-producto, la renta para la teoría del incremento patrimonial no solo incluye a los recursos tangibles, sino también incluye a los intangibles.

El autor Henry Simons, citado por García Belsunce, considera que el concepto de renta incluye al valor de los bienes, materiales e inmateriales, que se consumen en un periodo específico⁸⁵. El consumo de los bienes refleja el valor de los derechos ejercidos. Esta posición se condice con la doctrina económica cuando plantea la posibilidad de que la renta sea un producto inmaterial. El consumo de un servicio a título gratuito, en la medida que pueda ser valorizable, califica como un ingreso gravable para esta teoría.

A modo de ejemplo, el uso del vehículo por parte del propietario constituye el aprovechamiento de un bien; es decir, existe un servicio que consume el propietario. Este caso sería el de un servicio inmaterial que califica como renta.

Sin perjuicio de eso, calificar a cualquier servicio consumido como un ingreso susceptible de gravarse genera ciertas complicaciones. En estricto, el servicio de limpieza en el hogar que realiza uno de los miembros del hogar supone el consumo de un servicio inmaterial para

provenir necesaria y exclusivamente del empleo de capital y de la actividad humana. Los ingresos que provienen de forma accidental o intermitente con el empleo del capital o la actividad humana, como las gratificaciones, también serán un ingreso.

Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 156-158.

⁸⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 156.

⁸⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 151-152.

los otros miembros de la familia. Dentro de la teoría, el aprovechamiento de este servicio genera una renta gravable, pero gravarlo podría generar complicaciones para los sectores más vulnerables, quienes no disponen de recursos monetarios suficientes para contratar a terceras personas para realizar esas actividades, por lo que deben realizarla ellos mismos⁸⁶.

Otro caso planteado en la doctrina sería el de los bienes materiales consumidos por el contribuyente⁸⁷. Un panadero que hornea los panes y conserva un número de sus productos para su alimentación genera un ingreso por los panes que no vendió. En estricto, el valor de esos panes es un ingreso monetario que una tercera persona tendría que pagar por adquirirlos. Sea que los venda y reciba una retribución o que los consuma, existe un beneficio para el panadero en ambos casos. Al calificar como ingreso a los bienes consumidos, este aprovechamiento también califica como un ingreso susceptible de afectarse con el impuesto a la renta.

- Ingreso como incremento neto patrimonial más consumo: No es relevante que el ingreso provenga de una fuente para su existencia. Esta es la principal característica que distingue a la teoría del incremento-patrimonio. Al no condicionar el ingreso por la fuente, las ganancias irregulares y gratuitas, independientemente de su origen, deberían considerarse como un ingreso para efectos impositivos.

Procedemos a explicar las principales posiciones desarrolladas por los autores:

- Schanz

Este autor consideró como renta “el aumento del patrimonio durante un determinado periodo, inclusive los beneficios y prestaciones de valor pecuniario de terceros⁸⁸”. Al tomar como consideración el incremento del patrimonio y no el origen de la fuente, su concepción de ingreso incluye a los beneficios, servicios

⁸⁶ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, pp. 238-239.

⁸⁷ En la doctrina se plantea este caso con los productos que cosecha un agricultor.

Ver: DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, p. 238.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 152.

⁸⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. 1973. Buenos Aires, p. 25.

valuables, regalos, herencias, legados, ganancias de capital y especulativas⁸⁹.

Desde su concepción, la función de la renta es satisfacer las necesidades de la persona a través de la atención de sus gastos⁹⁰. Por lo tanto, no es relevante analizar cómo se adquirió la riqueza.

De acuerdo a la recopilación que realizó García Belsunce⁹¹, hubo una polémica entre este autor y Gartner. A diferencia de Schanz, el último autor sostenía que solo existirá un ingreso cuando preexista un gasto de la fuerza de trabajo; es decir, la energía que cada individuo gasta para obtener una renta. Una persona podría recibir una renta o un aumento de capital.

Sobre ese punto, Schanz sostenía que esta posición no es aceptable pues incluso cuando una persona acepta una herencia existe una actividad humana (investigación mínima sobre la herencia que se recibe) que generaría que exista el esfuerzo humano que señala el otro autor a pesar de que la entrega sea gratuita. Al respecto, consideramos adecuado gravar a todo ingreso con prescindencia que exista un gasto de la fuerza de trabajo de una persona, ya que cualquier incremento patrimonial, sin importar el origen, aumenta la capacidad económica del contribuyente.

No solo eso, Schanz también considera que no debe ser relevante la intención del contribuyente al realizar una operación para calificar al producto como una renta⁹². En la medida que existe un ingreso, este debería gravarse.

- Seligman

El economista norteamericano Edwin Seligman sostiene que la renta es lo que recibe un individuo encima de todos los gastos necesarios y que se encuentre disponible para su consumo⁹³. Si bien esta definición puede resultar amplia, este autor realiza dos precisiones sobre su concepto: la renta es un producto distinto al capital y debe calificar como una ganancia regular. Las ganancias irregulares no calzarían dentro de este concepto y serían un aumento de capital; sin embargo, el citado economista indica que

⁸⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 133.

⁹⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 134.

⁹¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 135-136.

⁹² GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 137.

⁹³ SELIGMAN, Edwin. *The Income Tax: A Study of the History, Theory, And Practice of Income Taxation At Home and Abroad*. The Macmillan Company. Nueva York. 1914, p. 19.

estas ganancias podrían tributar de otras formas⁹⁴. Cabe señalar que este académico modifica parcialmente su posición en un trabajo posterior⁹⁵.

- Grizzioti

El autor Benvenuto Grizzioti sostiene que la adquisición de riqueza como manifestación de capacidad contributiva se evidencia cuando, dentro de un ejercicio, se observa que el patrimonio es mayor que al finalizar el año precedente. Esta riqueza que adquiere puede gastarse sin disminuir su situación económica⁹⁶. Es irrelevante el origen de la fuente pues debe verificarse el incremento de patrimonio. Al constatar ese incremento, la persona se encuentra en la aptitud de colaborar con el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas⁹⁷.

Una de las ideas relevantes que plantea Grizzioti radica en la necesidad de gravar menos las rentas que son producto del esfuerzo humano y más a las que se obtienen sin fatiga. En ese contexto, indica que las legislaciones fiscales consideran que la riqueza que se adquiere gratuitamente expresa una mayor capacidad contributiva⁹⁸.

- Haig

Robert Murray Haig, citado por García Belsunce, define al ingreso como “el valor monetario del incremento neto del poder económico individual para satisfacer sus necesidades entre dos

⁹⁴ SELIGMAN, Edwin. *The Income Tax: A Study of the History, Theory, And Practice of Income Taxation At Home and Abroad*. The Macmillan Company. Nueva York. 1914, p. 20.

⁹⁵ Seligman sostiene en el artículo “Are Stock Dividends Income” que renta es toda la riqueza que fluye hacia una persona y que esta riqueza se entiende como todo flujo de satisfacciones de servicios y utilidades (p. 517). Esta posición se asemeja a la que concibe la doctrina económica pero no comparte el postulado de renta material de la renta-producto. No solo eso, Seligman considera que el requisito de la regularidad en la obtención de la renta ha desaparecido del concepto de renta como elemento para conocer la verdadera naturaleza del concepto de renta (p. 528). Sin embargo, Seligman todavía sostiene que renta será la que proviene del capital, por lo que no puede entenderse que el autor se aleja completamente de la posición de la renta-producto.

Ver: SELIGMAN, Edwin (1925). Are Stocks Dividends Income? *The American Economic Review*. Volumen 9. Número 3. . Nueva York, pp. 517-536.

⁹⁶ GRIZIOTTI, Benvenuto (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción de Dino Jarach. Sexta edición italiana acrecida y actualizada por Francesco Forte. Editorial Roque Depalma. Buenos Aires, p. 161.

⁹⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción de Dino Jarach. Sexta edición italiana acrecida y actualizada por Francesco Forte. Editorial Roque Depalma. Buenos Aires, pp. 161-162.

⁹⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción de Dino Jarach. Sexta edición italiana acrecida y actualizada por Francesco Forte. Editorial Roque Depalma. Buenos Aires, pp. 165-166.

fechas⁹⁹". El ingreso no se relaciona con el objeto en sí mismo que recibe la persona, sino por la corriente de satisfacciones que le proporciona¹⁰⁰. En el fondo, las personas adquieren los bienes para satisfacer sus necesidades. Esta posición se condice con la idea desarrollada por la doctrina económica sobre renta.

Al evaluar la renta desde una perspectiva de incremento de poder económico, resulta irrelevante verificar el origen regular o irregular del ingreso o su procedencia de una fuente. El poder se refleja en el dinero y en cualquier bien, tangible o intangible, valorizable en términos monetarios¹⁰¹.

- Simons

Henry Simons, citado por García Belsunce, define a la renta como la "suma algebraica del valor de los consumos y del valor de lo acumulado entre el principio y el fin del periodo¹⁰²". Lo relevante para este autor, además del consumo, consiste en verificar si existe un aumento de riqueza entre el inicio y el fin del periodo. La diferencia positiva de riqueza, independientemente de su origen, será un ingreso para efectos fiscales.

Simons, según García Belsunce, indica que dentro del concepto de renta debe incluirse la adquisición de los bienes a título gratuito (donaciones, herencias, legados), pues la diferencia entre liberalidades (bienes que no responden a un cambio) y las que sean producto de operaciones contraprestativas no responde a un criterio válido para verificar el incremento de riqueza¹⁰³.

- Due

Jhon Due indica que renta sería toda ganancia económica que una persona tuvo durante cierto periodo de tiempo¹⁰⁴. En general, este autor concuerda con la definición de Simons cuando plantea que renta incluye el valor del consumo durante un periodo, sea por

⁹⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 140.

¹⁰⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 141.

¹⁰¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 142.

¹⁰² GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 151.

¹⁰³ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 154.

¹⁰⁴ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, p. 237.

ingresos provenientes de fuentes productivas o por transferencias a título gratuito, más el incremento neto del patrimonio¹⁰⁵.

Due aclara el concepto de renta desde una clasificación tripartita¹⁰⁶:

- El importe total recibido de terceros durante un periodo menos los gastos que se requirieron, distintos a los gastos necesarios en la vida de una persona, para conseguir la ganancia.
- El valor de los consumos disfrutados por una persona que no incluya la percepción de bienes o dinero (utilización de la casa habitación, consumo de bienes producidos).
- Incremento del valor de los bienes durante un periodo.

Due incluye a los ingresos onerosos y gratuitos que se reciben de terceros. Estos provocarían el incremento patrimonial. Ahora bien, este autor indica que a partir de una definición estricta de renta las donaciones, herencias y legados deben incluirse dentro del concepto de renta, pero por su irregularidad y circunstancias especiales personales que se producen por la transferencia de bienes entre familiares algunas legislaciones fiscales las excluyen del impuesto a la renta, sin perjuicio de aplicar sobre esas transferencias otros impuestos¹⁰⁷.

En la definición de Due se parte de la premisa de que la riqueza exterior, para considerarlo un ingreso gravable, debe provenir de un tercero. Esta definición excluiría a la riqueza que no proviene necesariamente de un tercero, pero sí incrementa el patrimonio de una persona.

Si entendemos la posición de Due como una transferencia de ingresos recibidos desde un tercero, la adquisición de un terreno por la accesión por un aluvión¹⁰⁸ no calificaría como una renta, a pesar de que se incrementa el patrimonio. La accesión por un aluvión se produce por un fenómeno natural. El deslizamiento de tierras que se origina por el aluvión se incorpora al predio ribereño del dueño. En este tipo de operación no hay un tercero que transfiera riqueza y sea recibido por el contribuyente. Es un hecho natural el que origina la accesión.

¹⁰⁵ *Ibíd.*

¹⁰⁶ DUE, Jhon (1963). *Government Finance and Economic Analysis*. Tercera Edición. Richard D. Irwin, INC. Illinois, p. 126.

¹⁰⁷ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, pp. 239-240.

¹⁰⁸ De acuerdo al artículo 939 del Código Civil, las uniones de tierra que se forman en los fundos situados a lo largo de los ríos pertenecen al propietario del fundo.

Existe una limitación al solo incluir los terceros por la riqueza proveniente del exterior. Esa diferenciación no tendría una razón objetiva. Los ingresos provenientes del exterior en los que no interviene un tercero también incrementan el patrimonio, por lo que deberían considerarse afectos.

- Richard Musgrave

Richard Musgrave sostiene que la renta se define de forma amplia. Es un acrecentamiento total de riqueza de un individuo¹⁰⁹. La renta debe incluir toda afluencia: inesperada o esperada, irregular o regular, no realizada o realizada, ni tampoco debe tomarse en consideración la utilización de la renta.

Un punto importante para nuestra investigación radica en que este autor, explícitamente, indica que las transferencias dinerarias del gobierno a favor de las personas deben considerarse renta para efectos impositivos:

“Desde el punto de vista del economista, la renta nacional es la suma de las ganancias de factores durante un periodo, que reflejan a su vez el valor de los productos que los factores han producido. Las transferencias recibidas de fuentes del gobierno o privadas (tales como regalos o legados) no son componentes de la renta en el sentido de renta nacional, pero esto no significa que deba ser excluida de la renta imponible. La elección de una definición apropiada de la renta imponible es un problema de equidad tributaria y no de contabilidad de la renta nacional. La renta imponible de una persona no tiene por qué ser igual a su participación en la renta nacional; tampoco el total de la renta imponible tiene que ser igual al total de la renta nacional.

La recepción de transferencias del gobierno, tales como asistencia social y pensión de veteranos, está excluida de la RBA, pero no existe una buena razón para esta exclusión. En realidad, \$1,000 recibidos como beneficio aumentan la capacidad económica de una persona igual que \$1,000 recibidos en salarios. Aunque la renta de transferencias de un receptor frecuentemente es demasiado baja para justificar un gravamen, esta situación debe ser cubierta por dispositivos tales como exoneraciones y concesiones por ingresos bajos, dispositivos que se apliquen por igual a todas las fuentes de ingresos bajos¹¹⁰” (el subrayado es nuestro).

Este autor sostiene que las transferencias recibidas desde el gobierno deben considerarse como renta porque reciben un ingreso que aumentan su capacidad económica.

¹⁰⁹ MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy (1992). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. McGraw-Hill. Quinta edición. Traducción de Juan Corona Ramón, Juan Costas Terrones y Amelia Díaz Álvarez, p. 405.

¹¹⁰ MUSGRAVE, Richard. *Impuesto personal a la renta: definición de renta imponible*. Tomado de la obra Tax Structure. Capítulo XVI. Escuela de Administración de Negocios para Graduados-ESAN. F 5146, p. 16.

- Dino Jarach:

Dino Jarach¹¹¹ sostiene que el concepto de renta, según esta teoría, comprende no solo los productos que provienen de fuentes permanentes, sino también los ingresos ocasionales o eventuales, las provenientes del juego y las “ganancias de capital”. Este autor argentino también considera que las donaciones y herencias se incluyen como ingreso para efectos impositivos.

- Héctor Villegas

La definición que plantea Villegas es similar a la de Henry Simons. Villegas indica que para verificar la renta en la teoría del incremento patrimonial debe realizarse un balance. La renta sería todo lo que incrementa el patrimonio de una persona durante un periodo específico. Dentro de esta concepción se incluyen los bienes que fueron consumidos¹¹².

En líneas generales, podemos concluir que la mayor parte de la doctrina que desarrolla la teoría del incremento patrimonial sostiene que la “renta” proviene de cualquier fuente, sean ganancias regulares o irregulares, inclusive las transferencias monetarias que otorga el gobierno a los contribuyentes. En esa línea amplia del concepto de renta, no existiría fundamento para reconocer como ingreso solo a los que provienen de transferencias de terceros, como señala Due.

La definición de renta no solo incluye a la riqueza material. Esta teoría incluye como renta a las satisfacciones (consumo) que obtiene una persona durante un periodo específico, como el uso de la vivienda o un vehículo de lujo, los productos producidos por un agricultor o el empleo de la mano de obra del esposo/esposa para la limpieza del hogar. En puridad, todos estos consumos serían renta para esta teoría.

- Ingreso expresado en moneda: Al encontrarnos en una economía cuyo funcionamiento gira en torno a la moneda, el tributo debe encontrarse valorizado en dinero. En este sentido, el impuesto debe expresarse en un valor monetario que pueda pagarse al fisco.

En principio, no existe mayor problema para valorizar los incrementos por dinero y bienes tangibles. Sin embargo, la teoría del incremento patrimonial no solo grava el incremento patrimonial por la adquisición de bienes materiales, sino también el consumo de servicios y el aprovechamiento de bienes tangibles. En ese sentido, según el autor

¹¹¹ JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, p. 475.

¹¹² VILLEGAS, Héctor (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, p. 702.

Haig¹¹³, solo podría gravarse las satisfacciones que puedan someterse a valuación en términos monetarios.

- Realización y separación del ingreso: La doctrina¹¹⁴ considera que la renta no requiere realizarse ni separarse para su existencia. Haig, citado por García Belsunce, sostiene que el ingreso debe gravarse cuando se adquiere el poder de obtener satisfacciones y no cuando se ejerce.

Due sostiene que dentro de esta teoría no se requeriría la enajenación de un bien para entender que existe la renta. La valorización que se produce periódicamente ya se considera un ingreso pues se produce un incremento del patrimonio¹¹⁵. No sería pertinente condicionar la existencia de la renta al momento en que el contribuyente decida vender un bien¹¹⁶.

- Capacidad económica de pago: Un elemento esencial de la teoría del incremento-patrimonial es la potencialidad del contribuyente de aportar al fisco por la riqueza que obtiene.

No resulta relevante conocer el origen de la fuente de la riqueza. Un contribuyente debe aportar al fisco en función al poder económico que ostenta al final de un periodo. La idea que trasunta a esta posición es que la riqueza que se obtiene denota un poder para el contribuyente¹¹⁷. Este puede disponer del ingreso conforme lo estime conveniente.

El ingreso gravable tampoco se entiende en función al ciclo de la producción. La teoría del incremento patrimonial busca examinar las condiciones particulares de los ciudadanos para aportar al fisco. La capacidad económica (riqueza proveniente del ingreso adquirido) sería la base de la teoría del rédito-ingreso. Se tomará en cuenta el incremento de patrimonio efectivo de cada persona para verificar si se encuentra en las posibilidades de aportar al fisco.

¹¹³ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 142.

¹¹⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 184-186.

¹¹⁵ DUE, Jhon (1963). *Government Finance and Economic Analysis*. Tercera Edición. Richard D. Irwin, INC. Illinois, p. 127.

¹¹⁶ Una crítica a esta posición, propuesta por Giannini, reside en que el incremento periódico del valor de un bien no es una cifra cierta y definitiva, pues puede producirse la posterior decadencia del bien. La riqueza del bien se evidencia al momento de la cesión del bien.

Ver: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 158-159.

¹¹⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 133-142.

Consideramos acertada esta teoría cuando incluye dentro del gravamen a todo ingreso, provenga de una fuente durable o no, que incrementa la capacidad económica de la persona. Este concepto de renta responde a una valoración adecuada del principio de igualdad. Asimismo, hacemos notar que esta teoría permite el gravamen de cualquier ingreso, sea que provenga de un particular o del Estado.

2.1.4.3. García Mullin y la clasificación tripartita de las teorías de renta

En el Capítulo II, “Concepto de Renta”, de la obra del autor argentino Roque García Mullin: *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*¹¹⁸, se explican las principales ideas sobre las teorías de renta que desarrollamos en los puntos anteriores y realiza una clasificación tripartita del concepto de renta.

Esta obra es importante para nuestro país. El Tribunal Fiscal¹¹⁹, la Sunat¹²⁰ y la doctrina¹²¹ suelen recurrir a este autor para desarrollar y explicar lo que se encuentra gravado en nuestra Ley del Impuesto a la Renta¹²². La obra de García Mullin es una síntesis útil para efectos explicativos.

A continuación, indicamos las tres teorías que sistematiza Roque García Mullin

- Teoría de la renta-producto¹²³: Dentro de esta teoría, el autor argentino define a la renta como “el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación”.

Las características de estas rentas serían las siguientes: a) califican como un producto; b) provienen de una fuente durable; c) son periódicas; d) la fuente fue puesta en explotación. Finalmente, indica que la renta debe ser neta y esta solo requiere que se agregue de forma cierta y estable al fondo preexistente, lo cual no implica su realización ni separación.

¹¹⁸ García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, pp. 13-29.

¹¹⁹ A modo de ejemplo, en las resoluciones del Tribunal Fiscal núms. 03205-4-2005, 01760-5-2003, 03205-4-2005, 08325-10-2017, 09782-3-2017 y 08217-9-2018. En estas resoluciones el Tribunal Fiscal acude a García Mullin para definir el concepto de “flujo de riqueza. El Tribunal Fiscal, excepcionalmente, cita a García Belsunce para entender el concepto de renta (ver la Resolución N° 330-5-99).

¹²⁰ La Administración Tributaria acude a la doctrina de García Mullin en los Informes núms. 252-2005-SUNAT/2B0000 y 123-2013-SUNAT/4B0000.

¹²¹ Ver: MEDRANO, Humberto (2018). *Derecho Tributario: Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Universidad Católica del Perú. Lima, p. 23.

¹²² El Tribunal Constitucional también toma como referente doctrinario a García Mullin para la revisión del concepto de renta. Ver fundamento N° 9 de la Sentencia del Expediente N° 00319-2013-PA/TC.

¹²³ García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, pp. 14-17.

- Teoría del flujo de riqueza: García Mullin¹²⁴ sostiene que el flujo de riqueza se entiende como “el enriquecimiento proveniente de terceros”; es decir, al total del flujo de riqueza que fluye hacia el contribuyente.

Dentro de su concepción, los ingresos que se incluyen dentro de esta posición, además de las que provienen de las fuentes productoras, serían los siguientes:

- Ganancias de capital realizadas.
- Ingresos por actividades accidentales: Estos ingresos provendrían de la habilitación eventual y transitoria de una fuente productora.
- Ingresos eventuales: Esto ingresos provendrían de un factor aleatorio, como los premios de lotería y los juegos de azar.
- Ingresos a título gratuito.
- Teoría del incremento patrimonial más consumo: Desde esta posición, García Mullin¹²⁵ sostiene que “la renta, se dice, interesa como capacidad contributiva del individuo, de su aptitud real o potencial para satisfacer necesidades, de su poder económico discrecional si ello es así, para medirla no hay que recurrir a su origen (fuente o flujo), sino a su constatación a nivel personal a lo largo de un periodo”. La renta se reflejaría en las variaciones patrimoniales y los consumos.

Nuestra investigación gira en torno al concepto de los “ingresos provenientes de terceros”. Este punto se enmarca dentro de la teoría del “flujo de riqueza” en la obra de García Mullin. Al respecto, la idea de “flujo de riqueza” que se maneja en la doctrina presenta los siguientes inconvenientes:

- Existe un problema terminológico sobre el flujo de riqueza en la doctrina. En principio, la idea primigenia de flujo de riqueza se relacionaría con la renta producto. El flujo alude a un movimiento regular de riqueza, no único. La riqueza que se alude sería la periódica; es decir, la que proviene de una fuente. Esta posición la precisa el autor Plehn¹²⁶, citado por García Belsunce, desde la

¹²⁴ García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, pp. 17-18.

¹²⁵ García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, pp. 19-23.

¹²⁶ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 102.

perspectiva de la renta-producto y es compartida por cierta doctrina¹²⁷.

Sin embargo, la idea de “flujo de riqueza” la volvió a tomar Jhon Due, pero bajo otra óptica. En este caso, el flujo de riqueza se refería a todos los ingresos que provienen de terceros en la que se excluyen las valorizaciones de los bienes (solo se gravarían ganancias realizadas) y el valor de los consumos realizados pues no incluirían una transacción con un tercero¹²⁸.

- Este autor norteamericano (Due) toma la noción de flujo de riqueza como una cuestión de conveniencia para las legislaciones, ya que es más fácil para que lo entiendan las personas que no son economistas; sin embargo, Due cuestiona la teoría del flujo de riqueza pues vuelve ilógica e inequitativa la estructura tributaria¹²⁹.
- El criterio del flujo de riqueza no toma en cuenta que toda la riqueza del exterior (en este punto no nos referimos a los consumos y valorizaciones) que obtiene una persona no necesariamente proviene de un tercero¹³⁰. Excluir a esta riqueza porque no la transfiere un tercero carece de una justificación válida.
- Concordamos con la doctrina fiscal cuando señala que el fundamento de la teoría del incremento patrimonial es la capacidad de pago de impuestos. Si ello es así, no resulta relevante para efectos teóricos realizar una clasificación especial para los “ingresos provenientes de terceros” como establece el flujo de riqueza.

2.2. Relación entre la ley y la doctrina para definir el alcance de “renta”

La posición legalista del concepto de renta¹³¹ sostiene que renta será lo que el legislador establezca mediante la ley impositiva. No existe una posición unánime en las teorías de la doctrina de la renta-producto y la renta-incremento patrimonial a la que el legislador deba someterse.

¹²⁷ Héctor Villegas sostiene que cuando Jhon Due hace referencia al flujo de riqueza se refiere a la “renta-producto” (VILLEGAS, Héctor (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, p. 702).

¹²⁸ DUE, Jhon (1963). *Government Finance and Economic Analysis*. Tercera Edición. Richard D. Irwin, INC. Illinois, p. 127.

¹²⁹ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, p. 237.

¹³⁰ Nos referimos a los bienes que se adquieren sin que exista un propietario, como la accesión por aluvión de un terreno o la apropiación de cosas libres.

¹³¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 192-194.

Dino Jarach establece que el Estado no tiene la obligación de seguir un concepto doctrinario de renta cuando se crea una ley del Impuesto a la Renta¹³². Independientemente de la doctrina, la modificación del aspecto material responderá a la evaluación política y social que realice el legislador para ampliar o limitar el concepto de renta.

Esta posición resultaría correcta y coherente con la realidad particular de cada país. El concepto de renta será el que establezca la ley; sin perjuicio de eso, es relevante mencionar que las legislaciones generalmente utilizan a la doctrina como referente para la creación de las leyes tributarias. En ese sentido, debe explicarse la relación que debe existir entre una ley que incluye ingresos gravados con el impuesto y la doctrina fiscal que desarrolló el concepto de renta.

2.2.1. ¿Cuál es la importancia de la doctrina que desarrolla el concepto de renta?

La doctrina jurídica, según Ricardo Guastini¹³³, cumple con dos operaciones: (i) realizar la interpretación sobre los enunciados legales, es decir, otorgar significados a los textos normativos; y (ii) realizar la construcción jurídica a partir de la creación de teorías.

La doctrina sobre el concepto de renta que revisamos en el punto anterior no se formuló con el objetivo de interpretar los artículos de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú. Por lo tanto, no podríamos sostener que la doctrina financiera sobre renta constituye una labor de interpretación de la ley peruana.

En estricto, la doctrina sobre renta califica como una “construcción jurídica”. Esta es una elaboración teórica desde la visión económica y fiscal sobre lo que una legislación puede considerar como renta. La doctrina, al calificar como una teoría, puede servir para “orientar”, según García Belsunce¹³⁴, al legislador para fijar lo que puede considerarse como renta o servir como referente para el intérprete de la ley.

Esta orientación que utiliza el intérprete de la ley busca dar un marco sobre los conceptos que se encontrarían involucrados en una ley particular; sin embargo, la fuente obligatoria sobre lo que se considera renta debe provenir de la interpretación del texto legal. La doctrina, de este modo, cumple una función subsidiaria que debe servir para tratar de aclarar lo que el enunciado legal establece, conforme lo indica el Tribunal Constitucional en el fundamento N° 45 de la sentencia del expediente N° 047-2004-AI/TC¹³⁵.

¹³² JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, pp. 472.

¹³³ GUASTINI, Ricardo (2018). *Ensayos Escépticos sobre la Interpretación*. Traducción de César Moreno Moreno. Editorial Zela. Puno, pp. 119-120.

¹³⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 1.

¹³⁵ “Esta noción alude al conjunto de estudios, análisis y críticas que los peritos realizan con carácter científico, docente, etc”.

Esta función es subsidiaria pues la labor para entender lo que se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta debe provenir de la interpretación jurídica que realice el operador del Derecho¹³⁶.

De este modo, el alcance de los ingresos que se gravan con el impuesto se debe entender a partir de lo que establece la Ley del Impuesto a la Renta. El concepto que se gravará será lo que se interpreta a partir del enunciado normativo que estableció el legislador. La interpretación puede alejarse de los planteamientos doctrinarios. Esta última no puede utilizarse como una fuente obligatoria para definir lo que debe entenderse como renta. La doctrina no la aprobó el Congreso para que sea aplicable con la fuerza de una ley interna.

Sin perjuicio de eso, el operador jurídico debe interpretar el enunciado legal para arribar al mandato. Al realizar la labor de interpretación, es válido recurrir a la doctrina financiera como un instrumento auxiliar para aclarar algunos conceptos que se establecieron en la ley pero que provienen de la formulación teórica.

La doctrina se elabora bajo el contexto social, cultural y económico del país del autor. Este contexto no necesariamente es similar al del país donde se debe interpretar el enunciado legal. Este es un elemento que debe tomarse en cuenta al momento de analizar la doctrina que proviene del extranjero.

3. El Impuesto a la Renta en el Perú para las empresas domiciliadas en el país

Analizaremos la capacidad tributaria de las empresas para someterse a este impuesto, la manifestación de capacidad contributiva y el ámbito de aplicación aplicable a las empresas en la ley peruana del Impuesto a la Renta.

3.1. Capacidad tributaria de las empresas

El Tribunal Constitucional, a través del fundamento N° 6 del expediente N° 02210-2007-PA/TC, indica que las personas jurídicas se conforman por las personas naturales que

Dicha fuente se encuentra constituida por la teoría científica y filosófica que describe y explica las instituciones, categorías y conceptos disciplinarios e indaga sobre los alcances, sentidos y formas de sistematización jurídica, constituyéndose en uno de los engranajes claves de las fuerzas directrices del ordenamiento estatal.

Si bien no podemos afirmar que esta fuente derive de la Constitución, el Tribunal Constitucional y los diversos niveles jerárquicos del Poder Judicial recurren a la doctrina, nacional y extranjera, para respaldar, ilustrar, aclarar o precisar los fundamentos jurídicos que respaldarán los fallos que se sustentan en la Constitución, en las normas aplicables al caso y en la jurisprudencia”.

¹³⁶ El autor español Fernando Sainz de Bujando sostiene lo siguiente: ***“En términos generales, pensamos que cuando el legislador define el hecho imponible produce una transformación del hecho social y lo define en hecho jurídico. De tal suerte que el legislador modifica, en ocasiones, la naturaleza de la realidad comprendida en un término, cuando lo incluye en una norma jurídica, y es precisamente ese sentido buscado por la ley el que debe indagar el intérprete”.***

Ver: SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1998). *Lecciones de Derecho Financiero*. Sexta Edición. Universidad Complutense. Madrid, p. 67.

la integran para cumplir con un objetivo común. Esta nueva persona tendrá identidad propia. El interés de la persona jurídica es distinto a los intereses de los individuos que la conforman.

Al formar una persona distinta, esta adquiere derechos y obligaciones particulares. El Tribunal Constitucional indica que en el caso de la persona jurídica lucrativa (empresa), esta se considera como una “sociedad de capitales” donde existe ánimo de lucro pues se aportan capitales con el objetivo de obtener utilidades que puedan repartirse en función a sus aportes. Las empresas constituyen una entidad independiente a la de sus aportantes. Al contar con autonomía económica y jurídica, se les otorga derechos y obligaciones.

Al tener una independencia patrimonial y jurídica frente a sus socios, debe verificarse si una empresa cuenta con capacidad tributaria para atribuirle la calidad de deudor tributario. La capacidad jurídico-tributaria se entiende, de acuerdo a Eduardo Sotelo, “como aquella aptitud legal para ser sujeto pasivo de una obligación tributaria o lo que, en otros términos, implica constituir sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal, deudor tributario”¹³⁷.

La ley será quien designe a una persona con capacidad tributaria. El artículo 21 del Código Tributario establece que las personas jurídicas tienen capacidad tributaria. No solo eso, el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce que las empresas califican como contribuyentes para este impuesto. Entendemos que el legislador atribuyó capacidad tributaria a la empresa pues cuenta con autonomía jurídica y patrimonial frente a los accionistas, por lo que resulta válido exigirle impuestos.

Ahora bien, las empresas constituyen agentes económicos que obtienen ganancias como retribución por las actividades económicas que realizan; estas, como cualquier persona natural, también pueden obtener diversos ingresos que incrementan su patrimonio y no necesariamente devienen de su actividad comercial, como sucedería por la adquisición por prescripción adquisitiva de un inmueble, el otorgamiento de un subsidio o una donación, entre otras figuras. En principio, toda esta riqueza incrementa el patrimonio de una empresa.

Si la empresa no solo obtiene riqueza por sus actividades comerciales, resulta necesario identificar cuál será la manifestación de riqueza legítima para aplicar un Impuesto a la Renta.

3.2. Justificación constitucional para gravar la riqueza que obtienen las empresas

El Tribunal Constitucional¹³⁸ interpreta que la capacidad contributiva implica que las cargas tributarias deben recaer sobre una riqueza susceptible de gravamen, “lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial del contribuyente”. En esta idea, podemos afirmar que el Tribunal

¹³⁷ SOTELO, Eduardo (2000). Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria. *Derecho & Sociedad*. (15). Lima, p. 193.

¹³⁸ Revisar fundamento N° 4 de la sentencia del expediente N° 2727-2002-AA/TC.

Constitucional sostiene que la base del principio de la capacidad contributiva recae sobre la existencia de una riqueza.

Luego, el Tribunal Constitucional aborda el problema de cuál debe ser la riqueza susceptible de gravamen. En el fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 33-2004-AI/TC se indica lo siguiente:

*“Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, **aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible**”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que **la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible**” (el resaltado es nuestro).*

En otras palabras, un contribuyente deberá tributar en función a la riqueza que el legislador valore como una manifestación de capacidad económica legítima para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No cualquier manifestación de riqueza será el fundamento de la capacidad contributiva, sino aquella riqueza que el legislador tributario valore y la considere óptima para soportar el gravamen en función a las consideraciones económicas y sociales particulares de cada país.

En el caso del Impuesto a la Renta, el Tribunal Constitucional¹³⁹ estableció que el legislador tributario debe tomar como índice de capacidad contributiva *“la renta generada por el contribuyente o aquella que potencialmente puede ser generada”*. Si bien el concepto de renta no se limita a la adquisición de ingresos generados por la explotación de una fuente, la idea de capacidad contributiva del Tribunal Constitucional se analiza desde esa perspectiva¹⁴⁰. El Tribunal Constitucional peruano solo se aleja de esa posición para aclarar que la renta también se obtiene por un negocio voluntario donde se obtiene una ganancia por la venta de la fuente (ganancia de capital)¹⁴¹.

Esta posición es limitada frente a todos los supuestos de ingresos gravados que existen en nuestra legislación del Impuesto a la Renta. El análisis sobre la capacidad contributiva del Tribunal Constitucional debería ampliarse, pues existe una riqueza que se obtiene (no se genera) para las personas jurídicas (por ejemplo, donaciones a favor de empresas) y que suponen una manifestación de riqueza que el legislador lo considera como imponible. El fundamento para gravar esta riqueza proviene del

¹³⁹ Revisar el fundamento N° 16 de la sentencia del expediente N° 33-2004-AI/TC.

¹⁴⁰ Revisar el fundamento N° 6 de la sentencia del expediente N° 2727-2002-AA/TC.

¹⁴¹ Ver el fundamento N° 21 de la sentencia del expediente N° 00319-2013-PA/TC.

aumento de la capacidad económica que le permite afrontar una mayor carga tributaria.

Sin perjuicio de ello, el legislador tributario estableció una serie de elementos gravados en el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. La adquisición de estos “ingresos”, “ganancias” o “rentas” para las empresas constituyen una manifestación de riqueza susceptible de gravamen según la valoración que hizo el legislador.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.*
- b) Las ganancias de capital.*
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.*
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.*

La Ley del Impuesto a la Renta establece cuatro supuestos gravados. Nuestra investigación gira sobre el análisis de los ingresos que provienen de terceros previsto en el inciso c).

3.3. Aspecto material del Impuesto a la Renta para las empresas

El aspecto material de la hipótesis de incidencia, según Ataliba¹⁴², contiene el elemento objetivo (descripción del hecho sometido al gravamen) que sostiene la hipótesis de incidencia. En el caso del Impuesto a la Renta, el aspecto material establece lo que se considera como renta.

El Capítulo I de la Ley del Impuesto a la Renta determina el ámbito de aplicación del impuesto. En esta parte de la ley observamos las rentas que se encuentran gravadas. Nuestra Ley del Impuesto a la Renta grava a las personas naturales y jurídicas.

A continuación, explicaremos cuáles son las rentas gravadas con el impuesto para las empresas:

3.4. Rentas provenientes del capital, trabajo o la aplicación conjunta de ambos factores (inciso a) del artículo 1)

El inciso a) incluye a las rentas que provienen de una fuente. La Ley del Impuesto a la Renta establece que existen tres fuentes: capital, trabajo y la aplicación conjunta de ambos factores. La intervención del capital y el trabajo sería la aplicación conjunta de ambos factores, la cual se conoce como renta empresarial.

¹⁴² ATALIBA, Gerardo (2011). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Traducción de Jorge Bravo Cucci. Sexta Edición. Ara Editores E.I.R.L. Lima, pp. 131-132.

En este inciso se indica que solo serán gravadas las rentas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Esta posición se condice con lo que se desarrolló en la doctrina fiscal sobre la teoría de la renta-producto.

Una empresa no puede obtener rentas por el aprovechamiento del trabajo. Solo una persona natural puede obtener rentas por el aprovechamiento de su esfuerzo físico o intelectual. La empresa obtiene rentas por la actividad empresarial que realiza donde se utilizan conjuntamente el capital y el trabajo. Esta retribución se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

Un supuesto particular es la renta que proviene por el aprovechamiento del capital por parte de una empresa. No todas las empresas se crean y organizan sus factores productivos para ceder capitales, sino también para realizar otras actividades comerciales. Por ejemplo, algunas empresas cuyo objeto social no radica en el otorgamiento de préstamos obtienen intereses por la cesión de dinero. En esos casos, la renta que obtiene sería una renta proveniente del capital y no sería producto de su actividad empresarial, pues la renta que se obtiene se originó principalmente¹⁴³ por la cesión del dinero, pese a que exista una intervención humana mínima de algún empleado para obtener la ganancia. En este sentido, es posible que una empresa obtenga rentas empresariales y también rentas provenientes de la cesión del capital independientemente de la categoría que luego le asigne la ley a ambas rentas¹⁴⁴.

¹⁴³ García Mullin explica que en las actividades donde participan seres humanos siempre existirá un trabajo pero también un capital, como sucede en el caso de un dentista que tiene herramientas de trabajo. En ese caso, lo relevante para analizar si nos encontramos frente a una renta proveniente del capital o una empresarial es analizar el factor productivo predominante; es decir, si lo más importante para generar la renta es la actividad humana o la aplicación conjunta de la actividad y el capital (ver: García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, p. 78).

Si ello es así, las rentas que obtenga una empresa no siempre provendrán de la aplicación conjunta del capital y el trabajo, pues en algunos casos el factor predominante para la generación de renta será solo uno de ellos. Esto sucede cuando una empresa obtiene rentas por la cesión de un capital (otorgamiento de un préstamo a un accionista) y la actividad que realiza el personal no es relevante en proporción a la importancia del capital, a diferencia de lo que sucede con una entidad financiera donde la aplicación del capital y el personal especializado para dar préstamos muestra que existe una importancia similar en ambos factores productivos.

¹⁴⁴ Existe una posición en la doctrina conocida como la empresa fuente. Esta posición sostiene que todo producto que recibe una empresa se considera como un beneficio empresarial pues la empresa, al ser una entidad lucrativa, genera que siempre exista la aplicación conjunta del capital y del trabajo. De este modo, toda renta que obtenga una empresa será una renta empresarial, pese a que sea una ganancia de capital o una renta proveniente por la cesión del capital. Sobre este punto, nuestra Ley del Impuesto a la Renta no acogió esta posición por los siguientes motivos:

- Si revisamos el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta, la ganancia de capital se produce por la enajenación de los bienes que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa. Un activo fijo de una empresa no se destina para su venta, sino que se utiliza para la prestación del servicio o la creación del bien que comercializa la empresa. Nótese que el último párrafo del artículo 2 establece expresamente que no solo las personas naturales pueden obtener ganancias de capital.
- Si bien todo ingreso que obtiene una empresa se considera como una renta de tercera categoría, la categorización solo es un mecanismo que permite unificar las distintas rentas que obtienen los contribuyentes para la administración eficiente del impuesto. Esto no implica que todos los ingresos que recibe una empresa se consideren rentas empresariales.

3.5. Ganancias de capital (inciso b) del artículo 1)

La enajenación de los bienes de capital que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa genera una ganancia que será gravable con el Impuesto a la Renta de acuerdo a lo que se establece en el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Cuando el enajenante es una empresa, este obtendrá una renta que califica como una ganancia de capital. A modo de ejemplo, el ingreso que se obtiene por venta del activo fijo (inmueble) de una empresa editora calificará como una ganancia de capital pues el inmueble no está destinado a comercializarse dentro del giro de negocio de la empresa editora.

3.6. Ingresos que provienen de terceros establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta (inciso c) del artículo 1)

El análisis de este supuesto es la materia de nuestra investigación. Si revisamos la teoría del flujo de riqueza recogida por Jhon Due y García Mullin, en nuestra legislación se acogió la teoría del flujo de riqueza pues se considera como renta los ingresos que provienen de terceros. La particularidad o diferencia de nuestra Ley del Impuesto a la Renta es que solo serán ingresos gravables los que se encuentren establecidos en la misma ley.

El artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta delimitan el ámbito de aplicación de este supuesto. La interpretación sobre este supuesto gravado lo realizaremos en otro apartado.

3.7. Rentas imputadas (inciso d) del artículo 1)

El Impuesto a la Renta no solo grava las transferencias dinerarias o de bienes que realizan los terceros hacia el contribuyente. Uno de los supuestos gravados incluye a las rentas que se le imputan al contribuyente pese a que no reciba una riqueza material.

-
- El artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta establece los supuestos que se consideran rentas de tercera categoría. El inciso a) establece que será renta de tercera categoría las que se obtienen por las actividades comerciales, prestaciones de servicios o la venta habitual de bienes. El inciso e) establece que se considera renta de tercera categoría a todas las rentas que obtenga una persona jurídica cualquiera sea la categoría a la que deba atribuirse. A modo de ejemplo, las rentas de primera categoría incluyen las rentas provenientes por el arrendamiento de bienes (inciso a) del artículo 22). Si ello es así, una empresa que obtiene rentas provenientes del arrendamiento de bienes donde no hay una aplicación conjunta del capital y trabajo podrían calificar como rentas de primera categoría, pero la ley los considera como renta de tercera categoría. En el supuesto de que el legislador hubiese considerado que toda renta de una empresa se considera como una renta proveniente de la aplicación conjunta del capital y del trabajo, no habría sido necesario precisar que las rentas de las empresas que puedan calificar en otras categorías se trataran como de tercera categoría, pues en ese caso todas estas rentas ya se incluirían en el inciso a) del artículo 28.

Las rentas imputadas gravadas solo serán las que se establezcan en la ley. Al gravar las rentas imputadas se acoge parcialmente la teoría de Simons y García Mullin del “incremento patrimonial más consumo”.

A modo de ejemplo, la cesión gratuita de inmuebles, prevista en el inciso a) del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta, y la diferencia producida por el costo computable y el mayor valor pactado por la reevaluación de activos dentro de una reorganización societaria, prevista en el numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen rentas imputadas gravadas para las empresas.

4. Los “otros ingresos provenientes de terceros establecidos por ley” como concepto gravado en la Ley del Impuesto a la Renta

A continuación, realizamos una breve explicación sobre el supuesto gravado de los “otros ingresos provenientes de terceros”:

4.1. Antecedentes de la incorporación de este inciso en la Ley del Impuesto a la Renta

La doctrina fiscal desarrolló desde fines del siglo XIX, a través de la obra de Schanz, un concepto amplio de renta (teoría del incremento patrimonial) por el cual se incluía como concepto gravado a cualquier ingreso que reciba una persona con prescindencia del origen del mismo, siempre que exista un incremento en su capacidad económica. No resultaba relevante si el ingreso provenía de una fuente durable o si era una ganancia irregular.

Esta posición doctrinaria se consolidó con el aporte de diversos autores durante el siglo XX. En el Perú, acogimos parcialmente esta teoría a fines del siglo XX al incluir como rentas gravadas a las ganancias de capital y los otros ingresos provenientes de terceros¹⁴⁵.

Conforme revisamos en el punto 1.1.2 del presente capítulo, la legislación del Impuesto a la Renta en el Perú gravó principalmente a las rentas que provenían de una fuente durable. Las empresas tributaban por las rentas empresariales que obtenían. Progresivamente, el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú se amplió.

A partir de la emisión de la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 25381, publicada en 1991, se introduce un concepto más amplio en la Ley del Impuesto a la Renta pues se empezó a gravar a las empresas por cualquier ganancia o beneficio derivado de

¹⁴⁵ La referencia más antigua que se encuentra en la doctrina sobre la idea de “ingreso proveniente de terceros” se encuentra en la obra del autor norteamericano Jhon Due. Este autor indica que este sería el concepto básico del “flujo de riqueza” que se desarrolla en la mayoría de las legislaciones y que respecto a las rentas que provienen de una fuente (intereses, salarios, beneficios empresariales) sería similar. Sin embargo, el autor no indica si la idea del ingreso proveniente de terceros proviene de otro autor. García Mullin cita, dentro de la teoría del flujo de riqueza, a los ingresos que provienen de terceros. Ver: DUE, Jhon (1963). *Government Finance and Economic Analysis*. Tercera Edición. Richard D. Irwin, INC. Illinois, p. 126.

García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, p. 17.

operaciones con terceros. Esta redacción se mantuvo en la nueva Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el periodo de 1993, que se aprobó por el Decreto Ley N° 25751.

El gobierno de Alberto Fujimori publicó una nueva Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Legislativo N° 774 el 30 de diciembre de 1993. Esta es la norma vigente. En esta Ley del Impuesto a la Renta se gravan a los “otros ingresos que provienen de terceros establecidos por ley”. Estos ingresos son los que provienen de las “operaciones con terceros” según el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.2. ¿Cuál fue la justificación para la incorporación de este supuesto?

No existe un documento oficial que explique el origen del “ingreso proveniente de operaciones con terceros” en la legislación peruana. La Ley N° 25381, publicada en 1991, incluyó supuestos gravados que no se encontraban en las leyes del impuesto a la renta anteriores. Entender el contexto económico y social nos permitirá comprender la dación de esta ley y su nuevo ámbito de aplicación.

Alan García terminó su gobierno (1985-1990) con una grave crisis económica y social. Cuando Alberto Fujimori asumió como Presidente de la República, el Perú padecía de una crisis económica por la hiperinflación, deuda externa, estancamiento de la inversión, fuga de capitales, desempleo masivo, especulación monetaria y caída de los salarios¹⁴⁶. La presión tributaria en el primer semestre de 1990 fue de 5.4%. Esta fue la presión más baja desde 1980¹⁴⁷. La crisis económica se agravó por la violencia política. Sendero Luminoso y el Movimiento Revolucionario Tupac Amaru (MRTA) pretendían tomar el poder del país a través de la lucha armada.

En el Perú existía una crisis del Estado- Nación pues el Estado no fue capaz de generar lealtad y compromiso de los ciudadanos. El gobierno no podía responder a las demandas básicas de la población¹⁴⁸. En ese marco, una reforma del sistema se hacía necesaria.

Drago Kisic sostiene que el gobierno de Fujimori buscó frenar la crisis a través de la reducción del rol del Estado y del desarrollo de los mercados mediante la promoción de la inversión privada¹⁴⁹. Estas reformas buscaban promover la entrada de capitales del exterior y el aumento de las exportaciones del sector primario, según Javier Iguñiz¹⁵⁰.

¹⁴⁶ DURAND, Franciso (1995). *Revoluciones tributarias y relación Estado-Sociedad en Bolivia, Argentina y Perú*. Documentos de Trabajo 01/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lima, p. 2.

¹⁴⁷ ESTELA, Manuel (1995). *Reforma del Sistema y la Administración Tributaria*. Documentos de Trabajo 05/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lima, p. 2.

¹⁴⁸ DURAND, Franciso (1995). *Revoluciones tributarias y relación Estado-Sociedad en Bolivia, Argentina y Perú*. Documentos de Trabajo 01/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lima, p. 6.

¹⁴⁹ KISIC, Drago (1999). *Privatizaciones, inversiones y sostenibilidad de la economía peruana*. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. Lima, p. 8

¹⁵⁰ IGUÑIZ, Javier (1999). La estrategia económica del gobierno de Fujimori: una visión global. En: *El Perú de Fujimori: 1990-1998*. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. Lima, p. 19.

En materia de finanzas públicas, se buscó reducir el déficit público a través del incremento de los ingresos tributarios¹⁵¹. De acuerdo al Banco Central de Reserva¹⁵², la reforma tributaria buscó establecer la vigencia de pocos impuestos simples que tengan carácter permanente. Esto permitiría facilitar la labor de la Administración Tributaria. Estas políticas permitieron aumentar los ingresos del gobierno central: en el periodo de 1991 los ingresos fueron el 9% del PBI y en 1991 ascendieron a 10,48% del PBI¹⁵³.

Frente a este contexto, resulta lógico sostener que la dación de la Ley N° 25381 y la inclusión de los “otros ingresos provenientes de terceros” buscó ampliar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta para las personas jurídicas, ya que existía la necesidad de incrementar los ingresos públicos frente a la reforma tributaria que eliminó varios tributos. Esta reforma buscó que el Estado tuviera los suficientes recursos para cumplir con sus finalidades públicas. Este nuevo sistema tributario y las reformas económicas buscaron garantizar la viabilidad del Perú como Estado-Nación.

4.3. Modificaciones legales de lo “ingresos provenientes de terceros” luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 774.

A través del Decreto Legislativo N° 774 se aprobó la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) vigente en el Perú. Esta nueva ley estableció como concepto gravado con el impuesto a las “ganancias” o “beneficios” derivados de operaciones con terceros:

Artículo 3.- Constituyen rentas gravadas los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago:

(...)

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente (el destacado es mío).

No obstante, a través del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 945¹⁵⁴ se modifica el artículo 1 de la LIR para precisar el supuesto gravado:

Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

(...)

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley (el destacado es mío).

Asimismo, el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 945 modifica la redacción del artículo 3 de la LIR conforme al siguiente detalle:

¹⁵¹ ESTELA, Manuel (1995). *Reforma del Sistema y la Administración Tributaria*. Documentos de Trabajo 05/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lima, p. 1.

¹⁵² Banco Central de Reserva del Perú. *Memoria 1991*. Lima, p. 74. Ver: <https://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/memoria-anual/memoria-1991.html>

¹⁵³ Banco Central de Reserva del Perú. *Memoria 1992*. Lima, p. 78. Ver: <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Memoria/1992/Memoria-BCRP-1992-4.pdf>

¹⁵⁴ Norma publicada en el diario oficial *El Peruano* el 23 de diciembre del 2003.

Artículo 3.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24.

b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros (el destacado es mío), así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Nótese que la redacción actual de la LIR excluyó a los “beneficios” derivados de operaciones con terceros y reemplazó esa palabra por “ingresos”. De acuerdo al documento “Exposición de Motivos” del Decreto Legislativo N° 945¹⁵⁵, el legislador excluyó la palabra “beneficios” del Capítulo I de la Ley del Impuesto a la Renta pues ese término no proviene de las teorías que explican la definición de renta. Los “beneficios”, según el autor de este documento, provendrían de la terminología que se empleó en el Decreto Supremo N° 287-68-HC, en el que se entendía como referencia a las rentas ordinarias (rentas provenientes de la explotación de un capital y de la actividad empresarial)¹⁵⁶.

4.4. Precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal sobre los “ingresos provenientes de terceros”

Desde la entrada en vigencia de la ley que gravó a las “ganancias y beneficios derivados de operaciones con terceros” se originó una discusión sobre cuál debía ser el alcance de este supuesto¹⁵⁷. La redacción del artículo 3 se modificó e incluyó a los ingresos en lugar de los beneficios, pero la discusión sobre el alcance de este artículo permaneció.

No existía certeza si los ingresos provenientes del Estado, como los subsidios, las condonaciones de deudas tributarias y de multas, los ingresos eventuales, como la obtención de un ingreso derivado del azar, o los ingresos a título gratuito se encontraban gravados con el Impuesto a la Renta para las personas jurídicas.

¹⁵⁵ Ver página N° 145 del documento Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945.

¹⁵⁶ El inciso g) del artículo N° 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece una precisión sobre las ganancias o ingresos derivados de operaciones con terceros. Esta precisión se explicará en otro apartado.

¹⁵⁷ Medrano, Humberto (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 24.

El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 616-4-1999¹⁵⁸, analizó el caso de la Empresa Azucarera El Ingenio S.A. Se estudió si la condonación de una deuda tributaria podía entenderse como un supuesto gravado con el Impuesto a la Renta.

Este caso se originó por la aplicación de la Ley de Saneamiento Económico-Financiero de las Empresas Agrarias Azucareras, aprobada por el Decreto Legislativo N° 802¹⁵⁹, durante el gobierno de Alberto Fujimori. El objetivo de este marco normativo fue permitir el reactivamiento y saneamiento de las cooperativas de trabajadores que realizaban actividades agrícolas y/o agroindustriales azucareras. Esta legislación permitía que una cooperativa de trabajadores (empresa agraria azucarera) pueda acogerse al Programa Extraordinario de Regularización Tributaria, PERTA.

Este programa permitía que las deudas tributarias de las cooperativas agrarias se cancelen a través de tres modalidades contempladas en el artículo 5 del Decreto Legislativo. Una de estas opciones, prevista en el inciso b) del artículo 5, permitía la cancelación de la deuda tributaria administrada por la Sunat siempre que se cumplan con dos condiciones: (i) debía capitalizarse el 30% de aquellas deudas y (ii) las cooperativas debían cambiar su modalidad empresarial por la de sociedad anónima o de una cooperativa de participación accionaria.

La Empresa Azucarera El Ingenio se acogió al PERTA y capitalizó el 30% de la deuda tributaria; es decir, la deuda tributaria se redujo en un 70% en el ejercicio gravable de 1996. El fiscalizador de la Sunat sostuvo que el importe de la deuda tributaria que se condonó a la empresa (el 70% de la deuda tributaria) era una renta afecta bajo el criterio de renta producto, pues esa ayuda serviría para mejorar la explotación del negocio.

El Tribunal Fiscal descartó que la condonación podía entenderse como una renta producto de una fuente durable, prevista en el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que el ingreso nacía por imperio de la ley. Asimismo, también se analizó si la condonación podía entenderse como una “ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros”. En este caso, se fijó la siguiente posición:

Que de otro lado, si bien en el último párrafo del artículo 3 se establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivados de operaciones con terceros, así como las provenientes del resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente, debe indicarse que las sumas que han sido materia de acotación en el caso de autos, no provienen de operaciones realizadas por la recurrente con terceros, sino de ingresos que debían en principio ser entregados al Estado, pero que éste, dispuso, en virtud de la norma arriba citada que no lo sean.

Que las obligaciones tributarias y los beneficios otorgados respecto de las mismas, nacen por imperio de la Ley, independientemente del deudor tributario, lo que no

¹⁵⁸ Esta resolución se emitió el 22 de junio de 1999. El dictamen lo elaboró la vocal Flores Talavera.

¹⁵⁹ Esta norma se publicó en El Diario Oficial *El Peruano* el 13 de marzo de 1996.

sucede en el caso de obligaciones entre particulares, siendo una consecuencia entre Estado y particular (el destacado es mío).

A mayor abundamiento, esta resolución reproduce el siguiente fundamento del dictamen de la vocal Flores Talavera:

*Asimismo, no puede considerarse que se trata de una renta en virtud de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3 que señala que `en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente`, por cuanto **no se trata de ingresos provenientes de operaciones con terceros, los mismos que son entendidos como los obtenidos 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 por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones, lo que no sucede en el caso de los tributos*** (el destacado es mío).

El Tribunal Fiscal, al adoptar el dictamen de la vocal Flores Talavera, interpretó que la condonación de deudas tributarias no se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta pues el alcance de las operaciones con terceros solo incluye a los actos entre particulares. El alcance excluye a los actos del Estado que se realizan por imperio de la ley, como un beneficio otorgado a través de una norma. En estricto, la definición de ingresos de terceros que establece la ley solo contempla como gravables a los ingresos que provengan de terceros entendidos como particulares que tengan “igualdad de condiciones” y puedan consentir el nacimiento de obligaciones.

De conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, esta resolución se fijó como una jurisprudencia de observancia obligatoria. Al existir un precedente del Tribunal Fiscal, la Sunat no puede cuestionar este criterio en la vía judicial a través de la interposición de una demanda contencioso administrativa, pues el artículo 153 del Código Tributario¹⁶⁰ no permite la interposición de una demanda contencioso-administrativa contra una resolución de observancia obligatoria.

Cabe señalar que este precedente se encuentra vigente hasta la fecha. La Sunat no puede, en caso lo estime conveniente, cuestionar la interpretación que hizo el Tribunal Fiscal en vía judicial sobre los ingresos que provienen de operaciones con terceros.

4.5. Precisión reglamentaria sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros

Luego de la publicación del precedente de observancia obligatoria, en el ejercicio de la potestad reglamentaria¹⁶¹, el Poder Ejecutivo, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N° 86-2004-EF¹⁶², aparentemente delimitó el alcance de lo que podía

¹⁶⁰ Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

(...)

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa (el destacado es mío).

¹⁶¹ Previsto en el numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú.

¹⁶² Publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 4 de julio de 2004.

entenderse por las “operaciones con terceros”. El inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta estableció lo siguiente:

Artículo 1°.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último¹⁶³ 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 destacado es mío).

En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

El término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

El Poder Ejecutivo acogió el criterio que tuvo el Tribunal Fiscal sobre este tema. A través de la norma que proviene del reglamento se “consolida” la interpretación “restrictiva” sobre el concepto de *operaciones con terceros establecidos por ley*.

Los ingresos o ganancias que provienen de terceros deberán cumplir las siguientes condiciones según el Reglamento:

- El ingreso deviene de la relación de la empresa en su relación con otros particulares
- El contribuyente y el otro particular participan en igualdad de condiciones
- Ambos deben consentir el nacimiento de obligaciones

En el documento denominado “Exposición de Motivos” del Decreto Supremo N° 086-2004-EF¹⁶⁴ se indica que por la redacción del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta podía entenderse que cualquier ingreso para una empresa sería gravable. Esta afirmación, según el redactor de este documento, sería una inexactitud que ya advirtió

¹⁶³ El inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se refería al último párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, porque al momento de la publicación de esta norma, 4 de julio de 2004, el último párrafo de este artículo incluía la definición de los “otros ingresos provenientes de terceros”.

En ese ejercicio, el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta no incluyó como renta gravada la ganancia o ingreso que proviene de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados por las personas naturales. Mediante el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 972, publicado el 10 de marzo de 2007, se incorporó este supuesto mediante un nuevo párrafo al final del artículo 3, por lo que el párrafo sobre la definición de *otros ingresos establecidos por ley* quedó como penúltimo.

Por esta razón, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N° 313-2009-EF, publicado el 30 de diciembre de 2009, el texto del Reglamento se modificó para que se refiera al *penúltimo párrafo del artículo 3° de la Ley*. Esta es la redacción actual del inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁶⁴ Revisar páginas 7 a 9 de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 086-2004-EF: Proyecto de Decreto Supremo que Modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

el Tribunal Fiscal en la RTF N° 616-4-99 al excluir los ingresos que no provienen de la relación de una empresa con otros particulares. Por lo tanto, la modificación del Reglamento busca, presuntamente, aclarar cuáles eran los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

5. ¿Qué debe entenderse por ingresos provenientes de operaciones con terceros?

El concepto de “otros ingresos provenientes de operaciones con terceros” tiene muchas interpretaciones. Aplicaremos los métodos de interpretación para poder arribar a la norma. Luego, analizaremos la precisión que establece el Reglamento. Finalmente, explicaremos las principales posiciones sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros que se realizaron en el Perú.

5.1. Interpretación de los otros ingresos provenientes de operaciones con terceros

Conviene diferenciar entre el enunciado normativo y la norma¹⁶⁵ según lo contempla Ricardo Guastini. El enunciado normativo es el enunciado lingüístico previsto en el texto legal. Los significados que puedan obtenerse de los enunciados lingüísticos serán las normas, es decir, el significado del texto legal.

La labor de interpretación consiste en atribuir significado a un enunciado normativo¹⁶⁶. A través de la interpretación llegamos a la norma¹⁶⁷. La doctrina indica que no resulta cierto que un enunciado tenga un significado unívoco¹⁶⁸. Entonces, la interpretación no puede concebirse como el procedimiento para descifrar el sentido auténtico del texto normativo. La norma no precede a la interpretación, sino es un producto de la labor interpretativa¹⁶⁹. Mientras las interpretaciones sean razonables, las interpretaciones que realicen los operadores jurídicos serán válidas.

En una interpretación influyen los valores, finalidades que cada persona posee y la realidad social de la comunidad en la que existe el enunciado legal. El contexto social es fundamental pues los significados deberán entenderse dentro de los usos de la

¹⁶⁵ GUASTINI, Ricardo (2018). *Ensayos escépticos sobre la interpretación*. Traducción de César Moreno More. Editorial Zela. Puno, pp. 16-17.

¹⁶⁶ GUASTINI, Ricardo (2018). *Ensayos escépticos sobre la interpretación*. Traducción de César Moreno More. Editorial Zela. Puno, p. 21.

¹⁶⁷ La norma se entiende como el “mandato dictado dentro del marco del poder del Estado, que debe ser cumplido en la vida social por las personas a las que va dirigido y respaldado por la fuerza del Estado para el caso de incumplimiento”.

Ver: RUBIO, Marical y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 49.

¹⁶⁸ GUASTINI, Ricardo (2018). *Ensayos escépticos sobre la interpretación*. Traducción de César Moreno More. Editorial Zela. Puno, pp. 19-20.

¹⁶⁹ GUASTINI, Ricardo (2018). *Ensayos escépticos sobre la interpretación*. Traducción de César Moreno More. Editorial Zela. Puno, p. 22.

comunidad, conforme lo indica Marcial Rubio¹⁷⁰. Por esta razón, la doctrina considera que la interpretación puede entenderse más como un arte que una ciencia¹⁷¹.

Dentro de estas premisas, procedemos a interpretar los otros ingresos provenientes de terceros establecidos por esta ley. El inciso c) y el artículo 3 desarrollan este supuesto gravado. Luego, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta pretende complementarlo.

Los textos son los siguientes:

Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

(...)

*c) **Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.***

Artículo 3°.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

(...)

*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.*

Marcial Rubio¹⁷² precisa que en la interpretación cada intérprete asume diversos puntos de partida para su labor. El criterio axiológico (adecuar el resultado de la interpretación a ciertos valores) es un criterio general de interpretación que tomamos en cuenta para realizar nuestro análisis. Esto genera que el punto de partida de los otros operadores jurídicos no sea similar a nuestro caso. El criterio axiológico de interpretación nos permite reconocer que esta labor incluye elementos valorativos. Al incluir estos elementos, no puede concebirse la tarea del intérprete como una labor descubridora del significado original. La tarea es creativa.

Desde este marco, la tarea de interpretar este supuesto gravado debe buscar que se garantice el principio constitucional de solidaridad y de capacidad contributiva. Todos los que realicen actividades que manifiesten una capacidad contributiva deben aportar al fisco. Este será el punto de partida valorativo de nuestra interpretación.

Ahora bien, aplicaremos los métodos de interpretación para arribar a la norma que se establece sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros:

- Método literal

¹⁷⁰ RUBIO, Marical y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, pp. 110-111.

¹⁷¹ RUBIO, Marcial (2009). *El SISTEMA JURÍDICO: Introducción al Derecho*. Décima Edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 224.

¹⁷² RUBIO, Marcial (2009). *El SISTEMA JURÍDICO: Introducción al Derecho*. Décima Edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, pp. 233-235.

La interpretación literal busca entender lo que dice el enunciado legal a través de encontrar el significado¹⁷³ de las palabras utilizadas, según Zusman. El intérprete debe aplicar uno de los posibles significados que se empleen para la palabra que se analiza¹⁷⁴. Este es el primer método para aproximarnos a la norma, pero no es el único.

- El impuesto grava otro ingreso¹⁷⁵

En primer lugar, conviene analizar cuál es la definición de ingreso. Cuando analizamos el concepto de ingreso en su aproximación lingüística, pudimos concluir que este se vincula con un caudal exterior de riqueza que incrementa nuestro patrimonio de forma efectiva; es decir, constituye una riqueza nueva para la persona. Por esta razón, una devolución o un reembolso no pueden entenderse como un ingreso.

El ingreso como caudal de riqueza que obtiene una persona debe ser material. Este no equivale a una satisfacción como lo entiende la doctrina económica. El consumo o el aprovechamiento de un bien material o inmaterial no califica como ingreso dentro de este inciso.

El Tribunal Fiscal, a través de la RTF N° 08512-3-2019, define el concepto de ingreso a partir de lo que establece el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros¹⁷⁶. Los ingresos, según el párrafo 70 del Marco Conceptual, incluyen los siguientes elementos:

- Incremento de los beneficios económicos en formas de entradas
- Incremento de los beneficios económicos en forma del aumento del valor de los activos
- Incremento de los beneficios económicos como decremento de las obligaciones

Debe tenerse en cuenta que la entrada de beneficios económicos y la disminución de obligaciones producen un incremento en el patrimonio. Cuando se reduce una obligación, el importe que ya no se debe puede destinarse a cualquier finalidad que decida la empresa.

A modo de ejemplo, el artículo 3 del Decreto de Urgencia N° 127-2020¹⁷⁷ establece que el Estado otorgará un subsidio a las empresas del sector privado

¹⁷³ ZUSMAN T., Shoschana (2018). *La interpretación de la ley: teoría y métodos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, p. 147.

¹⁷⁴ ZUSMAN T., Shoschana (2018). *La interpretación de la ley: teoría y métodos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, p. 148.

¹⁷⁵ Este análisis se complementará con el método sistemático por comparación de normas.

¹⁷⁶ El actual Marco Conceptual para la Información Financiera, oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 001-2020-EF/30, establece la siguiente definición sobre ingresos en el párrafo 4.68: “Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

¹⁷⁷ Publicado en el Diario Oficial *El Peruano* el 01 de noviembre de 2020.

que cumplan con ciertos requisitos. El objetivo del subsidio es promover el empleo y preservar los existentes frente a la crisis económica producto del Covid-19. Este subsidio otorga dinero a las empresas. El importe se calcula en función a la remuneración de sus trabajadores. Si bien este subsidio tiene una finalidad específica (fomentar la contratación laboral), la empresa puede disponer de él conforme crea conveniente. Existe un incremento en el patrimonio de la empresa.

Este subsidio implica que la carga económica de la remuneración del trabajador la asume el Estado, cuando en realidad ello le corresponde al empleador. El subsidio es un ingreso que percibe la empresa pues puede disponer de un importe que en principio debía destinarlo para el pago de trabajadores.

Ahora bien, consideramos oportuno mencionar los siguientes puntos:

- El destino del caudal de riqueza que se reciba de un tercero no es un elemento relevante para verificar la existencia de un ingreso. Un ingreso puede destinarse a un fin que sea legítimo, como la adquisición de una vivienda para la familia o para que una empresa realice una labor social en la comunidad; sin embargo, el fin específico no implica que no exista un ingreso para la persona que lo recibe, pues se produce un incremento en su patrimonio.
 - El ingreso se producirá cuando el incremento patrimonial sirva para mejorar la situación económica de la empresa. Al recibir una donación de dinero, por ejemplo, una empresa puede capitalizar o distribuirse como dividendo ese importe. Del mismo modo, un ingreso por un subsidio público o una condonación también mejora la situación de una empresa, ya que le permite utilizar ese importe recibido para solventar algún gasto que deba realizar la empresa, independientemente de que el gasto al que se destine el subsidio repercuta en un beneficio indirecto para la población.
 - El ingreso no proviene necesariamente de una fuente durable. Por esta razón, un ingreso podría provenir de un subsidio, donación, o por un hecho natural como una accesión por aluvión. Tampoco importa su origen para la existencia del ingreso. Al incluir cualquier incremento de patrimonio, esta posición se acerca a la doctrina fiscal que sostiene al concepto de renta en función de la capacidad de pago de impuestos. Sin embargo, luego veremos que no todo ingreso se encuentra gravado con el impuesto para nuestra legislación.
- El ingreso debe provenir de un tercero

La RAE define al tercero como a la “persona que no es ninguna de dos o más de quienes se trata o que intervienen en un negocio de cualquier género¹⁷⁸”. De esta redacción, puede entenderse que el tercero será una persona con

¹⁷⁸ Ver: <https://dle.rae.es/tercero>

quien no necesariamente se realiza un negocio (actividad lucrativa). La renta que proviene de una actividad lucrativa se encuentra prevista dentro de los incisos a) y b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Un tercero será aquella persona que tenga patrimonio (bienes o derechos) que pueda transferir al contribuyente; es decir, el propietario de una riqueza susceptible de otorgarla a un adquirente. El tercero puede ser una persona natural, jurídica de derecho privado e inclusive el Estado. Cualquiera de estas personas tiene una riqueza que puede transferirse.

Nótese que el legislador optó por la palabra “tercero” y no “parte”. Las partes son las que celebran un negocio jurídico en el que ambas manifiestan su voluntad¹⁷⁹. A diferencia de la parte, el tercero no participa en un negocio jurídico con la otra parte.

El caso del Estado amerita un análisis particular. Conforme lo explica Marcial Rubio, el Estado es la organización política de una comunidad que vive en un territorio¹⁸⁰. El Tribunal Constitucional¹⁸¹ precisa que el Estado posee doble personalidad jurídica¹⁸². Una personalidad jurídica se produce cuando actúa como un sujeto de derecho público pues ejerce el *ius imperium*. De acuerdo a la Constitución Política del Perú, el Estado del Perú cumple varias funciones. A modo de ejemplo, existe la función de regulación, planificación, distribución de riqueza, entre otras¹⁸³. Al tener que cumplir con sus actividades, el Estado requiere de recursos económicos para poder cumplir con sus fines. Por lo tanto, cuenta con la capacidad para adquirir bienes.

No solo eso, el Estado también puede disponer de sus bienes y transferir su propiedad a las personas naturales, jurídicas e inclusive a otros estados. Esta sería la segunda personalidad jurídica. El Estado cuenta con la capacidad para realizar operaciones con personas distintas. En este caso, actúa como un sujeto de derecho privado.

Tanto la persona jurídica de derecho privado como el Estado no tienen una vida propia. Ambas figuras constituyen ficciones jurídicas pues representan a un grupo de personas, pero se les otorga personalidad jurídica. La atribución de este último elemento les permite adquirir bienes y disponerlos. Una asociación civil puede realizar una donación de la misma forma que el Estado puede otorgar un subsidio, transferir la propiedad de un terreno o comprar un

¹⁷⁹ A modo de ejemplo, el artículo 191 del Código Civil establece una diferencia entre las partes y el tercero: “Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurran los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero”.

¹⁸⁰ RUBIO, Marical y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 18.

¹⁸¹ Revisar la sentencia del expediente N° 006-96-I/TC.

¹⁸² La doctrina reconoce la personalidad jurídica y política del Estado. Ver: DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo I. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima, p. 180.

¹⁸³ A modo de ejemplo, revisar los artículos 8, 59 y 195 de la Constitución.

inmueble. Si ello es así, no existe imposibilidad para entender como a un tercero a cualquier persona distinta a un contribuyente que tenga un patrimonio susceptible de transferirse.

Esto no exige necesariamente que el tercero tenga capacidad de ejercicio conforme a lo previsto en el artículo 42 del Código Civil. No solo las personas con capacidad para realizar negocios jurídicos poseen una riqueza que pueda transferirse. A modo de ejemplo, una persona incapaz es propietaria de inmuebles. El Código Civil permite la transferencia a través de su representante legal, conforme al artículo 45 del Código Civil.

Otra cuestión surge al analizar el requisito de que el ingreso provenga de alguien. Este requisito implica que la riqueza debe transferirse de una persona específica. De ese modo, no sería posible gravar con el Impuesto a la Renta el patrimonio que adquiere una persona y que no tiene propietario. En ese caso, no podríamos sostener que la riqueza proviene de un tercero.

A modo de ejemplo, el artículo 939 del Código Civil establece la accesión por aluvión como un supuesto de adquisición de la propiedad. En este caso, el propietario de un terreno ribereño adquiere la propiedad de las uniones de tierra que se encuentran al lado de los ríos cuando la adhesión se produce por un hecho natural (aluvión). En la situación descrita, el terreno que se adhiere por el aluvión no le pertenece a un tercero. No existe un propietario del terreno que la pueda transferir. Por lo tanto, la accesión del terreno por el aluvión no se encontraría gravada con la Ley del Impuesto a la Renta. Este supuesto tipificado en el Código Civil sería un ejemplo de un ingreso en el que no existe un tercero.

Otro ejemplo sucedería con la apropiación de cosas libres prevista en el artículo N° 929 del Código Civil. Existen bienes que no le pertenecen a nadie, como las piedras que se hallan en el mar. La persona que permanece con el bien adquiere la propiedad. Estas piedras no tenían un propietario que le transfiera la riqueza a la persona a la persona que lo obtiene. Por lo tanto, no nos encontramos frente a la figura de un tercero. Este supuesto tampoco se gravaría con el impuesto según el concepto de ingreso proveniente de terceros.

Si bien el aumento de valor podría calificar como un ingreso porque incrementa el patrimonio de una empresa, este incremento de valor no proviene de un tercero, por lo que no podría entenderse como un concepto gravado.

- Los ingresos gravados serán los que se establezcan por la Ley del Impuesto a la Renta

No cualquier ingreso que provenga de un tercero se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta. El ingreso que se gravará será el que lo establezca nuestra Ley del Impuesto a la Renta en los otros artículos de esta ley. Así como solo puede establecerse por ley lo que se gravará, solo a través de una norma con

rango de ley el legislador tributario puede realizar la inafectación o exoneración de un ingreso gravado.

El artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta establece cuál es el ingreso que se gravará para una empresa. Este artículo señala que el ingreso debe provenir de la operación con un tercero.

- El ingreso o ganancia deriva de operaciones con un tercero

La palabra operación proviene del latín *operatio*, el cual también se entiende como una “actividad o acción”¹⁸⁴. De acuerdo a la Real Academia Española, existen varias acepciones sobre la palabra operación. Procedemos a mostrar las dos acepciones relevantes para el análisis:

- Operación se entiende como la acción y efecto de operar. Operar implica obrar, trabajar o ejecutar algún menester u ocupación.
- Operación también puede entenderse como la negociación o contrato sobre valores o mercaderías.

El enunciado legal establece que el ingreso proviene de operaciones con un tercero. Si la idea del legislador fue vincular el concepto de operación a la de negocio, carece de sentido mencionar en el enunciado al tercero. Un tercero es una persona que otorga el ingreso y no necesariamente participa en un negocio con el contribuyente. Podría calificar como tercero cualquier persona que transfiere una riqueza sin tomar en cuenta una negociación sobre el valor de una mercadería. Por esta razón, esta interpretación no resulta la más razonable.

Consideramos que la primera acepción de operación resulta más razonable. La operación se relaciona con una acción o un acto entendiéndose como un comportamiento humano.

Si a operación la entendemos como una acción, corresponde analizar cuál sería la acción que se encuentra prevista en la norma. Una operación con un tercero será aquella en la que ambos (contribuyente y tercero) tengan alguna participación. Existen dos alternativas para entender esa participación.

Una primera alternativa sería sostener que la operación con un tercero implica la participación de ambos sujetos en el acto que crea la obligación de transferir el ingreso. Si ello es así, el otorgamiento de un ingreso que se encuentra previsto en una norma aprobada por el Estado, como un subsidio o una condonación, no podría entenderse como una operación con un tercero. En este supuesto, el contribuyente no interviene en el proceso de creación de la norma que autoriza la entrega del ingreso a los sujetos que cumplan con los

¹⁸⁴ DE ANDREA, Juan Pedro (1960). *Diccionario Manual Latino-Castellano*. Editorial Sopena Argentina, segunda edición, Buenos Aires, p. 307.

requisitos previstos en la regla. Solo los negocios jurídicos¹⁸⁵ serían las operaciones gravadas. En la creación del negocio jurídico, que origina la obligación de transferir un ingreso, se requiere la participación de ambos sujetos.

Al respecto, consideramos que existe otra interpretación. El concepto de operaciones con terceros se puede entender como todos los actos que permiten la transferencia de riqueza desde el patrimonio del tercero hacia el contribuyente. Dentro de estas acciones se incluyen los negocios jurídicos que realizan los particulares y que no se encuentran dentro de los incisos anteriores del artículo 1 de la LIR, como un contrato de donación. Sin embargo, no solo los actos donde ambas partes intervienen para crear la obligación de transferir el ingreso calificarían como una operación con un tercero.

Existirán operaciones en las que interviene el Estado, a través de actos públicos (actos legislativos¹⁸⁶ y actos administrativos¹⁸⁷), y un particular mediante el comportamiento que realiza para acogerse al beneficio que otorga el Estado. Si bien el estado puede otorgar un subsidio o una condonación, este no repercutirá necesariamente en la esfera del particular a menos que el particular realice un acto (comportamiento) para obtenerlo, como presentar una solicitud ante la autoridad administrativa. Nótese que las personas realizan los actos contemplados en la norma y solicitan la aplicación de los beneficios en función a su libre decisión. El Estado no obliga a las personas a recibir un subsidio o a someterse a una condonación. El acto de la empresa le permite obtener el ingreso.

El Estado crea una ley que otorga un beneficio. La norma que otorga el beneficio puede exigir, o no, la realización de un acto del interesado para acceder al beneficio. El particular realiza un acto que se encuentra contemplado en el supuesto de hecho de la norma que le permite obtener el beneficio. Este acto sería un acto jurídico en sentido estricto¹⁸⁸. Luego, la

¹⁸⁵ El negocio jurídico, según Leysser León, se entiende como “las actuaciones de los particulares que causan mutaciones del statu quo jurídico, caracterizadas por responder a un impulso interno: la voluntad negocial. Las partes persiguen esos cambios, que están representados en el contenido de los negocios, y las consecuencias de su actuación producen, por su destinación hacia ellas” (Ver: LEON, Leysser (2019). *Derecho privado, parte general: negocios, actos y hechos jurídicos*. Primera edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 18).

¹⁸⁶ Roberto Dromi sostiene que el acto legislativo es el producto de la función legislativa; es decir, la ley. Es un acto de poder elaborado según un procedimiento constitucional. Este acto produce efectos jurídicos abstractos, generales, objetivos e impersonales. Ver: DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo I. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima, p. 194.

¹⁸⁷ El artículo 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo, aprobada mediante la Ley N° 27444, establece la siguiente definición de actos administrativo: “Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”.

¹⁸⁸ El acto jurídico, en sentido estricto, es un “acto en el cual el privado no ejercita algún poder autónomo, pero debe simplemente querer o ser consciente del hecho que ejecuta”.

empresa realiza otro acto (como presentar la solicitud) para obtener el beneficio ante la autoridad administrativa.

Es cierto que la existencia del acto normativo o del acto administrativo no se produce por la manifestación de voluntad del particular que recibe el ingreso. El acto normativo se produce, generalmente, a través del procedimiento de deliberación parlamentaria. El acto administrativo es la declaración de voluntad de una entidad pública. Sin embargo, los administrados realizan actos materiales para obtener el beneficio. No es necesario que el acto solo sea el negocio jurídico donde ambas partes manifiesten su voluntad según las reglas del Código Civil.

A modo de ejemplo, el Estado otorga un subsidio a los exportadores peruanos por los impuestos aduaneros que se pagan por importar bienes que servirán como insumos de los productos que exportarán. El subsidio se estableció mediante un acto legislativo (Ley General de Aduanas). Una vez que el ciudadano realiza libremente las actividades contempladas en la ley (exportación de una mercadería que incluye insumos importados) e inicia un procedimiento administrativo para solicitar el subsidio, el Estado, a través de la entidad pública correspondiente, emite un acto administrativo que autoriza la entrega del subsidio.

Inclusive en el caso de que el Estado otorgue directamente el ingreso a la empresa a través de un depósito bancario, la empresa decide recibir el ingreso. Aceptar el ingreso es una acción y una decisión. La empresa podría rechazar y devolver el subsidio o no acogerse a una condonación. De esta manera, el concepto de operaciones con terceros no se reduce a la idea de un negocio jurídico en el que ambas partes consientan el nacimiento de obligaciones.

Las operaciones con un tercero no excluyen a las que se originan por el "imperio de la ley". El otorgamiento de un ingreso para un contribuyente dependerá que este realice un acto que permita obtenerlo. Reiteramos, el beneficio estatal puede existir, pero hasta que no lo solicite o lo acepte el privado ese ingreso no incidirá en su patrimonio. Por esta razón, la presunta diferencia en el tratamiento tributario del ingreso en función a la posición en la que actúa el Estado (en su calidad de *ius imperium* al obligar a acatar una norma o como agente privado) no sería correcta, pues en cualquier caso ocurren actos del sujeto privado que originan la transferencia del ingreso.

Existen actos normativos (creación de la norma que aprueba el ingreso), actos administrativos y actos particulares, como la presentación de la solicitud de acceso al beneficio, que originan el concepto de operaciones con el tercero entre el contribuyente y el Estado. El elemento clave es la acción. Los actos públicos, como el acto normativo o el acto administrativo, provienen del

Ver: NAVARRETE, Emanuela. (2008). Hechos y actos jurídicos. En: *Revista Jurídica del Perú*. Setiembre. Tomo 91. Lima, p. 295.

El comportamiento previsto como supuesto de hecho de una norma que otorga un beneficio es un acto jurídico en sentido estricto porque este sujeto quiere realizar el comportamiento previsto en la norma.

Estado, pero en su creación existe un comportamiento humano, sea del creador de la norma o del funcionario público que emite el acto administrativo.

Reiteramos, este supuesto gravado de operación no debe entenderse de forma similar a un acto jurídico conforme a lo previsto en el Código Civil. Esa legislación solo aplica para personas naturales o jurídicas de derecho privado. Las operaciones con terceros involucran una serie de actos que se realizan entre dos personas (naturales, jurídicas o el Estado) que no necesariamente se encuentran en igualdad de condiciones.

- Método sistemático por comparación de normas

La interpretación sistemática, según Shoschana Zusman¹⁸⁹, implica entender que una norma forma parte de todo un sistema legal. Al formar parte de un ordenamiento, deben evaluarse las otras normas para buscar las aclaraciones o complementos del enunciado legal que se analiza. Asimismo, Marcial Rubio¹⁹⁰ establece que el método de interpretación sistemático por el significado se obtiene a través de la atribución de los conceptos o principios que queden claros en otras normas.

A través de una interpretación conjunta del inciso a), b) y c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El inciso c) establece que los ingresos gravados serán otros ingresos. En el inciso a) se indica que las rentas provenientes de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos serán gravadas. El inciso b) determina que las ganancias de capital también serán gravadas.

El concepto de ingreso es más amplio que el de renta y ganancia. La renta y ganancia serían dos especies del género¹⁹¹. Cuando el enunciado del inciso c) indica que el impuesto grava otro ingreso, se entiende que este ingreso es uno distinto al que ya se encuentra previamente gravado en la ley; es decir, no gravaría las rentas provenientes de una fuente durable (capital, trabajo o su aplicación conjunta) ni las ganancias de capital, pues estos conceptos ya se encuentran gravados en los incisos anteriores.

Cierto sector de la doctrina plantea que a través de las operaciones con terceros solo las operaciones provenientes de negocios (operaciones mercantiles) se encuentran gravados con este impuesto¹⁹². Partimos de la

¹⁸⁹ ZUSMAN T., Shoschana (2018). *La interpretación de la ley: teoría y métodos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 162-164.

¹⁹⁰ RUBIO, Marcial (2009). *El SISTEMA JURÍDICO: Introducción al Derecho*. Décima Edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, pp. 242.

¹⁹¹ El ingreso incluye a cualquier incremento de patrimonio que proviene del exterior. La renta es el rendimiento de una fuente y la ganancia se produce por la enajenación de un activo.

¹⁹² MEDRANO, Humberto (2018). *Derecho Tributario: Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Universidad Católica del Perú. Lima, p. 28.

premisa de que esta posición se refiere a los negocios mercantiles (onerosos) que celebran las empresas. Esta posición no sería correcta.

Una empresa puede realizar operaciones comerciales que se encuentren dentro o fuera de su objeto social. Las rentas que obtengan las empresas por la actividad empresarial que se encuentre dentro del objeto social serán rentas empresariales, pues la fuente que la origina resulta de la aplicación conjunta del capital y del trabajo para ese fin específico. Por lo tanto, esa renta se encontraría dentro del inciso a) del artículo N° 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, una empresa no solo realiza actividades comerciales que se encuentran dentro de su objeto social. Las operaciones que no se encuentran contempladas dentro del objeto social se les conoce como actos ultra vires¹⁹³. En el Perú, los actos celebrados de buena fe por los representantes obligarán a la empresa frente a terceros, de conformidad con el artículo 12 de la Ley General de Sociedades. Si ello es así, los negocios que realice la empresa serán obligatorios para esta si se celebraron de buena fe. Por lo tanto, los ingresos que reciba por estas operaciones formarán parte de su patrimonio.

Al tener que categorizar los ingresos por actos ultra vires según el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿estos califican como una renta del inciso a) o nos encontramos frente a un ingreso proveniente de una operación con un tercero incluido en el inciso c)?

Las rentas provenientes de la actividad empresarial se producen cuando la fuente que las produce proviene de la aplicación conjunta del capital y el trabajo. Esta aplicación conjunta no solo ocurre cuando una empresa realiza las actividades que se incluyen dentro de su objeto social. Los actos ultra vires pueden generar una renta empresarial en la medida que el ingreso se genere por la aplicación conjunta de ambos factores.

A modo de ejemplo, una empresa productora de chocolates puede prestar un servicio de transporte a los trabajadores de una empresa contigua. En ese caso, la renta proviene de la aplicación conjunta del capital (vehículo) y del trabajo (chofer de la empresa). Entonces, esa renta se incluiría dentro del inciso a) pues proviene de una actividad empresarial. En este caso, dicho ingreso no se categoriza dentro del inciso c).

Si ello es así, las ganancias por las actividades comerciales, en la medida que la fuente que la origine sea la aplicación conjunta del capital y del trabajo, serán rentas empresariales previstas en el inciso a). Si estas rentas ya se encuentran previstas en ese inciso, los ingresos contemplados en el inciso c) se relacionarán a ingresos que no provienen de actividades comerciales (negocios) donde la fuente sea la aplicación del capital y trabajo.

¹⁹³ ELÍAS, Enrique (1995). Los actos “ultra vires” en las sociedades anónimas. En: *Themis*. Revista de Derecho (31), p. 87.

Por lo tanto, no resultaría válido sostener que las rentas provenientes de las operaciones mercantiles de una empresa, cuya fuente sea la aplicación conjunta del capital y trabajo, se encuentren previstas en el inciso c) como un ingreso proveniente de terceros, sea que las actividades que generen la renta formen parte o no de su objeto social.

- Es inevitable una lectura conjunta del inciso c) del artículo 1 y el artículo 3. Ambos deben leerse conjuntamente para poder entender a los ingresos provenientes de terceros. De esta lectura conjunta, entendemos que los ingresos gravados serán los que provengan de un tercero con quien se realicen actos que permitan la transferencia de la riqueza. El acto podría ser un negocio jurídico o un conjunto coordinado de actos públicos (acto normativo, acto administrativo) y particulares (por ejemplo, la solicitud para acceder al beneficio) que se requieren para obtener un ingreso público.

No resultaría razonable sostener que la operación se realiza con un tercero, pero la riqueza proviene de otro tercero. Se busca gravar a quien obtiene una riqueza producto de una operación con el titular de la misma. En otro caso, no tendría un título legítimo para obtenerla.

- Método de ratio legis

En este método se busca entender la razón de ser que existe detrás de la norma¹⁹⁴. Esta razón de ser no proviene de documentos oficiales, sino que fluye del propio texto legal.

El inciso c) del artículo 1 busca gravar la riqueza que no proviene de una fuente durable ni de la enajenación de un activo. Este supuesto amplía el concepto de renta al calificar como gravado a todo ingreso que provenga de un tercero; sin embargo, solo se gravará los que provengan de una operación con ese tercero.

En consecuencia, la lógica de este supuesto fue ampliar el concepto de renta para gravar a las operaciones que no se alcanzaron en los incisos a) y b) del artículo 1 y en los que existe un vínculo con el tercero que justifica su imposición. Al exigir que provenga de una operación, se busca que los sujetos que intervienen tengan un vínculo que justifique la transferencia del ingreso. ¿Cómo debe entenderse ese vínculo entre el contribuyente y el tercero?

Este vínculo se explica por los actos que realizan el tercero y el contribuyente para obtener el ingreso. El grado de participación de ambas partes puede ser distinto. En algún caso, el comportamiento de ambas partes puede destinarse a crear el acto que genera la obligación de transferir el ingreso; sin embargo, no solo este comportamiento se entiende como operación.

¹⁹⁴ RUBIO, Marcial (2009). *El SISTEMA JURÍDICO: Introducción al Derecho*. Décima Edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 240.

La operación, desde la idea de vínculo, incluye a todos los actos que posibilitan la obtención de un ingreso, desde su creación por el tercero hasta el acto de aceptación del ingreso por parte del contribuyente. Por lo tanto, los ingresos que provienen del Estado en virtud a un mandato legal se incluyen dentro de operaciones.

Cuando el Estado otorga un ingreso, este realiza un acto normativo y administrativo que permiten transferir el ingreso al contribuyente. Sin embargo, al ser un ingreso, el privado también realiza un acto para obtenerlo a través de una solicitud a la Administración Pública o la aceptación del importe que se deposita en la cuenta bancaria.

El vínculo entre el Estado y la empresa, en la medida que ambos participan necesariamente en el proceso de transferencia del ingreso, y el incremento del patrimonio de la empresa justifican la imposición de los ingresos públicos como los subsidios y las condonaciones.

- Método histórico

Este método busca entender la intención del legislador que creó el enunciado legal¹⁹⁵. La intención debe buscarse a través de fuentes directas e indirectas (exposiciones de motivos, debates parlamentarios, leyes anteriores u otros documentos que reflejen esa intención).

Encontramos limitaciones para aplicar este método. No existe una exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 774 que explique las razones para incluir a los ingresos provenientes de operaciones de terceros como supuesto gravado. Tampoco se encuentran disponibles los debates parlamentarios de la creación de la Ley N° 25381 ni de la aprobación del Decreto Legislativo N° 774. Desconocemos si alguna comisión del Congreso analizó si la emisión del Decreto Legislativo N° 774 se encontró dentro de los parámetros de la ley autoritativa que permitió al Poder Ejecutivo legislar en materia tributaria (Ley N° 26249).

La legislación anterior del Impuesto a la Renta no resulta de utilidad pues recién se incluyó como supuesto gravado a los ingresos provenientes de terceros en el ejercicio de 1991 mediante la Ley N° 25381.

En el mejor de los casos, solo puede sostenerse que el legislador quiso ampliar el ámbito de aplicación por la necesidad de incrementar la recaudación tributaria. Este concepto gravado proviene de la teoría doctrinaria del flujo de riqueza. Esta posición solo es una aproximación al problema. No existe certeza sobre esto pues no hay fuentes oficiales que permitan demostrarlo.

Sin perjuicio de eso, queremos hacer notar las limitaciones propias de la interpretación histórica, puesto que no se puede atar la intención del legislador con la creación del enunciado legal y la interpretación que pueda realizar el intérprete.

¹⁹⁵ ZUSMAN T., Shoschana (2018). *La interpretación de la ley: teoría y métodos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, p. 174.

La interpretación es un producto que proviene del análisis y la valoración del intérprete. Al crearse el enunciado legal, este adquiere vida propia. El intérprete no requiere ceñirse a lo que quiso decir el legislador para poder llegar a la norma. El contexto del legislador no es el mismo en el momento en el que el intérprete analiza el enunciado legal para buscar la norma, por lo que someter la interpretación a lo que buscó el legislador es cuestionable.

En líneas generales, el concepto de ingresos derivados de operaciones con terceros presenta los siguientes elementos:

- El ingreso que proviene del Estado también incrementa el patrimonio de la empresa. Resulta constitucional gravar los ingresos provenientes del sector público pues existe una riqueza efectiva que adquieren los contribuyentes. Al adquirir ingresos sobre los que pueden disponer, las empresas se encuentran en una mejor posición económica. Esta situación es una manifestación de capacidad contributiva. No resulta cierto que la capacidad contributiva solo se manifieste cuando los ingresos provengan de una fuente durable, ya que una empresa no solo obtiene ingresos por una actividad comercial. En cualquier caso, todos los ingresos, provengan de una fuente o no, generan una mejora en la situación de la empresa que les hace tener una mayor capacidad de pago para el impuesto.

Esta posición se asimila a la doctrina del flujo de riqueza propuesta por Jhon Due y recopilada por García Mullin. No obstante, en la doctrina fiscal existen otras posiciones que sostienen que cualquier incremento patrimonial debe gravarse sin importar su origen. Si aplicáramos esa teoría en el Perú, debería eliminarse el requisito que provenga de un tercero y que se derive de una operación con él. Nuestra legislación acoge parcialmente la teoría del incremento-patrimonial. Sin perjuicio de eso, nótese que doctrinariamente no existe ningún inconveniente para gravar con un impuesto a las ganancias a los subsidios que otorga el Estado, como lo plantea el economista Richard Musgrave.

Entonces, un ingreso puede provenir del sector público o el sector privado y en ambos casos puede someterse al gravamen.

- El concepto de “derivado de operaciones con terceros” se refiere a los actos en los que ambos realicen comportamientos que originen la transferencia de riqueza hacia el contribuyente. Estos actos no solo son de operaciones en las que ambos sujetos crean el acto que origina la obligación de transferir el ingreso.
- El Estado cuenta con personalidad jurídica propia, por lo que califica como un tercero distinto al sujeto que recibe el ingreso. Tercero será quien tenga una riqueza susceptible de transferirse. El Estado cumple con ese requisito.

Por lo tanto, podemos concluir que los otros ingresos provenientes de terceros como supuesto gravado para las empresas debe entenderse como a los incrementos de riqueza efectiva que provengan de un tercero, privado o del Estado, en el que ambos (tercero y contribuyente) realizaron actos que permitan la transferencia del ingreso.

Ahora bien, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no coincide con nuestra interpretación. Este inciso limita el ámbito de aplicación previsto en la Ley del Impuesto a la Renta. El Reglamento establece que solo los ingresos provenientes de particulares que participen en igualdad de condiciones y consientan el nacimiento de obligaciones generan una renta gravada. En el siguiente punto analizaremos la naturaleza de esta precisión reglamentaria.

5.2. Alcances de la precisión prevista en el inciso g) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta

El Poder Ejecutivo estableció, mediante una precisión en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que debía entenderse por ingresos derivados de operaciones con terceros. Como indicamos previamente, esta precisión fue la concreción, en un enunciado infralegal, del criterio del Tribunal Fiscal.

El inciso g) del artículo 1 del Reglamento establece la siguiente precisión:

Artículo 1º.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

(...)

*g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del Artículo 3º 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.** En consecuencia; constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio. El término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.*

El enunciado del Reglamento nos permite arribar a las siguientes conclusiones:

- Operación será lo que realice la empresa en el devenir de sus actividades

No resulta claro el alcance del devenir de las actividades. Debemos partir de la premisa de que las actividades no se refieren a las operaciones comerciales que realiza la empresa, pues las rentas provenientes de esa actividad ya se encuentran gravadas en otro inciso del artículo 1.

Esto podría referirse a cualquier actividad (acción) de la empresa, sea que acepte una donación o que presente una solicitud para acogerse a un beneficio estatal. Estos actos formarían parte de las acciones que realiza la empresa cuando se relaciona con otras personas jurídicas o naturales.

- Los terceros se entienden como los particulares con los que participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones

En esta parte se encuentra la limitación al ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta sobre los ingresos de terceros. El Reglamento establece que los terceros deben tener igualdad de condiciones con el contribuyente y consentir el nacimiento de obligaciones. Esta precisión proviene del criterio de la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal. No existe otra fuente que justifique esta interpretación.

Los terceros deben participar en igualdad de condiciones que el contribuyente. Esta igualdad de condiciones excluye a considerar al Estado como un tercero pues el Estado tiene poder, según Dromi, para imponer las normas¹⁹⁶ y los ciudadanos tienen el deber de acatarla. Este poder que tiene el Estado para cumplir finalidades públicas no la tiene el ciudadano, quien contaría con derechos de garantía frente al poder del Estado. Por lo tanto, no existe la igualdad de condiciones entre ambas partes.

Otro requisito es que ambas partes consientan el nacimiento de obligaciones. Al mencionar el consentimiento, esta apreciación del tercero también nos remite a la idea de operación. El consentimiento para el nacimiento de obligaciones alude, desde el punto de vista civil, a la celebración de negocios jurídicos en el que ambos manifiesten la voluntad de aceptar el ingreso. Esta regla solo incluye a los actos jurídicos previstos en el artículo 140 del Código Civil. Los ingresos eventuales, accidentales y gratuitos deberían originarse a partir de los negocios jurídicos¹⁹⁷. Por lo tanto, el otorgamiento de ingresos estatales cuyo origen provenga de un acto normativo no se encontrará gravado, a pesar de que deba ser el propio contribuyente quien solicite o acepte un subsidio o una condonación.

Si aplicamos conjuntamente la Ley del Impuesto y el Reglamento, los ingresos provenientes del Estado no se encontrarían gravados. Sin embargo, consideramos que la precisión reglamentaria vulnera los principios de reserva de ley e igualdad. Al vulnerar principios constitucionales tributarios, esta norma no debería surtir efectos de acuerdo a lo que establece el artículo 74 de la Constitución. Si se considera como

¹⁹⁶ La doctrina reconoce la personalidad jurídica y política del Estado. Ver: DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo I. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima, p. 164.

¹⁹⁷ En realidad, el Congreso representa a la Nación (artículo 93 de la Constitución) y el Presidente de la República lo personifica (artículo 110 de la Constitución). No solo eso, la población elige a sus autoridades mediante voto (artículos 90 y 111 de la Constitución). Hay una elección de las autoridades que aprueban estos beneficios o subsidios. De una forma indirecta, la población participa en la toma de estas decisiones a través de las autoridades; sin embargo, es cierto que no existe una manifestación voluntad particular del contribuyente que recibe un beneficio para la creación de la norma que lo autoriza.

inconstitucional, corresponde aplicar los mecanismos constitucionales permitidos para que se declare como inválida esta regla.

En el próximo capítulo analizaremos la vulneración al principio de reserva de ley y, por su parte, en el tercer capítulo estudiamos la vulneración al principio de igualdad.

A continuación, analizaremos diversos casos que se plantearon ante la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros. Evaluaremos estos casos desde la interpretación que planteamos sobre los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.3. Posición de la doctrina en el Perú

En la doctrina existen dos posiciones: una posición amplia y otra restrictiva sobre los ingresos provenientes de terceros.

Dentro de la posición amplia, se entendería que los ingresos provenientes de terceros incluyen a los ingresos o ganancias que se reciben del Estado. Por otra parte, la posición restrictiva, en líneas generales, concuerda con la precisión del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.3.1. Posición amplia

Los autores que podemos incluir dentro de esta posición serían Luis Durán Rojo, Jorge Bravo Cucci y Guillermo D. Grellaud. Los comentarios de estos autores se producen después de la publicación del precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal y la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 86-2004-EF.

Luis Durán Rojo¹⁹⁸, al comentar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3205-4-2005¹⁹⁹, analiza el concepto de renta e interpreta que la teoría del flujo de riqueza se concretiza en el Perú a través del concepto de “las ganancias o beneficios derivados de operaciones con terceros”. El autor indica que la doctrina que desarrolló esa teoría no excluye al Estado como un tercero, pues lo relevante para esta concepción sobre la renta es que haya una transferencia de riqueza desde un sujeto distinto al contribuyente. Este concepto tampoco excluye como renta a los ingresos que provengan de un mandato legal.

Jorge Bravo Cucci²⁰⁰ considera que la interpretación del Reglamento sobre los ingresos provenientes de terceros se desvía del concepto de renta del flujo de riqueza previsto en la Ley del Impuesto a la Renta al restringir el concepto de tercero a las personas naturales o jurídicas distintas al Estado y entender a operación como “contrato”. En cierta medida, el autor concibe que estas exclusiones podrían vulnerar el principio de igualdad en materia tributaria, por lo que se hace necesario un mayor estudio sobre este punto.

¹⁹⁸ Durán, Luis (2005). Impuesto a la Renta y Drawback. En: Revista *Análisis Tributario*, N° 211, agosto de 2005, AELE. Lima, pp. 42-43.

¹⁹⁹ En este caso se discutía si los ingresos que recibía una empresa en el ejercicio 2000 por aplicación del beneficio del drawback se encontraban gravados con la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁰⁰ BRAVO Cucci, Jorge (2005). Algunas meditaciones sobre el concepto de renta. En: Revista *Vectigalia*, N° 1. Lima, p. 45.

Guillermo D. Grellaud²⁰¹ interpreta que el Reglamento restringe el alcance de la ley, pues el término “terceros”, si se entiende de una forma amplia, incluye al Estado. Asimismo, el autor considera que no hay una razón que justifique no gravar los beneficios que obtenga una empresa originados en una norma legal o por decisión estatal cuando tal ganancia incrementa sus utilidades.

5.3.2. Posición restrictiva

Esta es la posición mayoritaria en la doctrina nacional. Procedemos a desarrollar y comentar las posiciones de los principales autores:

- Humberto Medrano²⁰² argumenta lo siguiente sobre las “operaciones con terceros”:
 - Desde una interpretación literal de la palabra operaciones, esta significa “negociación o contrato sobre valores o mercaderías”. Esta concepción solo incluiría a las operaciones onerosas. En esta posición, no solo se excluyen a los ingresos que provienen del Estado. Los ingresos a título gratuito otorgados por personas jurídicas o naturales tampoco se encontrarían gravados con el Impuesto a la Renta.
 - La renta solo se puede referir a la ganancia obtenida a raíz de operaciones mercantiles con otros “particulares”. Desde esta posición, la Ley no recoge la teoría del “incremento patrimonial”.
 - Los subsidios que otorga el Estado legalmente no tienen la condición de renta porque “simplemente el ordenamiento ha querido otorgar un incentivo a las empresas por razones de política de comercio exterior”. Es una decisión unilateral del Estado otorgar un subsidio a una actividad económica porque esta serviría para la economía del país.

Luis Hernández Berenguel²⁰³ también realiza una interpretación literal para entender el significado de “operaciones”. El autor considera que el significado más pertinente para esta palabra, citando al diccionario de Cabanellas, alude a la “negociación sobre valores, especialmente si se celebra en bolsa” y como “contrato sobre mercaderías”; es decir, debe provenir de un acto voluntario. Por esta razón, considera correcta la interpretación del Tribunal Fiscal en la RTF N° 614-4-99.

²⁰¹ D. GRELLAUD, Guillermo (2006). La ganancia empresarial y el Impuesto a la Renta en el Perú. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Coordinador: Jorge E. Danós Ordóñez. Palestra Editores. Lima, p. 968.

²⁰² Medrano, Humberto (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 28-32.

²⁰³ Hernández Berenguel, Luis (2004). Renta gravada y adquisición por la sociedad de sus propias acciones. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT. Lima, p. 4.

Consideramos que esta posición no es correcta. En primer lugar, ambos autores utilizan uno de los posibles significados literales previstos para la palabra operación y lo vinculan con la idea de negocio comercial oneroso. Los autores no relacionan la palabra negocio con la figura del negocio jurídico que implica la celebración de un contrato donde existe una manifestación de voluntades y el ingreso se obtenga por un acto a título gratuito. Esta posición, inclusive, es más restrictiva de la que se desprende del Reglamento.

Cuando uno aplica el método de interpretación literal debe tener en cuenta que seleccionar uno de los posibles significados implica atribuir un peso mayor a uno de los significados y eso debe basarse en un principio, según lo sostiene Shoschana Zusman²⁰⁴. El principio de razonabilidad implica, conforme lo señala el Tribunal Constitucional²⁰⁵, “encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos”.

A partir de esta definición, la definición propuesta carecería de razonabilidad o justificación lógica. Los ingresos que provienen de negocios comerciales se encuentran previstos en el inciso a) del artículo 1. No resultaría lógico que el legislador incluyera nuevamente a esos ingresos en el inciso c). No solo eso, al reducir el concepto de operación al de negocio mercantil no se toma en cuenta que las empresas pueden recibir ingresos a título gratuito de otras personas jurídicas o naturales. No existiría una justificación para no gravar estas donaciones pues provienen de actos (acuerdos) que se realizan con terceros.

A diferencia de esa posición, el significado que optamos de operación es la palabra “acción”, la cual también puede entenderse como “acto”. Dentro de esta visión, operación incluye a los comportamientos del tercero y del contribuyente que hacen posible la transferencia de la riqueza. Elegir este significado permite gravar manifestaciones de riqueza, como los subsidios o condonaciones públicas, que incrementan la capacidad de pago de las empresas.

Con respecto al tema de los subsidios, estos se otorgan para fomentar determinada actividad; sin embargo, esto no implica que no se incluya dentro del aspecto material de la hipótesis de incidencia a este ingreso. Si bien el subsidio busca incentivar cierta actividad, la empresa que lo obtiene puede disponer de ese ingreso al decidir cómo lo aprovecha o si lo acepta para ejecutarlo en una obra o actividad específica. Este ingreso sería similar a la renta que se obtiene por actividades empresariales. La empresa puede utilizar la renta o el ingreso conforme lo estime conveniente. Existe un incremento efectivo de riqueza que puede ser gravado. Este es el punto clave para analizar el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

²⁰⁴ ZUSMAN T., Shoschana (2018). *La interpretación de la ley: teoría y métodos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, p. 147.

²⁰⁵ Revisar la sentencia del expediente N° 0006-2003-AI-TC.

Un caso interesante que plantea Medrano²⁰⁶ para sostener que las operaciones gratuitas no deben gravarse es el supuesto previsto en el artículo N° 220 de la Ley General de Sociedades. Cuando una empresa obtiene pérdidas que disminuyan el capital en más del 50% no deberá realizarse una reducción de capital si los accionistas asumen la pérdida. En ese caso, los accionistas otorgan, de forma gratuita, el importe equivalente a la pérdida. La empresa no tiene la obligación de realizar una contraprestación.

Este autor considera que el beneficio que recibe la empresa (importe de dinero que servirá para cubrir las pérdidas) no se relaciona con el objeto social de la empresa y generaría problemas, pues haría más gravoso desde el punto de vista tributario que los accionistas asuman la pérdida y quizás optarían por otra opción (realizar aportes) para cubrir la pérdida²⁰⁷. Sobre este punto, consideramos que la empresa recibe una donación de dinero por parte de los accionistas para asumir las pérdidas. Al recibir la donación se produce un incremento del patrimonio que permite reducir la deuda.

Si bien el artículo 111 de la Ley General de Sociedades establece que la Junta General de Accionistas es el órgano supremo de la sociedad, la operación se realiza entre los accionistas, quienes otorgan el dinero, y la empresa, quien tiene personalidad jurídica distinta e independiente frente a los accionistas. La empresa acepta recibir el importe que servirá para cubrir la pérdida.

El profesor Francisco Ruiz de Castilla²⁰⁸ considera que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que las operaciones con terceros se refieren a operaciones de origen voluntario o contractual, es decir, actividades vinculadas al objeto social de la empresa.

Discrepamos de lo que indica este autor. Los ingresos provenientes de operaciones con terceros no provienen de los actos que forman parte del objeto social de una empresa. Estos ingresos ya se encuentran gravados para la empresa en función al inciso a) del artículo 1 de la LIR. Los actos ultra vires que impliquen una actividad conjunta del capital y del trabajo calificarán como una renta empresarial prevista en el inciso a) del artículo 1.

Asimismo, el profesor Ruiz de Castilla utiliza un argumento económico para sostener que es razonable que los ingresos que otorga el Estado no deben gravarse. A partir del principio de retribución, no se justifica la imposición de un ingreso proveniente del Estado debido a que las empresas no han utilizado la actividad estatal, por lo que no tendrían que realizar pago alguno por impuestos.

En relación con este argumento, nos remitimos al desarrollo propuesto por la doctrina económica. Uno de los principios que sostienen al sistema tributario es el de la equidad. De acuerdo al economista Richard Musgrave, existe

²⁰⁶ MEDRANO, Humberto (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 28-29.

²⁰⁷ MEDRANO, Humberto (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 29.

²⁰⁸ RUIZ de CASTILLA, Francisco (2009). Impuesto a la Renta: Ámbito de aplicación (Parte I). En: *Actualidad Empresarial* N° 175, Segunda Quincena, enero de 2009, pp. 1-3.

consenso sobre este principio: el sistema tributario debe ser justo y cada uno debe tributar de forma equitativa; sin embargo, no existe coincidencia entre los economistas sobre cuál es la mejor forma de aproximarse al sistema equitativo²⁰⁹.

Conforme a este autor²¹⁰, existen dos líneas de pensamiento que tratarían de explicar el principio de equidad. Una línea entiende que el sistema tributario debe gravar en función al beneficio (retribución) que se recibe por la utilización de los servicios públicos. Esta posición vincula los ingresos con el gasto público.

Ruiz de Castilla justifica que los ingresos provenientes del Estado, como los subsidios o las condonaciones públicas, no deben gravarse en función a esta teoría porque el Estado no le presta un servicio público. La premisa de este argumento es que nos encontramos frente a una operación onerosa: el ciudadano paga impuestos como contraprestación por la actividad estatal. La entrega de ingresos públicos, en cambio, sería una operación gratuita.

La otra línea se entiende a partir de la capacidad de pago de la persona. Cada contribuyente debe tributar en función al ingreso total que reciba con prescindencia del criterio del gasto; es decir, se toma en cuenta la capacidad económica. Quien obtiene más ingresos debe aportar en mayor proporción al fisco.

Según la doctrina económica²¹¹, ambas posturas no pueden aplicarse a rajatabla, pero se prefiere la posición de la capacidad de pago porque, pese a carecer de fundamento científico, la idea del beneficio no justifica todas las erogaciones que realiza un Estado que cumple funciones redistributivas. No todos los impuestos otorgan un servicio a quien realiza un pago. Adicionalmente, no es posible determinar la cantidad de beneficio recibido por cada persona. Finalmente, aplicar la posición del beneficio a rajatabla significaría que las familias de bajos recursos deberían tributar en función a los servicios que perciben. Si el Estado invierte una cantidad importante de dinero en estos servicios, las familias de bajos recursos no podrían soportar esa carga tributaria. En otras palabras, el principio de beneficio no justificaría todas las erogaciones desvinculadas de un beneficio para el pagador pero necesarias para la sociedad.

Consideramos que la postura más razonable para sostener la imposición es el principio de capacidad de pago. A partir de este criterio, debe gravarse en función a los ingresos que obtenga una persona, pues refleja una situación en la que el sujeto es pasible de contribuir al sostenimiento del Estado

²⁰⁹ MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy (1992). *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Quinta Edición. Primera Edición en español. McGRAW-HILL. Traducido por Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Alvarez. Madrid, p. 265.

²¹⁰ MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy (1992). *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Quinta Edición. Primera Edición en español. McGRAW-HILL. Traducido por Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Alvarez. Madrid, p. 267.

²¹¹ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, pp. 219-220.

independientemente de la conexión que este ingreso tenga con el gasto. En este sentido, los ingresos recibidos del Estado, como los subsidios o condonaciones, deben gravarse, teniendo en cuenta que, más allá de que no se reciba un beneficio por alguna actividad desarrollada por el Estado, estos ingresos generan un incremento en el patrimonio de la empresa que la coloca en una mejor situación para el pago de impuestos.

- *El Manual del Impuesto a la Renta*, de la editorial Economía y Finanzas²¹², cuyo director es César Talledo Mazú, indica que el Poder Ejecutivo, a través del Reglamento, precisó cuáles son los ingresos que provienen de operaciones con terceros.; es decir, no se excedió de lo que establece la ley. En estas operaciones concurren las voluntades de la empresa como del tercero.

La discusión sobre la regla reglamentaria gira en torno a la posible vulneración de los principios constitucionales de reserva de ley e igualdad. En un Estado Constitucional de Derecho debe analizarse si todas las normas que emiten los órganos estatales se encuentran conforme a los principios constitucionales. En los siguientes capítulos analizaremos cómo la norma reglamentaria vulnera ambos principios.

- Julio Fernández Cartagena²¹³, al comentar la teoría del flujo de riqueza, sostiene que la transferencia de riqueza debe provenir de una operación con un tercero. El autor indica que esta teoría solo incluye a las ganancias que provienen de operaciones en el mercado. Solo en ese caso existirán terceros. Esto no sucede con los ingresos que se originan por un mandato legal. De este modo, se excluyen los subsidios y condonaciones que otorga el Estado con fines de incentivar ciertas actividades que tengan interés público.

Este autor parte de la premisa de que el concepto de flujo de riqueza se desprende de los enunciados legales que estableció el legislador peruano y el Poder Ejecutivo a través de la Ley del Impuesto y su Reglamento. En la doctrina fiscal no existe ningún problema para entender que un ingreso pueda provenir del Estado. El concepto de flujo de riqueza es amplio doctrinariamente. Su posición solo se justificaría sobre el análisis conjunto de la legislación peruana sobre el Impuesto a la Renta (Ley y Reglamento).

La Ley del Impuesto a la Renta también incluye a los ingresos que provienen del Estado dentro del concepto de otros ingresos provenientes de operaciones con terceros. Es la norma proveniente del reglamento que excluye injustificadamente a los ingresos que se encuentran dentro del aspecto material del inciso c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta²¹⁴.

Luego, el autor relaciona a las operaciones con terceros con los particulares que participan en el mercado. La idea de mercado que él plantea no se establece en la Ley ni en el Reglamento. Al mencionar al mercado, al parecer,

²¹² Editorial Economía y Finanzas (2012-2013). *Manual del Impuesto a la Renta*. Tomo I. Capítulos 1 al 6. Lima, pp. 4.A y 4.1.

²¹³ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio (2004). El concepto de renta en el Perú. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT. Lima, p. 4.

²¹⁴ El análisis de este punto se realizará en el segundo capítulo.

el autor se refiere a los ingresos por la retribución por actividades empresariales. Como indicamos previamente, los ingresos que provienen por la actividad comercial serán rentas empresariales.

No solo eso, la idea de mercado que plantea tampoco sería correcta según el Reglamento. Si entendemos al mercado como lugar donde los agentes económicos intercambian bienes y servicios, esta definición no se condice con lo que establece el Reglamento. La norma reglamentaria incluye a las donaciones como ingreso gravado para las empresas. En ese caso no hay un intercambio de bienes ni de servicios.

- Humberto Allemant y Orlando Marchesi²¹⁵ consideran acertada la modificación reglamentaria para precisar quiénes son los terceros previstos en el inciso c) del artículo 1 de la LIR. Desde su punto de vista, sería acertada la precisión reglamentaria que excluye a los ingresos provenientes del Estado cuando este último actúa por mandato de la ley.

Sobre el particular, consideramos que la limitación reglamentaria es injustificada. Una interpretación razonable de la ley, como la que proponemos, permite entender que los ingresos provenientes de un mandato legal se encuentran gravados. Esta aparente precisión del Reglamento, en realidad, no califica como un complemento indispensable que colabora con la ley, sino que la desnaturaliza al excluir del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a ingresos susceptibles de gravamen por manifestar capacidad contributiva. En realidad, hay un incremento patrimonial de la empresa cuando recibe subsidios. Por lo tanto, resulta válido exigirle pagar Impuesto a la Renta por esos ingresos.

Los autores también plantean que al incluir la palabra “ingreso”, a través del Decreto Legislativo N° 945, en reemplazo de “beneficio” se amplió el ámbito de aplicación. Al respecto, esta posición tiene cierta validez desde una pura interpretación literal. La definición lingüística de ganancia y beneficio no es similar al concepto de ingreso.

El legislador peruano no definió en la Ley del Impuesto a la Renta los conceptos de ganancia o beneficio. Sin embargo, consideramos que, desde una interpretación sistemática, el concepto de ganancia o beneficio debía entenderse dentro como ingreso.

El concepto de renta previsto en el inciso a) del artículo 1 incluye a las utilidades que provenían de la aplicación conjunta del capital y trabajo (factor empresa). Si ello es así, la ganancia o beneficio proveniente del tercero no sería la que proviene de la actividad empresarial (actividades onerosas). Esta ganancia o beneficio alude a otros ingresos.

²¹⁵ ALLEMANT, Humberto y MARCHESI, Orlando (2004). Tratamiento para efectos del Impuesto a la Renta de los ingresos provenientes de operaciones con terceros. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT. Lima, pp. 2-7.

Luego, es cierto que el legislador tributario no fue preciso en los términos. Sin embargo, nótese que a través de una interpretación conjunta del inciso b) del artículo 1 y el encabezado del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente durante el análisis de los autores, puede entenderse que las palabras ganancias y beneficios serían equivalentes a ingresos, cuyo origen no proviene de una fuente permanente. La ley actual todavía incluye a la palabra ganancia y esto no implica que solo se grave a la riqueza que se obtenga de operaciones onerosas.

A modo de ejemplo, el párrafo 75 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad indica que las ganancias “representan otras partidas que responden a la definición de ingreso, pero que pueden o no provenir del curso de las actividades ordinarias de la empresa”. Por esta razón, el concepto de ganancia no podía entenderse desde una posición restrictiva como lo plantea esta interpretación literal.

- Finalmente, es pertinente citar la Resolución del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) del 15 de diciembre del 2004²¹⁶. En esta resolución, los asociados del IPDT interpretan que el concepto “operaciones con terceros” es indeterminado. La sola mención en la Ley es insuficiente para delimitar el ámbito de aplicación del impuesto. Por esta razón, acordaron recomendar que la ley, y no el reglamento, debía señalar taxativamente los supuestos que deben considerarse “operaciones con terceros”.

En esta posición se manifiesta un problema vinculado a la constitucionalidad del inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Los asociados del IPDT también notaron este problema de vulneración al principio de reserva de ley, pues observaron que los supuestos de operaciones con terceros se encontraban establecidos en el Reglamento. Entendemos que la preocupación fue que mediante la intervención del Reglamento se pretenda establecer el aspecto material.

Al respecto, discrepamos cuando se sostiene que los supuestos concretos deben encontrarse necesariamente en la ley. La interpretación del concepto de operaciones con terceros nos permite entender cuál será la regla que se aplicaría a los distintos casos. No se requiere que los supuestos concretos se encuentren en el texto de la Ley ni en el Reglamento²¹⁷.

²¹⁶ Esta interpretación y recomendación fue aprobada por unanimidad por los siguientes asociados del IPDT: Miguel Mur Valdivia, Milagros Bustillos Pinto, Humberto Medrano Cornejo, Guillermo Grellaud Guzmán, Humberto Allemant Salas, Humberto Allemant Salazar, Luis Alberto Araoz Villena, Alex Córdova Arce, Cecilia Delgado Ratto, Víctor Gallart Tapia, César M. Gamba Valega, Luis Hernández Berenguel, Javier Luque Bustamante, Alex Morris Guerinoni, Indira Navarro Palacios, Carmen Padrón Freundt, Luis Carlos Rodrigo Mazuré, Rudolf Roeder Sánchez, Guillermo Ruiz Secada, César Talledo Mazú, Edwar Tovar Mendoza, Patricia Valdez, Andrés Valle Billingham, Alfredo Vidal Henderson y Fernando Zuzunaga del Pino.

²¹⁷ En el supuesto de que se interprete que los ingresos provenientes de operaciones con terceros constituyan un concepto jurídico indeterminado (concepto o expresión utilizada por el enunciado legal en que los límites y términos del enunciado no aparecen perfectamente definidos), el Tribunal Constitucional establece que esta categoría no vulnera el principio de legalidad mientras pueda concretarse utilizando

Sin perjuicio de eso, si el Reglamento incluye una presunta aclaración que genera exclusiones de operaciones gravadas según una interpretación razonable del enunciado legal, existirá una vulneración al principio de reserva de ley pues se modificaría el ámbito de aplicación por medio de una aparente precisión reglamentaria.

5.4. Posición del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal analizó varios casos donde pudo desarrollar su posición sobre los otros ingresos que provienen de terceros. Procedemos a analizar algunos casos:

5.4.1. La RTF N° 3205-4-2005: ¿El drawback es un ingreso gravado para las empresas?

En el Perú se encuentra vigente desde hace muchos años el beneficio del drawback para las empresas exportadoras. El artículo 76 de la Ley General de Aduanas, vigente para el periodo 2000, establecía que el drawback era el régimen aduanero que permitía a las empresas exportadoras, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución de los derechos arancelarios que gravaron la importación de los bienes que se utilizaron en la producción de las mercancías exportadas. El objetivo de este régimen es incentivar las exportaciones. A través de la reducción de impuestos, se buscaba que los productos que se negocien en el mercado exterior tengan precios más competitivos.

Sin embargo, el importe que se restituía no solo incluía el pago por los derechos arancelarios. El artículo 3 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, establecía que la base de restitución sería el cinco por ciento del valor FOB de exportación de los productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias no hayan superado el monto fijado por el Ministerio de Economía y Finanzas. El drawback sería un subsidio estatal.

En el caso que analizó el Tribunal Fiscal, la empresa Tabacalera Nacional S.A.A. obtuvo un ingreso por aplicación del beneficio del drawback en el periodo 2000. El fiscalizador de la Sunat consideró que el ingreso por drawback que obtuvo la empresa permitía la reducción del costo de ventas de los productos destinados a exportación. Entonces, el drawback generaba el incremento de las utilidades por su actividad económica.

Resulta interesante la posición del Tribunal Fiscal pues califica al importe que se recibe por el drawback como un ingreso extraordinario que se produce por la transferencia de recursos financieros por parte del Estado. El ingreso no se

criterios lógicos, técnicos o de experiencia. Revisar el fundamento N° 3 de la sentencia del expediente N° 1198-2002-AA/TC. Si ello es así, no se requiere que todas las posibles operaciones gravadas se encuentren detalladas de forma específica, sea en la Ley o el Reglamento.

produce por la actividad económica de la empresa, por lo que no se puede considerar como una renta producto como señalaba la Administración Tributaria.

Cuando el Tribunal Fiscal analiza si este ingreso proviene de la operación con un tercero gravado con el Impuesto a la Renta, este sostiene que las operaciones con terceros deben entenderse como actividad entre particulares. El drawback proviene de un mandato legal, por lo que no provendría por la actividad con un particular. En este caso, se acoge la teoría prevista en el precedente de observancia obligatoria previsto en la RTF N° 616-4-99.

Consideramos que el drawback sí debe gravarse con el Impuesto a la Renta. En este caso es claro que el drawback supone un ingreso para la empresa. La materia en discusión reside en analizar si el Estado, al otorgar un beneficio a través de un acto legislativo, puede calificar como un tercero. El concepto de tercero no debe limitarse a un particular, conforme a lo previsto por el Reglamento, pues la riqueza puede provenir desde el Estado por una decisión pública. En este caso también existe una manifestación de capacidad contributiva.

El Estado realiza un acto legislativo (creación de la Ley de Aduanas y del beneficio del drawback) y un acto administrativo (resolución que otorga el drawback al contribuyente). La empresa obtiene el beneficio porque solicita la aplicación del beneficio del drawback. Existe una operación con un tercero. Estos actos se realizan en función a la libertad que posee la persona jurídica para relacionarse con un tercero (el Estado).

El hecho que se apruebe el beneficio mediante una norma no implica que el contribuyente no incremente su riqueza. El Tribunal Fiscal lo reconoce al calificarlo como una ganancia extraordinaria. La empresa puede disponer del ingreso. Incluso es posible que el dinero del drawback se distribuya entre los accionistas.

5.4.2. La RTF N° 01930-5-2010: Donaciones del Sector Público y del Sector Privado

La Entidad Prestadora de Servicios de Saneamiento Ilo Sociedad Anónima – E.P.S. ILO S.A. recibió donaciones de una entidad del Sector Público y de una empresa privada en los ejercicios 1999 y 2001.

- La empresa recibió bienes (equipos de pirometría, macromedidores y accesorios, equipos de detección de fuga tipo A, equipos de cómputo y software, un vehículo, equipos de comunicación, equipos de taller tipo A y equipos y muebles de oficina) en calidad de donación por parte del Programa Nacional de Agua Potable y Alcantarillado (PRONAP) por los periodos 1999 y 2001.

Las donaciones otorgadas por el PRONAP se otorgaron en cumplimiento de la Ley General de Servicios de Saneamiento, Ley N° 26338, y un contrato de préstamo suscrito entre el Gobierno del Perú y el Banco Interamericano de Desarrollo, que tenía como objetivo otorgar fondos al Perú para la ejecución

de un programa para apoyar la consolidación y fortalecimiento del sector saneamiento, acordando que la ejecución de dicho programa sería llevado a cabo a través del PRONAP.

- La E.P.S ILO S.A. también recibió, por donación de la empresa Southern Perú Cooper Corporation, el sistema de redes de agua y desagüe del campamento minero de Ilo en el año de 1999. Esta donación se realizó a través del Convenio de Transferencia Definitiva del Sistema de Redes de Agua Potable y Desagüe suscrito el 14 de abril de 1999. Estos bienes se utilizaron para el campamento minero, que luego se convirtió en una zona urbana al construirse la capital del distrito de Pacocha (Ilo).

La Sunat consideró que las donaciones otorgadas por el PRONAP y la minera Southern se encontraban gravadas con el Impuesto a la Renta dentro del concepto de “ingreso proveniente de terceros”. Ambas donaciones provendrían de contratos donde existe la manifestación de transferir los bienes, por los que nos encontraríamos entre una actividad entre particulares.

El Tribunal Fiscal tuvo una posición diferente. Las donaciones otorgadas por el PRONAP no calificaron como ingresos provenientes de terceros pues se obtenían del Estado, quien no actuaba como un tercero en igualdad de condiciones, sino dentro de un marco normativo regulatorio (Ley N° 26338) de la prestación de un servicio de necesidad pública en el que no existía un “mercado”. Por lo tanto, no podía existir un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta.

Resulta interesante mencionar el voto discrepante del vocal Ezeta Carpio. Este vocal sostiene que la donación del PRONAP proviene de un convenio celebrado entre esa entidad y la E.P.S. Ilo. La transferencia no se produce por el Estado en el ejercicio de su potestad normativa, por lo que en este caso el Estado actúa como un particular en igualdad de condiciones que celebra contratos de donaciones. En este sentido, el vocal consideró que las donaciones sí debían gravarse.

Por otra parte, los bienes que entregó Southern a la E.P.S. Ilo lo pactaron entre dos entidades particulares. Ambos consintieron el nacimiento de obligaciones, por lo que esta donación sí se encontró gravada con el Impuesto a la Renta. Asimismo, el Tribunal Fiscal indicó que la transferencia de los bienes no se produjo en aplicación de la Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 26338²¹⁸, por lo que no existía la obligación de reembolsar a la empresa minera. Asimismo, la transferencia no se produjo dentro del marco normativo de la prestación de servicios de saneamiento.

Discrepamos de la Resolución del Tribunal Fiscal. No solo la donación de la minera Southern debía encontrarse gravada con el Impuesto a la Renta. Las donaciones

²¹⁸ Las obras de agua potable y alcantarillado recibidas y administradas por las entidades prestadoras en actual operación constituye bienes de propiedad de dichas entidades, salvo la existencia de obligaciones pendientes de reembolso por las obras financiadas por los usuarios, en cuyo caso debe cumplirse previamente con dicho reembolso.

del PRONARP y de la minera calificaron como un ingreso. En ambos casos la E.P.S tuvo el poder de disposición para elegir celebrar los contratos de donación. Al recibir las donaciones de los bienes, incrementó su patrimonio con los bienes muebles y las redes de agua y desagüe.

De acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, el criterio sobre la finalidad pública a la que destinarán los bienes no es relevante para analizar si la donación que se recibe califica como un ingreso gravado. Nótese que en este caso todos los bienes que recibe la E.P.S se utilizarán en prestar un mejor servicio público.

Sin perjuicio de eso, al no gravar la donación estatal, se produce un trato discriminatorio entre las donaciones del sector público y las donaciones que realiza el sector privado. En este caso, si ambas donaciones tienen la misma finalidad, mejorar la calidad del servicio público que presta la E.P.S, no se justifica la existencia de un tratamiento tributario diferenciado. Al no existir una inafectación legal para los ingresos del sector público, la adquisición de ambos ingresos para la E.P.S debe gravarse.

El vocal Ezeta menciona un punto importante. La donación se produce por un contrato de donación suscrito entre el PRONAP y la E.P.S. Existe un acuerdo de voluntades. El acuerdo entre las partes también implica un conjunto de actos del contribuyente y del tercero. Sin perjuicio de eso, en el supuesto de que el origen de esta donación resida en el acto legislativo, la donación para la E.P.S también se encontraría gravada, desde nuestra posición, pues la E.P.S, a pesar de ser una empresa pública, voluntariamente accedió a recibir la donación y celebró un convenio con la E.P.S para recibir los bienes. Reiteramos que el acto jurídico previsto en el Código Civil no es la única forma de entender a las operaciones con terceros.

5.4.3. La RTF N° 08512-3-2019: Condonación de deuda de los accionistas

Una empresa generó utilidades en el periodo 2009. En la contabilidad de la empresa la utilidad distribuible ascendía a S/. 51, 279, 007.00. En el ejercicio 2010 los accionistas decidieron distribuir todas las utilidades del ejercicio anterior. Según el acuerdo, acordaron distribuir el importe de US\$ 14, 274, 676.87 o su equivalente en soles de S/. 40, 568, 629.00.

La empresa anotó en la Cuenta 776 (Ganancias por Diferencia de Cambio) del periodo 2010 el importe de S/. 11, 245, 260.36. Dentro de este importe se incluyó la diferencia (S/. 10, 712, 716.00) entre las utilidades consignadas en la contabilidad y la que se distribuyó por acuerdo de los accionistas. Luego, esta diferencia la dedujo en su determinación del Impuesto a la Renta del periodo 2010. La empresa reconoció, durante la fiscalización, que este ingreso no calificaba como una ganancia por diferencia de cambio.

La Administración Tributaria consideró que la diferencia ascendente a S/. 10, 712, 716.00) entre las utilidades consignadas en la contabilidad y la que se distribuyó

por acuerdo de los accionistas constituía un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta al calificar como un “ingreso proveniente de terceros”, pues esta diferencia es la disminución de un pasivo; es decir, ese importe deja de ser una obligación de la empresa frente a los accionistas, por lo que puede reconocerse como un ingreso.

El contribuyente sostuvo que ese ingreso solo es un ajuste contable. El acuerdo de distribución fue en dólares, pues los estados financieros lo llevan en esa moneda. Por otra parte, los libros de contabilidad lo tenían en soles. Desde esa perspectiva, la empresa sostuvo que este ajuste contable no calificaba como un ingreso gravable con el Impuesto a la Renta.

El Tribunal Fiscal utilizó una definición contable de “ingreso” para resolver este caso. De acuerdo al párrafo 77 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación, el concepto de ingreso también se produce al ser canceladas las obligaciones. De los hechos del caso, el Tribunal Fiscal constató que el importe ascendente a S/. 51, 281, 345.00 se eliminó del pasivo. Una parte se destinó a la distribución de dividendos y la diferencia se reconoció como un ingreso para la empresa.

La diferencia fue una utilidad que no se entregó a los accionistas, sino que dejó de reconocerse como un pasivo y la utilidad pasó a formar parte del activo de la empresa. En este caso, los accionistas tenían derecho a recibir esa diferencia como dividendos, pero jurídicamente se produjo una condonación según el artículo 1295²¹⁹ del Código Civil. Por esta razón, la empresa pudo reconocerlo como un ingreso.

Según el criterio del Tribunal Fiscal, el decrecimiento de una obligación califica como un ingreso proveniente de una operación por tercero. La resolución indica expresamente que este es un ingreso, pero no señala de forma explícita que la operación con el tercero se produce por el acuerdo que existiría entre los accionistas y la empresa para la condonación de la deuda.

Un punto importante de esta resolución del Tribunal Fiscal es el criterio que se indica a continuación:

“Que según el criterio vertido en la Resolución N° 03205-4-2005, el concepto de “renta” recogido en la legislación del referido tributo considera para las empresas tanto la teoría de la renta producto como la del flujo de riqueza, siendo que en esta último el concepto de renta se identifica con el de beneficio, gravándose toda utilidad, con prescindencia de que provenga de una fuente periódica o durable, en este caso, “renta es la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros o sea el total del flujo de riqueza que desde terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado”

²¹⁹ Artículo 1295.- Extinción de obligación por condonación

De cualquier modo, que se pruebe la condonación de la deuda efectuada de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, se extingue la obligación, sin perjuicio del derecho de tercero.

Si bien este criterio indicaría que cualquier incremento para una empresa, con prescindencia de la fuente, sería un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta, este criterio no se alejaría del precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, donde se establece que el ingreso proveniente de terceros será el que provenga de un tercero en igualdad de condiciones, pues los que participan en la operación materia de análisis son los accionistas y la empresa.

Consideramos que es correcto sostener que la condonación de una deuda califica como ingreso proveniente de un tercero para la empresa a la que se le condona la deuda. En este caso, si bien no se recibe un flujo efectivo de dinero, el efecto sería el mismo, pues al reducir o eliminar una obligación se produce el incremento del patrimonio de la empresa. La eliminación de una deuda permite que la empresa pueda disponer el importe que tenía como pendiente de cobro en lo que estime conveniente.

5.4.4. La RTF N° 05075-1-2010: Donación privada entregada desde el exterior

La Cooperativa Agraria Cafetalera La Florida tiene como actividad comercial la venta mayorista de materias primas agropecuarias, como el café. Esa cooperativa recibió donaciones de Organismos No Gubernamentales (ONG) del exterior durante los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Las donaciones fueron las siguientes:

- Elan Organic Coffes - USA y la cooperativa suscribieron un Convenio de Cooperación Financiera a través del cual se otorgaba una donación a la cooperativa para financiar los gastos de participación en el festival del café en la ciudad de La Merced-Chanchamayo. La finalidad del subsidio era promover y consolidar el consumo de café.
- Max Havelaar/Transfair es una organización internacional sin fines de lucro que busca apoyar las iniciativas de desarrollo viables y sostenibles en los países del Tercer Mundo. Esta organización le otorgó un premio para ser utilizado en transferencia de tecnología, implementación de maquinarias y ayuda social en beneficio de sus socios y la comunidad.
- La Asociación La Florida Perú, organización humanitaria que trabaja para familias marginales del sector rural y urbano marginales del Perú, entregó fondos a la cooperativa para contribuir con su fortalecimiento institucional y lograr el desarrollo de sus socios y de la comunidad.

La Administración Tributaria sostuvo que estos ingresos se encontraban gravados porque provienen de transferencias a título gratuito realizada por particulares y que su finalidad no es relevante para determinar su gravabilidad.

El contribuyente sostuvo que estos ingresos no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta porque no están relacionados con la actividad de comercio del café, sino con el apoyo en mejorar las condiciones de los productores agrarios.

No solo eso, también argumentó que la cooperativa no es una empresa, sino una entidad no lucrativa.

El Tribunal Fiscal no compartió los argumentos del contribuyente y confirmó lo resuelto por la Sunat. En primer lugar, definió a una empresa como la entidad que obtiene rentas por la aplicación conjunta del capital y del trabajo independientemente de la calificación jurídica particular de la persona jurídica. Luego, sostuvo que los importes recibidos por la cooperativa califican como donaciones. Las entidades privadas del exterior que realizaron las donaciones son terceros que, por ser particulares, participan en igualdad de condiciones con la cooperativa. Asimismo, los vocales sostuvieron que los ingresos devienen de la actividad de la empresa pues estos se obtienen porque la actividad económica de la cooperativa es la producción y venta de café.

Consideramos acertado gravar las donaciones otorgadas por el sector privado. La recepción de estos bienes por las cooperativas supone un incremento patrimonial que las colocan en una mejor capacidad de pago de impuestos. El mismo tratamiento debería recibir una empresa que recibe un subsidio público. Nótese que para el Tribunal Fiscal no resulta relevante que la donación tenga una finalidad específica para que no se encuentre gravada con el Impuesto a la Renta. Desde esa perspectiva (irrelevancia de la finalidad de la donación), no existiría una diferencia sustantiva entre los ingresos provenientes del Estado que reciben las empresas y los que provienen de los particulares cuando la finalidad sea similar. En ambos casos, más allá de la naturaleza jurídica del transferente, existe un incremento en el patrimonio de la empresa. La condición del benefactor no debe ser relevante para analizar si existe un concepto gravado con renta.

La única diferencia radicaría en que en el subsidio es la comunidad, a través de sus representantes, quien decide otorgar ingresos a una empresa, a diferencia de una donación privada donde un particular decide a quién otorgar el dinero.

No gravar a una donación destinada para un fin específico y gravar una renta que proviene de una fuente podría implicar un trato discriminatorio si se toma en cuenta que ambos ingresos podrían gastarse en un fin legítimo. En caso la cooperativa no reciba la donación, tendría que obtener rentas empresariales por la venta de sus productos, sobre las cuales tributa, para poder adquirir los bienes productivos y mejorar su institución. Nadie argumenta que las rentas empresariales que tiene una empresa no deben gravarse si estas se destinarán a mejorar la cooperativa y las habilidades de sus socios. El criterio de renta para los ingresos provenientes de terceros debe evaluarse en función de la capacidad de pago del contribuyente.

5.4.5. La RTF N° 08217-9-2018: Badwill

La empresa Costeño Alimentos S.A.C. adquirió el 100% de las acciones de otra empresa en el ejercicio 2012. El costo de las acciones que pagó (S/. 7, 860, 000.00) fue menor al valor del patrimonio adquirido (S/. 14, 842, 969.00).

La diferencia entre lo que se pagó por las acciones y el valor del patrimonio se trató contablemente como un ingreso según lo dispuesto en el párrafo 56 de la NIIF 3- Combinación de Negocio, vigente en ese periodo, pues calificó como un badwill (plusvalía mercantil negativa). El badwill se produce por el exceso de participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de dichos bienes.

La Sunat interpretó que el badwill constituía un ingreso gravado al ser un ingreso proveniente de un tercero en función al inciso c) del artículo 1 y el artículo 3 de la LIR.

El Tribunal Fiscal interpretó que el badwill no califica como un ingreso gravable según lo previsto en el inciso c) del artículo 1, pues este ingreso no constituye una ganancia efectivamente realizada. La ganancia recién se produciría al venderse las acciones a un mayor valor del que se adquirió. De esta posición puede entenderse que, al tratarse de una plusvalía que aún no se realiza, esta solo sería una valorización que no genera un ingreso efectivo pues ese valor patrimonial puede cambiar en el tiempo y solo será definitivo cuando se vendan las acciones.

En este caso se discutía si nos encontramos frente a un ingreso. Concordamos que en este caso no existe un ingreso efectivo, sino solo una valorización sobre el patrimonio de una empresa. Las valorizaciones no cumplirían con el requisito de calificar como ingreso proveniente de operaciones con terceros. Una valorización podría entenderse como gravada dentro de la teoría pura del incremento patrimonial; sin embargo, esta idea doctrinaria no es aplicable al concepto previsto en el inciso c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. Si bien la contabilidad lo puede tratar como un ingreso, esta no es una fuente obligatoria para la interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.4.6. La RTF N° 03942-5-2010: Devolución de pago indebido de derechos específicos

La empresa Molino Las Mercedes S.A.C. obtuvo devoluciones por pagos indebidos de derechos específicos en el periodo 2001. Al realizar el cálculo de los pagos a cuenta de los meses de ese ejercicio, la empresa no incluyó como ingreso computable para el cálculo de los pagos a cuenta a la devolución de los pagos indebidos.

El Tribunal Fiscal sostuvo que la devolución por pagos indebidos de derechos específicos no califica como un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta pues su origen no proviene de una fuente durable como lo exige el inciso a) del artículo N° 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. La devolución se origina a partir de lo establecido en los artículos 38 y 39 del Código Tributario y el artículo 23 de la Ley General de Aduanas.

Asimismo, se sostuvo que este ingreso no proviene de una operación con un tercero gravado en el inciso c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues

la devolución del pago indebido proviene de una obligación contemplada en un mandato legal, de conformidad con el criterio establecido en el precedente vinculante.

Resulta pertinente citar el voto discrepante de la vocal León Pinedo. Esta vocal sostiene que la devolución del pago indebido debe incluirse como un ingreso para el cálculo de los pagos a cuenta. En principio, señala que el importe de las devoluciones lo registró contablemente como un ingreso. Ella sostiene que existe un incremento patrimonial y que su origen fue la incorrecta aplicación de la norma que originó que realice el pago indebido. El origen no se encuentra en la obligación legal de devolver ese importe.

Si bien consideramos que el pago indebido no debió gravarse con el Impuesto a la Renta, el argumento para sostener que no debe gravarse reside en que el pago indebido no califica como un ingreso. El Tribunal Fiscal sostiene que no se grava porque es un ingreso proveniente de un mandato legal; sin embargo, debía analizarse, en primer lugar, la naturaleza de ingreso de este importe.

Al calificar como un pago indebido, la Sunat nunca tuvo derecho a cobrar ese dinero. Por lo tanto, no existe un ingreso susceptible de gravarse con el Impuesto a la Renta. No hay un incremento patrimonial, como señala la vocal León Pinedo. Sin perjuicio de eso, reiteramos que el tratamiento contable que se le asigne a una entrada de dinero para la empresa no implica que jurídicamente se le dé la condición de ingreso.

5.4.7. La RTF N° 01760-5-2003: Transferencia dineraria realizada por la municipalidad a una empresa municipal

La Municipalidad Provincial de Tacna realizó transferencias dinerarias a la Empresa Municipal de Terminales Terrestres de Tacna S.A. en los ejercicios 1995 y 1996.

La Sunat fiscalizó a la empresa municipal y, por tanto, concluyó que las transferencias dinerarias que recibió por parte de la municipalidad correspondían a una contraprestación por el servicio de recaudación de tasas que prestaba la empresa a la municipalidad. La empresa solo alegó que esa transferencia dineraria no era una retribución por el servicio de recaudación de tasas.

Al analizar si este concepto se encuentra gravado, el Tribunal Fiscal sostiene que para entender lo que es renta deben aplicarse las teorías de renta. De este modo, la idea de *operaciones con terceros* de la ley recoge la teoría del flujo de riqueza propuesta por García Mullin.

El Tribunal Fiscal indica el siguiente razonamiento para sostener que los ingresos que provienen de terceros también incluyen al Estado y que no es relevante el acto que origina el enriquecimiento:

De acuerdo con la última teoría es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el Estado) (el destacado es mío); es decir, conforme lo señalado por Juan Roque García Mullin, el “total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado”.

La citada Ley del Impuesto a la Renta, adscribiéndose a la teoría en mención, en el último párrafo de su artículo 3 establece que ‘en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros (...)’.

En tal sentido, de dicha norma general se tiene que será renta de las empresas toda aquella ganancia que provenga de operaciones con terceros, sin que importe la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento, ni el título bajo el cual se realiza, pues lo importante es que sean obtenidos en el devenir de la actividad de las empresas en sus relaciones con terceros (el destacado es mío).

Así, el autor antes citado indica que dicha teoría abarca a los ingresos a título gratuito, comprendiendo en tal sentido a las transmisiones gratuitas por acto entre vivos, como los regalos y las donaciones, pues considera como condición suficiente y necesaria para configurar la renta, el hecho de tratarse de enriquecimientos que hayan fluído desde terceros hacia el contribuyente, independientemente de que sean producto o no de fuente alguna.

En este caso, el Tribunal Fiscal calificó como gravados a los ingresos que recibió la empresa pública. En la resolución no se precisó si la transferencia dineraria fue la contraprestación por un servicio que realizó la empresa. El Tribunal Fiscal señaló que inclusive si la transferencia dineraria que hizo la municipalidad no califica como una contraprestación, el ingreso para la empresa pública se encontraría gravado pues se produjo un enriquecimiento que fluyó de un tercero.

Cuando el Tribunal Fiscal dice que cualquier ingreso que reciba una empresa debe estar gravado con el Impuesto a la Renta, resulta pertinente analizar cuál pudo ser el origen del ingreso. De acuerdo al inciso b) artículo 62 de la Ley de Actividad Empresarial del Estado, Ley N°24948, vigente en esos periodos, las empresas públicas podían recibir subsidios del Gobierno. Este subsidio se originaría por la potestad normativa del Estado que decide otorgar dinero a las empresas públicas.

A partir de este criterio del Tribunal Fiscal, cualquier ingreso para una empresa se encuentra gravado con el impuesto sea que este provenga de un mandato legal del Estado. Entonces, podría entenderse que un subsidio estatal o una condonación también deben gravarse. Este criterio contradice la posición del precedente vinculante que exige que el tercero se encuentre en igualdad de condiciones con el contribuyente, lo que no sucede cuando el ingreso proviene de la aplicación de una norma aprobada por el Estado.

Consideramos incorrecto que el Tribunal Fiscal interpretara a los “otros ingresos provenientes de operaciones con terceros” en función a la doctrina de García

Mullin. Esta conexión deja de lado que el concepto de renta que se estableció en nuestro país la hizo el legislador. La doctrina no puede considerarse como un mandato obligatorio para establecer lo que se encuentra gravado. El Tribunal Fiscal debía interpretar el alcance de lo previsto en el enunciado normativo en función a los métodos de interpretación admitidos en nuestro ordenamiento jurídico.

En la argumentación del Tribunal Fiscal no se precisa el origen del ingreso. La empresa argumentó que este ingreso no provenía de una actividad contraprestativa como señaló la Sunat. El Tribunal Fiscal interpretó que en cualquier caso este ingreso se encontraba gravado. No se precisó si esta transferencia dineraria se otorgó en virtud al *ius imperium* del Estado. En ese caso, correspondía aplicar el precedente de observancia obligatoria.

Sin perjuicio de eso, consideramos que esta transferencia dineraria, en caso no sea una contraprestación, debía encontrarse gravada con el Impuesto a la Renta si la transferencia dineraria es un ingreso para la empresa y provenía de un subsidio del Estado, lo cual no puede afirmarse de forma categórica pues el Tribunal Fiscal no indicó todos los hechos relevantes del caso.

5.5. Posición de la Administración Tributaria

5.5.1. La Directiva N° 004-98: Aplicación de crédito tributario

El Estado peruano, a través de la Ley N° 26782, otorgó un crédito tributario a las empresas, ubicadas en el país, productoras de maquinarias y equipos nuevos de utilización directa en el proceso productivo. El beneficio consistía en que el Estado otorgaría a las empresas un equivalente al 3% del valor de las ventas de maquinarias y equipos nuevos siempre que se cumplan con presentar la solicitud respectiva, los comprobantes de pago y las guías de remisión.

La Sunat analizó si este crédito tributario que se otorgaba a las empresas se encontraba gravado con el Impuesto a la Renta. La Administración Tributaria concluyó que este crédito constituye un ingreso proveniente de un tercero. Las operaciones con los terceros que originan los ingresos son las ventas efectuadas a los clientes por la empresa productora. No solo eso, la Sunat indica que también puede entenderse como una renta producto pues se deriva, indirectamente, de su actividad productiva de venta de bienes.

Este criterio se emitió antes de la publicación del precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, en el que se sostuvo que los ingresos provenientes de terceros no serán los que provienen de terceros que no se encuentren en igualdad de condiciones con el contribuyente.

La Sunat no ofrece una interpretación clara sobre el gravamen por este crédito. En el informe se indica que es una renta que proviene de una fuente (actividad empresarial) y también califica como un ingreso proveniente con un tercero.

En primer lugar, este “crédito” tributario implica una entrega de dinero para el contribuyente. Este ingreso no se origina por la actividad empresarial que desarrolla la empresa productora, sino porque el Estado produjo un acto legislativo (Ley N° 26782). Por lo tanto, no existe una renta proveniente de la actividad empresarial.

Cuando la Sunat analiza si el ingreso proviene de un tercero, el ente recaudador interpreta que la operación es la venta que realiza la empresa y los terceros serían los clientes. Esta posición no es correcta. El tercero sería el Estado, quien da el ingreso. La naturaleza jurídica del tercero que otorga el beneficio no implica que no exista un ingreso para la empresa.

La operación que origina el subsidio no es la venta. La creación del acto legislativo (Ley N° 26782), la presentación de la solicitud de la empresa y el acto administrativo que aprueba la solicitud para obtener el beneficio son los actos que realizan el Estado y la empresa. Por estas razones, este ingreso debía gravarse con el Impuesto a la Renta.

5.5.2. El Informe N° 018-2010-SUNAT/2B0000: Ingresos recibidos del FONDOEMPLEO

La Sunat analizó si los fondos que reciben las empresas del FONDOEMPLEO se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.

De conformidad con el Decreto Legislativo N° 982, los trabajadores participan en las utilidades de las empresas contempladas en el marco normativo con un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. Asimismo, la participación del trabajador se limita al equivalente a dieciocho remuneraciones mensuales vigentes al cierre de cada ejercicio.

La norma establece que en caso exista un remanente entre el porcentaje que corresponde distribuir y el límite de la participación de utilidades, este se destinará a la capacitación de trabajadores y a la promoción del empleo, así como a proyectos de inversión pública.

Los fondos para la capacitación de trabajadores se destinarán a FONDOEMPLEO, la cual es una persona jurídica de derecho privado creada por el Decreto Legislativo N° 982. FONDOEMPLEO celebra contratos de donación con empresas para que estas últimas puedan ejecutar los proyectos de capacitación.

La Sunat interpreta que los ingresos que reciben las empresas del FONDOEMPLEO constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta pues califican como ingresos provenientes de operaciones con terceros. La Administración Tributaria sostiene que el contrato de donación que celebran las partes califica como una operación. Luego, sostiene que si bien el recurso se transfiere a FONDOEMPLEO por un mandato legal, el dinero viene de las empresas privadas obligadas a participar utilidades a los trabajadores, por lo que se cumple que el tercero

participe en igualdad de condiciones, de acuerdo al requisito expuesto en el Reglamento.

El criterio de la Sunat resulta incorrecto. La Administración Tributaria interpreta que el ingreso que recibe la empresa para destinarlo a la capacitación laboral proviene de la empresa que generó el remanente; sin embargo, el remanente que las empresas no repartieron a los trabajadores se transfiere a FONDOEMPLEO. Esta entidad adquiere la propiedad de ese dinero y lo otorga a la empresa que decide realizar la capacitación laboral. Aplicar la interpretación de la Sunat supondría que el ingreso no se encuentre gravado, pues este provendría de un tercero (empresa que genera el remanente) distinto con el que se realiza la operación (FONDOEMPLEO).

La empresa que recibe el recurso del FONDOEMPLEO acepta realizar la actividad. Es decir, existe un ingreso pues la empresa decide libremente recibir el ingreso para la actividad asignada. Nótese que en este caso la Sunat interpreta que la finalidad de un ingreso que se recibe no es relevante para analizar si un ingreso se encuentre gravado o no.

La operación se realiza entre FONDOEMPLEO y la empresa receptora de los fondos. Ambos acuerdan recibir el dinero para un fin específico. El ingreso proviene del mismo tercero (FONDOEMPLEO). Por estas razones, este ingreso también se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

5.5.3. El Informe N° 112-2014-SUNAT/5D0000: Financiamiento no reembolsable que realiza el Fondo de Inversión en Telecomunicaciones a los operadores de telecomunicaciones

De acuerdo a la Ley N° 28900, existe un Fondo de Inversión en Telecomunicaciones (FITEL) que se destinará a la provisión de servicios de telecomunicaciones esenciales en áreas rurales o de preferente interés social a través de la creación de infraestructura de comunicaciones y la operación de los servicios de comunicaciones.

Estos fondos se otorgarán a las empresas que se encargarán del desarrollo de los proyectos de comunicaciones. Los fondos que se otorgarán tendrán el carácter de no reembolsables cuando de la evaluación del proyecto resulte un valor actual negativo; es decir, que no sea rentable para la empresa privada.

La Sunat interpreta que los fondos que reciben estas empresas califican como subsidios para los operadores de telecomunicaciones con el objetivo de promocionar la creación del mercado de telecomunicaciones. Al provenir de un subsidio que se otorga en el ejercicio del *ius imperium* del Estado, este no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta pues no proviene de un tercero en igualdad de condiciones.

La posición de la Sunat para considerar como un ingreso inafecto al subsidio parte de la premisa de que el Estado, al otorgar un subsidio, no califica como un tercero en igualdad de condiciones. Este criterio desconoce que existe un incremento del patrimonio en la empresa receptora cuando el Estado le otorga un ingreso a título de subsidio que sí puede gravarse a diferencia de lo que plantea el Tribunal Fiscal y el Reglamento.

Hemos visto que las donaciones otorgadas por el sector privado se encuentran gravadas. La naturaleza del Estado al otorgar un subsidio no genera una diferencia sustantiva para la empresa que recibe el subsidio, pues en ambos casos se busca dar un incentivo a la empresa. Nótese que, independientemente del fin al que se asigne el subsidio, el ingreso que se recibe para la creación de una red de infraestructura generará una mejora en la situación económica de la empresa.

5.5.4. El Informe N° 006-2013-SUNAT/4B0000: Tarifa de Agua Subterránea

La Tarifa por Uso de Agua Subterránea²²⁰, prevista en la Ley que reserva las aguas subterráneas de las cuencas de los ríos (Ley N° 24516), debían pagarla las personas naturales o jurídicas que utilicen agua del subsuelo dentro de las cuencas de los ríos de las provincias de Chepén, Ascope, Pacasmayo y Trujillo para fines comerciales. La Empresa de Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Trujillo (SEDAPAT) era la entidad que se encargó de recaudar la tarifa.

La Sunat calificó a este recurso como un tributo de la especie tasa-derecho pues su cobro se origina por el aprovechamiento del agua, que es un bien público²²¹. La Administración Tributaria concluyó que la tarifa que recibe SEDAPAT no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta. La tarifa no califica como una renta producto y proviene de un mandato legal, por lo que no puede entenderse como proveniente de la operación con un tercero en igualdad de condiciones.

Al respecto, el importe que recibía SEDAPAT sí era un ingreso. El artículo 3 de la Ley N° 24516 establece que la tarifa que se cobrara era un ingreso para la entidad. La empresa podía disponer el destino de ese ingreso. Sin embargo, este ingreso no resultaba gravado para el Impuesto a la Renta. Discrepamos con la Sunat en su razonamiento. El problema no es que el Estado otorgue el ingreso en función a un

²²⁰ La Tarifa por Uso de Agua Subterránea se reemplazó por la Tarifa de Monitoreo y Gestión de Uso de Agua Subterránea luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1185 publicado el 16 de agosto de 2015 en el Diario Oficial *El Peruano*.

²²¹ NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

(...)

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

mandato legal, sino que en este caso no se cumple con el requisito legal que el ingreso provenga del mismo tercero con quien se realiza la operación.

La tarifa se cobra a las personas que tiene las autorizaciones para el uso del agua subterránea. El ingreso viene de la persona natural o jurídica con la autorización. Por otra parte, la operación que origina la transferencia del dinero no es la autorización que otorga SEDAPAT al usuario, sino el acto legislativo del Estado que autoriza a SEDAPAT a cobrar por este importe. En este sentido, el tercero que transfiere la riqueza no es con quien se realiza la operación. Por lo tanto, al no cumplir con este requisito, el ingreso no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

La tarifa de uso de agua subterránea se derogó para SEDAPAT a través del Decreto Legislativo N° 1185. Por intermedio de este nuevo decreto se aprobó la tarifa de monitoreo y gestión de uso de agua subterráneas. Esta tarifa se cobra a las personas del sector privado que aprovechen el agua subterránea. El importe que se recauda debe servir para cubrir el servicio de monitoreo y gestión de uso de agua subterránea. Al provenir el ingreso de una operación entre el usuario que utiliza el agua subterránea y el Estado, quien aprueba por norma la tarifa, el dinero que obtiene SEDAPAT no se origina en una operación en la que esta empresa participe, por lo que la riqueza que recibe no puede considerarse gravada.

5.5.5. El Informe N° 20-2017-SUNAT/5D0000: Financiamiento para proyectos de investigación

Al amparo de la Ley N° 30309, Ley que promueve la investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, las empresas pueden recibir financiamiento parcial de entidades públicas o entidades privadas para proyectos de investigación (I+D+I).

La Sunat interpretó que el financiamiento que recibe una empresa para I+D+I de una entidad privada se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta. Este sería un ingreso que proviene de un tercero pues ambos participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Sin embargo, el criterio cambia cuando la entidad pública otorga el financiamiento. En ese caso, el importe no se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta si la transferencia se estableció normativamente. No existiría un tercero en igualdad de condiciones; por lo tanto, no se cumple con el requisito de provenir de un tercero en igualdad de condiciones.

No sería un motivo válido para darles un tratamiento distinto la finalidad del ingreso, pues sería similar en ambos casos (fomentar la investigación). Si nos enfocamos en la teoría de la capacidad de pago, no es relevante quién otorgue el subsidio, ya que debe analizarse el incremento del patrimonio de una persona para verificar si un ingreso debe encontrarse gravado con el Impuesto a la Renta.

La norma del Reglamento entiende que las operaciones con terceros implican, en buena cuenta, que solo los negocios jurídicos se entenderán como operaciones. Como lo indicamos previamente, esta posición no es correcta. Las operaciones con terceros no solo incluyen a los negocios jurídicos.

5.5.6. El Informe N° 009-2010-SUNAT/2B000: Reembolso de gastos

El informe analizó el caso del reembolso proveniente por un pago que hace un cliente al proveedor por el préstamo de dinero que hace este último para pagar un servicio de transporte, prestado por un tercero, que se le brinda al cliente.

La Sunat analiza el concepto de ingreso a partir de lo previsto en el numeral 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y concluye que el reembolso no califica como un ingreso pues únicamente se restituye un importe que la empresa prestó. Por esta razón, el importe del reembolso no se encontraría gravado con el Impuesto a la Renta.

La posición de la Sunat es correcta. En el reembolso no existe un ingreso efectivo para la empresa, puesto que el dinero que fluye del cliente es la devolución del dinero que gastó la empresa para adquirir un servicio a favor del cliente. En esa operación no hay un incremento patrimonial.

5.5.7. El Informe N° 037-2007-SUNAT/2B0000: Intereses moratorios

La Sunat analizó si los intereses moratorios originados por el pago extemporáneo de las valorizaciones dentro de un contrato de obra suscrito con el Estado se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.

La Administración Tributaria cita a Raúl Ferrero Costa para analizar la naturaleza jurídica de los intereses moratorios. Este autor indica lo siguiente:

“El concepto de que parte la ley al establecer la obligación de abonar los intereses de mora, independientemente de la prueba del daño del acreedor, es que el dinero, si se entrega oportunamente al acreedor, es siempre apto para producir frutos; y los intereses, como sabemos, son precisamente una de las figuras de los frutos civiles. De ahí la consecuencia de que el deudor debe en cada caso los intereses moratorios como resarcimiento del daño (frutos que faltan), que se presumen juris et de jure sufridos por el acreedor, por el solo hecho del retardo del deudor en la entrega de la suma-capital”

A partir de este criterio, considera que los intereses moratorios constituyen una indemnización que busca reponer un ingreso futuro frustrado que se perdió por no obtener el dinero dentro del plazo pactado. Por lo tanto, el interés moratorio califica como un lucro cesante que se encontraría gravado con el Impuesto a la Renta.

De acuerdo con Gastón Fernández, el interés moratorio es la indemnización que se otorga al propietario del capital por la privación de su uso²²². Esta indemnización busca reponer un daño. La Sunat interpreta que el daño es el ingreso frustrado.

El inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las indemnizaciones que reparen un daño no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta. El inciso e) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que esa indemnización se refiere al daño emergente.

La doctrina civil²²³ sostiene que el daño emergente busca recomponer el empobrecimiento que sufre una persona; es decir, persigue restituir la pérdida que padece un sujeto. El daño emergente busca resarcir un interés actual que se lesiona en la oportunidad que se produce el daño. Por otra parte, el lucro cesante busca resarcir aquello que se dejó de “ganar a causa del acto dañino”²²⁴. El lucro cesante busca resarcir aquello que no se produce al momento del daño, sino en un momento posterior.

Al diferenciar entre un daño actual y un daño futuro, la doctrina²²⁵ sostiene que la pérdida de chance constituye un daño emergente, pues no es cierto que la ganancia sea cierta en el momento que se produjo el daño. El daño actual que se produce con la pérdida del chance es que, independientemente de la cantidad de dinero que se pueda ganar, se pierde la chance de participar en alguna actividad que potencialmente pueda generar ingresos.

En esta lógica, no es cierto que el interés moratorio pueda calificar como un lucro cesante, pues no se pierde una ganancia cierta. No necesariamente el dueño del capital tenía un contrato para su cesión que implique la pérdida de intereses compensatorios. En principio, el interés moratorio busca resarcir el daño que se produce al privar al dueño del uso del capital. Al no disponer de ese recurso, el dueño no puede negociar y obtener ingresos. Al no cumplir con entregar el capital en el momento oportuno, cada día se pierde la chance de obtener algún rendimiento o provecho. El interés moratorio es por la chance actual y no por la ganancia potencial que se pudo recibir.

Por estas razones, discrepamos de la posición de la Sunat. El interés moratorio no calificaría propiamente como un ingreso pues no existe un incremento patrimonial efectivo. De este modo, debe considerarse inafecto para el Impuesto a la Renta.

Otro punto que merece comentar es que las indemnizaciones que no reparen un daño califican como una operación proveniente de terceros y se encuentran

²²² FERNÁNDEZ, Gastón (1991). La naturaleza jurídica de los intereses: puntos de conexión entre Derecho y Economía. EN: *Derecho PUCP* 45. Lima, p. 186.

²²³ DE TRAZEGNIES, Fernando (2001). *La responsabilidad extracontractual*. Volumen IV-Tomo II. Séptima Edición. Biblioteca para leer el Código Civil. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, pp. 35-37.

²²⁴ DE TRAZEGNIES, Fernando (2001). *La responsabilidad extracontractual*. Volumen IV-Tomo II. Séptima Edición. Biblioteca para leer el Código Civil. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 37.

²²⁵ DE TRAZEGNIES, Fernando (2001). *La responsabilidad extracontractual*. Volumen IV-Tomo II. Séptima Edición. Biblioteca para leer el Código Civil. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 49.

gravadas en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta. Una indemnización por lucro cesante no proviene de un negocio jurídico sino porque se produjo un daño, en cuyo caso la legislación civil establece que el perjudicado tiene derecho a solicitar una indemnización.

5.6. Posición de la Corte Suprema: Casación N° 18983-2017-LIMA

La Corte Suprema resolvió un caso en el que se discutía el alcance de los otros ingresos provenientes de terceros como supuesto gravado en la Ley del Impuesto a la Renta. La empresa Ajeper Sociedad Anónima y la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas interpusieron recursos de casación contra la sentencia de la segunda instancia.

La empresa obtuvo en el periodo 2002 la devolución de pagos indebidos del Impuesto Selectivo al Consumo y los intereses moratorios, pues el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia N° 1157-98-AA/TC²²⁶, declaró fundado el recurso de amparo, donde ordenó que era inaplicable para la empresa el Impuesto Selectivo al Consumo. En ese sentido, correspondía que la Sunat devuelva el importe cobrado a Ajeper Sociedad Anónima.

Cuando la Sunat fiscalizó la determinación del Impuesto a la Renta que la empresa declaró por el periodo 2002, la Administración Tributaria cuestionó la devolución de los pagos indebidos. La Administración Tributaria interpretó que el ingreso que recibía la empresa debía estar gravado con el Impuesto a la Renta. Durante el proceso judicial, la Sunat sostuvo que el Impuesto Selectivo al Consumo es un tributo cuya carga económica le corresponde asumir al consumidor final y no a la empresa. Por lo tanto, la empresa recaudó este tributo, pero no correspondía que pague el impuesto a la Sunat por el mandato del Tribunal Constitucional. Al no existir una obligación tributaria, la empresa se quedó con el Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que existe un ingreso gravado para la empresa pues no devolvió el ISC que pagaron los consumidores.

La Corte Suprema explicó que el concepto de ingresos que provienen de terceros será “cualquier ingreso que perciba una empresa, el cual necesariamente debe provenir de la realización o ejecución de un hecho económico, transacción económica o negocio (operación externa) que tenga por finalidad producir ganancias y cuyo tercero, según sea el caso, puede ser persona jurídica, persona natural, e incluso el Estado pero siempre que se realice un hecho económico con el mismo”²²⁷.

Este caso se vincula con la determinación del Impuesto a la Renta del periodo 2002. En ese ejercicio aún no se emitía el enunciado del Reglamento que establece que los terceros serán los que se encuentren en igualdad de condiciones. El Tribunal Fiscal emitió el precedente de observancia obligatoria en 1999, pero este no resulta vinculante para el Poder Judicial. Sin embargo, la Corte Suprema adoptó el precedente del Tribunal Fiscal cuando desarrolló su explicación sobre los ingresos derivado de las

²²⁶ La acción de amparo la resolvió el Tribunal Constitucional el 05 de noviembre de 1999.

²²⁷ Ver página 459 de las casaciones publicadas en el Diario Oficial *El Peruano* del martes 2 de julio de 2019.

operaciones de terceros. De acuerdo a los jueces supremos, por operación “se entiende que ambos han realizado una transacción económica en donde cada uno ha cumplido un determinado rol, ya sea vender, comprar, usar, entre otros, el cual solo puede realizarse en tanto las partes se encuentren en las mismas condiciones que les permitan ofertar, negociar y pactar entre ellas”.

Al resolver el caso, la Corte Suprema estableció que la devolución del pago indebido por este tributo y los intereses moratorios vinculados no constituyen un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta para la empresa, pues es la devolución del propio patrimonio del contribuyente, por lo que no habría una nueva manifestación de riqueza. Además, no existe una operación pues “no hay una actividad destinada a generar impacto en la economía de alguno de los intervinientes”, como tampoco ni hay un tercero en igualdad de condiciones pues la devolución se produce por un mandato legal y en cumplimiento a lo resuelto por el Tribunal Constitucional.

Los jueces también indican que la Sunat no demostró que la empresa trasladó el Impuesto Selectivo al Consumo a sus clientes, como afirmó. De los hechos del caso, la Corte Suprema entiende que la empresa fue quien asumió el pago de este tributo, por lo que al producirse la devolución no hay un incremento del patrimonio de la empresa.

Esta casación nos permite plantear algunos puntos:

- En primer lugar, la Corte Suprema consideró que los intereses moratorios tampoco se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta. La sentencia no explica el por qué los intereses moratorios no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en este caso, pero consideramos que la respuesta pudo irse por dos vías.

Una opción era sostener que, en aplicación del principio de accesoriedad, los intereses moratorios recibirían el mismo trato que la obligación principal; es decir, al no gravar la devolución tampoco corresponde gravar a los intereses moratorios. Sin embargo, la Corte Suprema también pudo sostener que los intereses moratorios reparan un daño, por lo que no se entenderían gravados con el impuesto de conformidad al inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Resulta importante analizar el concepto de operación que utiliza la Corte Suprema. De acuerdo a este criterio, la operación se entendería como un hecho económico destinado a generar un impacto en la economía de alguno de los intervinientes. Si bien no se termina de explicar lo que es un hecho económico, al parecer podría pensarse que hay una referencia a cualquier operación que genere un incremento de riqueza en una de las partes. Ciertamente, esta posición resultaría amplia. Sin embargo, el hecho económico, precisando, debe realizarse con un tercero en igualdad de condiciones. Ambas partes deben encontrarse en la posibilidad de pactar, negociar u ofertar para afirmar la existencia de terceros con las mismas condiciones.

Por lo tanto, parece que el hecho económico se refiere a una actividad onerosa donde existe acuerdo de las partes. Consideramos incorrecto remitir el concepto

de operación al de hecho económico, como acción destinada a producir ganancias, como lo afirma la Corte Suprema. Es claro que las donaciones, donde no existe la finalidad de producir ganancias, califica como una operación gravada; incluso el Reglamento confirma esta posición.

- Los jueces de la Corte Suprema indican que la Sunat no demostró que la empresa trasladó el Impuesto Selectivo al Consumo a sus clientes. De acuerdo a esa lógica, en caso una empresa traslade al cliente un impuesto indirecto sobre el que no tenía obligación de tributar y no lo devuelva al cliente, se genera un ingreso proveniente de un tercero susceptible de gravarse por el Impuesto a la Renta para la empresa.

A modo de conclusión, existe consenso en la doctrina tributaria en sostener que el Impuesto a la Renta debe gravar a las personas por su incremento patrimonial sin importar el origen del ingreso. Lo relevante para determinar quién debe tributar será su capacidad de pago de impuestos. Una variante de esta teoría es la del “flujo de riqueza”, que plantea que deben gravarse todos los ingresos que provengan de terceros. No existe mayor problema en la teoría del flujo de riqueza en gravar a los subsidios o las condonaciones de deudas públicas pues provienen de un tercero (Estado). El fundamento para gravar estos ingresos, independientemente de que provengan de una fuente, reside en que existe un incremento de patrimonio que permite otorgar una mayor contribución al Fisco.

En el Perú, nuestra legislación del Impuesto a la Renta recién acogió en 1991 una definición amplia de renta a partir de la Ley N° 25381, cuando establece como supuesto gravado la adquisición de “ganancias o beneficios derivados de operaciones con terceros”. Nuestra actual Ley del Impuesto a la Renta, aprobada en 1994 mediante el Decreto Legislativo N° 774, grava a los ingresos que se derivan de operaciones con terceros, de conformidad con el inciso c) del artículo 1 y el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De una interpretación del enunciado de la ley consideramos que por “ingreso derivado de una operación con un tercero” se entiende a todo incremento patrimonial que provenga de un conjunto de actos que realizan el contribuyente y un tercero que permiten transferir la riqueza. El incremento patrimonial, al exigir que provenga de un tercero, excluye a las estimaciones contables.

El tercero podría ser un sujeto particular o el Estado, cuando aprueba un ingreso mediante un instrumento normativo, en la medida que el contribuyente debe realizar alguna acción que le permita obtener el ingreso público. El ingreso por operaciones con terceros no se limita a los que provienen de negocios jurídicos. Si ello es así, los subsidios y las condonaciones que aprueba el Estado por las deudas (tributarias, multas) de las empresas debe gravarse con el Impuesto a la Renta. Esta posición permite gravar a quienes manifiestan capacidad contributiva cuando adquieren ingresos que incrementan su capacidad de pago de impuestos.

Sin embargo, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los ingresos provenientes de operaciones con terceros serán los que obtenga la empresa en sus relaciones con otros particulares en la que los intervinientes participen en igualdad de condiciones y consientan el nacimiento de obligaciones. Esta posición excluye a los ingresos que provienen del Estado que se aprueban mediante un instrumento normativo, como los subsidios y las condonaciones, pues la empresa no participa en igualdad de condiciones con el Estado ni consiente en la creación del acto que otorga el derecho a transferir el ingreso. En el próximo capítulo analizaremos si la regla prevista en el Reglamento vulnera el principio de reserva de ley.

Finalmente, en el último capítulo estudiaremos si esa regla vulnera el principio de igualdad en materia tributaria.



Capítulo II: Vulneración al principio de reserva de ley de la precisión reglamentaria

Luego de analizar el alcance de los ingresos provenientes de operaciones con terceros en la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde evaluar si la precisión del Reglamento vulnera el principio de reserva de ley.

Examinaremos la importancia del Estado Constitucional de Derecho y los principios constitucionales tributarios como marco de referencia para analizar la validez de las leyes tributarias. Luego, indagaremos sobre la función de los reglamentos, la definición y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria y sus principales elementos.

Finalmente, evaluaremos si la precisión que se establece en el inciso g) del artículo N°1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros corresponde a una colaboración para delimitar el alcance del aspecto material previsto en la ley o a la sustitución del Poder Ejecutivo frente al Poder Legislativo en regular una materia reservada a ley, lo cual implicaría la vulneración de un principio constitucional tributario.

1. La constitucionalización del Derecho Tributario

El tradicional Estado Liberal de Derecho buscó la eliminación de la arbitrariedad del poder público frente al individuo²²⁸. La seguridad jurídica fue el marco necesario para garantizar la paz social²²⁹. El instrumento de garantía de los derechos para los ciudadanos fue la ley²³⁰. El Estado debía garantizar la igualdad en la aplicación de las leyes para todos los que se encuentren en el mismo supuesto normativo. No es posible una distinción para quien se encuentre en la misma situación. Lo importante era establecer un marco jurídico previsible. Sin embargo, la concepción del Derecho cambió. El Estado Liberal de Derecho se transformó al Estado Constitucional de Derecho.

A continuación, explicaremos los cambios que se produjeron por el paso del Estado Liberal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho, las características del Estado Constitucional y sus implicancias en el Derecho Tributario.

1.1. Cambio del paradigma en el Derecho

²²⁸ ZAGREBELSKY, Gustavo. (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, p. 21.

²²⁹ El triunfo de la burguesía tras la Revolución francesa permitió a este grupo social establecer una base jurídica que le permitiera desarrollar su actividad económica dentro de un margen de predictibilidad frente a la actuación del poder estatal. El objetivo era garantizar el derecho de propiedad. Por esta razón, se hacía necesario consolidar el principio de seguridad jurídica como herramienta del Estado de derecho. Existe una razón económica que justifica el Estado de derecho; sin embargo, resulta pertinente indicar que la seguridad jurídica no solo respondió a una finalidad económica, sino también a la necesidad de seguridad de la población frente a la arbitrariedad de los gobernantes ante una posible vulneración del derecho a la libertad.

²³⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, p. 23.

En el Estado Liberal de Derecho se considera a la ley como un acto supremo e irresistible, de acuerdo con la idea propuesta por Gustavo Zagrebelsky²³¹. Esta es la razón por la que el Poder Legislativo, dentro de esta concepción jurídica, adquiriría una importancia transcendental. El legislador se encargaba de establecer las normas que permitían la convivencia social.

Sin embargo, el Derecho sufrió una transformación durante el siglo XX. La clásica idea del Estado Liberal de Derecho se transformó por el nuevo rol de las Constituciones dentro de los ordenamientos jurídicos. La Constitución Política dejó de ser una línea programática y se convertía en una fuente obligatoria para todo el ordenamiento jurídico.

1.2. Rasgos esenciales del Estado Constitucional de Derecho

Los elementos que definen al sistema constitucional, desde la propuesta de Guastini y Zagrebelsky, serían los siguientes:

1.2.1. Constitución como régimen político:

Ricardo Guastini²³² sostiene que una de las formas de entender esta característica es concebirlo como un régimen de hecho. Lo político haría referencia a las relaciones entre los distintos actores de la vida política de un país. En otras palabras, nos encontraríamos frente a la constitución material. Esta incluye el conjunto de hechos políticos que se producen en la sociedad.

Concebir a la Constitución como un régimen político supone entender que existe un espacio público donde se discute sobre la organización de la comunidad y se decide sobre los asuntos de interés público²³³. La discusión política nace cuando existe más de una posición sobre los problemas públicos y no hay una respuesta definitiva. Este marco convierte en necesaria la deliberación de los distintos actores políticos. Esta es la base del sistema constitucional.

1.2.2. Constitución como norma jurídica

Esta característica responde a la nueva misión que tiene la Carta Magna para el Derecho. La Constitución se transforma en una norma vinculante para todo nuestro ordenamiento jurídico. Este nuevo marco constitucional incluye varios tipos de

²³¹ ZAGREBELSKY, Gustavo. (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, p. 24.

²³² GUASTINI, Ricardo (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima. Primera Edición. Traducción de César Moreno More y Luis Cárdenas Rodríguez, pp. 260-262.

²³³ Entender a la Constitución como un régimen político exige reconocer la existencia de la libertad de opinión y participación política de los ciudadanos. Un régimen que no garantiza los derechos de participación de la sociedad civil ni la libertad de expresión carecería de un verdadero régimen constitucional.

normas. Ricardo Guastini²³⁴ clasifica a las normas constitucionales bajo el siguiente esquema:

- Normas de organización: Son las normas que crean órganos, establecen su funcionamiento y regulan sus relaciones.
- Normas de competencia: Estas normas otorgan funciones a los órganos. Producen una distribución del poder político.
- Normas que adscriben derechos subjetivos: Estas normas reconocen derechos a las personas y/o ciudadanos. A modo de ejemplo, el artículo N° 2 de la Constitución Política del Perú establece una lista de los derechos fundamentales para toda persona.

Carlos Blancas sostiene²³⁵ que las normas que otorgan derechos generan una relación entre el Estado y las personas. Los derechos fundamentales suponen un límite frente al poder.

- Normas de principio y programáticas: Estas normas sirven de orientación para el ejercicio y funcionamiento de los poderes públicos y de los ciudadanos. Zagrebelsky indica²³⁶ que los principios “*nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que a priori aparecen indeterminadas*”.

1.2.3. Supremacía de la Constitución

Al entender a la Constitución como una norma jurídica, se genera que esta norma tenga la mayor jerarquía dentro del ordenamiento jurídico peruano. Por esta razón, nadie puede vulnerar los preceptos constitucionales. Todas las normas de inferior jerarquía deben someterse a los mandatos jurídicos previstos en la Carta Magna.

El artículo 51 de la Constitución Política del Perú establece el siguiente precepto:

*Artículo 51.- Supremacía de la Constitución
La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.*

Esta idea también se desarrolla en los fundamentos núms. 12 y 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4053-2007-PHC/TC:

²³⁴GUASTINI, Ricardo (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima. Primera Edición. Traducción de César Moreno More y Luis Cárdenas Rodríguez, pp. 267-269.

²³⁵ BLANCAS, Carlos (2017). *Derecho Constitucional*. Colección Lo Esencial del Derecho. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 52.

²³⁶ ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, p. 110.

“12. El Estado Constitucional de Derecho supone, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto.

13. Bajo tal perspectiva, la supremacía normativa de la Constitución de 1993 se encuentra recogida en sus dos vertientes: tanto aquella objetiva, conforme a la cual la Constitución preside el ordenamiento jurídico (artículo 51º), como aquella subjetiva, en cuyo mérito ningún acto de los poderes públicos (artículo 45º) o de la colectividad en general (artículo 38º) puede vulnerarla válidamente. (Cfr. Exp. N.º 5854-2005-AA/TC)”.

Esta característica del Estado Constitucional del Derecho genera que todos los poderes del Estado y los ciudadanos deben actuar conforme a la Constitución. En caso contrario, es decir, si se vulnera una norma constitucional, existirán los mecanismos constitucionales que permitan restablecer la situación ilegítima²³⁷.

1.2.4. Constitución como límite al poder político:

De acuerdo con Guastini²³⁸, deben cumplirse dos condiciones para entender a la Constitución como un límite al poder político:

- (i) *“La Constitución debe garantizar los derechos de las personas frente al Estado.*
- (ii) *Los poderes del Estado deben encontrarse divididos y separados”.*

Al concebir a la Constitución como un límite, se busca evitar que el Estado intervenga de forma arbitraria frente al ciudadano. Las autoridades deben cumplir con sus funciones públicas dentro del marco previsto por la Constitución.

1.2.5. Ductilidad constitucional:

Zagrebelski postula la idea de la ductilidad constitucional como consecuencia del pluralismo de valores o principios en las sociedades diversas. Si bien el autor italiano analizó este punto desde el contexto europeo²³⁹, consideramos que esta característica también se presenta dentro de sociedades interculturales como el caso latinoamericano.

La idea básica de la ductilidad constitucional reside en una convivencia entre principios. En algunos casos, podría existir un conflicto entre principios en un caso concreto. Este problema se produce en sociedades donde no existe uniformidad

²³⁷ El Título V “De las Garantías Constitucionales” de la Constitución Política del Perú de 1993 establece los mecanismos que deberán utilizarse ante la vulneración de una norma constitucional.

²³⁸ GUASTINI, Ricardo (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima. Primera Edición. Traducción de César Moreno More y Luis Cárdenas Rodríguez, p. 267.

²³⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo. (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón. p. 14.

sobre las creencias y valores. Sin embargo, el Derecho Constitucional otorga herramientas jurídicas para resolver este conflicto.

En nuestro país existen diferentes formas de entender al mundo, la naturaleza, el poder y la justicia²⁴⁰. La diversidad de pueblos, costumbres y cosmovisiones obliga a alejarnos de una concepción unitaria del “pueblo peruano” como una masa uniforme en sus creencias sociales, culturales, morales y políticas.

Dentro de este pluralismo, existirán diferentes valores y principios en los grupos sociales que conforman un país. Los valores de cada comunidad sirven de guía y orientación para el desarrollo de las personas del grupo. Por esta razón, no puede entenderse de un modo absoluto o categórico la aplicación de los principios cuando se resuelve un conflicto.

Lo trascendental de la ductilidad constitucional implica que no existe una escala jerárquica de valores dentro de nuestro ordenamiento constitucional. Se reconocen los diferentes valores y es posible que exista enfrentamiento entre ellos.

1.2.6. Visión de la ley

En el Derecho Liberal, etapa previa al constitucionalismo, se concebía a la ley como el instrumento normativo de mayor relevancia en el ordenamiento jurídico. La ley reemplazó el poder arbitrario de la monarquía y se convirtió en el nuevo poder absoluto²⁴¹.

En el esquema liberal, el Estado, a través de la ley, debía garantizar la libertad de los ciudadanos. Si partimos que la función básica del Estado giró sobre la libertad, la ley se utilizaba solo para prohibir ciertas conductas de los particulares. A su vez, la Administración solo podía actuar cuando tenía una habilitación legal²⁴².

La irrupción del Estado Constitucional de Derecho cambió esa visión. La Administración Pública no solo cumple el rol de garante de las libertades públicas, sino que asume la gestión de servicios públicos como la educación y salud. En este escenario, la tarea de gestión se diseñará a partir de un conjunto de reglas elaboradas por la ley y la Administración a través de sus propias normas. Si bien el marco general puede establecerse mediante una ley, la entidad pública tendrá autonomía para convertir en operativa la función que debe cumplir. Inevitablemente, deberá intervenir sobre la libertad de las personas cuando la Administración regula su propia actuación. Esta regulación no provendrá de la ley.

²⁴⁰ José María Arguedas publicó la novela *Todas las sangres* en 1964. En esta obra se reflexiona sobre las diferencias culturales en las regiones del país y un intento de entender al Perú como una unidad dentro de esta diversidad cultural. Entender este punto, y darle reconocimiento jurídico, permite sentar las bases para la formación de una comunidad diversa, pero con un proyecto común: garantizar el desarrollo del ser humano dentro de un clima de paz y respeto por el otro.

²⁴¹ ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, p. 24.

²⁴² ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, pp. 27-29.

Por esto, Zagrebelsky sostiene que existiría una crisis del principio tradicional de legalidad²⁴³.

No solo eso, en el actual desarrollo del constitucionalismo el Estado cumple finalidades sociales donde la premisa sobre la que se trabaja no parte de la libertad irrestricta de los individuos, sino que el Estado impone prohibiciones generales y en casos particulares se otorgan autorizaciones²⁴⁴. Esta idea es opuesta a la intervención mínima del Estado para garantizar la libertad individual que se planteó en el Estado Liberal de Derecho.

1.3. Funciones de los principios constitucionales tributarios²⁴⁵

Al producirse la constitucionalización de todo el Derecho también se produce una reforma en la concepción del Derecho Tributario. Conforme lo indica el profesor español Francisco Escribano, el análisis constitucional es *“el punto de partida inexorable de cualquier análisis de las instituciones jurídico tributarias”*²⁴⁶. La Constitución será el punto de partida. Esta establece el marco general de garantías, principios, facultades, derechos, deberes y límites que deben cumplir los ciudadanos, el Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial y la Administración Tributaria para intervenir en la materia tributaria.

Si bien la ley creará las hipótesis de incidencia (los supuestos gravados) y establecerá las relaciones entre los deudores tributarios y el acreedor, la Constitución otorga un marco de actuación que será obligatorio para el Estado, sea que realice la función legislativa o cuando actúa la Administración Tributaria en su función de recaudación y administración. La obligación de acatar este marco no constituye una mera aspiración programática. Existe un deber ineludible de cumplir con las normas constitucionales.

El artículo 74 de la Constitución establece el régimen constitucional tributario:

Artículo 74º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

²⁴³ ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, pp. 34-35.

²⁴⁴ ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, pp. 36.

²⁴⁵ Un principio se entiende como una norma que incluye un mandato de optimización. Este se caracteriza porque podría aplicarse en diversos grados y porque la medida que se ordene para el cumplimiento del principio depende de las posibilidades fácticas y jurídicas. Una regla es una norma que se cumple o no se cumple. Exige un cumplimiento pleno. Los autores Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero sostienen que esta afirmación sobre los principios es parcialmente cierta pues solo aplicaría estrictamente sobre las directrices o normas programáticas (aquellas que estipulan la obligación de perseguir determinados fines). En cambio, los principios en sentido estricto (aquellos que expresan el valor superior de un ordenamiento, sector del mismo, como el principio de no discriminación) siempre deben cumplirse. No es que se pueda sostener que existe una modalidad graduable de cumplimiento.

Ver: ATIENZA, Manuel y RUIZ, Juan (1991). Sobre principios y reglas. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10, pp. 104-105, 108-111.

²⁴⁶ Escribano, Francisco (2015). La configuración constitucional del tributo y el Derecho Financiero Constitucional. En: *Enfoque Constitucional de Análisis Tributario*, N° 1-2015. Lima, p. 10.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (el resaltado es nuestro).

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

La potestad tributaria, según el Tribunal Constitucional²⁴⁷, es la facultad del Estado para crear, derogar o modificar tributos, así como el otorgamiento de beneficios tributarios. La Constitución impone la obligación de respetar ciertos principios cuando el Estado ejerza la potestad tributaria. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional²⁴⁸ establece que los principios constitucionales tributarios cumplen dos funciones:

- Estos principios son límites frente a la imposición estatal. Su finalidad es evitar la arbitrariedad del Estado al tratar la cuestión tributaria. El poder tributario del Estado no es absoluto.
- Los principios también se entienden como garantías de las personas frente al Estado en salvaguarda de sus derechos fundamentales.

De esta manera, los principios de reserva de ley, igualdad y del respeto de los derechos fundamentales deben cumplirse para que la potestad tributaria sea legítima. En el presente capítulo analizaremos si el legislador tributario cumplió con respetar el principio de reserva de ley al establecer la precisión sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros.

Sin embargo, la Constitución no solo impone principios como garantías o límites frente al poder estatal. Existe un principio tributario que justifica la imposición estatal sobre los ciudadanos.

El Perú es un Estado Social de Derecho, según lo establece el artículo 43 de la Constitución. Este régimen social implica el reconocimiento del principio de solidaridad. La exigencia de la solidaridad permite exigir el cumplimiento de ciertas conductas a los ciudadanos. Este principio es la justificación del deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, conforme lo reconoce el Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente N° 0004-2004-AI. Los peruanos debemos colaborar al desarrollo del país y la protección de los sectores más vulnerables a través de la tributación.

1.4. Obligatoriedad de los principios constitucionales tributarios y el control de constitucionalidad

²⁴⁷ Ver el fundamento N° 7 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

²⁴⁸ Ver los fundamentos núms. 7 y 8 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

Al convertir a la Constitución en la norma jurídica vinculante de mayor jerarquía, el legislador debe tomar en cuenta los principios constitucionales tributarios al ejercer la potestad tributaria. Del mismo modo, ningún ciudadano ni funcionario público puede actuar sin tomar en cuenta el parámetro constitucional. Al convertirlas en normas obligatorias, la Constitución también establece una serie de mecanismos jurídicos que permiten cuestionar la constitucionalidad de alguna medida tributaria del Estado que los vulnere.

El artículo 200 de la Constitución establece las garantías constitucionales (acción de amparo, acción de inconstitucionalidad, acción popular) para exigir el cumplimiento de los principios tributarios. Las garantías constitucionales y la aplicación del control difuso por parte del Poder Judicial (inaplicación de una norma en un caso concreto por infringir la Constitución) constituyen los mecanismos de defensa de los principios constitucionales.

La inconstitucionalidad de una regla por el incumplimiento de un principio tributario no solo debe cuestionarse cuando el Estado impone alguna carga tributaria que los ciudadanos la perciban como abusiva. La obligación del respeto a la Constitución implica que debe cuestionarse toda regla que no cumpla con un principio constitucional, pese a que la aplicación de esa regla pueda considerarse beneficiosa para un grupo de los deudores tributarios.

2. La cuestión del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el ordenamiento jurídico peruano

La Constitución y las leyes no son las únicas normas jurídicas obligatorias que incorporan el tema tributario en el ordenamiento jurídico peruano. El Reglamento es una norma jurídica de jerarquía inferior a la ley que también forma parte del ordenamiento jurídico. El Reglamento incluye reglas sobre la materia tributaria vinculantes para los ciudadanos. Entender su naturaleza jurídica servirá para realizar el análisis sobre la vulneración al principio de reserva de ley en materia tributaria.

2.1. Naturaleza y función constitucional del Reglamento

2.1.1. Naturaleza del Reglamento

Emilio Tafur²⁴⁹ define al Reglamento²⁵⁰ como “un acto unilateral dado por la administración pública que crea normas jurídicas que pasan a formar parte del ordenamiento jurídico y que están destinadas al cumplimiento o prosecución de las finalidades de interés público fijadas por el mismo ordenamiento”.

²⁴⁹ TAFUR, Emilio (2018). *La potestad reglamentaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial del Congreso del Perú. Lima, p. 37.

²⁵⁰ El Tribunal Constitucional, mediante el fundamento N° 15 del expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC, establece la siguiente definición: “El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad”.

Procedemos a analizar dos requisitos que se incluyen en la definición del Reglamento: creación de normas jurídicas y la necesidad de una finalidad pública:

2.1.1.1. Creación de las normas jurídicas

El Reglamento se entiende como el acto público que involucra la creación de una norma. La potestad reglamentaria es una potestad normativa. Conviene analizar si todos los artículos que se encuentran en un Reglamento, como las definiciones de los términos legales o las normas interpretativas, califican como normas jurídicas obligatorias.

La norma jurídica, según Marcial Rubio y Elmer Arce²⁵¹, se entiende como un mandato obligatorio que dicta el Estado para las personas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación. Entonces, la potestad normativa implica la creación de mandatos obligatorios para todas las personas que realicen el supuesto hipotético.

Las normas jurídicas, por su estructura, pueden ser declarativas o de proposición implícita²⁵². Las normas jurídicas serán declarativas cuando producen una declaración de obligatorio cumplimiento sin que deba producirse un supuesto de hecho. La norma que tiene la estructura de proposición implícita tiene una estructura lógica de supuesto de hecho, conector lógico y consecuencia. Los Reglamentos, al incluir un conjunto de normas, podrán tener mandatos declarativos o de proposición implícita.

Al revisar los artículos de cualquier Reglamento, se puede observar que el Poder Ejecutivo suele establecer definiciones o precisiones sobre los términos o enunciados que se utilizan en la ley²⁵³. La inclusión de definiciones o precisiones en el Reglamento implica una labor de interpretación de las palabras de la ley por parte del Poder Ejecutivo. Sobre este punto, la labor de interpretación no implica que el Reglamento deje de tener naturaleza normativa²⁵⁴. La inclusión de una definición de

²⁵¹ RUBIO, Marcial y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Colección Lo Esencial del Derecho. Lima, p. 49.

²⁵² RUBIO, Marcial y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Colección Lo Esencial del Derecho. Lima, pp. 51-53.

²⁵³ A modo de ejemplo, el artículo N° 1-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece una definición de la palabra casa-habitación que se encuentra contemplada en el artículo N° 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁵⁴ El autor Giovanni Tarello explica en su obra que en el siglo diecinueve se discutía en Italia y Alemania si la inclusión legal de definiciones de vocablos contenidos en la ley era vinculante para los intérpretes. Los autores que se oponían a que el juicio del legislador sobre un vocablo sea obligatorio argumentaban que esa posición iba en contra de la libertad del intérprete. Sin embargo, el autor explica que esa posición tomaba como premisa filosófica que existían definiciones verdaderas en función a la esencia de cada una de las cosas, de manera que si el legislador incluía una definición, esta podía ser incorrecta según la esencia de esa cosa o era reiterativa porque expresaba algo obvio. Esta posición filosófica no resultaba razonable, según el autor, pues las definiciones no parten de una esencia, sino que se trabajan sobre ciertas premisas o determinados postulados que no son similares en todos los contextos. Por lo tanto, al carecer de fundamento filosófico, carecía de sustento la posición que señalaba que las definiciones legislativas no eran vinculantes para los intérpretes.

un término legal o la interpretación de un enunciado de la ley dentro de un reglamento genera que sea una norma declarativa, pues no tiene un supuesto de hecho ni una consecuencia, pero otorga conceptos que servirán para entender los enunciados legales.

No solo eso, cuando la ley establece una regla²⁵⁵, generalmente no quedan claros todos los términos que se utilizan en el supuesto de hecho o la consecuencia. En ese caso, una de las funciones del Reglamento es colaborar a través del otorgamiento de definiciones que puedan servir para la comprensión de la ley. La definición del Reglamento servirá para entender el supuesto de hecho o la consecuencia de la regla que se establece en la ley. Por lo tanto, las definiciones que se incluyen en un Reglamento califican como normas obligatorias.

2.1.1.2. Finalidades públicas

El Reglamento convierte en operativa una ley pues la concretiza. Esto permite una labor más eficiente para la Administración Pública. Sin embargo, existe otra justificación de mayor trascendencia para esa intervención. La potestad normativa reglamentaria no solo se deriva de la necesidad de hacer operativas las leyes. El artículo 44²⁵⁶ de la Constitución Política del Perú establece una serie de deberes del Estado como la defensa de los derechos humanos y la promoción del bienestar general. Estos fines públicos que busca el Estado son asignados al Poder Ejecutivo y a otras entidades públicas. La búsqueda de esas finalidades públicas justifica la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo. El poder normativo no deviene del interés particular que pueda tener el funcionario público que elabora una norma.

2.1.2. Base constitucional y legal de la potestad reglamentaria en materia tributaria

En el Perú, el numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política establece que el Presidente de la República tiene la potestad para reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas. El ejercicio de la potestad reglamentaria lo realiza a través de los decretos supremos. El numeral 3 del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, aprobada por la Ley N° 29158, establece la siguiente definición sobre los decretos supremos:

Decretos Supremos. - Son normas de carácter general que reglamentan normas con rango de ley o regulan la actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional.

Ver: TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Traducción de Diego Dei Veicci. Palestra Editores. Segunda edición. Milan, pp. 234-235.

²⁵⁵ De acuerdo a Marcial Rubio y Elmer Arce, las normas también se clasifican como reglas o principios según su aplicación en el derecho. La regla es un mandato simple y concreto que se aplica a los hechos contemplados en el supuesto de hecho y no se aplica frente a otros.

Ver: RUBIO, Marcial y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Colección Lo Esencial del Derecho. Lima, p. 54.

²⁵⁶ Artículo 44°.- Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.

Pueden requerir o no el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, según lo disponga la ley. Son rubricados por el Presidente de la República y refrendados por uno o más Ministros a cuyo ámbito de competencia correspondan.

Los Decretos Supremos entran en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria del mismo, que postergue su vigencia en todo o en parte.

Con respecto a su validez, Félix Morales sostiene que el Reglamento debe rubricarse por el Presidente de la República y el ministro del sector correspondiente²⁵⁷. El artículo 5 de la Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas²⁵⁸, aprobado por el Decreto Legislativo N° 183, establece que le corresponde a este ministerio dirigir y controlar los asuntos relativos a la tributación. Entonces, un decreto supremo que incluya materia tributaria tendrá validez formal si lleva la firma del Presidente de la República y del ministro de Economía y Finanzas.

La norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario establece que el Reglamento de una ley tributaria debe proponerse y aprobarse por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas. Sobre este punto, esta regla detalla de forma literal un requisito de validez formal que se entiende a partir de una lectura conjunta de la Ley N° 29158 y el Decreto Legislativo N° 183.

2.2. Tipos de Reglamento

El Tribunal Constitucional²⁵⁹ clasificó a los Reglamentos en ejecutivos (*secundum legem*) e independientes, organizativos o normativos (*extra legem*). Procedemos a explicar ambos tipos de reglamentos:

2.2.1. Reglamento *extra legem* o independiente, organizativo o normativo

Este tipo de Reglamento busca que la Administración organice su estructura interna para brindar un servicio a la población. El Reglamento independiente sirve para garantizar la autonomía que la ley o la Constitución les da a las entidades públicas²⁶⁰. La Ley Orgánica del Poder Ejecutivo establece que el decreto supremo, cuando no desarrolla una ley, regulará una actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional²⁶¹; es decir, se utilizará para organizar las actividades que la Constitución o la ley les haya asignado.

Según la posición de la doctrina peruana²⁶², el reglamento independiente puede establecer regulaciones para las materias que no tengan reserva material

²⁵⁷ MORALES, Félix (2018). *La regla de reconocimiento del sistema jurídico peruano: estudio analítico de las fuentes del derecho peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, pp. 176-177.

²⁵⁸ Esta norma se publicó en el Diario Oficial *El Peruano* el 15 de junio de 1981.

²⁵⁹ Revisar los fundamentos núms. 14, 15 y 16 de la sentencia del expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC.

²⁶⁰ Revisar el fundamento N° 15 de la sentencia del expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC.

²⁶¹ Revisar el numeral 3 del artículo 11 de la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.

²⁶² El autor Emilio Tafur sostiene que no es razonable que un reglamento independiente no pueda imponer cargas u obligaciones a los ciudadanos en las materias que no tengan reserva material o formal. La Constitución le reconoce potestad normativa al Presidente de la República, quien además debe dirigir la

(establecida por la Constitución) o formal (establecida por el propio legislador) de ley. Sin embargo, al tener una jerarquía inferior a la ley, el legislador podría, en cualquier momento, crear una ley que deje sin efecto la regulación del Reglamento.

2.2.2. Reglamento *secundum legem* o ejecutivo

Este Reglamento sirve para ejecutar una ley o complementarla. La Constitución establece que el Reglamento no puede transgredir ni desnaturalizar el sentido de la ley. Es una norma de colaboración que no deroga ni modifica a la ley.

El artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo establece los siguientes requisitos:

Artículo 13.- Potestad reglamentaria

La potestad reglamentaria del Presidente de la República se sujeta a las siguientes normas:

1. El proyecto de norma reglamentaria es elaborado por la entidad competente. Se tramita acompañado de la exposición de motivos, los informes, estudios y consultas realizados.

2. Los reglamentos se ajustan a los principios de competencia, transparencia y jerarquía. No pueden transgredir ni desnaturalizar la ley. Se aprueban, dentro del plazo establecido, mediante decreto supremo, salvo disposición expresa con rango de ley.

3. Los proyectos de reglamento se publican en el portal electrónico respectivo y por no menos de cinco (5) días calendario, para recibir aportes de la ciudadanía, cuando así lo requiera la Ley.

La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo se reconoce constitucionalmente. Sin embargo, la Constitución no indica si el ejercicio de la potestad reglamentaria requiere de una habilitación legal cuando una materia tenga una reserva de ley. En ese caso, la doctrina²⁶³ sostiene que el presidente requiere habilitación legal para poder reglamentar la ley. Si no existe una reserva material y solo una reserva formal, el Poder Ejecutivo no requeriría de una habilitación legal para reglamentar la ley.

política general de gobierno. No solo eso, el presidente se elige por sufragio democrático, por eso podría dictar reglamentos para temas que la Constitución o la ley no se reservaron (Ver: TAFUR, Emilio (2018). *La potestad reglamentaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial del Congreso del Perú. Lima, pp. 172-173). Sin perjuicio de eso, conviene precisar que las regulaciones que afecten la libertad y la propiedad de las personas deberían aprobarse por una ley. A diferencia de una norma con rango legal, la aprobación de un Reglamento no garantiza un procedimiento de discusión donde exista la representación de los distintos puntos de vista de la sociedad para afectar derechos básicos como la libertad o la propiedad. Existe una reserva material para ambas materias (inciso a del numeral 24 del artículo 2 y el artículo 70 de la Constitución). Por esta razón, la atribución normativa que se otorga al Reglamento de naturaleza independiente es limitada.

²⁶³ TAFUR, Emilio (2018). *La potestad reglamentaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial del Congreso del Perú. Lima, pp. 68-69.

Sobre la colaboración del Reglamento con la ley, la sentencia del Tribunal Supremo Español del 1 de junio de 1973, citada por Emilio Tafur²⁶⁴, sostiene que los Reglamentos deben establecer reglas precisas para la “explicitación, aclaración y puesta en práctica de los preceptos de la ley, pero no contener mandatos normativos nuevos y menos (o más restrictivos) de los contenidos en el texto legal”.

El Reglamento no debe ir más allá (en realidad, ni más ni menos) de lo que estableció el legislador. No puede limitar arbitrariamente lo que se incluyó legalmente.

El reglamento ejecutivo debe entenderse como un acto normativo que se emite cuando solo sea indispensable para complementar o desarrollar la ley. La idea es que el reglamento sirva para que la ley sea efectiva y se aplique correctamente.

2.3. El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

El Reglamento colabora con la ley para precisar, aclarar o interpretar los elementos esenciales del Impuesto a la Renta. El Decreto Legislativo N° 774 aprobó la Ley del Impuesto a la Renta. La Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley establece lo siguiente:

Sexta. - Son de aplicación al Impuesto a la Renta las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 068-92-EF, las cuales mantendrán su vigencia hasta la aprobación del Reglamento del presente dispositivo, en lo que resulten aplicables.

A través de la Sexta Disposición Transitoria y Final, el legislador autorizó al Poder Ejecutivo a colaborar en la reglamentación de la Ley del Impuesto a la Renta. La remisión que se realiza a través de esta disposición es genérica. No es una remisión específica para que el Poder Ejecutivo pueda colaborar en algún aspecto particular del hecho generador²⁶⁵.

El Poder Ejecutivo emitió el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Supremo N° 122-94-EF²⁶⁶. La modificación que incluyó en el Reglamento la precisión sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros se produjo mediante el artículo N° 2 del Decreto Supremo N° 86-2004-EF.

3. El principio de reserva de ley en materia tributaria

El principio de reserva de ley constituye uno de los límites más importantes a la potestad tributaria. Este se entiende como una exigencia formal para la creación, modificación o

²⁶⁴ TAFUR, Emilio (2018). *La potestad reglamentaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial del Congreso del Perú. Lima, p. 70.

²⁶⁵ En uno de los puntos del siguiente numeral analizaremos si la remisión general que realiza el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo era necesaria para el ejercicio de la potestad reglamentaria sobre la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁶⁶ Este decreto supremo se publicó en el Diario Oficial *El Peruano* el 21 de setiembre de 1994.

derogación de tributos. En líneas generales, puede sostenerse que “no hay tributo sin ley que lo establezca”²⁶⁷. A continuación, analizaremos este principio:

3.1. Antecedentes históricos

El origen de este principio se remonta a la Edad Media. De acuerdo a Araoz Villena²⁶⁸, los nobles ingleses vencen al monarca Juan sin Tierra en el año de mil doscientos quince y se suscribe una Carta Magna donde se establece que los tributos deben aprobarse por el Parlamento, institución donde la nobleza tenía representación. La cláusula doce de la Carta Magna establecía lo siguiente:

12) No 'scutage' or 'aid' may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable 'aid' may be levied. 'Aids' from the city of London are to be treated similarly.

La imposición de este principio no fue pacífica en Inglaterra. La cesión de un poder importante del monarca a favor de la nobleza debilitaba el margen de acción del rey. Una serie de luchas se desataron para el cuestionamiento de este principio. Según Héctor Villegas²⁶⁹, el principio se reafirmó a través del *Act of Appropriation* (1626), la *Petition of Rights* (1628) y el *Bill of Rights* (1688).

El principio de reserva de ley fue una solución política al conflicto entre la nobleza y el rey sobre la titularidad del poder tributario. Este principio buscó que la imposición la apruebe quienes se encuentran obligados a soportar el pago de los tributos. Este hecho histórico marcó el origen de la idea del “no taxation without representation”²⁷⁰.

En estricto, la reserva de ley no se entendió como una garantía sustantiva que garantizará una imposición justa. Sin embargo, podría entenderse que la nobleza, al aprobar las cargas públicas que debían soportar, no permitiría una tributación excesiva sobre su patrimonio.

Luego, tras el triunfo de la Revolución francesa de 1789, un nuevo grupo económico adquiere importancia política: la burguesía. Este grupo impuso una visión liberal y de defensa del individuo frente a la imposición del Estado monárquico. Al constituir un nuevo régimen político, se buscó que los tributos que requiera el Estado los aprueben libremente los ciudadanos. Este principio se estableció en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

²⁶⁷ VILLEGAS, Héctor. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, p. 254.

²⁶⁸ Ver: ARAOZ, Luis (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores, p. 122.

²⁶⁹ VILLEGAS, Héctor. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, p. 255.

²⁷⁰ El Tribunal Constitucional reconoce este aforismo en su jurisprudencia sobre el principio de reserva de ley. Ver: fundamento N° 12 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA/TC.

En el Perú, el reconocimiento de este principio ocurre con la primera constitución aplicable para los territorios españoles en América antes de la Independencia. La Constitución de Cádiz, promulgada en 1812, estableció que las Cortes serían las que establecieran anualmente las contribuciones e impuestos, según lo establece el numeral décimo tercero del artículo 131 de esa Constitución.

Al celebrar la independencia de España, nuestro país elaboró una nueva constitución que buscó sentar las bases del desarrollo nacional. La Constitución de 1823 establecía en el numeral 9 del artículo 60 que es facultad exclusiva del Congreso decretar las contribuciones, impuestos y derechos necesarios para la República.

3.2. Fundamentos del principio de reserva de ley en materia tributaria

Los orígenes de este principio se remontan a un período histórico donde la autoridad ejecutiva no la elegía la población. Los monarcas ejercían el poder por autoridad divina. Al imponer tributos sobre la nobleza, los obligados al pago no podían consentir la carga impositiva. La idea de este principio tributario se vincula a una necesidad de representación del grupo social que pagaba los tributos.

Durante la Edad Media, el principio se vinculó con la creación del impuesto, el cual servía como un ingreso, pero también con el gasto al que se destinaba, según lo indica la autora Eva Andrés²⁷¹. Todo tributo debía destinarse a un gasto particular. De ese modo, se concebía una correlación entre el ingreso y el gasto. Sin embargo, el desarrollo burocrático del Estado y las crecientes necesidades de gastos implicaron la separación de esta unidad para poder agilizar el procedimiento de aprobación y recaudación de los impuestos.

Luego de la Revolución francesa, la influencia liberal generó la adopción del modelo republicano. El individuo se convirtió en el principal actor político. La representación en los Parlamentos no sería solo de la nobleza, sino también del pueblo. A partir de la Edad Contemporánea, el desarrollo político y constitucional en Occidente generó que en los Estados modernos no solo gocen de legitimidad popular los Parlamentos. Las autoridades ejecutivas, como el Presidente de la República o el presidente del Consejo de Ministros, también se eligen, directa o indirectamente por el pueblo. En las repúblicas o monarquías parlamentarias, los parlamentarios, elegidos por los ciudadanos, votan por la autoridad ejecutiva que decidirá sobre la vida política del país. Existe una representación indirecta de la población en su elección. En los regímenes presidencialistas, el Presidente de la República se elige por sufragio universal. De este modo, el fundamento clásico de la representación no podía permanecer como única base del principio de legalidad pues, a diferencia del régimen donde el monarca no goza de la legitimidad de las urnas, el Presidente de la República o el presidente del Consejo de Ministros, que toma las decisiones políticas y normativas, tiene legitimidad democrática²⁷².

²⁷¹ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 110.

²⁷² El Tribunal Constitucional menciona esta idea sobre la legitimidad del Presidente de la República en el fundamento N° 12 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA/TC.

Si la representación no es un atributo exclusivo al Parlamento, ¿cuál es la justificación para continuar con la aplicación de este principio? El profesor Fernando Pérez Royo sostiene que la “democracia en el procedimiento de imposición” será el fundamento del principio de reserva de ley²⁷³. El Parlamento representa a la población a través de los partidos políticos que intervienen. Exigir que los tributos se aprueben en el Parlamento implica que los diferentes partidos políticos discutan el proyecto tributario. Los partidos políticos minoritarios pueden participar y al ser un proceso público, existe un mayor control por parte de la ciudadanía²⁷⁴.

Nótese que esta garantía de democracia en la imposición se utiliza porque se afecta un derecho básico para el ordenamiento liberal: la propiedad. Al ser un derecho fundamental, resulta lógico que su afectación se produzca por el consentimiento de los representantes de la Nación en un proceso donde cualquier ciudadano pueda emitir una opinión. El Tribunal Constitucional²⁷⁵ indica lo siguiente sobre este punto:

“De otro lado, se encuentra el principio de reserva de ley, que, además de cumplir una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, cuando su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad: el Parlamento en el caso del gobierno nacional y el Concejo Municipal en el caso de los gobiernos locales. (...)”.

Finalmente, la idea de la democracia en la imposición implica que la creación de una ley genera una norma abstracta y general en la que prima el interés general de toda la comunidad; sin embargo, debe tenerse en cuenta que las leyes en los Parlamentos son aprobadas de una forma “contractual” pues hay un proceso político donde participan distintos sectores, como los grupos de presión, donde existe un juego de consenso y relaciones de fuerza, conforme lo sostiene Gustavo Zagrebelsky.²⁷⁶ Por esta razón, es posible que algunas leyes respondan más a presiones de ciertos grupos económicos que al interés público.

La garantía democrática no garantiza que la ley sea necesariamente elaborada para el bienestar de toda la población. Como indicamos previamente, en realidad esta responde a un juego de relaciones de fuerza entre los distintos actores políticos. Por lo tanto, la garantía del principio de reserva de ley solo será una garantía formal pues el contenido sustantivo del tributo no se relacionará con el procedimiento para su creación o modificación.

²⁷³ PEREZ, Fernando (1994). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Editorial Civitas S.A. Madrid, p. 41.

²⁷⁴ BÁEZ, Andrés (2009). Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Crónica Tributaria*, N° 133, p. 63.

²⁷⁵ Revisar el fundamento N° 5 de la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 0918-2002-AA/TC.

²⁷⁶ ZAGREBELSKY, Gustavo. (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón, p. 37.

3.3. Sobre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad

Existe un amplio debate en la doctrina y la jurisprudencia sobre el alcance del principio de reserva de ley y su diferencia (o similitud) con el de legalidad. Procedemos a mostrar las principales posiciones de la doctrina y del Tribunal Constitucional sobre este tema:

3.3.1. Alcances doctrinarios

No existe un consenso en la doctrina sobre el alcance de estos dos principios.

Armando Zolezzi sostiene que el principio de legalidad exige que el Poder Tributario utilice el instrumento legal pertinente (ley, ordenanza, decreto supremo) en el ejercicio de su competencia²⁷⁷. Este autor sostiene que el principio de reserva de ley forma parte del principio de legalidad. La reserva de ley implica que la potestad tributaria debería estar centralizada en el Poder Legislativo, lo que no sucede en el caso peruano²⁷⁸. Por lo tanto, según este autor, la reserva de ley debe entenderse como el principio de legalidad.

Luis Alberto Araoz Villena²⁷⁹ sostiene que el principio de reserva de ley constituye una parte que integra el principio de legalidad. El principio de legalidad se entiende de dos formas:

- Existe una fuente del derecho para el ejercicio de la potestad tributaria. Las normas tributarias que creen, modifiquen o deroguen un tributo deben aprobarse por una norma con rango de ley. Este sería el significado de la reserva de ley.
- La Administración debe respetar la ley al determinar y cobrar los tributos. Este principio supone actuar dentro de las potestades que la ley le asigna a la Administración Tributaria.

Sandra Sevillano sostiene que el principio de legalidad es la regla para determinar la competencia del ejercicio de la potestad tributaria. Por otra parte, la reserva de ley, que no sería un principio propio del derecho tributario, implica que la materia tributaria (elementos esenciales del tributo) no puede aprobarse por una norma reglamentaria. La autora sostiene que una mejor forma de aproximarse a este problema sería con incluir al principio de normatividad, el cual exigiría que la materia tributaria deba ser regulada por cada órgano competente a través de la norma pertinente²⁸⁰.

²⁷⁷ ZOLEZZI, Armando (1986). El inciso 20 del artículo 211 de la Constitución y la Tributación. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, edición N° 10. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, pp. 20-24.

²⁷⁸ ZOLEZZI, Armando (1994). El régimen tributario en la nueva Constitución. En: *Lecturas Constitucionales*, 10, pp. 148-149.

²⁷⁹ ARAOZ, Luis (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores, pp. 126-128.

²⁸⁰ SEVILLANO, Sandra (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 100-105.

Francisco Ruiz de Castilla²⁸¹ indica que el principio de legalidad exige que sea la ley la norma encargada de crear, modificar o derogar un tributo. En buena cuenta, no hay tributo sin ley. El principio de reserva de ley alude a la distribución de la potestad tributaria; es decir, cuál será el rango mínimo en materia tributaria que se espera debe establecerse por una norma con rango de ley. Ambos principios tienen rango constitucional según este autor.

César Gamba argumenta que el principio de legalidad se entiende como un mandato para la Administración Tributaria de respetar los parámetros legales impuestos por nuestro ordenamiento jurídico. En cambio, el principio de reserva de ley sería el mandato que el poder constituyente impuso al Congreso de la República para que regule de forma suficiente los elementos esenciales del tributo²⁸².

Eduardo Sotelo señala que el principio de legalidad busca que el Estado no exija el pago de tributos sin que haya un mandato del Estado que lo ordene. El principio de legalidad se entiende como una garantía formal para saber si el cobro de un tributo resulta legítimo²⁸³.

César Landa²⁸⁴ sostiene que en materia tributaria el principio de legalidad exige que el ejercicio de la potestad tributaria se someta a la Constitución y las leyes. En cambio, el principio de reserva de ley exige que el “ámbito” de los elementos esenciales de un tributo (supuesto de hecho, base imponible, sujetos de la relación tributaria) debe establecerse por ley.

Baldo Kresalja y César Ochoa²⁸⁵ afirman que sí existe una diferencia entre el principio de legalidad y reserva de ley. El principio de legalidad exige que sean los representantes del pueblo quienes decidan las intervenciones del Estado, a través del poder tributario, sobre las intervenciones patrimoniales de los particulares. El principio de reserva de ley implica que solo por ley se puede establecer la hipótesis de incidencia tributaria, el responsable del pago, la base del tributo y el monto.

El autor español Fernando Sainz de Bujanda²⁸⁶ sostiene que el principio de legalidad sería equivalente al principio de reserva de ley. Ese principio exige que el poder normativo tributario se realiza a través de una norma de primer rango (ley). Asimismo, este autor sostiene que la reserva de ley en España se entiende, por interpretación del Tribunal Constitucional español, de manera flexible; es decir, que

²⁸¹ RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 135-136.

²⁸² GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima, pp. 208-213.

²⁸³ SOTELO, Eduardo (1998). *En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales*. Revista *Ius Et Veritas*, N° 17, Lima, pp.297-298.

²⁸⁴ LANDA, César (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores. Lima, pp. 41-42.

²⁸⁵ KRESALJA, Baldo y OCHOA, César (2009). *Derecho Constitucional Económico*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica. Lima, pp. 638-640.

²⁸⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1988). *Lecciones de Derecho Financiero*. Sexta Edición. Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, p. 96.

los elementos esenciales deben establecerse por ley y los otros elementos secundarios pueden aprobarse por normas de menor jerarquía.

La profesora española Eva Andrés Aucejo²⁸⁷, desde una perspectiva amplia, indica que el principio de legalidad exige la sujeción del poder tributario a un bloque de legalidad que incluye a la Constitución, leyes y otras normas jurídicas y fuentes no escritas (principios generales y costumbres). Dentro de esta visión amplia, la reserva de ley se incluiría dentro del principio de legalidad cuando se ejerce la potestad normativa en materia tributaria. El otro aspecto del principio de legalidad se refiere al proceso de aplicación del tributo.

Consideramos acertada la doctrina que sostiene que el principio de legalidad en materia tributaria debería entenderse como la regla constitucional que exige que el poder tributario para la creación de los elementos esenciales de un tributo se ejerza por la autoridad competente que establece la Constitución. Este sería el “principio de legalidad para la creación de las normas”. En este sentido, la visión del principio de reserva de ley en el Perú debería formularse como una especificación del principio de legalidad que exige que los elementos esenciales de los tributos se aprueben mediante una norma con rango de ley (ley, ordenanza, decreto legislativo) que garantice un procedimiento democrático de deliberación de la representación popular, de conformidad con lo establecido en el artículo 74 de la Constitución. No podría sostenerse que la reserva de ley implica la reserva exclusiva al Poder Legislativo para regular los elementos esenciales del tributo, pues nuestro sistema constitucional permite la intervención del Poder Ejecutivo en esa materia siempre que se cuente con la ley autoritativa.

Es más, el principio de legalidad también sería un mandato para las entidades públicas al ejercer sus funciones. Las entidades públicas, categoría que incluye a la Administración Tributaria, deben acatar la Constitución y las leyes. Este mandato permite el respeto de los derechos fundamentales de los administrados y que la intervención pública se realice dentro de las reglas y procedimientos que estableció el legislador, conforme se establece en el numeral 1.1. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General²⁸⁸. Esta sería la posición constitucional del principio de legalidad aplicable para todas las entidades públicas.

En materia tributaria, esto se concretiza en que la actuación de la Administración Tributaria frente a los deudores tributarios y los terceros se limita a acatar las reglas y procedimientos que establece el Código Tributario para determinar y cobrar tributos, exigir los deberes de colaboración a los administrados y cumplir con los

²⁸⁷ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, pp. 112-114.

²⁸⁸ Artículo IV. *Principios del Procedimiento Administrativo*

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

1.1. *Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.*

procedimientos tributarios. En ningún caso la Administración Tributaria puede vulnerar los derechos fundamentales de los deudores tributarios ni de los terceros.

Sin perjuicio de estas posiciones, el Tribunal Constitucional cuenta con una línea jurisprudencial sobre esta materia. A continuación, explicaremos los elementos esenciales de esa posición.

3.3.2. Diferencia del principio de legalidad y reserva de ley según el Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional no siempre estableció la diferencia entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. En el fundamento cinco de la sentencia del expediente N° 323-2001-AA/TC, emitida el veintitrés de julio del dos mil dos, se indica lo siguiente:

5. *El artículo 74º de la Constitución establece que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo; que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y, que no surten efecto las normas tributarias dictadas en contravención de lo que establece dicho artículo. Asimismo, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que sólo por ley o decreto legislativo se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota. Por lo tanto, el establecimiento de la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N.º 095-96-EF **vulnera el principio de legalidad o de reserva de la ley**, contemplado en el precitado artículo de la Constitución (el subrayado es nuestro).*

El Tribunal Constitucional²⁸⁹ asimiló el principio de reserva de ley al de legalidad. Los magistrados sostuvieron que este principio genera la obligación de que los tributos deban crearse mediante una norma con rango de ley (ley o decreto legislativo). Sin embargo, esa posición cambió.

A través de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC, emitida el trece de abril del dos mil cinco, el Tribunal Constitucional resolvió una acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 54 del Decreto Legislativo 776, donde se propuso el siguiente criterio:

9. (...)

*A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. **Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes**; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.*

Es tal sentido, cabe afirmar que "mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo

²⁸⁹ Este criterio se repite en el fundamento N° 5 de la sentencia del expediente N° 489-2000-AA/TC y en el fundamento N° 2 de la sentencia del expediente N° 022-2000-AA/TC.

no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora".

10. En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley. A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation"; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de leyes también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos (el subrayado es nuestro).

Los magistrados establecieron que el principio de legalidad se relaciona con el acatamiento de la Administración Tributaria, y todos los poderes públicos, a la Constitución y las leyes que establece el ordenamiento jurídico y delimitan su actuación. El principio de legalidad debe entenderse como el respeto del poder público con el sistema normativo. Es un mandato general dirigido a toda actividad estatal. Por lo tanto, la potestad tributaria también debe ejercerse conforme a la Constitución. Luego, este principio también exige que la Administración Pública se subordine a las normas constitucionales y legales que regulan su intervención pública.

El principio de reserva de ley se entiende como una exigencia al legislador para que el ámbito de creación, modificación o derogación de los elementos esenciales de un tributo se realice únicamente por una norma con rango de ley. La reserva de ley es un mecanismo de garantía frente a la arbitrariedad que podría tener el Poder Ejecutivo al crear tributos sin la participación democrática de la población en un mecanismo deliberativo.

Esta posición del Tribunal Constitucional constituye una línea jurisprudencial. Al provenir este desarrollo conceptual del máximo intérprete de la Constitución según lo establece el artículo 201 de nuestra Constitución, utilizaremos esta posición sobre la diferencia del principio de legalidad y reserva de ley para continuar con el análisis sobre los principales elementos del principio de reserva de ley²⁹⁰.

²⁹⁰ La diferencia entre el principio de reserva de ley y legalidad proviene de la doctrina y jurisprudencia europea. En los países europeos que manejan estos conceptos existe un régimen parlamentarista donde el Poder Ejecutivo no crea normas con rango de ley que incluyen materia tributaria. La distinción doctrinaria, según la visión europea, sirve para explicar que solo el Parlamento debe regular los elementos esenciales del tributo y los elementos secundarios sí podían derivarse al Reglamento. El problema que existe con la importación de estos conceptos es que nuestro país cuenta con un presidencialismo

3.4. Cuestiones sobre el principio de reserva de ley

3.4.1. Reserva de ley en la Constitución

El concepto de reserva de ley previsto en la Constitución no es un elemento exclusivo para la materia tributaria. El Poder Constituyente estableció que determinadas materias sean reguladas a través de una ley²⁹¹. El alcance de lo que debe entenderse por ley no será el mismo para todas las materias. El principio de reserva de ley en materia tributaria adquiere características particulares por la naturaleza del elemento que regula: el tributo deberá crearse por una ley, pero se hace necesaria una colaboración del Poder Ejecutivo, a través de normas infralegales, por las cuestiones técnicas y aplicativas que se requieren para implementar el cobro del tributo por parte de la Administración Tributaria.

3.4.2. Reserva de ley relativa y absoluta

El principio de reserva de ley en materia tributaria puede entenderse como una reserva de ley absoluta o relativa. La reserva de ley absoluta implica que solo una ley expresa será la que determine todos los elementos esenciales del tributo²⁹².

atenuado. En el caso peruano, el Poder Ejecutivo puede crear normas con rangos de ley en materia tributaria siempre que se cuente con la ley autoritativa. Por lo tanto, la importación de los conceptos de reserva de ley y legalidad que utiliza el Tribunal Constitucional peruano es criticable porque en el Perú no solo el Poder Legislativo puede regular los elementos esenciales de un tributo. Ver: DURAN ROJO, Luis. Alcance de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley. En: *Revista de Análisis Tributario*, N° 219, abril de 2006, AELE, Lima, pág. 32.

²⁹¹ A modo de ejemplo, la Constitución establece que las siguientes materias se regulen por ley:

Artículo 2º.- Toda persona tiene derecho:

24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

b. No se permite forma alguna de restricción de la libertad personal, salvo en los casos previstos por la ley. Están prohibidas la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos en cualquiera de sus formas.

Artículo 18º.- La educación universitaria tiene como fines la formación profesional, la difusión cultural, la creación intelectual y artística y la investigación científica y tecnológica. El Estado garantiza la libertad de cátedra y rechaza la intolerancia.

*Las universidades son promovidas por entidades privadas o públicas. **La ley fija las condiciones para autorizar su funcionamiento.** La universidad es la comunidad de profesores, alumnos y graduados. Participan en ella los representantes de los promotores, de acuerdo a ley.*

*Artículo 25º.- La jornada ordinaria de trabajo es de ocho horas diarias o cuarenta y ocho horas semanales, como máximo. En caso de jornadas acumulativas o atípicas, el promedio de horas trabajadas en el período correspondiente no puede superar dicho máximo. Los trabajadores tienen derecho a descanso semanal y anual remunerados. **Su disfrute y su compensación se regulan por ley o por convenio.***

²⁹² La reserva absoluta se establece en el artículo 79 de la Constitución para el establecimiento de un tratamiento tributario especial en determinada zona del país según lo establece el Tribunal Constitucional en los fundamentos núms. 21 a 24 de la sentencia del expediente N° 00016-2007-PI/TC.

Desde la posición del Tribunal Constitucional peruano²⁹³, la reserva de ley relativa implica los siguientes elementos:

- No solo el Poder Legislativo puede crear, modificar, derogar tributos o establecer exoneraciones tributarias. También el Poder Ejecutivo puede regular esas materias por un decreto legislativo previa delegación de facultades del Congreso de la República.

La reserva de ley relativa que permite al Poder Ejecutivo crear decretos legislativos en materia tributaria no proviene de la doctrina o jurisprudencia europea.

- En relación con el contenido de la norma, la exigencia reside en que una norma con rango de ley establezca el contenido mínimo y necesario (suficiente) para la materia tributaria. La materia que no se encuentre dentro de ese contenido esencial puede remitirse a una norma reglamentaria. El Tribunal Constitucional asimila esta postura con la teoría del “contenido esencial” de los derechos fundamentales.

La reserva de ley relativa exige que se fijen unos parámetros en la ley y exista una remisión al Reglamento para que el Poder Ejecutivo pueda colaborar en la materia tributaria. Es una obligación para el legislador pues se le impone la exigencia de no dar una delegación en blanco²⁹⁴ al Poder Ejecutivo.

Esta idea de reserva de ley relativa que utiliza el Tribunal Constitucional peruano y la doctrina peruana proviene, en parte, de la doctrina española y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Los autores del país ibérico importaron esta idea de la doctrina italiana²⁹⁵.

3.4.3. Origen y fundamento de la teoría de la reserva de ley relativa y absoluta

La doctrina del principio de reserva de ley relativo, como lo entiende la doctrina española²⁹⁶, proviene de una interpretación literal de los enunciados que se establecen en la Constitución española, conforme se establece en el siguiente artículo:

Artículo 133.

1. *La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*

La referencia a “mediante ley” no implica que toda la materia tributaria deba establecerse por una ley. En cambio, si revisamos el artículo 79 de nuestra Carta

²⁹³ Revisar los fundamentos núms. 6 al 16 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA.

²⁹⁴ Revisar el fundamento N° 12 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

²⁹⁵ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 65.

²⁹⁶ *Ibid.*

Política, el constituyente indicó expresamente que “solo por ley expresa” se puede establecer un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

Por otra parte, el artículo 74 de nuestra Constitución prescribe lo siguiente:

Principio de Legalidad

*Artículo 74º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, **exclusivamente por ley** o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

*Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los **principios de reserva de la ley**, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.*

Si se opta por una estricta aplicación literal de este artículo constitucional, podría sostenerse que el poder constituyente establece que los elementos esenciales del tributo solo deben crearse mediante una ley pues se señala el adverbio “exclusivamente”; sin embargo, a través de una interpretación sistemática y si tomamos en cuenta el principio de unidad de la Constitución, puede sostenerse que no toda la materia tributaria debe establecerse por ley. De acuerdo a la doctrina²⁹⁷ y el Tribunal Constitucional²⁹⁸, el fundamento para relativizar la reserva de ley hacia el reglamento reside en la necesidad de que el Poder Ejecutivo colabore en las precisiones que se requieren sobre las leyes. La complejidad de la materia técnica tributaria exige una mayor intervención del Poder Ejecutivo.

Otro motivo²⁹⁹ que se utiliza para justificar a la reserva relativa es la búsqueda de la protección de finalidades constitucionales valiosas, como la lucha contra la evasión. Exigir una regulación detallista en la ley no otorgaría flexibilidad a la Administración para su intervención en cuestiones más aplicativas, pues se requerirían constantemente reformas legales. El procedimiento legislativo exige discusiones, votaciones y se somete al orden de prioridad del Congreso, el cual no necesariamente se condice con las necesidades fiscales.

A nivel doctrinario, existe discrepancia sobre la posibilidad de colaboración del reglamento en los aspectos esenciales del tributo. No todos concuerdan^{300 301} con la

²⁹⁷ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 91.

GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima, p. 221.

²⁹⁸ Revisar el fundamento N° 52 de la sentencia del Tribunal Constitucional N° 06089-2006-AA.

²⁹⁹ GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima, p. 221.

³⁰⁰ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 92.

³⁰¹ En el Perú, Luis Alberto Araoz sostiene que el principio de reserva de ley en el Perú debe entenderse de forma rígida. Todos los elementos del hecho gravado, los sujetos involucrados, el valor y monto del tributo deben establecerse necesariamente por ley. A su juicio, la reserva de ley en Perú es más estricta que en Europa desde una interpretación literal del artículo N° 74 de la Constitución.

exigencia de lo técnico y la idea de premura como bases para la flexibilización de la reserva. Con respecto a la cuestión de la necesidad técnica, se argumenta que los Parlamentos pueden contar con asesoría especializada en la materia. Tanto el Parlamento como el Poder Ejecutivo pueden requerir la asesoría de la Administración Tributaria. En el fondo, la cuestión problemática sería un conflicto político de poder entre Ejecutivo y Legislativo.

Andrés Báez³⁰² sostiene que permitir una flexibilización de la reserva por las cuestiones técnicas del tributo implica que el Parlamento no analice una cuestión muy relevante: la concretización cuantitativa del grado de afectación en la propiedad de una persona. Si sostenemos que los elementos esenciales de un tributo deben revisarse por una norma con rango de ley, carece de sentido excluir a los elementos cuantitativos.

Sobre la presunta necesidad de premura frente a la demora de los plazos legislativos para modificar complejos problemas técnicos, el autor español³⁰³ observa que si en realidad existe un tema complejo, ese punto debe someterse a un debate parlamentario que garantice la mayor intervención de la representación pública y la sociedad civil que garantice un proceso más transparente de deliberación.

3.4.4. Reserva de ley y preferencia de ley

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece lo siguiente:

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.*

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Ver: ARAOZ, Luis (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores, pp. 128-129.

³⁰² Báez, Andrés (2009). Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Crónica Tributaria*, N° 133, p. 80.

³⁰³ Ibid.

La norma que proviene del Código Tributario establece que ciertos elementos de la materia tributaria deben aprobarse mediante una ley o un decreto legislativo. Esta regla impuesta por el legislador a sí mismo no constituye una reserva material de ley pues el poder constituyente no la asignó al Congreso. En doctrina, se le conoce como una reserva formal de ley o preferencia de ley³⁰⁴.

En cualquier caso, lo que se establece en esta ley sobre el principio de legalidad puede derogarla el mismo legislador. Por lo tanto, no puede entenderse como un mandato irrenunciable para el Poder Legislativo. En realidad, es una exclusión al Reglamento en función al principio de jerarquía normativa. De acuerdo a la doctrina³⁰⁵, la preferencia de ley busca evitar que el Poder Ejecutivo regule la materia tributaria a través de un reglamento independiente

Los incisos a) y b) se entienden dentro de la reserva de ley del artículo 74 de la Constitución; por lo tanto, su derogación no modifica alguna obligación para el legislador pues el contenido previsto en esos incisos se encuentra de forma implícita en el concepto constitucional de reserva de ley. Luego, los incisos c), e) y f) califican como una preferencia de ley que establece el legislador. El inciso d) deviene del principio de tipicidad para la materia sancionadora previsto en el inciso d) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución. No es posible que el Poder Ejecutivo, a través de un decreto supremo, establezca infracciones tributarias en caso se derogue el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

3.5. Reserva de ley y los decretos legislativos

Desde la perspectiva del Tribunal Constitucional, uno de los conceptos de la reserva de ley relativa implica que el Poder Ejecutivo, mediante un decreto legislativo, puede crear, modificar o derogar tributos siempre que el Congreso lo autorice mediante una ley autoritativa. Esto sería una reserva de acto legislativo³⁰⁶.

Esta idea sobre la reserva de ley no proviene de la doctrina europea (italiana ni española). Estos países no cuentan con el mismo régimen de gobierno que el peruano. España es una monarquía parlamentaria e Italia tiene una república parlamentaria. El sistema parlamentario implica que el poder de creación de las leyes tributarias de carácter general reside en el Parlamento y no se delega en el Poder Ejecutivo. La justificación de esta figura radica en que solo los parlamentarios son elegidos directamente por el pueblo. En ambos países no existe la figura de la delegación de facultades sobre materia tributaria, como la prevista en nuestra Constitución. El Poder Ejecutivo cumple una función reglamentaria. Dentro de este esquema, el principio de reserva de ley se entiende como una relación de colaboración entre la ley y el Reglamento.

³⁰⁴ GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima, p. 241.

³⁰⁵ GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima, pp. 241-242.

³⁰⁶ Ver el fundamento N° 6 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA.

A diferencia de ese régimen, el Perú cuenta con un presidencialismo atenuado³⁰⁷. La población elige a los congresistas y el Presidente de la República mediante una elección general. En ese esquema, la Constitución del Perú sí permite una delegación de facultades hacia el Poder Ejecutivo para que este pueda regular materias, como la tributaria, con una norma con rango de ley (decreto legislativo) siempre que exista una ley autoritativa del Congreso que lo autorice.

Si ello es así, la clásica idea del principio de reserva de ley europea no se asimila al caso peruano. Nos encontramos en regímenes constitucionales diferentes, conforme lo indica Luis Durán³⁰⁸.

El Tribunal Constitucional peruano estableció tres controles³⁰⁹ para el ejercicio de la potestad tributaria del Poder Ejecutivo a través de decretos legislativos. El primer control será de contenido, en cuyo caso se verifica que el decreto legislativo sea compatible con las disposiciones de la ley autoritativa. El segundo control será de apreciación, el cual busca analizar si el desarrollo del decreto legislativo se enmarca dentro de la dirección política-tributaria que asume el Congreso. El tercer control será de evidencia, en el que se analiza que el decreto legislativo sea compatible con la Constitución.

3.6. Reserva de ley: relación entre ley y Reglamento

La reserva de ley relativa implica una relación de colaboración entre la ley y el Reglamento para regular a la materia tributaria. La reserva de ley exige que los elementos esenciales³¹⁰ (aspectos de la hipótesis de incidencia, los sujetos pasivos de la obligación tributaria, objeto y cantidad³¹¹) del tributo se establezcan mediante una norma con rango de ley. Sin embargo, ¿cuál es el contenido preciso de la colaboración del Reglamento?

La colaboración puede implicar dos cuestiones:

- El Reglamento completa los elementos esenciales del tributo.

El Poder Legislativo autoriza al Poder Ejecutivo mediante una remisión, excepcional, para regular los aspectos esenciales del tributo siempre que la ley establezca unos parámetros de actuación al Poder Ejecutivo. La remisión debe ser una medida

³⁰⁷ GARCÍA BELAUNDE, Domingo (2008). Evolución y características del presidencialismo peruano. En: *Pensamiento Constitucional*. Año XIII, N° 13, Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 101.

³⁰⁸ DURAN ROJO, Luis. Alcance de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley. En: *Revista de Análisis Tributario*, N° 219, abril de 2006, AELE, Lima, págs. 32 a 33.

³⁰⁹ Revisar el fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

³¹⁰ El Tribunal Constitucional menciona los elementos esenciales en el fundamento N° 8 de la sentencia N° 2762-2002-AA.

³¹¹ A diferencia de la posición peruana, la autora española sostiene que la doctrina italiana indica que la reserva de ley no alcanza a los elementos cuantitativos del tributo.

Ver: ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 135.

necesaria, razonable e ineludible de acuerdo al criterio del Tribunal Constitucional³¹².

El Tribunal Constitucional³¹³ se cuida de precisar que el grado de concreción es máximo cuando se establece la hipótesis de incidencia y menor para la regulación de otros elementos, como el cuantitativo. En buena cuenta, esta posición nos permite concluir que los aspectos esenciales del tributo, como el aspecto material o espacial de la hipótesis de incidencia, pueden ser regulados por una norma infralegal (decreto supremo) siempre que el contenido esencial de cada aspecto se encuentre concretizado en una norma con rango de ley.

El fundamento para permitir la flexibilización de la reserva de ley en este aspecto reside en la legitimidad democrática de la que gozan tanto el Poder Ejecutivo como el Poder Legislativo; por lo tanto, sería posible un mayor grado de colaboración frente a razones de orden técnico que amerite la intervención de los funcionarios del Poder Ejecutivo.

Si ello es así, surge la cuestión de cuál es el alcance de la colaboración que puede tener el Reglamento cuando completa un elemento esencial. El análisis, según la posición del Tribunal Constitucional³¹⁴, debe partir de un caso en concreto en el que se analice la naturaleza y particularidades del tributo específico y se realice una evaluación de su extensión horizontal y vertical.

- La extensión horizontal del principio de reserva de ley alude a delimitar cuál es la materia tributaria que debe reservarse a una norma con rango de ley.
- La extensión vertical se relaciona con el grado de concreción que deben tener los elementos del tributo en la norma con rango de ley. De ese modo, podemos saber el grado de intensidad en el que puede actuar el reglamento para su labor colaborativa.

- El Reglamento aclara, precisa o desarrolla los alcances previstos en los enunciados de la ley.

La labor básica del Poder Ejecutivo al ejercer su potestad normativa consiste en desarrollar el contenido de los enunciados de la ley. Un Reglamento ejecutivo debe concretizar los elementos de la ley. Esta tarea no significa completar la hipótesis de incidencia pues todos los aspectos ya se encuentran previstos legalmente. La labor de desarrollo busca dotar de un contenido particular a los elementos que aparecen previstos en la hipótesis de incidencia sin desnaturalizarlos.

El límite constitucional para esta labor es que no se transgreda ni desnaturalice la norma legal. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la doctrina no cuentan con un criterio claro sobre la posible vulneración del principio de reserva de ley

³¹² Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA. La cuestión de los parámetros para la remisión legal también se desarrolla en el fundamento N° 8 de la sentencia del expediente N° 01902-2013-PA/TC.

³¹³ Revisar el fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA.

³¹⁴ Revisar los fundamentos núms. 9 a 12 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA.

cuando un Reglamento desarrolla una ley. Este punto lo analizamos en el siguiente apartado.

3.6.1. La intervención del Reglamento cuando aclara, interpreta o precisa la ley

Hasta este punto, observamos que existe una línea de desarrollo jurisprudencial y doctrinario del principio de reserva de ley. Esta línea sirve para establecer un parámetro frente a la intervención del Poder Ejecutivo cuando completa un elemento esencial del tributo.

El Tribunal Constitucional³¹⁵ peruano sostiene, en ese caso, que la ley debe contener un contenido mínimo indispensable de los elementos esenciales del tributo. Un contenido esencial que se asemeja a la teoría de los derechos fundamentales. Luego, esta idea se completa al sostener que en algunos casos ese contenido mínimo se cumple cuando la ley impone los parámetros y límites de actuación al Reglamento y el contenido se desarrolle por la norma infralegal dentro de esos márgenes.

Sin embargo, la línea no es clara cuando el Reglamento debe colaborar mediante la aclaración o desarrollo de los enunciados legales, es decir, aquellas intervenciones reglamentarias en las que no se completa un elemento esencial de un tributo.

La cuestión problemática consiste en entender cuál es el grado de intensidad permitido en el que puede actuar el Reglamento cuando desarrolla o aclara el enunciado de la ley. Si bien la jurisprudencia constitucional sostiene que el grado de concreción en la ley es máximo cuando se regula la hipótesis de incidencia y menor con los otros elementos, esta idea no resuelve el problema que existe sobre el límite de actuación del Reglamento cuando aclara o precisa la ley.

A través de la potestad reglamentaria, es posible que la presunta aclaración del Reglamento excluya algún supuesto que sí se encuentra previsto dentro de la hipótesis de incidencia legal.

¿El ejercicio de la potestad reglamentaria podría vulnerar el principio de reserva de ley? Consideramos que habría una vulneración al principio de reserva de ley cuando el Reglamento no realiza una función subsidiaria (aclarar o desarrollar un enunciado de ley), sino que sustituye al legislador y modifica los elementos esenciales del tributo bajo el supuesto argumento del ejercicio de la potestad reglamentaria. En el siguiente punto explicaremos cuáles son los límites que deben existir al ejercer la potestad reglamentaria.

3.6.1.1. Límites de la potestad reglamentaria desde la perspectiva de la Constitución

El numeral 8 del artículo 118 de la Constitución del Perú establece que el Presidente de la República puede reglamentar las leyes. La potestad reglamentaria se realiza a través del decreto supremo. Este Reglamento sería ejecutivo. El primer límite que

³¹⁵ Revisar los fundamentos núms. y 13 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA.

ese impone a esta facultad normativa es que no puede transgredir ni desnaturalizarse la ley.

El artículo N° 51 de la Constitución determina una regla de jerarquía entre las leyes y los reglamentos. De este modo, si la ley impone un marco general, el reglamento, que se encuentra subordinado jerárquicamente, debería limitarse a desarrollar lo previsto por la ley. Esta subordinación implica que deben respetarse los límites y los contenidos esenciales de la ley. La prohibición de transgresión y desnaturalización exige, en líneas generales, que la actuación normativa del Poder Ejecutivo no puede exceder ni sustituir a la ley.

Una ley es aprobada por el Congreso a través de la deliberación y discusión que realizan las bancadas parlamentarias que representan a la población. La labor del Poder Ejecutivo reside en volver operativa esa voluntad popular, concretizada en la ley, a través del Reglamento.

La colaboración del Reglamento, actualmente, no se limita a volver operativa una ley. Frente a la creciente labor de la Administración Pública, también existe una mayor intervención normativa. A nivel doctrinario³¹⁶, se sostiene que los reglamentos no solo incluyen a normas que explican o desarrollan una ley, sino que “completa la ley” pues añaden supuestos de hecho nuevos (innovan). De este modo, podemos decir que existen dos funciones en los reglamentos ejecutivos: desarrollar la ley y complementarla.

Ahora bien, no todo reglamento ejecutivo que cumpla una función innovativa será inconstitucional. No solo en la materia tributaria se requiere la intervención del Poder Ejecutivo para poder cumplir las leyes. Es imposible que todas las cuestiones secundarias u operativas puedan incluirse en la ley. De este modo, incluir nuevas reglas no será inconstitucional en la medida que estas colaboraciones respondan a la lógica y las finalidades que impone la ley. La subordinación del Reglamento no implica que no se pueda innovar en el ordenamiento jurídico.

Todo reglamento ejecutivo, sea operativo o innovativo, implica una interpretación previa del enunciado legal. La labor interpretativa consiste en atribuir significado a un vocablo o a todo el enunciado de la ley³¹⁷. A partir de esa interpretación, se creará la norma reglamentaria que establecerá la definición o aclaración de lo previsto en la ley. Este ejercicio de la potestad reglamentaria no solo se produce en la materia tributaria. Es usual encontrar definiciones reglamentarias en distintas ramas del Derecho.

Las definiciones y aclaraciones reglamentarias califican como normas obligatorias para los operadores jurídicos. Si bien una norma del Reglamento es obligatoria, su carácter de norma obligatoria no implica que esta norma necesariamente sea

³¹⁶ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 49. Revisar nota a pie de página N° 80.

³¹⁷ TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Traducción de Diego Dei Veicci. Palestra Editores. Segunda edición. Milan, p. 291.

válida³¹⁸. La definición o aclaración reglamentaria, en función al principio de jerarquía, es una norma subordinada a la Ley y la Constitución. Por lo tanto, debe evaluarse la compatibilidad de la norma reglamentaria frente a los principios de la Constitución y los límites legales.

El problema de la norma del Reglamento que aclara o desarrolla la ley reside en verificar si vulnera algún principio constitucional. El desarrollo de algún concepto legal que se realiza en el Reglamento no es inconstitucional ni ilegal *per se*. La vulneración al principio de reserva de ley se produce cuando, bajo el aparente motivo de desarrollo o aclaración de la ley, el Poder Ejecutivo, vía decreto supremo, excluye un supuesto previsto por ley. En ese caso, la aclaración se convierte en una modificación.

El análisis para verificar la constitucionalidad por vulneración al principio de reserva de ley de una norma del reglamento implicará analizar si esta transgrede o desnaturaliza la ley. La transgresión de la ley, en este caso, se produce cuando la definición o la aclaración reglamentaria es contraria al contenido implícito que se puede desprender de la interpretación razonable del enunciado legal.

Cuando se interpreta un enunciado de la ley existirá un problema si la norma reglamentaria establece una definición distinta de lo que podría desprenderse de la interpretación que realizan los operadores jurídicos. Una interpretación razonable de la ley puede generar que ciertas operaciones se incluyan dentro del presupuesto de hecho de una norma legal; sin embargo, el Reglamento puede excluir a esas operaciones. En ese caso, habría una contradicción entre la Ley y el Reglamento.

A continuación, explicaremos los criterios que nos servirán para identificar cuándo el Poder Ejecutivo realiza una modificación de un elemento esencial de un tributo bajo la apariencia de una aclaración.

3.6.1.2. Sobre los criterios para la colaboración del Reglamento ejecutivo en la materia tributaria

La reserva de ley constituye un límite a la potestad tributaria del Poder Ejecutivo³¹⁹. Este principio no impide la intervención del Reglamento ejecutivo para colaborar con la ley tributaria en complementar o desarrollar los aspectos esenciales de un tributo. Sin embargo, la colaboración reglamentaria debe ser necesaria, indispensable y razonable y no puede alterar los elementos esenciales del tributo.

³¹⁸ Marcial Rubio indica que “la validez de una disposición jurídica consiste en que este sea coherente y conforme con las normas que regulan el proceso formal y material de su producción jurídica. Esto significa, en otras palabras, que para que la norma sea válida, además de su vigencia, es necesario que sea coherente en contenido con las normas superiores, esto es, no incompatible con ellas”.

Ver: RUBIO, Marcial (2017). *La interpretación de la constitución según el Tribunal Constitucional*. Tercera edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, p. 31

³¹⁹ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 120.

Si es válida la colaboración del Reglamento cuando desarrolla un enunciado de la ley, queda pendiente determinar cuáles son los criterios y la magnitud permisible de la intervención de la norma infralegal.

3.6.1.2.1. Sobre los motivos para la colaboración del Reglamento

El Tribunal Constitucional del Perú³²⁰ acogió el criterio del Tribunal Constitucional español³²¹ sobre las causas que ameritan la intervención del Reglamento en una materia sujeta a reserva de ley:

*“15. Sobre el particular, como lo ha afirmado el Tribunal Constitucional Español – posición que compartimos–: “[...] el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal **que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley[...]**” (el subrayado es nuestro).*

El Poder Ejecutivo, a través de su potestad reglamentaria, interviene en los aspectos esenciales del tributo cubiertos por la reserva de ley cuando su participación sea necesaria por motivos técnicos o para garantizar el cumplimiento de las finalidades constitucionales o de la ley.

El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) es la entidad encargada en el Poder Ejecutivo del diseño de la política tributaria en el país. Si bien los parlamentarios podrían contratar asesores especializados en tributación, el Congreso no cuenta con la información tributaria que sí maneja el MEF. No existe una oficina en el Congreso destinada exclusivamente al análisis de la cuestión tributaria. El MEF cuenta con funcionarios especializados en la materia tributaria que trabajan desde la óptica económica y jurídica.

³²⁰ Revisar el fundamento N° 15 de la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 2762-2002-AA/TC.

³²¹ El Tribunal Constitucional toma como base las sentencias del Tribunal Constitucional español núms. 83/1984 y 19/1987. En la primera sentencia el asunto en discusión giró sobre la inconstitucionalidad de una norma reglamentaria que limitaba en el territorio español el establecimiento de farmacias en función al número de habitantes y distancias entre las oficinas. Esta discusión no giró sobre los elementos esenciales de un tributo. En la segunda sentencia, la materia de análisis giraba sobre la inconstitucionalidad del numeral 1 del artículo de la Ley 24/1983. Esta norma autorizaba a que cada Ayuntamiento fije libremente el gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Rústica y Pecuaria en función a la clasificación de los bienes urbanos o rústicos. Esta discusión fue tributaria, pero se analiza desde la perspectiva de la potestad tributaria estatal y su relación con el poder tributario de los Ayuntamientos. En el caso que analizamos, la discusión gira sobre una ley tributaria que dictó el Parlamento y un reglamento emitido por el Poder Ejecutivo.

Entonces, la alusión al motivo técnico implica que la remisión al MEF puede permitirse para poder concretizar la ley en función al conocimiento especializado que maneja este ministerio. Sin embargo, la remisión se produce dentro de los parámetros fijados por el legislador. El conocimiento técnico se somete a la voluntad popular.

Por otro lado, la actuación del Poder Ejecutivo a través del ejercicio de su potestad reglamentaria permite que una ley pueda aplicarse por la Administración y los ciudadanos dentro de un margen de predictibilidad. Sin embargo, el principal motivo que justifica la colaboración del Reglamento reside en garantizar la aplicación concreta de los principios y valores de la Constitución dentro de los límites legales. Por esta razón, si bien la intervención reglamentaria se entiende como un aporte técnico, no puede dejarse de lado la función constitucional de defensa de los principios.

3.6.1.2.2. La intervención como complemento indispensable

La intervención del Reglamento, en cualquier caso, debe buscar convertir en operativa una ley. Es una intervención para complementar y desarrollar la ley cuando sea indispensable³²². El reglamento como complemento indispensable implica que la potestad reglamentaria regule todo lo necesario para poder aplicar la ley. El Tribunal Constitucional establece este requisito cuando sostiene que la remisión debe ser necesaria e ineludible³²³

Si ello es así, el desarrollo reglamentario de una ley tributaria será válido desde el punto de vista constitucional cuando no transgreda los elementos esenciales, sea útil y sirva para cumplir con las finalidades propuestas por la Ley. Una norma del reglamento no será válida mientras no cumpla con alguna finalidad particular que la convierta en indispensable.

A modo de ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta establece que no se gravará a la persona natural que venda su casa habitación. La norma legal no otorga una definición de casa habitación. El artículo N° 1-A del Reglamento define a la casa-habitación y establece que el propietario del inmueble debe tenerlo por un periodo mínimo de dos años.

Podría pensarse que la definición prevista por el Reglamento de casa habitación vulneraría el principio de reserva de ley pues establece un requisito de permanencia de dos años que no se encuentra en la ley. Sin embargo, esa definición reglamentaria no transgrede ni desnaturaliza lo que puede entenderse desde el sentido común como casa habitación. Este será el espacio

³²² TAFUR, Emilio (2018). *La potestad reglamentaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial del Congreso del Perú. Lima, p.74.

³²³ Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 2762-2002-AA/TC.

físico donde una persona puede vivir. Si ello es así, el reglamento desarrolla lo que establece la ley desde un escaño secundario³²⁴.

El requisito de la propiedad por dos años sirve para evitar que la Sunat interprete que la venta del inmueble de una persona que lo adquirió en un plazo mayor se pueda entender como un inmueble adquirido para la venta, supuesto gravado como renta empresarial³²⁵ según lo establece el artículo N° 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. El requisito de dos años se entiende como necesario (complemento indispensable), pues el objetivo radica en evitar que las personas naturales que vendan sus inmuebles que califiquen como casa habitación se encuentren dentro de un supuesto gravado con el impuesto.

No solo eso, consideramos que este requisito sirve también para evitar la discusión probatoria que puede surgir entre el propietario y la Administración Tributaria para acreditar la casa habitación sobre un inmueble. Estas razones ameritan que la definición reglamentaria sirve para cumplir con el principio de razonabilidad previsto en la Constitución, pues la actuación de la Sunat se limitará a verificar el tiempo sobre el que se tuvo la propiedad de un inmueble. De esta forma, la cuestión tributaria adquiere un margen de predictibilidad necesario para la actuación de los ciudadanos.

3.6.1.2.3. El contenido implícito

Este criterio resulta de vital importancia cuando evaluamos la validez de una norma reglamentaria que desarrolla una ley. Dentro de nuestro esquema constitucional, resulta válido que un reglamento establezca definiciones de las palabras que se incluyen en los enunciados legales.

El autor Giovanni Tarello indica que la jurisprudencia italiana considera legítimos los reglamentos interpretativos cuando “expresen oportunas

³²⁴ El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 01942-1-2015, establece lo siguiente sobre la definición de casa habitación:

“Que como se aprecia, la disposición contenida en el artículo 1°-A del aludido reglamento se encuentra enmarcada dentro del concepto de reglamento secundum legem establecido por el Tribunal Constitucional, por cuanto complementa el contenido y alcance de la ley que la justifica, esto es, el artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando un concepto previsto por éste sin transgredirlo ni desnaturalizarlo, por lo que al encontrarse la mencionada norma reglamentaria dentro de sus alcances, no se hace patente vulneración alguna a los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa, no resultando amparable, por tanto, lo sostenido por la recurrente en sentido contrario.

Que estando a lo expuesto, para considerar un inmueble como “casa habitación” en los términos de la Ley del Impuesto a la Renta, debe estarse a la definición señalada por su reglamento, excluyéndose por consiguiente cualquier otro significado que pueda serle atribuido por el lenguaje común y corriente, como el que refiere la recurrente al Diccionario de la Real Academia Española”.

Esta argumentación del Tribunal Fiscal no resulta suficiente. Si bien un reglamento puede desarrollar una ley sin transgredirla, correspondía analizar si fue válida esa intervención pues existe una limitación a lo que podría entenderse del enunciado de la ley.

³²⁵ Esta es la explicación que otorga el Ministerio de Economía y Finanzas a través del documento denominado “Exposición de Motivos” del Decreto Supremo N°86-2004-EF (página 11).

aclaraciones y expansiones, de cuanto haya de implícito en la ley que se refiere³²⁶. Este criterio de lo implícito resultaría de utilidad para evaluar la relación entre la ley y el reglamento³²⁷.

Lo implícito, según la RAE³²⁸, se entiende como algo que se encuentra incluido dentro de una cosa sin que se señale expresamente. Una norma reglamentaria, entonces, no debe desarrollar algo que no se encuentre razonablemente dentro de la interpretación que pueda desprenderse del enunciado legal. En caso contrario, podría producirse una vulneración del principio de reserva de ley.

El contenido implícito contiene ciertos elementos mínimos que no pueden descartarse por el Reglamento. En caso se establezca una definición reglamentaria con elementos distintos a los previstos en el aspecto material de la hipótesis de incidencia, existiría una vulneración al principio de reserva de ley. Excluir estos elementos mínimos del contenido implícito previsto en la ley no supone un desarrollo de la ley, sino una modificación.

En materia tributaria, la ruptura del contenido implícito implica que el Poder Ejecutivo excluye del impuesto un ingreso que el Poder Legislativo sí buscó gravar.

3.6.1.2.4. El grado de afectación según el tipo de tributo

El Tribunal Constitucional reconoce que la reserva de ley en materia tributaria debe evaluarse en función a la naturaleza del tributo³²⁹. Esta visión también la respalda la doctrina peruana³³⁰ y provendría de la jurisprudencia española. La idea básica es la siguiente: si el tributo no origina una contraprestación directa para el contribuyente, como el impuesto, existe una mayor coactividad al imponer la carga, por lo que amerita una intervención más intensa por parte del legislador. La reserva de ley, en ese caso, será “extremadamente densa”.

En caso contrario, si el presupuesto del tributo incluye una actividad estatal, como la tasa o la contribución, podría sostenerse que la intervención del

³²⁶ TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Traducción de Diego Dei Veicci. Palestra Editores. Segunda edición. Milan, p. 334.

³²⁷ La doctrina española comparte el criterio cuando indica lo siguiente:

“Centrándonos en los diferentes componentes del tributo, es de subrayar la imposibilidad de que mediante reglamento pueda determinarse el hecho imponible, sujeto pasivo o el devengo. **De manera que cualquier regulación que se pretenda sobre la cuestión deberá respetar la configuración legal del respectivo componente, sin que la sutil cuestión de diferenciar entre desarrollo e innovación (aspectos muchas veces difíciles de separar) haga correr el riesgo de alterar la definición legal de tales elementos**”
Ver: ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 148.

³²⁸ Ver: <https://dle.rae.es/impl%C3%ADcito>.

³²⁹ Revisar el fundamento N° 9 de la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 2762-2002-AA-TC.

³³⁰ GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima, p. 231-233.

Parlamento no debe ser tan rígida pues la Administración Pública que realiza la actividad conoce el funcionamiento del servicio, así como sus costos.

3.6.1.2.5. El grado de afectación según el elemento que se afecta

El grado de intervención del Reglamento en los elementos del tributo varía en función de la materia que se aborde. De acuerdo al criterio del Tribunal Constitucional³³¹, el grado de concreción del tributo en la ley será máximo cuando regule la hipótesis de incidencia (aspecto material, personal, temporal y espacial) y menor con los elementos de base imponible (cálculo del impuesto). La jurisprudencia constitucional sostiene que es válido derivar al Reglamento la fijación de la alícuota de un tributo. Esa derivación sería indiscutible³³² cuando el tope se encuentre establecido por ley.

El Tribunal Constitucional³³³ estableció como criterio que la creación de un nuevo hecho generador mediante una norma reglamentaria genera la modificación de los elementos esenciales del tributo³³⁴. En el caso que analizaron los magistrados constitucionales, el Poder Ejecutivo incluyó, a través del Decreto Supremo N° 128-01-EF, como hechos gravados con el Impuesto Selectivo al Consumo a la importación de tabaco para pipa, entre otros, cuando su inclusión debía producirse mediante una ley. El aspecto material de una materia implica una concreción máxima en la norma con rango de ley.

En otro caso³³⁵ sobre un elemento de la hipótesis de incidencia, los magistrados constitucionales concluyeron que la determinación por una norma reglamentaria del contribuyente de un tributo produce la vulneración del principio de reserva de ley. La concreción del aspecto personal de la hipótesis de incidencia también es máxima para este elemento.

En esta línea, el Tribunal Constitucional también concluye en otro caso³³⁶ que el Poder Ejecutivo, a través de una norma reglamentaria, puede fijar la tasa del Impuesto Selectivo al Consumo pues el grado de concreción para este elemento no es máximo siempre que exista un parámetro o límites para su actuación³³⁷. Sin embargo, en el caso de análisis, el Poder Legislativo dio una

³³¹ Revisar el fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 2762-2002-AA-TC. Este criterio también se incluye en el fundamento N° 12 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

³³² Revisar el fundamento N° 9 de la sentencia del expediente N° 3303-2003-AA.

³³³ Revisar los fundamentos núms. 4 y 5 de la sentencia del expediente N° 1746-2003-AA/TC.

³³⁴ Este criterio se repite en el fundamento N° 6 de la sentencia del expediente N° 7365-2005-PA/TC.

³³⁵ Revisar los fundamentos núms. 9 y 10 de la sentencia del expediente N° 3303-2003-AA/TC.

Según el Tribunal Constitucional, el Decreto Supremo N° 114-2001-PCM estableció los sujetos obligados al pago de la contribución al OSINERG según el tipo de actividad que realicen. Luego, el Decreto Supremo N° 004-2002-PCM derogó el decretó anterior y produjo una modificación de los sujetos obligados al pago. A modo de ejemplo, el nuevo decreto ya no incluye a los distribuidores mayoristas.

³³⁶ Revisar el fundamento N° 8 de la sentencia del expediente N° 05558-2006-AA/TC.

³³⁷ Este criterio de la reserva de ley relativa también se aplica a los mecanismos de contenido tributario como la percepción. En el fundamento N° 59 de la sentencia del expediente N° 06089-2006-PA/TC se sostiene que los parámetros y límites sobre el monto que se utilizará para la percepción del IGV debe establecerse por ley.

carta abierta al Poder Ejecutivo para fijar la tasa pues se permitió que el Reglamento fije el rango de las tasas.

El fundamento para sostener que el grado de concreción de la regulación por ley debe ser menor para los elementos de la base imponible reside en que estos elementos se configuran una vez que se producen los comportamientos contemplados en el supuesto de hecho de la hipótesis de incidencia. Por lo tanto, el máximo nivel de cobertura legal debe orientarse a verificar lo que debe gravarse. La cantidad exacta que deberá someterse a tributación, luego que se realice el hecho gravado, puede implicar una mayor intervención del Reglamento.

En esta idea, es legítimo que el legislador establezca parámetros para la fijación de la tasa del Impuesto Selectivo al Consumo al Poder Ejecutivo, el cual, a través de un decreto supremo, establecerá la tasa específica por cada producto o servicio.

A modo de conclusión, la norma del Reglamento puede desarrollar lo previsto en una ley; sin embargo, este desarrollo no puede suponer una modificación de la hipótesis legal.

La cuestión puede resultar problemática porque en el desarrollo reglamentario de una ley podrían excluirse ciertas operaciones que se encontrarían gravadas según lo que puede entenderse de la ley; no obstante, la norma del Reglamento no pierde su naturaleza subsidiaria de complemento, pese a estas exclusiones particulares, cuando la aclaración prevista por el Poder Ejecutivo cumpla con los criterios de colaboración; es decir, respete el contenido implícito, responda a los valores constitucionales y fines técnicos del impuesto, sea un complemento indispensable y tenga naturaleza excepcional.

Una modificación de la hipótesis a través del Reglamento se produce cuando la supuesta norma aclaratoria excluye ingresos gravados sin respetar el contenido implícito, no busca preservar fines constitucionales o técnicos y tampoco se entiende como un complemento indispensable.

3.6.2. ¿Remisión legal para la intervención del Reglamento en materia tributaria cuando aclara un enunciado de la ley?

El Tribunal Constitucional³³⁸ interpreta que el Reglamento podrá colaborar en los aspectos esenciales del tributo siempre que se cumplan dos condiciones:

- Debe existir una remisión expresa del legislador hacia el reglamento
- Los parámetros deben encontrarse en la ley.

La remisión puede entenderse como “una ley que remite a una normación ulterior que ha de elaborar la Administración, aunque sin asumir como propio su contenido, la

³³⁸ Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 2762-2002-AA.

determinación de ciertos elementos normativos que complementan la ordenación que la propia ley delegante establece³³⁹.

Si la remisión se requiere para la colaboración del Reglamento en los aspectos cubiertos con la reserva de ley, ¿esta remisión resulta obligatoria para cualquier intervención del Poder Ejecutivo? ¿La remisión debe ser expresa y específica por cada colaboración del Reglamento o puede entenderse como una remisión general?

La Constitución del Perú ni el Título Preliminar del Código Tributario precisan cómo debe tratarse la remisión en materia tributaria. La autora española Eva Andrés³⁴⁰ sostiene, desde el caso español³⁴¹, que la remisión es necesaria siempre que el Reglamento sirva para concretizar, desarrollar, complementar las materias cubiertas por la reserva de ley pues la Constitución reserva la materia al Parlamento; por lo tanto, el Poder Ejecutivo solo podrá participar siempre que el legislador realice una habilitación previa.

Consideramos que la remisión explícita del legislador al Reglamento es necesaria cuando la intervención del Poder Ejecutivo sirva para completar un elemento esencial de la hipótesis de incidencia o la base imponible. La remisión debe ser específica. El principio de reserva de ley exige que la intervención en los elementos esenciales se realice mediante una ley. Por esta razón, la remisión del legislador al Poder Ejecutivo es necesaria pues es el legislador quien tiene la reserva constitucional para regular el diseño del tributo.

En los otros casos, es decir, cuando el Reglamento de una ley tributaria desarrolla, aclara o precisa los alcances del enunciado legal, no se requiere una remisión legislativa específica o particular para que el Poder Ejecutivo pueda ejercer su potestad reglamentaria. El constituyente le asignó esta función normativa al Poder Ejecutivo. Por lo tanto, esta tarea no requiere una remisión legal particular.

En el caso peruano, observamos que los reglamentos tributarios complementan, concretizan e interpretan los enunciados de la ley y no existe una remisión expresa por cada colaboración específica que se hace de los enunciados de la ley.

A modo de ejemplo, en el caso de la Ley del Impuesto a la Renta, la Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta habilita al Reglamento a participar en la regulación de la materia tributaria. La remisión no es específica. Por ejemplo, no

³³⁹ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 69.

³⁴⁰ ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, p. 85.

³⁴¹ Sobre la obligatoriedad de la remisión de la Ley al Reglamento para intervenir en las materias cubiertas por Ley, podría sostenerse que el Poder Ejecutivo, al contar con la potestad reglamentaria otorgada por el Poder Constituyente, no requiere la remisión legal de la ley para intervenir en la materia tributaria. Sin embargo, existe consenso en la doctrina española para sostener la legitimidad de exigir la remisión legal al Reglamento para intervenir en la materia tributaria. Las leyes tributarias inciden sobre la esfera de la libertad y propiedad de los ciudadanos (serían leyes materiales) y por esta razón se genera una reserva de ley. Al incidir sobre derechos de los ciudadanos, se requiere que la ley realice una remisión al reglamento. Esta posición provendría de la doctrina alemana y fue acogida en España por el jurista Eduardo García de Enterría.

Ver: ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre "Reglamento" y "Ley" en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, pp. 74-75.

se faculta expresamente al Reglamento a establecer una definición de la casa-habitación contemplada en el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta. Esta remisión general también se produce en la Ley del Impuesto General a las Ventas a través de la Décimo Segunda Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Ley del IGV e ISC)³⁴².

La remisión específica no sería necesaria para que el Poder Ejecutivo pueda ejercer su potestad reglamentaria. Mientras que la facultad normativa no transgreda ni desnaturalice la ley, ni se completen elementos esenciales del tributo, el legislador no requiere otorgar una remisión expresa al Poder Ejecutivo.

Exigir al Poder Ejecutivo que para intervenir en la materia tributaria deba contar con una remisión específica sin tomar en cuenta la magnitud de la intervención vulneraría el principio de razonabilidad. Si cada artículo del Reglamento donde se desarrolla, interpreta, aclara un elemento esencial del tributo previsto en la ley requiere una habilitación legal específica, el Poder Legislativo debería participar constantemente en la materia tributaria, lo cual no es posible por los rígidos plazos que exigen los procedimientos legislativos y la oportunidad política del Parlamento para abordar un tema.

Sin perjuicio de eso, existen remisiones específicas cuando el Legislativo autoriza la colaboración del Ejecutivo para completar un elemento esencial de un tributo. El artículo 61 de la Ley del IGV e ISC establece lo siguiente:

ARTÍCULO 61º.- MODIFICACIÓN DE TASAS Y/O MONTOS FIJOS

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV.

A ese efecto, la modificación de los bienes del Apéndice III sólo podrá comprender combustibles fósiles y no fósiles, aceites minerales y productos de su destilación, materias bituminosas y ceras minerales. Por su parte, la modificación de los bienes del Apéndice IV sólo podrá comprender bebidas, líquidos alcohólicos, tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados, vehículos automóviles, tractores y demás vehículos terrestres sus partes y accesorios. En ambos casos las tasas y/o montos fijos se podrán fijar por el sistema al valor, específico o al valor según precio de venta al público, debiendo encontrarse dentro de los rangos mínimos y máximos que se indican a continuación, los cuales serán aplicables aun cuando se modifique el sistema de aplicación del impuesto, por el equivalente de dichos rangos que resultare aplicable según el sistema adoptado; en caso el cambio fuera al sistema específico se tomará en cuenta la base imponible promedio de los productos afectos.

En este artículo el legislador autoriza al Poder Ejecutivo a fijar un elemento esencial en el tributo: la tasa del Impuesto Selectivo al Consumo. Nótese que la delegación es sobre una materia específica pues el Poder Ejecutivo debe completar un elemento del tributo. La remisión encuentra unos parámetros que buscan evitar una delegación en

³⁴² DÉCIMO SEGUNDA. - Son de aplicación a los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo, las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 29-94-EF, Reglamento del Decreto Legislativo N° 775, las cuales mantendrán su vigencia hasta la aprobación del Reglamento del presente dispositivo, en lo que resulten aplicables.

blanco hacia el Reglamento, lo que sí conllevaría a una vulneración del principio de reserva de ley.

En cualquier caso, la remisión al Poder Ejecutivo es solo una parte de la garantía del principio de reserva de ley. El pleno respeto al principio ocurrirá si el Poder Ejecutivo no transgrede la ley ni excede los parámetros establecidos cuando aprueba la norma reglamentaria.

4. ¿Se vulnera el principio de reserva de ley por la norma del Reglamento que precisa cuáles son los ingresos provenientes de operaciones con terceros?

El inciso c) del artículo 1 y el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta indican lo siguiente:

Artículo 1°. - *El Impuesto a la Renta grava:*

(...)

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

(...)

Artículo 3°. - *Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:*

(...)

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.

(...)

El inciso g) de artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

Artículo 1°. - **ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO**

A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

(...)

g) 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 subrayado es nuestro).

El inciso g) del Reglamento contiene la precisión que realiza el Poder Ejecutivo sobre los ingresos derivados de operaciones con terceros. Esta precisión se incluyó en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Supremo N° 86-2004-EF. Este decreto supremo fue suscrito por el presidente de la República, Alejandro Toledo, y el ministro de Economía, Pedro Pablo Kuczynski. Por lo tanto, es válido formalmente.

Como lo indicamos en el capítulo anterior, esta precisión reglamentaria excluye como ingresos gravados a los que provienen del Estado. A continuación, analizaremos si la norma reglamentaria modifica la hipótesis de incidencia y vulnera el principio de reserva de ley.

4.1. ¿Existe una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia?

El aspecto material de la hipótesis de incidencia incluye los hechos que se someterán a imposición cuando los realice el contribuyente en el plano fáctico. A partir de la interpretación³⁴³ que se puede realizar del enunciado de los artículos de la ley sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros, puede entenderse que los ingresos gravados serán los siguientes:

- Los ingresos que provienen del sector privado y del Estado cuando su origen resida en un acuerdo de voluntades en el que ambas partes consientan el nacimiento de obligaciones y participan en igualdad de condiciones, como podría suceder con el ingreso que se obtiene por la cesión de un inmueble de una persona natural a una entidad pública.
- Los ingresos que provienen por actos que se realizan con el Estado en el que ambas partes no se encuentran en igualdad de condiciones. A modo de ejemplo, los ingresos que se reciben por subsidios se gravarían con el impuesto.

La norma del Reglamento solo incluye como ingresos gravados a los que provengan de terceros en igualdad de condiciones y que consientan el nacimiento de obligaciones. Por lo tanto, existe una exclusión del aspecto material a los ingresos que se originan en operaciones con el Estado donde no se cumplen con esos requisitos. Los ingresos por subsidios o condonaciones estatales no se gravarían.

La primera impresión que nos deja esa precisión reglamentaria es que no excede lo previsto legalmente. El Reglamento no incluye ingresos que no se encuentran gravados por el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta. La norma del Reglamento no incluye como gravados los ingresos por las rentas fictas, por ejemplo.

El problema se encuentra en analizar si la exclusión que realiza de los ingresos de origen estatal es legítima. ¿La norma reglamentaria de los ingresos de terceros es solo una aclaración o desarrollo de la ley o se produce una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia? Puede suceder que a través de una presunta norma aclaratoria se pretenda pasar una modificación del aspecto material como una aclaración.

Como indicamos previamente, cuando el reglamento establece aclaraciones o precisiones se puede generar alguna exclusión de algún ingreso. Sin embargo, esa intervención reglamentaria será legítima cuando cumpla con los parámetros de colaboración.

A modo de ejemplo, establecer que una casa habitación será la que se encuentre en propiedad de dos años por una persona implica que las personas que adquieran inmuebles habitables y la vendan en un periodo menor de dos años deberán pagar Impuesto a la Renta y no se encontrarán dentro de la inafectación prevista en la ley. Esto no produciría una vulneración al contenido implícito de lo que puede entenderse por casa habitación a partir de una interpretación del enunciado de la ley. El plazo de

³⁴³ La interpretación sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros puede revisarse en el capítulo anterior.

dos años no altera la idea de lugar habitable. El plazo cumple una finalidad: armonizar las reglas del Impuesto a la Renta para las operaciones de las personas naturales cuando venden sus bienes personales. Por lo tanto, también se convierte en un complemento indispensable que sirve para aclarar y coordinar la aplicación de dos reglas previstas en la Ley del Impuesto a la Renta (compra de inmueble destinado para la venta como supuesto gravado y la inafectación del impuesto por la venta de una casa habitación para la persona natural).

Si ello es así, procedemos a analizar si la exclusión que realiza el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta constituye una aclaración o supone una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

4.2. Límites del rol de Colaboración del Reglamento frente a la Ley

La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo no es absoluta. Los límites a su intervención normativa sirven para evitar un abuso al poder. En caso no se cumpla con esos límites, el Reglamento excedería de sus funciones. En puridad, el Poder Ejecutivo reemplazaría al legislador y no cumpliría con ejercer una función normativa de carácter secundario, especialmente si tenemos en cuenta la reserva de ley en materia tributaria.

Reiteramos lo que indicamos en el punto anterior: una aclaración no es similar a la modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia. En el primer caso, nos encontramos dentro del ejercicio de la función reglamentaria del Poder Ejecutivo de desarrollar la ley sin desnaturalizarla. En el segundo caso, el Poder Ejecutivo sustituye al legislador.

A continuación, evaluamos si la norma reglamentaria cumple con los parámetros para calificar como una precisión o si nos encontramos frente a una modificación.

4.2.1. ¿Transgresión o desnaturalización de la ley?

Una norma reglamentaria puede afectar el aspecto material de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta pues excluye un ingreso gravado por la ley. En materia tributaria es necesario que la aclaración del Reglamento no se aleje de una interpretación razonable que se realice del enunciado legal. El peligro reside en que una presunta aclaración en realidad sea una modificación. La modificación de la hipótesis produce una desnaturalización de la ley.

El principio de reserva de ley exige que lo previsto por el Reglamento no modifique un contenido esencial del tributo. El Reglamento no tiene fuerza de ley. Por lo tanto, pueden cuestionarse las normas infralegales si no resultan conforme a la Constitución y la Ley.

Los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta establecen que los ingresos provenientes de operaciones con terceros incluyen a los ingresos provenientes del Estado. Un tercero no puede asimilarse a una parte de un negocio jurídico y el concepto de operación no solo incluye a negocios mercantiles, sino a actos que realizan las personas. Esta es la interpretación más razonable que puede existir sobre el enunciado legal. Además, esta posición se sostiene desde el plano

constitucional. El principio de capacidad contributiva justifica gravar a los ingresos públicos como los subsidios y las condonaciones estatales.

No podemos desconocer que el Tribunal Fiscal desarrolló un precedente distinto al que sostenemos, y que luego lo acogió la doctrina, la Sunat y la Corte Suprema del Poder Judicial. Sin embargo, la jurisprudencia sobre este caso no incluye una argumentación suficiente que justifique los motivos por los que se acoge la posición restrictiva respecto de los ingresos provenientes de operaciones con terceros. Por lo tanto, al no existir una adecuada motivación, el criterio del Tribunal Fiscal es cuestionable. En cualquier caso, la interpretación que realiza la Sunat, el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial no es obligatoria para todos los ciudadanos.

Si ello es así, excluir a los ingresos gravados según la presunta aclaración que realiza el Reglamento del enunciado legal sí produce una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia pues excluye ingresos gravados por ley. Si bien una aclaración puede excluir ciertos ingresos específicos, esta función de desarrollo reglamentario se desnaturaliza cuando el Poder Ejecutivo decide excluir del gravamen a todos los ingresos públicos. Al modificar el aspecto material, se desnaturaliza el Reglamento y se sustituye la función del legislador.

4.2.2. Motivos (técnicos, legales y constitucionales) para la intervención del Reglamento

La intervención del Reglamento para colaborar en la materia tributaria se realiza por un motivo técnico, para cumplir con las finalidades de la Constitución o de la ley impositiva. Los motivos técnicos se utilizan como argumento principal de la intervención del Reglamento cuando se busca completar un elemento cuantitativo del tributo, lo que no sucede en el caso.

Sin perjuicio de eso, es posible que el Poder Ejecutivo realice alguna aclaración técnica sobre un aspecto de la hipótesis de incidencia cuando se busca otorgar un significado particular desde el conocimiento especializado (jurídico o económico) vinculado al fenómeno tributario. En nuestro caso, tampoco nos encontramos frente a este supuesto pues la precisión reglamentaria de los ingresos provenientes de operaciones con terceros no es una definición técnica, vinculada a un conocimiento especializado de la economía u otra ciencia o disciplina. La definición técnica se cumpliría, a modo de ejemplo, cuando el Reglamento otorga una definición sobre la merma y desmedro³⁴⁴.

El Tribunal Fiscal creó la posición sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros a través del precedente de observancia obligatoria previsto en la RTF N° 616-4-1999 y el Poder Ejecutivo la importó al Reglamento. No existió un trabajo especializado por parte del Ministerio de Economía y Finanzas. Asimismo, la posición que realizó el Tribunal Fiscal respecto de los ingresos provenientes de terceros no incluye una evaluación completa del enunciado legal en función a todos los métodos de interpretación (literal, sistemático, *ratio legis*) y los valores constitucionales. La posición del Tribunal Fiscal parte por asumir que los terceros no incluyen al Estado,

³⁴⁴ Revisar las definiciones de merma y desmedro previstas en el inciso b) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

pero no existe una mayor explicación en cuanto a los conceptos de operaciones y terceros que justifiquen esa posición. Asumir una idea sobre las palabras “terceros” y “operaciones” no implica necesariamente que exista una motivación suficiente para excluir como razonables las otras interpretaciones en relación con el enunciado de la ley.

Argumentar que la precisión es técnica pues se realiza a partir del desarrollo de conceptos jurídicos del Derecho tampoco es correcto, ya que los conceptos que se incluyen de terceros u operaciones no provienen de la materia civil o constitucional. El origen de la concepción de los ingresos que provienen de terceros reside en la doctrina fiscal. Luego, si se pretende señalar que la labor técnica se origina en acoplar lo que establece la doctrina a la normativa nacional, esta posición carecería de fundamento pues los autores que analizan el concepto de flujo de riqueza e incremento patrimonial o capacidad de pago, teorías que justifican los ingresos provenientes de operaciones con terceros, no excluyen la posibilidad de gravar a los ingresos estatales.

En el documento denominado “Exposición de Motivos”³⁴⁵ se indica que de la interpretación de la ley podría considerarse que cualquier ingreso que obtiene una empresa podría considerarse gravado. Sin embargo, el autor de este documento considera que esa posición es una inexactitud. Por lo tanto, se hace una aclaración de la ley y se acoge el criterio de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal que excluye a los ingresos estatales. La posición del Ministerio de Economía no es correcta. No hay una inexactitud en gravar a los ingresos estatales. Es perfectamente posible, desde el plano técnico y jurídico, gravarlos.

El ejercicio de la potestad normativa del Poder Ejecutivo debe cumplir con una finalidad constitucional y servir a los objetivos de la Ley del Impuesto a la Renta. En el supuesto de que se pretenda sostener que la norma del reglamento se justifica desde el plano constitucional, esta posición tampoco sería cierta. Gravar a los ingresos provenientes del Estado no supone una vulneración al principio de capacidad contributiva, pues ese ingreso refleja un incremento en la capacidad económica de la empresa susceptible de gravamen. Tampoco genera una afectación desproporcional al derecho de propiedad de las empresas. Alegar que impedir el gravamen de los subsidios se justifica por la finalidad pública que existe detrás de su otorgamiento tampoco es un argumento suficiente. En un Estado Constitucional es plenamente compatible otorgar subsidios para promocionar un fin público y gravar los subsidios. Existe una manifestación de riqueza que origina el deber de contribuir de las empresas. Por esta razón, consideramos que la norma reglamentaria no se justifica en la protección particular de un valor constitucional.

En relación con los objetivos de una ley que establece un impuesto sobre la renta, la doctrina que analiza el concepto de renta sostiene que es lícito que una Ley del Impuesto a la Renta grave ingresos provenientes del Estado, como los subsidios, siempre que el legislador lo incluya como gravado. Entonces, excluir del gravamen a todos los subsidios y condonaciones no sería una herramienta necesaria e ineludible

³⁴⁵ Revisar la página 8 del documento “Exposición de Motivos” del Decreto Supremo N° 86-2004-EF.

para preservar la coherencia de una ley que grava rentas. Por otro lado, si por una decisión de política fiscal se buscaba otorgar un doble beneficio (otorgamiento de ingreso y desgravamen del mismo) a las empresas, esta modificación debía realizarse a través de una reforma legal.

4.2.3. Complemento indispensable

El complemento indispensable implica que la norma del reglamento se entienda como necesaria para poder aplicar la ley. La norma debe cumplir una finalidad. Podría sostenerse que toda norma que incluye alguna aclaración o desarrollo de algún término legal es necesaria, pues sirve para eliminar la ambigüedad de los posibles significados que podrían extraerse del enunciado de la ley; es decir, la aclaración, por sí misma, se convierte en un complemento indispensable.

Discrepamos de esa idea. Eliminar una aparente ambigüedad no la hace necesaria. En principio, la ambigüedad nunca termina de eliminarse. La norma reglamentaria también deberá interpretarse. A fin de cuentas, la interpretación judicial será la que finalmente resuelva en un caso concreto la aplicación de la norma. Ese no es el único punto discutible de la aparente necesidad. Si asumimos que la norma reglamentaria responde a la interpretación más razonable que se puede obtener del análisis del enunciado legal, en realidad no resultaría indispensable la incorporación del inciso g) del artículo 1 del Reglamento. En consecuencia, no sería un complemento indispensable de la ley.

Una norma reglamentaria será indispensable cuando sirve para concretizar algún valor o principio de la Constitución. Como sostuvimos en el punto anterior, gravar a los ingresos provenientes del Estado no genera una afectación a los derechos fundamentales de los contribuyentes pues existe una capacidad contributiva susceptible de gravamen. Tampoco se impide la promoción de otros fines públicos cuando se grava un subsidio o una condonación, por lo que su exclusión del ámbito de aplicación a través del Reglamento no responde a una necesidad del Estado de protección a sus ciudadanos.

También podría sostenerse que esta norma busca recoger la verdadera intención del legislador. Si ese criterio fuese cierto, sí sería necesaria pues es un complemento para poder aplicar la norma legal. La exposición de motivos del Decreto Supremo N° 086-2004-EF explica que la norma en cuestión sería una aclaración. Sería inexacto, según lo que se indica en el documento, gravar a los ingresos provenientes del Estado.

Esta aclaración, en realidad, es la posición que desarrolló el Tribunal Fiscal. No podríamos sostener que la intención del legislador fue no gravar a los ingresos que provienen del Estado. No existe una fuente documentaria que pueda sostener eso. En cualquier caso, la intención del legislador tampoco sería un criterio suficiente para legitimar una posición sobre otra, pues la aparente voluntad legislativa no es vinculante para el intérprete. Debe interpretarse un enunciado legal en función a los métodos de interpretación.

También se sostiene que el motivo para excluir del ámbito de aplicación del impuesto a los ingresos estatales reside en la naturaleza de la entidad que lo otorga. El Estado no debería cobrar impuestos sobre un ingreso que él mismo entrega a los particulares. Sin embargo, esta posición es discutible. Los ingresos, provenientes del sector público o del sector privado, incrementan la capacidad de pago del contribuyente. Por lo tanto, es posible, jurídica y operativamente, cobrar impuestos sobre los ingresos públicos.

En este sentido, la posición, discutible, que excluye del gravamen a los ingresos públicos no permite concluir necesariamente que la norma del Reglamento era indispensable, pues no es un imposible legal ni constitucional el gravamen sobre estos ingresos. Tampoco se altera la estructura propia del impuesto al gravar los ingresos públicos. La decisión de no gravar estos ingresos le corresponde al legislador y no al Poder Ejecutivo, ya que es una decisión política. El ingreso proveniente de operaciones con el Estado se encuentra dentro del ámbito de aplicación del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Al no existir un motivo que convierta en necesaria esta norma reglamentaria, esta no califica como un complemento indispensable.

4.2.4. Contenido implícito

Lo implícito se entiende como algo que se encuentra dentro de otra cosa sin que sea explícito. En puridad, los principales elementos que se encuentran dentro de la ley deberían encontrarse en la norma reglamentaria de desarrollo. No basta que una norma reglamentaria incluya solo algunos de los posibles significados. El contenido implícito requiere que no se excluyan en el Reglamento los principales elementos previstos en la ley.

Los ingresos provenientes de operaciones con terceros, supuesto gravado por la ley, incluyen a los ingresos que provienen de sujetos particulares y los estatales, como los subsidios y las condonaciones estatales. El contenido implícito incluye dos elementos (ingresos provenientes de sujetos particulares e ingresos provenientes del Estado). La norma reglamentaria excluye a los ingresos estatales. Este es un elemento esencial. Si ello es así, hay una vulneración al contenido implícito por la precisión del Reglamento, pues se excluye un elemento esencial de lo que se grava por ley. La vulneración se produce por la omisión del contenido implícito.

Por otro lado, la intervención reglamentaria que desarrolla los ingresos provenientes de terceros no puede entenderse como excepcional. La exclusión se produce sobre cualquier subsidio o condonación que provenga del sector público. Esta exclusión es general.

4.2.5. Grado de afectación según el tributo

La colaboración del Reglamento en los impuestos será mínima en comparación con las tasas y las contribuciones, pues no hay una actividad estatal como presupuesto del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Nuestro análisis gira sobre lo que debe gravarse con el Impuesto a la Renta. Por lo tanto, al no existir como contraprestación una actividad estatal, se exige que la reserva sea extremadamente densa. Si ello es así, no resultaría válido que a través de una presunta aclaración del Poder Ejecutivo se pretenda excluir del impuesto a un ingreso que se encuentra previsto dentro de la ley.

4.2.6. Grado de afectación según el elemento del tributo

El grado de concreción de los elementos de la hipótesis de incidencia es máximo pues establece lo que se gravará con el impuesto. Si revisamos el aspecto material de la hipótesis de incidencia de los ingresos provenientes de operaciones con terceros, notaremos que la regulación legal es suficiente. No se requería completar este aspecto mediante una norma del Reglamento.

Ahora bien, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento no completa el aspecto material de la hipótesis de incidencia; sin embargo, la aclaración, en realidad, es una modificación pues se genera una exclusión de ingresos gravados según ley. Si el aspecto material solo debe establecerse por ley, la modificación de ese aspecto debía establecerse mediante una norma con rango de ley.

Por estas razones, la norma del Reglamento sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros excluye ingresos gravados por ley. Esta norma reglamentaria no respeta el contenido implícito de los ingresos de terceros, no es excepcional, no responde a finalidades constitucionales ni a motivos técnicos del Impuesto, tampoco se entiende como un complemento indispensable. Por lo tanto, la exclusión de los ingresos a través del Reglamento califica como una modificación de lo previsto en la ley sobre los ingresos provenientes de terceros para las empresas.

4.3. Naturaleza de la precisión reglamentaria sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros

El Tribunal Constitucional desarrolló el concepto de norma interpretativa³⁴⁶ en función de una ley que interpreta otra ley. El Congreso crea dos leyes: una primera ley (ley interpretada) y otra ley posterior que interpreta los enunciados de la primera ley. El inciso a) del artículo 102 de la Constitución establece que el Congreso de la República tiene la atribución de interpretar las leyes existentes. La interpretación que realiza el Congreso califica como una ley interpretativa.

³⁴⁶ El Tribunal Constitucional, a través del fundamento N° 20 de la sentencia del expediente N° 0002-2006-PI/TC, define a la norma interpretativa como “aquella declara o fija el sentido de una norma dictada con anterioridad”. El objetivo de la norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una norma en el ordenamiento jurídico.

En doctrina³⁴⁷ se conoce como “interpretación auténtica” a la que realiza el Congreso. La interpretación que realiza el mismo órgano que la creó sería la correcta, pues desde su origen se buscó esa interpretación. Por esta razón, la ley interpretativa rige desde la entrada en vigencia de la ley interpretada. Sin perjuicio de las discusiones doctrinales³⁴⁸ que puedan existir, el Tribunal Constitucional del Perú confirmó la constitucionalidad de las leyes interpretativas y su aplicación desde la entrada en vigencia de la ley interpretada.

En teoría, se busca otorgar certeza a los ciudadanos y a la Administración Tributaria sobre la forma de interpretar una ley. Si ello es así, corresponde analizar si la norma interpretativa de una materia reservada a la ley, como la tributaria, es constitucional cuando dicha norma se establezca en un Reglamento.

En la doctrina³⁴⁹ se discutió la posibilidad de que el Poder Ejecutivo dicte normas interpretativas de normas legales, pues no era el mismo órgano que las producía y podía existir un conflicto constitucional de poderes. En principio, el Poder Ejecutivo, como entidad encargada de la ejecución de la ley, debe limitarse a aplicar los mandatos previstos por la población a través de las leyes. Sin embargo, en la práctica el reglamento ejecutivo requiere desarrollar lo que establece la ley para poder aplicarla. Por lo tanto, es inevitable la existencia de normas interpretativas de los enunciados legales en los Reglamentos.

³⁴⁷ GUASTINI, Ricardo (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima. Primera Edición. Traducción de César Moreno More y Luis Cárdenas Rodríguez, p. 239.

³⁴⁸ Existe discusión en la doctrina, según lo sostiene Ricardo Guastini, sobre el fundamento para que una norma interpretativa pueda regir desde la entrada en vigencia de la ley interpretada. Una interpretación auténtica, en puridad, ocurre cuando la misma persona interpreta un texto que elaboró previamente. El caso típico sería el de la persona que interpreta su testamento. Sin embargo, esta idea no sería posible aplicarla al caso de una interpretación legislativa pues los congresistas que aprobaron la ley no son los mismos que la interpretan. Si la interpretación no la realiza la misma persona, debe entenderse como auténtica porque ambas normas las crea el mismo órgano: el Congreso de la República. Sin embargo, la identidad del órgano creador no justificaría lo que en la práctica puede calificar como una aplicación retroactiva. Este autor sostiene que no hay un fundamento plausible para la retroactividad de la norma interpretada.

Ver: GUASTINI, Ricardo (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima. Primera Edición. Traducción de César Moreno More y Luis Cárdenas Rodríguez, pp. 241-242.

Otra posición, desarrollada por Tarello, sostiene que el fundamento de la ley interpretativa no reside en la calidad de autor. El legislador quiere autoritariamente un significado cuando crea la norma interpretativa, independientemente de que al momento de creación de la ley interpretada se deseara esa interpretación.

Ver: TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Traducción de Diego Dei Veicci. Palestra Editores. Segunda edición. Milan, p.294.

En el Perú, las autoras Isabel Chiri y Zoraida Olano sostienen que las normas interpretativas, como normas que otorgan una definición oficial de la ley interpretada desde la entrada en vigencia de esta última, carecen de justificación en la actualidad pues no es posible sostener la existencia de una interpretación auténtica que establezca el sentido correcto de una ley. La interpretación es el producto de una actividad intelectual en el que confluyen valores y principios de cada intérprete.

Ver: CHIRI, Isabel y OLANO, Zoraida (2006). La interpretación de la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores, pp. 358-360.

³⁴⁹ TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Traducción de Diego Dei Veicci. Palestra Editores. Segunda edición. Milan, p. 333.

La Constitución establece expresamente que el Poder Legislativo puede interpretar una ley anterior. Si bien la Constitución no indica que el Poder Ejecutivo puede interpretar una ley a través de un Reglamento, la función normativa que ejerce a través de la potestad reglamentaria implica que se deban desarrollar los enunciados previstos en la ley. Este desarrollo exige una interpretación de los vocablos o enunciados legales. Esa interpretación genera que en el Reglamento se incluyan definiciones o aclaraciones de las palabras que se incluyen en los enunciados legales.

El reglamento interpretativo no tiene la fuerza ni rango de ley. Sin embargo, será válido en la medida que cumpla con el principio de jerarquía y respete los principios constitucionales. La norma del Reglamento es una norma subordinada; por lo tanto, si bien es obligatoria, esta debe someterse a un control de legalidad y constitucionalidad.

Al no provenir del Poder Legislativo, sino del Poder Ejecutivo, la norma reglamentaria no puede aplicarse desde la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto a la Renta (ley interpretada). La norma interpretativa del Reglamento se aplicará desde la entrada en vigencia del Decreto Supremo.

En las materias sujetas a reserva de ley, las normas interpretativas reglamentarias deben incluir el contenido implícito del enunciado legal que se interpreta. Si una ley crea un tributo y establece los aspectos materiales de la hipótesis de incidencia, se corre el riesgo de que a través de una interpretación reglamentaria se excluyan ingresos que se encontrarían gravados según una interpretación del enunciado de la ley.

Ahora bien, si las normas interpretativas reglamentarias son constitucionales, corresponde analizar si la norma del Reglamento que establece cuáles son los “ingresos provenientes de operaciones con terceros” califica como interpretativa. El Tribunal Constitucional³⁵⁰ establece tres requisitos para que una norma califique como interpretativa. Procedemos a evaluar si la precisión reglamentaria cumple con cada uno de los requisitos.

- “Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior”: El inciso g) del artículo 1 del Reglamento indica expresamente que la interpretación se realiza sobre el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta. El Reglamento es una norma posterior a la Ley del Impuesto a la Renta.
- “Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada”: Al interpretar el concepto de operaciones con terceros previsto en la ley, podía interpretarse que los ingresos provenientes del Estado se encontraban gravados. La norma reglamentaria fija una posición sobre este tema y excluye a esos ingresos.
- “Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material”: Este requisito busca que no se genere

³⁵⁰ Revisar el fundamento N° 23 de la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 0002-2006-PI/TC.

una innovación en el ordenamiento jurídico. No agregar un contenido distinto implica que no se modifique el ámbito material de la norma a través de la exclusión de un supuesto comprendido dentro de la ley.

En el caso de los ingresos provenientes por operaciones con terceros, el contenido comprendido en la ley incluye a los ingresos provenientes del sector privado y del sector público. Por lo tanto, la norma del reglamento sí le agrega un contenido distinto a la ley, pues excluye a los ingresos públicos sin respetar los parámetros necesarios para calificar como una aclaración. La norma del Reglamento no cumple con el tercer requisito para calificar como norma interpretativa.

Por lo tanto, la precisión reglamentaria sobre los otros ingresos provenientes de operaciones con terceros no califica como una norma interpretativa de la ley. En realidad, esta norma modifica la hipótesis de incidencia; por lo tanto, su aprobación debía realizarse a través de una ley.

4.4. ¿Era necesaria una remisión legal específica para incluir la interpretación de los ingresos provenientes de terceros?

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta califica como un reglamento ejecutivo. La función del reglamento es concretizar, desarrollar y complementar la regulación que se estableció en la ley sin transgredir ni desnaturalizarla. Esa función la podrá cumplir cuando aclara conceptos que no quedan del todo claros en la ley, establece definiciones sobre vocablos de las leyes, impone requisitos o desarrolla las características de los elementos contemplados en una ley.

Una remisión específica del legislador será necesaria cuando el reglamento sirva para completar un elemento esencial del tributo. No será necesaria una remisión cuando el reglamento aclare, interprete o desarrolle una ley tributaria. La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo se encuentra reconocida en la Constitución.

Nuestra Ley del Impuesto a la Renta no otorgó una delegación específica al Poder Ejecutivo para que pueda aclarar o interpretar el concepto de ingreso de operaciones con terceros. Solo existe una remisión general en la Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta hacia el Reglamento.

En nuestro caso, el Poder Ejecutivo buscó aclarar un enunciado legal previsto en la ley; sin embargo, la presunta aclaración constituye una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia. La modificación de un elemento esencial debía realizarse mediante una ley. Por lo tanto, la remisión no era necesaria en este caso pues el Poder Ejecutivo no debía intervenir. En cualquier caso, el Poder Legislativo podía aprobar una ley con parámetros claros y precisos en los que faculte al Poder Ejecutivo a excluir ciertos ingresos; por ejemplo, permitir que el Ejecutivo especifique ciertos subsidios a empresas que cumplan determinadas condiciones, pero esta intervención no sucedió para el caso de análisis.

De este modo, las normas del Reglamento que desarrollan el contenido de la ley pueden ser constitucionales y cumplir con el principio de reserva de ley siempre que respeten los

parámetros de la colaboración; es decir, que no transgredan lo previsto en la ley, respeten el contenido implícito, califiquen como complemento indispensable y no afecten el contenido implícito del tributo.

Una norma aclaratoria puede excluir ciertos ingresos gravados por ley; sin embargo, esta norma no perderá su calidad de complemento de la ley cuando respete los parámetros de la colaboración y sea excepcional. En caso se excluyan ingresos sin respetar estos parámetros ni tampoco se cumpla con el requisito de lo excepcional, nos encontraremos frente a una modificación de la ley, lo cual no puede realizarse a través de una norma del Reglamento.

La norma reglamentaria de los ingresos provenientes de operaciones con terceros no incluye algún ingreso no gravado; el problema es que se excluye a los ingresos que provienen del Estado, supuesto que sí se grava según lo previsto en la ley. Esta exclusión transgrede la ley. La exclusión no responde a un motivo técnico, no tiene un fundamento constitucional ni sirve para cumplir con los fines u objetivos de una Ley del Impuesto a la Renta.

Además, esta presunta aclaración no incluye todo el contenido implícito que se extrae de la regla legal y no es un complemento indispensable para poder aplicar la ley. Otorgar una definición sobre algún término de una ley, por sí misma, no convierte a la norma en indispensable. Entonces, al no cumplir con los parámetros de la colaboración, no nos encontramos frente a una aclaración, sino a una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia pues se excluye un ingreso gravado. La norma del Reglamento sobre los ingresos provenientes de operaciones con terceros no califica como interpretativa. Esta norma debía aprobarse a través de una norma con rango de ley.

Al modificar el aspecto material de la hipótesis de incidencia por una norma infralegal, se vulnera el principio de reserva de ley. En realidad, el Poder Ejecutivo sustituyó al Poder Legislativo en la materia tributaria.

Capítulo III: Vulneración al principio de igualdad

En este capítulo analizaremos si la exclusión reglamentaria del gravamen al Impuesto a la Renta sobre los ingresos públicos que reciben las empresas (subsidios y condonaciones estatales) vulnera el principio de igualdad en materia tributaria.

En primer lugar, desarrollaremos el principio constitucional de igualdad, ubicaremos su origen y el fundamento del principio. Luego, indagaremos las principales características y elementos de la igualdad. Dentro de ese marco, examinaremos el principio de igualdad desde la perspectiva tributaria y su naturaleza particular por el principio de capacidad contributiva.

En la última parte de este capítulo evaluaremos si la exclusión reglamentaria del Impuesto a la Renta a favor de las empresas por los ingresos provenientes del Estado (subsidios y condonaciones) vulnera el principio de igualdad por otorgar un tratamiento particular injustificado.

1. El principio de igualdad en el Derecho Constitucional

La igualdad tiene una conexión con la idea de justicia³⁵¹. Por ello, definir a la igualdad es una tarea difícil. Sin perjuicio de la discusión filosófica que existe sobre el concepto de la igualdad, este principio se reconoce en nuestro ordenamiento jurídico. Por lo tanto, corresponde analizar y delimitar sus alcances normativos.

El numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú de 1993 reconoce como un derecho fundamental a la igualdad ante la ley. Este derecho se enmarca como una garantía fundamental para todos los ciudadanos. Sin embargo, la igualdad no solo es un derecho, sino también un principio que irradia todo el Derecho. A continuación, procedemos a analizar los principales elementos del principio de igualdad:

1.1. Origen y antecedentes:

Al aproximarnos a una idea de igualdad, debemos remitirnos a los planteamientos de la filosofía clásica. De acuerdo con el Tribunal Constitucional³⁵², Aristóteles sostenía que la igualdad era una forma de justicia. Esta igualdad no exigía que todas las personas reciban el mismo tratamiento. La igualdad debía practicarse para quienes se encuentren en la misma condición. Los que no se encontraban en la misma situación debían recibir un tratamiento desigual. La desigualdad se admite y forma parte de la justicia siempre que el tratamiento diferenciado presente una justificación válida.

El desarrollo de la idea de igualdad no generó de forma automática que los ordenamientos jurídicos lo incorporen como un principio vinculante para la actuación del Estado y su relación con los ciudadanos. La idea de igualdad adquirió especial relevancia jurídica a partir de la Revolución francesa de 1789³⁵³. Este hecho histórico generó una transformación social que desembocó en un nuevo marco jurídico. Sin

³⁵¹ MATA, Serra (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Editorial Aranzadi. Navarra, p. 22.

³⁵² Revisar el fundamento N° 113 de la sentencia del expediente N° 0004-2006-PI/TC.

³⁵³ LEJEUNE, Valcarcel (2001). El principio de igualdad. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Director: Andrea Amatucci. Tomo Primero. Editorial Temis, Bogotá, p. 224.

embargo, la igualdad que se propugnó en este periodo histórico no fue similar a la igualdad aristotélica.

El Tercer Estamento (el pueblo) buscó la eliminación de los privilegios que tenían la nobleza y el clero, como la exención de pago de los impuestos. La base ideológica para exigir una transformación social partió del liberalismo. Este movimiento buscó que todas las personas reciban el mismo trato y tengan similares derechos. El individuo debía ser titular de ciertos derechos por su sola calidad de hombre. El artículo 1 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano establecía que “los hombres nacían y permanecían libres e iguales en derechos”.

Esto implicaba, desde el plano jurídico, que la eliminación de la discriminación sería posible si todos los que se encuentren bajo el ámbito de aplicación de una norma debían tener el mismo tratamiento. Sin lugar a dudas, este cambio supuso un gran avance para la humanidad frente a la arbitrariedad que se produjo durante la Edad Media³⁵⁴ bajo el argumento de las diferencias naturales. Sin embargo, la igualdad liberal no era suficiente para alcanzar una igualdad plena dentro de la sociedad.

Exigir que todas las personas deban someterse a las mismas reglas constituye un triunfo frente a la arbitrariedad de un poder absoluto o divino, pero la igualdad material no se reduce a ese aspecto. Las personas, pese a tener los mismos derechos, no parten de la misma situación. Por lo tanto, resulta razonable, dentro de un Estado Social³⁵⁵, exigir un tratamiento desigual y una mayor protección para quien se encuentre en una situación más desfavorable³⁵⁶.

Esta evolución del principio de igualdad genera que su manifestación se realice a través de las siguientes formas en el Perú³⁵⁷:

- Un mecanismo de protección frente al uso arbitrario que pueda ejercer el poder.
- Un límite para la actuación de los diferentes poderes públicos (jurisdiccional, administrativo y normativo).
- Un impedimento para que se establezcan situaciones prohibidas (discriminación contra las personas).
- Una demanda al Estado para que pueda remover los obstáculos económicos, políticos, culturales o sociales que limiten la igualdad material entre las personas.

1.2. La igualdad como principio y derecho

³⁵⁴ SÁNCHEZ, Eva (2015). *El principio de igualdad en materia tributaria* (Tesis doctoral dirigida por Carlos López Espadafor). Universidad de Jaén (España), p. 35.

³⁵⁵ SÁNCHEZ, Eva (2015). *El principio de igualdad en materia tributaria* (Tesis doctoral dirigida por Carlos López Espadafor). Universidad de Jaén (España), p. 36.

³⁵⁶ El Tribunal Constitucional, en el fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 0001-2003-AI/TC, sostiene que el principio de igualdad no puede entenderse desde un prisma estrictamente liberal. La igualdad también implica la exigencia de remover los obstáculos que impone la realidad social.

³⁵⁷ Revisar la página 7 de la sentencia del expediente N° 018-2003-AI/TC.

El Tribunal Constitucional³⁵⁸ establece que la igualdad tiene dos dimensiones en el ordenamiento jurídico peruano: esta se constituye como un derecho y un principio.

Conforme se indica en la sentencia del expediente N° 018-2003-AI/TC, la igualdad se reconoce como un principio pues implica un postulado que tiene proyección normativa. No solo eso, también es un deber que debe regir toda actuación estatal. Por esta razón, este principio constituye un elemento esencial dentro de un sistema constitucional y democrático.

Asimismo, la igualdad es un derecho fundamental porque se le reconoce a toda persona, por su sola existencia, la facultad de exigir un trato igualitario en las diferentes situaciones que puedan presentarse. Los privilegios injustificados y el tratamiento arbitrario o discriminatorio se encuentran prohibidos en un régimen que garantiza la igualdad. Este derecho es relacional porque se entiende como un presupuesto para el ejercicio de otros derechos; es decir, la igualdad se complementa con los otros derechos fundamentales³⁵⁹.

El derecho a la igualdad no busca una equiparación absoluta entre todas las personas sin tomar en cuenta las circunstancias particulares y sociales que influyen en la humanidad. Este derecho busca garantizar que quienes se encuentren en la misma situación deben recibir similar tratamiento con prescindencia de criterios de origen, raza u otros motivos. No obstante, existirán razones que justifican un tratamiento diferenciado por las situaciones distintas de las personas comparadas.

En la doctrina española³⁶⁰ se sostiene que la igualdad no solo califica como un principio y un derecho, sino también es un valor superior. La igualdad como valor implica que es uno de los fundamentos de todo el ordenamiento jurídico. Es una aspiración de justicia en la sociedad española, pero también sirve para interpretar las normas y constituye un criterio básico para realizar un juicio sobre las acciones particulares o estatales.

Esta característica de valor superior en la doctrina española se deriva del mandato impuesto en el numeral 1 del artículo 1 de la Constitución Española, el cual indica lo siguiente:

Artículo 1.

“1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

En la Constitución del Perú no existe un artículo específico que reconozca a la igualdad como un valor superior; sin embargo, una de las acepciones posibles de principio, según

³⁵⁸ Revisar la página 6 de la sentencia del expediente N° 018-2003-AI/TC.

³⁵⁹ Por esta razón, el Tribunal Constitucional, en el fundamento N° 122 de la sentencia del expediente N° 0004-2006-PI/TC, indica que la vulneración del principio-derecho de igualdad siempre se relaciona con la potencial vulneración de otro derecho.

³⁶⁰ Revisar: MATA, Serra (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Editorial Aranzadi. Navarra, pp. 21-23. SÁNCHEZ, Eva (2015). *El principio de igualdad en materia tributaria* (Tesis doctoral dirigida por Carlos López Espadafor). Universidad de Jaén (España), pp. 39-44.

la doctrina³⁶¹, alude a un valor superior. Este valor debe regir y orientar toda la actuación pública o particular dentro del modelo de Estado Social y Democrático de Derecho que adopta el Perú³⁶². Si el principio también se entiende como valor superior, no resultaba necesario que la Constitución peruana establezca expresamente a la igualdad como un valor superior para confirmar su influencia sobre el marco constitucional.

Las normas legales e infralegales deben establecer mandatos generales. Estas normas no pueden incluir reglas discriminatorias o arbitrarias. Al reconocer a la igualdad como un principio, las reglas deben garantizar un tratamiento igualitario para quienes realicen el mismo supuesto de hecho. En caso no se cumpla con otorgar un tratamiento igualitario, mediante un análisis de validez constitucional, podría declararse la inconstitucionalidad de la norma o su inaplicación a un caso concreto.

Por lo tanto, la ausencia de un artículo específico que reconozca a la igualdad como un valor superior en la Constitución no implica que en el Perú no exista un mandato de igualdad que inspire todo el ordenamiento jurídico. Asimismo, su reconocimiento como derecho genera que los ciudadanos cuenten con un mecanismo de protección frente a cualquier trato arbitrario o discriminatorio.

1.3. El principio de igualdad y la exigencia de comparación con otro

El ser humano vive dentro de una comunidad. Nos relacionamos constantemente con el “otro”. Esta relación con otras personas permite el progreso económico y espiritual de los seres humanos. Sin embargo, no todas las personas dentro de una sociedad se encuentran en la misma situación. Al no encontrarnos en las mismas circunstancias, debe analizarse las diferencias entre las personas (o grupos) para verificar cuáles no son justificables.

Dentro de ese contexto, el análisis del principio de igualdad siempre exigirá una comparación de la situación personal con la de otro grupo o persona. No podríamos discutir una vulneración al principio de igualdad si no existe otro grupo que reciba un tratamiento más beneficioso.

El Tribunal Constitucional³⁶³ confirma este criterio cuando sostiene³⁶⁴ lo siguiente:

“El derecho-principio de igualdad enunciado en el arto 2, inc. 2) de la Constitución establece una prohibición de discriminación que implica que ningún grupo destinatario de la norma se vea excluido del ejercicio o goce de un derecho fundamental, constitucional, legal, frente a otro grupo al que, por el contrario, sí se le permita” (el resaltado es nuestro).

³⁶¹ ATIENZA, Manuel y RUIZ, Juan (1991). Sobre principios y reglas. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10, p. 104.

³⁶² Revisar el fundamento N° 14 de la sentencia del expediente N° 5970-2006-PA/TC.

³⁶³ Revisar el fundamento N° 39 de la sentencia del expediente N° 0025-2005-PI/TC y 0026-2005-PI/TC.

³⁶⁴ Este criterio se confirma en la sentencia del expediente N° 018-2003-AI/TC:

“Lo expuesto supone por definición dos o más hechos, situaciones y relaciones jurídicas que sean comparables entre sí para determinar la regulación coexistencial y la generación de un trato igual o diferenciado para las personas involucradas” (el resaltado es nuestro).

El principio de igualdad, en materia jurídica, no puede entenderse desde una visión individual. La igualdad siempre se analiza a partir de la interacción de diferentes miembros o grupos dentro de la sociedad. Si ello es así, corresponde analizar cuáles son los criterios válidos para diferenciar a las personas.

1.4. Manifestaciones del principio de igualdad

El principio de igualdad tiene dos manifestaciones. Procedemos a desarrollar ambas figuras:

1.4.1. Igualdad en la ley

La igualdad en la ley, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, implica los dos siguientes puntos:

- Primer Punto: Prohibición del tratamiento discriminatorio

Es un mandato para el legislador. Este no puede establecer leyes que establezcan tratamientos discriminatorios entre las personas a partir de criterios irrazonables o desproporcionados³⁶⁵.

El principio de igualdad no exige que todas las personas reciban el mismo tratamiento sin importar las consideraciones particulares que podrían existir. Entonces, es posible establecer un trato desigual entre las personas siempre que exista un motivo válido para diferenciarlas. Es válido y legítimo tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. La diferenciación tiene validez constitucional. La prohibición constitucional alude a la discriminación. Ambos conceptos no son similares (diferenciación y discriminación).

1.4.1.1. Diferenciación

El Tribunal Constitucional sostiene que la diferenciación se produce cuando el trato desigual se origina por causas objetivas y razonables. La igualdad es compatible con una norma diferenciadora siempre que se cumplan con los siguientes elementos propuestos por la jurisprudencia constitucional³⁶⁶:

- Existencia de una norma diferenciadora
- Existencia de distintas situaciones de hecho
- Una finalidad específica

³⁶⁵ Revisar el fundamento N° 123 de la sentencia del expediente N° 0004-2006-PI/TC.

³⁶⁶ Revisar la página 9 de la sentencia del expediente N° 0261-2003-AA/TC.

- Razonabilidad: admitido desde los valores y principios constitucionales
- Racionalidad: coherencia entre la finalidad que se persigue y el supuesto de hecho
- Proporcionalidad: la consecuencia jurídica diferenciadora debe corresponder con la finalidad y el supuesto de hecho

El trato desigual se permite³⁶⁷ cuando existan diferencias en las “calidades accidentales” de las personas o por la “naturaleza de las cosas. El tratamiento normativo particular por la naturaleza de las cosas se establece en el artículo 103 de la Constitución³⁶⁸. El concepto de naturaleza de las cosas alude a que existen elementos peculiares y características singulares en cierto orden que le confieren sentido y razón de ser. Estos elementos permiten establecer una diferencia objetiva frente a otros grupos o personas. Hay una distinción por la propia conformación de la cosa. Esta particularidad, al ser esencial, exige un trato diferenciado.

1.4.1.2. Discriminación

La discriminación existe cuando el trato desigual no sea razonable ni proporcional³⁶⁹. Se producirá un trato discriminatorio cuando dos grupos no reciban el mismo tratamiento para la misma materia pese a que ambos grupos no presenten una diferencia objetiva y esencial que justifique un trato diferenciado³⁷⁰.

La autora española Teresa Mata³⁷¹ sostiene que el principio de igualdad exige que el legislador imponga el mismo tratamiento a quienes presenten la misma situación jurídica y no se establezcan distinciones arbitrarias o artificiosas ante situaciones de hecho en las que las diferencias existentes no sean relevantes.

El trato desigual también calificará como una discriminación cuando el motivo para no brindar un trato equitativo sea el origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión o condición económica, conforme lo establece el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú. La discriminación, a fin de cuentas, supone una afectación a la dignidad de las personas. La Constitución busca garantizar el progreso de los seres humanos y el respeto de su dignidad; por lo tanto, la discriminación no debe admitirse en un ordenamiento constitucional.

³⁶⁷ Revisar la sentencia del expediente N° 018-2003-AI/TC.

³⁶⁸ Artículo 103°.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas.

³⁶⁹ Revisar el fundamento N° 56 de la sentencia del expediente N° 00034-2004-PI/TC.

³⁷⁰ Revisar el fundamento N° 47 de la sentencia del expediente N° 001-2004-AI/TC.

³⁷¹ Revisar: MATA, Serra (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Editorial Aranzadi. Navarra, p. 26.

Nótese que la discriminación no solo se produce por los motivos establecidos en ese numeral (origen, raza, etc.). La discriminación se origina cuando cualquier trato desigual no tenga una justificación objetiva y proporcional.

El Tribunal Constitucional³⁷² reconoce que existen dos formas de discriminación: directa e indirecta³⁷³, conforme se indica a continuación:

“La igualdad jurídica presupone, pues, dar un trato igual a lo que es igual y desigual a lo que no lo es. De modo que se afecta a esta no solo cuando frente a situaciones sustancialmente iguales se da un trato desigual [discriminación directa, indirecta o neutral, etc.], sino también cuando frente a situaciones sustancialmente desiguales se brinda un trato igualitario [discriminación por indiferenciación]” (el resaltado es nuestro).

Finalmente, el Tribunal Constitucional también³⁷⁴ sostiene que solo podría existir una vulneración al principio de igualdad cuando el tratamiento desigual se produzca por la imposición de una obligación que surge de una ley. En cambio, cuando el legislador establece opciones que el ciudadano puede elegir no podría existir una afectación a la igualdad.

- Segundo Punto: Igualdad como generalidad

La igualdad exige que una norma debe aplicarse por igual a todas las personas que se encuentren dentro del supuesto normativo³⁷⁵. Esta manifestación de la igualdad alude a la generalidad que existe en toda norma jurídica. Al establecer la generalidad, se elimina la opción de establecer tratamientos particulares o excepciones a personas o grupos particulares.

La idea de generalidad parte de la premisa de que todos los humanos cuentan con los mismos derechos sin tomar en cuenta otra distinción. Por ello, la norma puede aplicarse a todos los sujetos que se encuentren dentro del ámbito de aplicación. Esta posición se desarrolló a partir del liberalismo como respuesta a las distinciones que se solían pasar como naturales durante el Antiguo Régimen.

³⁷² Revisar el fundamento 6 de la sentencia del expediente N° 02437-2013-PA/TC.

³⁷³ A diferencia del caso peruano, la jurisprudencia constitucional española no reconoce como una vulneración al principio de igualdad a la discriminación indirecta (discriminación por indiferenciación), pues no se reconoce como parte del derecho a la igualdad que se otorgue un trato desigual.

Ver: Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 118/2014 del 08 de julio de 2014.

³⁷⁴ Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 0009-2004-AI/TC.

³⁷⁵ Revisar el fundamento N° 4 del voto en mayoría de la sentencia del expediente N° 02210-2007-PA/TC. Este criterio también aparece en el fundamento N° 14 de la sentencia del expediente N° 5970-2006-PA/TC y en el fundamento N° 54 de la sentencia del expediente N° 0034-2004-PI/TC.

1.4.2. Igualdad en la aplicación de la ley

La igualdad en la aplicación de la ley es un mandato para los jueces y los órganos administrativos que resuelven conflictos jurídicos. Esta manifestación de la igualdad exige que el órgano que resuelva un caso debe seguir el mismo criterio para la resolución en casos sustancialmente iguales. La ley debe aplicarse de la misma forma para todos los que se encuentren en la misma condición sin tomar en cuenta alguna cuestión personal que no se incluya en la norma; sin embargo, esto no implica que no se pueda modificar un criterio. Un precedente puede cambiarse siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable³⁷⁶.

El Tribunal Constitucional³⁷⁷ sostiene que la vulneración a la igualdad en la aplicación de la ley se produce cuando un caso similar se resuelve de dos formas distintas y se cumplen los siguientes supuestos:

- El mismo órgano o juez debe encargarse de resolver los casos.
- Debe existir una identidad sustancial entre los supuestos de hecho resueltos.
- Se requiere una “línea constante” (criterio) sobre casos sustancialmente análogos.
- No debe existir una fundamentación que justifique un cambio de criterio.

1.5. La búsqueda de la igualdad material

En un Estado social y democrático de Derecho, el Estado no solo busca evitar que se produzca un trato discriminatorio a sus ciudadanos. Esta sería la vinculación negativa que garantiza un trato común para los ciudadanos que se encuentren dentro de las mismas condiciones. Sin embargo, esta idea liberal no garantiza la plena vigencia de los derechos humanos ni la dignidad de las personas.

El Estado interviene en la sociedad para revertir las desigualdades económicas, culturales, entre otras, existentes. El Tribunal Constitucional reconoce a esta intervención como la vinculación positiva del principio de igualdad³⁷⁸. No se busca establecer una igualdad absoluta, sino proveer una “simetría de oportunidades”³⁷⁹ para que las personas puedan cumplir con sus aspiraciones legítimas dentro de un Estado Constitucional. Por esta razón, resultan legítimas las acciones afirmativas que buscan remover los impedimentos a la igualdad de oportunidades de todos los ciudadanos.

³⁷⁶ Revisar el fundamento N° 4 del voto en mayoría de la sentencia del expediente N° 02210-2007-PA/TC. Este criterio también se encuentra en el fundamento N° 14 de la sentencia del expediente N° 5970-2006-PA/TC, el fundamento N° 54 de la sentencia del expediente 0034-2004-PI/TC y el fundamento N° 124 de la sentencia del expediente N° 0004-2006-PI/TC.

³⁷⁷ Revisar el fundamento N° 4 de la sentencia del expediente N° 1279-2002-AA/TC.

³⁷⁸ Revisar el fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 0001-2003-AI/TC.

³⁷⁹ Revisar la sentencia del expediente N° 018-2003-AI/TC.

2. El principio de igualdad en la materia tributaria

El artículo 74 de la Constitución establece el principio de igualdad en materia tributaria:

“Artículo 74.- Principio de Legalidad

(...)

*Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. **El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio**” (el resaltado es nuestro).*

La igualdad prevista en la materia tributaria no es similar al principio general de igualdad previsto en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución. Procedemos a explicar esta diferencia:

2.1. La capacidad contributiva como elemento particular del Derecho Tributario

La capacidad contributiva es el elemento singular en el fenómeno tributario que exige un análisis específico sobre la igualdad. El principio de capacidad contributiva se recoge de forma implícita en nuestra Constitución³⁸⁰. Este principio es el fundamento para la imposición en materia tributaria.

De acuerdo al desarrollo jurisprudencial³⁸¹, el principio de capacidad contributiva se entiende como *“la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”*³⁸². En otras palabras, el principio de

³⁸⁰ Revisar fundamento S1 del apartado B de la sentencia del expediente N° 00053-2004-PI/TC.

³⁸¹ Revisar fundamento N° 11 de la sentencia del expediente N° 033-2004-AI/TC. La definición de capacidad contributiva que utiliza el Tribunal Constitucional proviene de la doctrina que desarrolló el autor argentino Alberto Tarsitano.

³⁸² Al utilizar la definición de Alberto Tarsitano, el Tribunal Constitucional peruano parece acoger la teoría de capacidad contributiva que proviene de la doctrina argentina: Alberto Tarsitano desarrolla su concepto a partir de las ideas que se encuentran en la obra del argentino Juan Carlos Luqui. De acuerdo con este autor, la capacidad contributiva es el resultado de una evolución histórica en las funciones del Estado. En primer lugar, se gravó a la capacidad económica (riqueza objetiva). Luego, se tomó en cuenta la “capacidad de prestación” (riqueza en función a la situación particular de la persona). Finalmente, cuando el Estado asume más funciones, este podía intervenir en la economía a través de los tributos y podía desalentar o alentar determinadas conductas mediante los impuestos. El tributo no solo cumple un fin fiscal. La capacidad contributiva sería la valoración de la riqueza en función de los fines (fiscales y extrafiscales) que pretende conseguir el Estado. Los fines extrafiscales se encontrarían dentro del concepto de capacidad contributiva.

Sin embargo, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano no se incluye a los fines extrafiscales dentro del concepto de capacidad contributiva, conforme se indica en el fundamento N° 29 de la sentencia N° 6626-2006-PA/TC (*“En efecto, este fenómeno (extrafiscalidad)-muestra de intervencionismo estatal en materia económica- sólo es aceptable en circunstancias excepcionalísimas bajo parámetros objetivos y razonables; lo cual, conforme a un juicio estricto de constitucionalidad, implicaría aceptar únicamente la relativización del principio de capacidad contributiva, mas nunca su desaparición total”*).

Por lo tanto, el concepto de capacidad contributiva propuesto por la doctrina argentina no sería aplicable según la jurisprudencia constitucional peruana. La capacidad contributiva que utiliza el Tribunal

capacidad contributiva, según la interpretación del Tribunal Constitucional³⁸³, se vincula con la capacidad económica que presentan las personas.

Al existir una riqueza susceptible de gravamen, corresponde analizar cuál es su relación con el principio de igualdad.

2.2. Desarrollo del principio de igualdad en materia tributaria según el Tribunal Constitucional

Cuando el Estado crea y cobra los tributos debe respetar el principio de igualdad. La igualdad tributaria, prevista en el artículo 74 de la Constitución, adquiere un matiz particular frente al principio general de igualdad, previsto en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional sostiene que el principio de igualdad se relaciona con la capacidad contributiva³⁸⁴. El reparto de la carga tributaria debe establecerse en función a la capacidad económica de los sujetos particulares³⁸⁵ que tengan el deber de contribuir. Si la idea es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, la tributación debe recaer, en principio, sobre las personas que tengan capacidad personal o

Constitucional peruano, en realidad, tomaría la influencia de la doctrina española, comentada por Palao Taboada quien señala que la capacidad contributiva “es la capacidad de las personas para pagar impuestos con su renta acumulada con arreglo al nivel de su renta disponible”. En esta posición los fines extrafiscales no forman parte del concepto de capacidad contributiva. Esta posición se muestra en el fundamento N° 2 de la sentencia del expediente N° 02727-2002-AA y en el fundamento N° 7 de la sentencia del expediente N° 00319-2013-AA.

Ver: 1. TARSITANO, Alberto (2015). El principio de capacidad contributiva: la visión de la jurisprudencia argentina y peruana. En: *Enfoque Constitucional de Análisis Tributario*, N° 2-2015, Lima, p. 12.

2. LUQUI, Juan (1989). *La obligación tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, pp. 90-94.

3. PALAO TABOADA, Carlos (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. En: *Vectigalia*, Año 1, N° 1. Lima.

³⁸³ Revisar el fundamento N° 12 de la sentencia del expediente N° 033-2004-AI/TC.

³⁸⁴ A nivel doctrinario, el autor español Baez Moreno analizó la interdependencia entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Este autor sostiene que no resulta razonable sostener la existencia de una interdependencia entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva. No toda afectación al principio de capacidad contributiva supondrá una vulneración al principio de igualdad. Existirán supuestos en los que no exista una riqueza que pueda ser gravada. Si el legislador pretende gravar esos casos, se produciría una vulneración al principio de capacidad contributiva. (Ver: BÁEZ, Andrés (2005). La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno al Título VII de la Constitución Española: Economía y Hacienda. En: *Cuadernos de Derecho Público* N° 25 (mayo-agosto). INAP. Madrid, pp.235-238).

A diferencia de lo que sostiene este autor, consideramos que hay una estrecha relación (fundamento 49 de la sentencia del expediente N° 001-2004-AI/TC) de interdependencia entre la igualdad y la capacidad contributiva. Si tomamos en cuenta que la igualdad es un derecho relacional que funciona como un presupuesto para el ejercicio de la capacidad contributiva, el gravamen sobre una capacidad contributiva inexistente también generaría una vulneración al principio de igualdad. Cuando el legislador grava una capacidad económica inexistente, no solo hay una vulneración al principio de capacidad contributiva, sino que existe una vulneración al principio de igualdad, pues se les exige tributar a quienes no tienen la capacidad para hacerlo. No existe un tratamiento diferenciado para situaciones desiguales.

El Tribunal Constitucional sostiene que es lo mismo el principio de igualdad en materia tributaria y el de capacidad contributiva (fundamento jurídico 4 de la sentencia del expediente N° 2727-2002-AA/TC). Desde esa lectura, podríamos entender que toda vez que se produce una vulneración al principio de capacidad contributiva debe entenderse que existe una vulneración al principio de igualdad.

³⁸⁵ Revisar el fundamento 49 de la sentencia del expediente N° 001-2004-AI/TC.

patrimonial para someterse a la tributación³⁸⁶. Luego de verificar quiénes son los sujetos con capacidad contributiva, el principio de igualdad exige que la carga de los tributos dentro de la sociedad sea equitativa³⁸⁷.

La equidad en la tributación justifica el deber de todos los contribuyentes de contribuir al Fisco cuando obtengan una riqueza gravada. La igualdad exige que no se excluyan de impuestos a quienes cuentan con capacidad contributiva. Sin embargo, esta idea no desconoce que existe una situación particular en cada contribuyente. La búsqueda del bienestar general a través de la tributación no desconoce la capacidad personal de cada individuo.

El fundamento³⁸⁸ de la igualdad en la materia tributaria implica la búsqueda que tiene el Estado peruano por una sociedad que garantice la igualdad de oportunidades. Mediante la tributación se busca que todas las personas, sin ninguna distinción arbitraria o por privilegios, deben contribuir al Fisco con su riqueza para que el Estado pueda generar la redistribución a través de la prestación de los servicios estatales.

En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se discutieron algunos casos donde los demandantes alegaban la vulneración del principio de igualdad:

- Los magistrados establecieron que se vulnera el principio de igualdad si se analiza la naturaleza lícita o ilícita de los ingresos que obtiene una persona cuando se evalúa el supuesto de incremento patrimonial no justificado. La renta grava hechos o actividades económicas. Tomar en consideración el tipo de actividades que realizan las personas sería un antecedente negativo porque las personas podrían alegar que sus actividades son ilícitas para eximirse del pago del Impuesto a la Renta por el incremento patrimonial no justificado (fundamento N° 6 de la sentencia del expediente N° 04382-2007-PA/TC y fundamento N° 8 de la sentencia del expediente 04985-2007-PA/TC).
- La exclusión del beneficio tributario del Régimen Agrario para los empresarios avícolas que utilizan maíz importado origina un trato desigual y no justificado. Según el criterio de los magistrados, a pesar de formar parte del sector agrario, existe la insuficiencia de la producción nacional, por lo que no sería razonable excluirlos del beneficio (fundamentos núms. 25 y 26 de la sentencia del expediente N° 5970-2006-PA/TC).
- No se vulnera el principio de igualdad por la aplicación de diferentes tasas en el Régimen de Percepciones del IGV. Este régimen establecía una tasa del 5% para la importación de bienes usados y de 3.5% para la importación de bienes nuevos. El Tribunal Constitucional utiliza el test de proporcionalidad para evaluar si esta diferencia de tasas vulnera el principio de igualdad (fundamento N° 46 de la sentencia del expediente N° 6626-2006-PA/TC).

³⁸⁶ Revisar el fundamento N° 4 de la sentencia del expediente N° 2727-2002-AA/TC.

³⁸⁷ Revisar el fundamento N° 6 de la sentencia del expediente N° 033-2004-AI/TC.

³⁸⁸ Revisar el fundamento N° 15 de la sentencia del expediente N° 5970-2006-PA/TC.

- La contribución solidaria no vulneraba el principio de igualdad en la ley. Esta contribución solo gravaba las pensiones de quienes anualmente obtenían más de las 14 UIT. No solo eso, la tasa del tributo establece una escala progresiva acumulativa. Por estas razones, se respeta la capacidad económica particular de los contribuyentes (fundamento N° 52 de la sentencia del expediente N° 001-2004-AI/TC).

2.2.1. Clasificación del principio de igualdad en materia tributaria

La igualdad en materia tributaria se puede clasificar³⁸⁹ en una igualdad vertical (la obligación de pago debe ser similar para igual manifestación de riqueza) y en la igualdad horizontal (la obligación debe ser proporcional a la capacidad contributiva). En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional³⁹⁰ se indica, además, que el principio/derecho de igualdad en materia tributaria presenta una evaluación de dos niveles de la hipótesis de incidencia:

- Faz positiva: El legislador tributario debe incluir dentro de la hipótesis de incidencia a las personas que tengan la misma capacidad contributiva. Las personas que obtengan la misma riqueza deben someterse a la misma carga tributaria.
- Faz negativa: El legislador tributario puede excluir del tributo a ciertos sujetos, pese a tener las mismas circunstancias que los otros contribuyentes, siempre que existan motivos razonables y proporcionales. La igualdad en su fase negativa se vincula con el otorgamiento de los beneficios tributarios.

2.2.2. El principio de igualdad y los beneficios tributarios

Todas las personas que manifiesten capacidad contributiva deben contribuir al sostenimiento del fisco sin privilegios ni distinciones. El deber de contribuir de los ciudadanos es el fundamento para la imposición en nuestro Estado Constitucional. El Tribunal Constitucional³⁹¹ sostiene que cuando el Estado otorga un beneficio tributario rompe con esta regla general del deber de contribuir, pues se reduce la carga tributaria para un grupo particular.

Un beneficio tributario se otorga por objetivos o políticas estatales distintos al objetivo recaudatorio: existe una finalidad extrafiscal³⁹². Al otorgar un trato

³⁸⁹ Revisar el fundamento N° 7 de la sentencia del expediente N° 4014-2005-AA/TC.

³⁹⁰ Revisar el fundamento N° 16 de la sentencia del expediente N° 5970-2006-PA/TC.

³⁹¹ Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

³⁹² La constitucionalidad de las medidas extrafiscales proviene de una interpretación del artículo 58 de la Constitución. Este artículo establece que el Estado orienta el desarrollo del país. De este modo, es legítimo que el Estado, a través de los tributos, incentive o desincentive ciertas conductas que tengan un interés público (por ejemplo, promover ciertos tipos de inversiones, mantener la plena ocupación, lucha contra la inflación, entre otros fines).

excepcional, el motivo para la dación del beneficio debe ser idóneo, necesario y proporcional³⁹³. No solo eso, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional³⁹⁴ sostiene que la finalidad extrafiscal debe responder a un principio rector de la política económica, cultural o social del Estado. En caso contrario, es decir, si el motivo para el otorgamiento del beneficio no es razonable, se vulneraría el principio de igualdad.

En buena cuenta, el Tribunal Constitucional interpreta que existe un deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas. La contribución deberá ser proporcional a la capacidad contributiva que manifieste cada persona. El principio de igualdad exige que todas las personas cuya manifestación de capacidad contributiva sea similar (los que tengan las mismas condiciones) deben soportar la misma carga tributaria.

Sin embargo, el Estado puede buscar determinados fines, distintos al recaudatorio, a través de los tributos. En ese caso, resultará válido establecer beneficios tributarios (reducción de la carga tributaria de ciertos contribuyentes) siempre que exista un motivo razonable y sea proporcional. En caso contrario, se producirá una vulneración al principio de igualdad.

2.3. Postulados doctrinarios del principio de igualdad en materia tributaria

La doctrina, peruana y extranjera, también analizó el principio de igualdad desde la perspectiva tributaria. Esta labor académica permite complementar los postulados que desarrolló el Tribunal Constitucional. A continuación, comentamos algunas ideas relevantes sobre el principio de igualdad:

- La igualdad en la ley en materia tributaria

El principio de igualdad en la ley constituye una exigencia en materia tributaria. Este mandato, de acuerdo con la autora española Teresa Mata³⁹⁵, implica que el legislador debe establecer la misma carga tributaria a quienes se encuentren en igualdad de condiciones. Sin embargo, es válido otorgar tratamientos diferenciados siempre que exista una motivación objetiva y razonable.

- Igualdad como generalidad

La igualdad no implica que todos los contribuyentes que manifiesten la misma capacidad contributiva deben soportar necesariamente la misma carga tributaria.

El Tribunal Constitucional admite las finalidades extrafiscales en los impuestos. De acuerdo al criterio de los magistrados constitucionales, los fines extrafiscales no pueden generar una afectación desproporcional a la propiedad de los deudores tributarios. Los fines extrafiscales se reconocen, entre otros motivos, para desalentar actividades nocivas para la sociedad, como la ludopatía, o luchar contra la informalidad y la evasión. Revisar los fundamentos núms. 23 a 28 de la sentencia del expediente N° 6626-2006-PA/TC.

³⁹³ Revisar los fundamentos núms. 12 y 13 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

³⁹⁴ Revisar el fundamento N° 14 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

³⁹⁵ MATA, Serra (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Editorial Aranzadi. Navarra, p. 75

El principio de generalidad, según la doctrina³⁹⁶, significa que todos los que se encuentren dentro del supuesto de la norma deben pagar los tributos sin otorgar distinciones discriminatorias; sin embargo, es posible realizar diferenciaciones entre los contribuyentes. Otorgar un tratamiento particular por la naturaleza especial de las cosas es constitucional. Del mismo modo, otorgar un beneficio tributario para buscar un fin extrafiscal también será legítimo siempre que sea razonable y proporcional. No podrían establecerse beneficios por motivos personales³⁹⁷.

- La prohibición de discriminación

Según la posición de Palao Taboada³⁹⁸, la defensa del principio de igualdad, desde una concepción formalista, solo busca una necesaria equiparación de dos situaciones que pueden calificar como iguales en función a un criterio de comparación. Esta concepción obligaría a que el juez, quien debe resolver las alegaciones de vulneración al principio de igualdad, imponga su visión de justicia frente al legislador. La garantía constitucional de la igualdad, desde una visión no formalista, se relaciona con la prohibición de un trato discriminatorio. La tarea del juez reside en ratificar los valores mínimos que acepta la sociedad. Esta labor sería una “deferencia al legislador” pues solo se declarará como inválida una política que no sea razonable, dentro de todas las opciones que puede formular el legislador, sin exigirle ni imponerle una visión concreta sobre la justicia³⁹⁹.

- Evaluación del principio de igualdad

El principio de igualdad requiere la evaluación de dos situaciones para verificar si el trato desigual es discriminatorio. El catedrático español Juan Martínez de Pisón⁴⁰⁰, a partir del análisis de la jurisprudencia española, indica que en el análisis a la vulneración del principio de igualdad deben seguirse tres reglas:

- Los términos de comparación deben ser homogéneos
- La discriminación se genera cuando la diferencia no tenga una justificación objetiva o razonable.

³⁹⁶ SEVILLANO, Sandra (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 106-107.

³⁹⁷ PÉREZ ROYO, Fernando (2016). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Vigésimo Sexta Edición. Civitas. Thomson Reuters. Madrid, p. 71.

³⁹⁸ PALAO TABOADA, Carlos (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. En: *Vectigalia*, Año 1, N° 1. Lima, p.23.

³⁹⁹ Existe una crítica a esta posición de deferencia al legislador por las consecuencias que puede generar. Si el tratamiento diferenciado parte de una justificación razonable y necesaria del fin extrafiscal, esta idea puede convertirse solo en una mera exigencia formal de motivación por parte del legislador al otorgar una justificación sin realizar un análisis crítico profundo. Esta posición generaría una excusa al juez para eludir su deber constitucional.

Ver: PALAO TABOADA, Carlos (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. En: *Vectigalia*, Año 1, N° 1. Lima, p. 25.

⁴⁰⁰ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan (2016). Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva. En: *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. Ciudad de México, pp. 181-182.

- La medida diferenciadora debe ser proporcional; es decir, verificar si se produjo un tratamiento demasiado gravoso o desmedido.

El autor español Álvaro Rodríguez Bereijo⁴⁰¹ sostiene que el juicio valorativo que se realiza sobre esa comparación proviene del punto de vista de quien realiza el análisis. Los elementos que se tomarán en cuenta para la comparación los fijará el juzgador en función a conceptos jurídicos (razonable, necesario o proporcional). Estos conceptos toman como base la idea de justicia que existe en una sociedad en un momento histórico determinado.

Un punto importante reside en los elementos que deben abordarse para evaluar una vulneración al principio de igualdad. Marcial Rubio⁴⁰², a partir del análisis de la sentencia del expediente N° 1157-98-AA/TC⁴⁰³, sostiene que el análisis no puede detenerse en las formas jurídicas. La evaluación debe realizarse sobre las realidades económicas y sociales sobre las cuales se aplica el tributo. Este análisis material exige una valoración de las finalidades políticas y conocer el contexto económico y social en el que se aplica una medida legislativa.

- Igualdad y justicia tributaria

Otorgar beneficios tributarios supone excluir del impuesto a ciertas personas que sí podrían pagar impuestos. Fernando Sainz de Bujanda⁴⁰⁴ señala que el fundamento de las exenciones⁴⁰⁵ debe residir en un criterio de justicia tributaria: solo podrá eximirse lo que no sería justo someterlo a tributación. Desde el punto de vista de este autor, las exenciones que se otorgan con fines extrafiscales vulneran el principio de justicia tributaria pues no se puede sacrificar la equitativa repartición de la carga tributaria por otros fines; sin embargo, el autor entiende que la realidad contemporánea de los Estados exige la utilización de estos instrumentos. La utilización de las exenciones será legítima, entonces, cuando sea indispensable, temporal y se coordinen reglas para restablecer la distribución equitativa de las cargas.

⁴⁰¹ RODRÍGUEZ, Álvaro (2010). El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial. En: *Revista Española de Derecho Constitucional*, mayo-agosto, N° 89, Madrid, p. 261.

⁴⁰² RUBIO, Marcial (2017). *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, p. 155.

⁴⁰³ En este caso, el Tribunal Constitucional declaró fundado un recurso de amparo interpuesto por la empresa Industrias Grau S.A. por la vulneración al principio de igualdad. La Administración Tributaria no le reconoció un beneficio tributario porque no había suscrito un convenio de estabilidad tributaria que supuestamente permitiría que la empresa acceda al beneficio. El Tribunal Constitucional sostuvo que, en ese caso, era un imposible jurídico pedirle a la empresa que suscriba el convenio porque a la fecha en que se constituyó la empresa había una suspensión a la posibilidad de celebrar convenios. Además, si la finalidad de la norma tributaria que otorga el beneficio es que las empresas inviertan en zonas fronterizas, carece de sentido el requisito formal de suscripción del convenio si la empresa realizó una inversión efectiva en el área fronteriza.

⁴⁰⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1988). *Lecciones de Derecho Financiero. Sexta Edición. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid*, pp. 99-100.

⁴⁰⁵ De acuerdo al autor, la exención merma la eficacia de una norma impositiva. Sin una norma de exención, la norma impositiva se aplicaría.

Ver: SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1988). *Lecciones de Derecho Financiero. Sexta Edición. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid*, p. 186.

3. ¿Existe una vulneración al principio de igualdad cuando no se grava a las empresas por los ingresos provenientes del sector público?

El análisis del principio de igualdad requiere conocer la naturaleza jurídica de las operaciones gravadas que se excluyen del impuesto (subsidios y condonaciones) a través de la norma reglamentaria. Luego, evaluaremos si estos ingresos reflejan una manifestación de capacidad contributiva. En caso sí exista una riqueza susceptible de gravamen, analizaremos si la exclusión del gravamen califica como un beneficio tributario y si resulta proporcional el desgravamen. En caso no sea proporcional, se vulneraría el principio de igualdad. Finalmente, compararemos las donaciones y condonaciones otorgadas por el sector privado con los subsidios y las condonaciones públicas.

3.1. Fundamento para la intervención del Estado a través de los subsidios y las condonaciones

Desde una perspectiva constitucional, el Perú cuenta con una economía social de mercado, conforme lo establece el artículo 58 de la Constitución. Según Kresalja y Ochoa⁴⁰⁶, este régimen económico implica que el mercado y la competencia son elementos básicos para generar el progreso económico. Estos elementos exigen una intervención del Estado, normativa y judicial, para garantizar que el poder económico no limite la competencia. No solo eso, al encontrarnos dentro de un esquema de solidaridad, el Estado tiene el deber de promocionar el bien común y distribuir equitativamente la riqueza entre todos los grupos de la sociedad.

Desde una perspectiva económica, los autores Stiglitz y Rosengard⁴⁰⁷, sostienen que el Estado actúa de diversas formas en la sociedad. Por una parte, influye en la toma de decisiones de los empresarios mediante subvenciones⁴⁰⁸, impuestos y gastos indirectos. Las subvenciones se otorgan como ayudas económicas (entrega de dinero) a las empresas. La participación de los impuestos se realiza a través del otorgamiento de beneficios tributarios como la reducción de la deuda tributaria. Otra forma de intervención del Estado⁴⁰⁹ consiste en los programas públicos de asistencia social. Algunos programas otorgan dinero en efectivo a las personas naturales y otras prestaciones en especie (prestaciones en salud para la población con menor poder adquisitivo). El objetivo de estos programas es redistribuir la riqueza.

En ese marco, el Estado, en una economía social de mercado, otorga subvenciones y, algunas veces, realiza condonaciones de las deudas tributarias y multas que impone a las empresas. Es legítimo que el Estado otorgue estímulos a las empresas para incentivar ciertas actividades, pues el desarrollo económico del país genera mayor

⁴⁰⁶ KRESALJA, Baldo y OCHOA, César (2009). *Derecho Constitucional Económico*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, p. 353.

⁴⁰⁷ STIGLITZ, Joseph y ROSENDGARD, Jay (2015). *La Economía del Sector Público*. Cuarta Edición. Antin Bosch. Traducción de Esther Rabasco. Madrid, pp. 65-66.

⁴⁰⁸ Utilizamos los términos subvención y subsidio como sinónimos.

⁴⁰⁹ STIGLITZ, Joseph y ROSENDGARD, Jay (2015). *La Economía del Sector Público*. Cuarta Edición. Antin Bosch. Traducción de Esther Rabasco. Madrid, pp. 69-70.

empleo e incentiva el bienestar común. Esta intervención del Estado genera que las empresas se encuentren en una mejor posición económica: obtienen mayores recursos y pueden incrementar su inversión.

A continuación, procedemos a analizar a las subvenciones (subsidios) y las condonaciones.

3.2. Sobre la naturaleza de las subvenciones o subsidios⁴¹⁰

Una de las actuaciones de la Administración Pública es la del fomento de la iniciativa privada. De acuerdo a Roberto Dromi⁴¹¹, esta actividad se concibe como un estímulo para que los particulares realicen actividades que sean de utilidad pública. Como indicamos previamente, el Estado no solo interviene para incentivar ciertas conductas empresariales. La Administración Pública también otorga subsidios para garantizar el acceso de ciertos bienes para la población.

La subvención puede calificar como un estímulo directo o indirecto⁴¹². La subvención o el subsidio directo se entienden como un auxilio económico, generalmente en dinero o algunas veces con bienes en especie, proveniente de fondos públicos. Este es el subsidio que califica como un ingreso para efectos tributarios⁴¹³.

La Administración Pública otorga un subsidio para desarrollar un sector productivo, mejorar el medio ambiente o cumplir una finalidad social. En general, este recurso debe aplicarse para una determinada finalidad (se puede imponer una carga) y no se exige que se reembolse el importe a la Administración⁴¹⁴.

En el Perú, no existe una definición normativa sobre los subsidios. El Ministerio de Transportes y Comunicaciones, mediante el Informe N° 2561-2014-MTC/24⁴¹⁵, sostiene que el subsidio es *“una medida adoptada por el Estado, generalmente por mandato*

⁴¹⁰ En la doctrina internacional existe una discusión sobre la diferencia conceptual entre un subsidio y una subvención. Se sostiene que los subsidios se otorgan a las personas para gozar de una vida digna ante las carencias económicas que puedan existir. En cambio, la subvención se otorga a una empresa o una persona por la actividad económica que realiza, la cual busca incentivarse. Sin embargo, existirían ciertas zonas grises donde resultaría difícil diferenciar entre ambos conceptos (ver: FLORES, Carlos (2011). Concepto y naturaleza de la subvención en el Derecho chileno. El caso de la concesión de obra pública. En: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* XXXVII. Valparaíso, pp. 343-346).

⁴¹¹ DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo II. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima, pp. 298-300.

⁴¹² DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo II. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima, p. 305.

⁴¹³ Un subsidio indirecto otorga un privilegio que tiene importancia económica como una tarifa reducida. Esta figura no supone una entrega de dinero o bienes ni la condonación de una deuda, por lo que no califica como ingreso.

⁴¹⁴ Ver: DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo II. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima, p. 305.

GARCÍA, William (2012). La subvención administrativa: concepto y régimen jurídico. En: *Revista de Derecho - Escuela de Posgrado* N° 2, diciembre de 2012. Santiago de Chile, p. 67.

⁴¹⁵ Este informe se emitió el 21 de noviembre de 2014.

legal, para incentivar determinado sector de la economía". La Sunat, mediante el Informe N° 112-2014, también adopta esta definición del subsidio. Puede observarse que desde esta posición solo se concibe al subsidio como una medida destinada para las empresas.

Desde la perspectiva de una empresa⁴¹⁶, el subsidio puede entenderse como una reducción de los costos de producción de un bien o servicio o de los precios mediante una transferencia de valor que no debe compensarse. El subsidio a los exportadores, por ejemplo, permite que las ventas al exterior de las empresas peruanas compitan con un mejor precio en el mercado internacional. Un menor precio permite incrementar las ventas y obtener un mayor margen de ganancia⁴¹⁷. Por otra parte, los subsidios con una finalidad social se otorgan para que la población con menor poder adquisitivo pueda adquirir los bienes y servicios esenciales a un precio asequible⁴¹⁸.

Un punto importante de resaltar sobre los subsidios es que incrementan el patrimonio del beneficiario, conforme lo reconoce la doctrina⁴¹⁹. Esto nos permite sostener que, en principio, quien recibe un subsidio se encuentra en una mejor capacidad económica frente a quienes no reciben estos beneficios.

Si bien los subsidios pueden entenderse como un ingreso para las empresas, estos no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, pues el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta los excluye al no provenir de un tercero en igualdad de condiciones, sino que se obtiene porque el Estado lo otorga en ejercicio de su *ius imperium*.

En el Perú, un ejemplo de subsidio para las empresas sería el drawback. A partir de la regulación de este subsidio en el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 1053, y el artículo 3 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, se establece que la base del subsidio será el cinco por ciento del valor FOB de exportación de determinados productos.

Es un subsidio porque el Estado otorga este importe para fomentar las exportaciones. Este beneficio permite que los exportadores puedan vender sus productos en el extranjero a un precio menor y sean más competitivos en el mercado internacional.

3.2.1. Legislación comparada sobre gravabilidad de subsidios

La discusión sobre la gravabilidad de los subsidios con un impuesto a la renta no solo se originó en el Perú. Esta cuestión también se analizó en Argentina,

⁴¹⁶ QUINTANA, Eduardo (2012). Naturaleza y efectos de los subsidios en Servicios Públicos. En: *Revista de Derecho Administrativo*, N° 12, Tomo 1. Revista editada por el Círculo de Derecho Administrativo de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, pp. 75-76.

⁴¹⁷ JULIEN, A.D. (2020). Subsidy. Salem Press Encyclopedia.

⁴¹⁸ JULIEN, A.D. (2020). Subsidy. Salem Press Encyclopedia.

⁴¹⁹ FLORES, Carlos (2011). Concepto y naturaleza de la subvención en el Derecho chileno. El caso de la concesión de obra pública. En: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* XXXVII. Valparaíso, pp. 333.

España y Chile. En estos países se admite que los subsidios forman parte del aspecto material del impuesto a la renta.

Debemos remarcar que las legislaciones impositivas no son similares a la Ley del Impuesto a la Renta del Perú; por lo tanto, la argumentación que se utilizó en otros países para gravar a los subsidios no puede entenderse como aplicable necesariamente a nuestro país; sin embargo, resulta pertinente analizar las razones que se plantearon en esos países para justificar su gravamen.

3.2.1.1. Argentina

El Impuesto a las Ganancias de Argentina⁴²⁰ grava todas las ganancias que obtiene una persona jurídica. De acuerdo a su ley, las ganancias incluyen a todo enriquecimiento independientemente de que provenga de una fuente durable⁴²¹. A continuación, mostramos la línea jurisprudencial del Poder Judicial y del Tribunal Fiscal argentino sobre esta problemática:

3.2.1.1.1. Posición del Poder Judicial

El Poder Ejecutivo de Argentina, mediante el Decreto 652/02, dispuso otorgar una compensación tarifaria a las empresas transportistas ante la situación de emergencia que se vivía en ese país por la devaluación del peso y sus efectos en la estructura de costos de esas empresas. Esta compensación tarifaria buscaba asegurar la prestación del servicio de transporte.

El beneficiario último del servicio de transporte es el pasajero. La compensación tarifaria permitía que no se aumente el precio para el usuario. El Estado asumía el mayor costo de la tarifa.

La empresa BUS DEL OESTE S. A. recibió en el ejercicio 2004 el importe de 589,087.76 dólares y lo registró como

⁴²⁰ El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Ganancias se aprobó mediante el Decreto 649/97 y se publicó en el Boletín Oficial de la República Argentina el 06 de agosto de 1997.

⁴²¹ Artículo 1° - *Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.*
(...)

Art. 2° - *A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:*

- 1) *Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.*
- 2) *Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, (...).*

un ingreso no gravado (subsidio). El organismo recaudador argentino sostuvo que el importe que recibía la empresa se encontraba gravado. Este dinero era una compensación tarifaria al transportista que complementa el precio pagado por el pasajero. Si el Estado no asumía ese importe, el usuario tendría que pagar esa diferencia. En otras palabras, la compensación forma parte del precio y no existía una exención para este ingreso.

La empresa sostuvo lo siguiente:

- Resulta irrazonable sostener que un subsidio que otorga el Estado por una finalidad pública (intervención de fomento) podía someterse a un tributo (poder impositivo) si se tiene en cuenta que es la misma entidad (Estado) que realiza ambas funciones.
- El Estado busca la traslación económica de un importe equivalente al subsidio a los usuarios del servicio público, quienes son los beneficiarios finales pues no deben incrementar el precio que pagan. Gravar los subsidios impediría esta traslación del importe equivalente a la compensación.

El Tribunal Fiscal de la Nación argentino resolvió a favor de la empresa (TF 33.381-I). Los vocales consideraron que el importe a favor de las empresas no calificaba como una contraprestación de un servicio, sino que era una subvención a favor del prestador que beneficia a los usuarios, por lo que no debía gravarse.

El Fisco interpuso una apelación contra la Resolución del Tribunal Fiscal. La Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal del Poder Judicial del Poder Judicial de la Nación emitió la sentencia⁴²² de este caso el 28 de noviembre del 2013. Los magistrados revocaron la decisión del Tribunal Fiscal. Los jueces de este tribunal consideraron que la compensación tarifaria sí debía gravarse con el Impuesto a las Ganancias por los siguientes motivos:

- El concepto de ganancias, según la legislación argentina, incluye todo ingreso que confluye a

⁴²² El número de expediente es el 37335/2013.

retribuir una labor. No resulta relevante la figura jurídica de los importes que se reciban.

- No se desprende ni se entiende como implícito que otorgar una compensación tarifaria a los transportistas para evitar la subida de los precios a los usuarios implique un tratamiento tributario especial por estos ingresos.
- Si no se otorgaba el subsidio, el usuario debía asumir el precio real. No se justifica por qué debería deducirse del precio final el valor del subsidio si en ambos casos solo se grava el importe que se recibe como precio final.
- No existía una norma que exima del pago de impuestos a las empresas que reciban estas compensaciones tarifarias.

Nótese que la argumentación del Poder Judicial giró sobre la finalidad que tenía este subsidio: evitar que los usuarios del servicio de transporte asuman el precio real. En este sentido, el subsidio sería un reemplazo del importe que los usuarios debían asumir en caso no exista este socorro económico; es decir, formaría parte del precio. Por lo tanto, los magistrados sostienen que la compensación retribuye al servicio de transporte, solo que no lo asume directamente el usuario.

Es importante recalcar que esta compensación tarifaria sí califica como un subsidio pues el Estado realiza un aporte dinerario a favor de las empresas y busca el cumplimiento de una finalidad social (evitar el incremento de precios para los usuarios). Existen diferentes finalidades por las que se otorgan subsidios. Los subsidios que se otorgan a las empresas, cuya finalidad sea beneficiar indirectamente al usuario final, se encontraría gravados según este criterio.

Resulta relevante reiterar otra idea que esbozaron los jueces: la circunstancia de recibir un subsidio no implica que exista un tratamiento particular, pues sí califica como un enriquecimiento para la empresa y no existe una exoneración expresa sobre ese ingreso. Esta idea puede justificarse tanto para los subsidios que se destinan a beneficiar indirectamente al usuario final como a los que buscan otorgar un provecho directo a las empresas.

3.2.1.1.2. Posición del Tribunal Fiscal

El criterio de la sentencia del expediente N° 37335/2013 se aplicó en la jurisprudencia posterior del Tribunal Fiscal de la Nación argentina.

En el caso “GOMEZ MANUEL s/ GANANCIAS⁴²³”, el Tribunal Fiscal argentino analizó un caso similar: un empresario pedía que se le exima de pagar impuestos por el subsidio proveniente del Decreto 652/02. El Tribunal Fiscal reconoce en esta resolución que el importe era un subsidio e indica lo siguiente:

“Al respecto, Luis O. Fernández en ‘Los subsidios y la teoría del balance’ (...), señala la gravabilidad en cabeza del contribuyente receptor no solo por aplicación de la teoría del balance, sino porque son ingresos de la propia actividad gravada, más allá de que se los proporcione el Estado y no la tarifa que perciben.

*Continúa el autor que, si bien gravar estos subsidios implicaría una reducción de estos, advierte que cuando el legislador quiso que estos beneficios no estuvieran alcanzados por el tributo, lo dijo expresamente mediante una exención y, **agrega que más allá de no tratarse de un precio, luce inapropiado no gravarlo**, mientras sí se admite la deducción de todos los costos, parte de los cuales se subvencionan con dicho auxilio. Asimismo, expresa que el hecho de que los subsidios formen parte de las políticas públicas orientadas a conseguir el interés general y a cumplir el mandato constitucional, no acarrea que aquellos se encuentren fuera del ámbito tributario cuando estén comprendidos dentro de los hechos imponibles del impuesto” (el resaltado es nuestro).*

El Tribunal Fiscal argentino, a diferencia del criterio judicial, sí reconoce expresamente que la compensación tarifaria califica como un subsidio. No solo eso, al citar el criterio del autor Fernández, también establece que los subsidios pueden gravarse por dos motivos: (i) la teoría del balance reconoce que todo enriquecimiento para la empresa puede gravarse y (ii) el subsidio es un ingreso por la actividad gravada que realiza más allá de que no se lo otorgue directamente el usuario. Si ello es así, de acuerdo a la teoría del balance, también sería posible gravar a los otros subsidios que perciban las empresas;

⁴²³ El número de expediente es el 35.004-I. La resolución del Tribunal Fiscal argentino se emitió el 06 de febrero de 2017.

es decir, aquellos estímulos estatales que no buscan asumir una parte del precio que debía pagar el consumidor.

Sobre este punto, consideramos que el subsidio por la compensación tarifaria no se otorga por la actividad que realiza la empresa. No podría calificar como una renta proveniente de una actividad empresarial. El subsidio, en realidad, se origina porque existe un mandato del Estado que autoriza la entrega de estos importes y por la decisión del empresario de acogerse a este subsidio. Sin perjuicio de eso, al calificar como enriquecimiento, por aplicación del criterio del Tribunal Fiscal sobre la teoría del balance, este subsidio se encontraría gravado.

Finalmente, el Tribunal Fiscal mantiene la línea jurisprudencial de considerar como gravados a los subsidios, conforme se evidencia en la resolución del caso “CERDÁ, JORGE ANTONIO s/recurso de apelación, Impuesto a las Ganancias⁴²⁴”. Esta resolución se emitió el 8 de mayo de 2019 por la Sala B.

3.2.1.2. España

Un grupo de diputados del Grupo Parlamentario Popular interpuso una acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional español contra diversos artículos de la Ley del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (Ley N° 18/1991). El Tribunal Constitucional resolvió este recurso mediante la Sentencia N° 214/1994 del 14 de julio de 1994⁴²⁵.

Esta ley establecía las siguientes reglas:

Artículo 5. Hecho imponible.

Uno. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo.

(...)

Cuatro. Componen la renta del sujeto pasivo:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades señaladas en la letra siguiente.

⁴²⁴ En este caso se otorgó un subsidio para los productores de cría bovina perjudicados por las condiciones comerciales desfavorables en el contexto de la venta de terneros. Según el Tribunal Fiscal, el subsidio viene a compensar los beneficios que los productos no pudieron obtener por las condiciones comerciales desfavorables. El beneficiario final de este subsidio no era el comprador, sino el vendedor que le permite obtener un margen de ganancia.

⁴²⁵ Esta sentencia se publicó en el BOE del jueves 18 de agosto de 1994.

c) Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales que ejerza.

d) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley.

e) Las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

Cinco. No estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos de patrimonio que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 9. Rentas exentas.

Uno. Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

j) Las becas públicas percibidas para cursar estudios, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive.

(...)

Artículo 25. Contraprestaciones o utilidades.

Se incluirán, en particular, entre los rendimientos del trabajo:

(...)

h) Las ayudas o subsidios familiares y las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley.

(...)

Los diputados que interpusieron la acción de inconstitucionalidad cuestionaron el gravamen sobre los subsidios o ayudas familiares y las becas privadas. Los argumentos fueron los siguientes:

- Las ayudas o subsidios familiares no deben someterse a tributación pues gravarlos implicaría la vulneración al principio de capacidad económica. Quien recibe estos ingresos no tienen la capacidad económica para pagar impuestos. Estos importes se reciben por el deber de protección económica del Estado. Se vulnera el deber de protección que tiene el Estado al recortar los ingresos que reciben las personas de bajos recursos.

Además, se alega que el subsidio se otorga justamente a las personas que no tienen una capacidad económica suficiente para contribuir a los gastos públicos; por lo tanto, gravar ese ingreso implica tributar sobre una capacidad inexistente. Por otro lado, estos ingresos no se derivan directa ni indirectamente de la prestación del trabajo personal para calificarlos como rendimientos del trabajo.

- Gravar con el impuesto a las becas también vulnera el principio de capacidad económica y el de igualdad. Una persona recibe una beca pues no tiene la capacidad económica para pagar sus estudios. Por lo tanto, no resulta razonable gravarlo. Al gravar el

subsidio, se limita el ingreso que el propio Estado consideró como óptimo para otorgarlo a una persona para sus estudios.

Por otra parte, el legislador estableció un trato desigual entre las becas públicas y privadas. Esa diferencia carece de justificación. Las becas públicas se encontraban exentas del impuesto, de conformidad con el inciso j) del artículo 9, a diferencia de las becas privadas. Los demandantes consideraban que se tratan de casos iguales por lo que las becas privadas tampoco deben someterse al impuesto.

El abogado del Estado replicó lo siguiente:

- Gravar a los subsidios o ayudas familiares no vulnera el principio de capacidad económica porque la obtención de ayudas es una renta y refleja que existe una capacidad económica para tributar. Prestar ayuda económica no implica crear una capacidad económica artificial. Generalmente, los subsidios se otorgan a quienes perciben otras rentas del trabajo. En cualquier caso, si no se reciben otros ingresos solo tributarán quienes superen los tramos iniciales de las escalas previstas en la ley.

No se infringe el deber de protección a la familia por no exonerar a las ayudas. La protección familiar se puede brindar de varias formas. Esto no implica necesariamente que se otorgue una inafectación a la ayuda. No hay un mandato constitucional que imponga la obligación de no permitir el gravamen sobre estos ingresos.

- Recibir una beca es un beneficio para la persona que lo obtiene. Hay una manifestación de capacidad económica. Del mismo modo que en el caso de los subsidios, si una persona solo obtiene ingresos por subsidios y su base imponible no excede los límites previstos en los artículos 74 y 91 de la Ley, no se encontrará obligado a pagar el impuesto.

No se vulnera el principio de igualdad porque no todas las becas públicas se encuentran exentas. Las becas exentas son las que se orientan a garantizar una igualdad real y efectiva en el acceso al derecho a la educación y a favorecer una mejor distribución de la renta personal. Esta sería la justificación para otorgar un tratamiento privilegiado a esas becas, a diferencia de las que se otorgan para fomentar investigaciones o por doctorados.

No solo eso, las becas públicas se sujetan a un régimen jurídico, no pueden sobrepasar de un determinado monto y se concede a quienes cuenten con los menores niveles de ingresos. Estos requisitos no se garantizan en las becas privadas.

Finalmente, se indica que la Constitución no impone que las figuras con finalidades promocionales, como las becas o subsidios, deban otorgar en todos los casos el máximo posible de protección pues existen otros valores con el que debe ponderarse.

El Tribunal Constitucional desestimó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por los diputados del Partido Popular. Los fundamentos jurídicos fueron los siguientes:

- Sobre los subsidios o las ayudas familiares

Si bien podría existir una dificultad para calificar a las ayudas o subsidios familiares como rendimientos del trabajo, esta problemática carece de relevancia constitucional porque la ley española tiene un concepto amplio de renta. La norma incluye como parte del aspecto gravado a los incrementos de patrimonio. Si los subsidios no provienen del rendimiento del trabajo, se encontrarían gravados pues califican como un incremento del patrimonio.

El legislador puede articular diversas medidas de ayuda para las personas en una situación vulnerable. Pueden establecerse subsidios, beneficios tributarios o establecerse ambos mecanismos. El Poder Legislativo será el que determine cuáles mecanismos utilizará para cada caso particular. En el caso que se somete a análisis, la medida de ayuda se traduce a través de un subsidio, pero el legislador no estableció una inafectación sobre dicho subsidio.

El subsidio es una renta que manifiesta capacidad económica. Este principio no prohíbe su gravamen. El principio de capacidad económica se toma en cuenta al establecer un límite cuantitativo que exonera de pagar impuestos a quienes no obtengan una cantidad considerable de ingresos. Estos ingresos pueden provenir de subsidios o de cualquier otra fuente. Si una persona recibe subsidios y no supera el umbral mínimo de tributación, no se someterá al impuesto.

Finalmente, el deber de protección a la familia no implica que el Estado necesariamente deba otorgar protección a través de una medida específica, como la exención de impuestos de los subsidios. El cumplimiento de este deber se puede cumplir con la entrega de los subsidios. Nos encontramos frente a medidas diferentes que no son necesariamente concurrentes.

Debemos tener en cuenta que la Constitución española reconoce a la capacidad económica⁴²⁶. En el caso peruano, una garantía de los contribuyentes es el principio implícito de la capacidad contributiva. La similitud entre ambos conceptos radica en que los contribuyentes deben tributar en función a la riqueza que obtienen.

El criterio relevante que fija el Tribunal Constitucional español se centra en la posibilidad constitucional de gravar a los subsidios pues existe un incremento en el patrimonio de las personas que lo obtienen. A diferencia del concepto “incremento patrimonial” de España, en el Perú se estableció el concepto de “ingreso proveniente de operaciones con terceros”. Sin perjuicio de esa diferencia, lo relevante es mostrar que obtener un subsidio evidencia una manifestación de capacidad económica para una persona natural (y por la misma razón, a las personas jurídicas) pues incrementa su capacidad de pago de impuestos.

No solo eso, si bien el Estado tiene el deber de ayudar a los sectores vulnerables, este deber puede concretarse a través del otorgamiento de subsidios, pero eso no implica necesariamente que el legislador también debe otorgar la desgravación al subsidio, pues, en cualquier caso, la persona deberá tributar solo si supera el umbral mínimo que fija la escala impositiva, sea que el ingreso provenga de una remuneración, subsidio o cualquier otra fuente.

- Sobre las becas privadas

El Tribunal Constitucional comparte los argumentos que señaló sobre los subsidios para sostener que gravar a las becas no vulnera el principio de capacidad económica.

Sobre la posible vulneración al principio de igualdad, los magistrados precisan que la comparación será solo sobre las becas públicas y privadas que se perciban para cursar estudios en todos los niveles o grados del sistema educativo hasta el de licenciatura. Solo ese supuesto de beca pública se encuentra exenta del impuesto.

La exoneración a las becas públicas se encontraría justificada pues el Estado español reconoce el derecho a la educación y a promover las condiciones de igualdad.

De acuerdo al Tribunal Constitucional, la diferencia entre el tratamiento de las becas públicas y privadas se encuentra

⁴²⁶ Revisar el numeral 1 del artículo 31 de la Constitución española de 1978.

justificada. Las becas públicas solo se otorgan a las personas con menores recursos económicos, el importe se determina legalmente, el dinero proviene de fondos públicos, el acceso a la beca se produce dentro de una convocatoria general, no se limita a un grupo de personas, los actos que resuelven el otorgamiento de las becas públicas pueden ser fiscalizados en la vía administrativa y en la vía judicial: hay una garantía especial y pública para estas becas. Las becas privadas no cumplirían necesariamente con esos requisitos, por lo que no amerita que reciban el mismo tratamiento impositivo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional fija una excepción a esta diferencia. Las becas privadas, bajo ciertas condiciones, pueden servir a las mismas finalidades públicas por las que se otorgan las becas públicas. En ese caso, sí correspondería otorgar la exención para las becas privadas.

La primera precisión que debemos hacer es que en la legislación española existe una regla expresa prevista en una norma con rango de ley: las becas públicas para cursar estudios, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura no se encuentran afectas al impuesto. En el supuesto de que no exista esta excepción, todas las becas, públicas o privadas, se encontrarían afectas al impuesto en España. A diferencia del caso español, en la legislación peruana no existe una norma con rango de ley similar a la española que exima de pagar tributos a los subsidios para las personas jurídicas, por ejemplo.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional diferencia el tratamiento de las becas públicas y las privadas porque las finalidades y las condiciones de su otorgamiento no son similares en todos los casos; sin embargo, en caso existan ciertos elementos similares para su otorgamiento y las becas privadas se otorguen con las mismas finalidades que las públicas, no existe una razón para darles un tratamiento impositivo diferente.

Este punto resulta de vital importancia. Es posible admitir que las prestaciones públicas o privadas para las personas deben recibir el mismo trato impositivo cuando las condiciones y las finalidades sean similares.

3.2.1.3. Chile

El artículo 2 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta chileno⁴²⁷ establece el siguiente concepto de renta:

⁴²⁷ El Decreto Ley N° 824, norma que aprueba la Ley del Impuesto a la Renta de Chile, se publicó en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. La ley se modificó mediante la Ley N° 20899.

Artículo 2º.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

*1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.
(...)*

El Servicio de Impuestos Internos absolvió una pregunta⁴²⁸ que se le hizo sobre la gravabilidad de los subsidios que otorga el Estado a los contribuyentes.

En la respuesta que emitió la entidad administrativa se indica que todo incremento de patrimonio constituye renta, salvo que alguna disposición legal lo exceptúe expresamente. En el caso de los subsidios, estos se encontrarán gravados, salvo que la ley que cree un subsidio lo declare como no afecto.

3.3. Alcance de las condonaciones

El artículo 1295 del Código Civil establece que *“de cualquier modo que se pruebe la condonación de la deuda efectuada de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, se extingue la obligación, sin perjuicio del derecho del tercero”*.

La condonación puede entenderse como la renuncia del acreedor de un crédito. Esta operación extingue la obligación que tenía el deudor. La condonación puede ser por toda o una parte de la deuda. El valor de la operación no se modifica. Solo se anula la deuda. Desde el punto de vista civil, la condonación requiere ser bilateral; es decir, el deudor debe aceptarla.

El Estado también puede condonar las deudas tributarias o las multas que impone a los ciudadanos. La condonación que realiza el Estado de las deudas de las empresas puede entenderse como una actividad de fomento, distinta al subsidio, pues se buscaría que a través de la reducción de las deudas que tienen las empresas frente al Estado, estas cuenten con mayores recursos para poder realizar sus actividades económicas.

En materia tributaria, el artículo 41 del Código Tributario establece que la condonación de deudas tributarias solo podrá establecerse mediante una norma expresa con rango de ley. Los Gobiernos locales, excepcionalmente, pueden condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones de los impuestos que administren, así como las tasas y contribuciones.

⁴²⁸ Ver: https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_5279.htm

La condonación de una deuda tributaria no es similar a la figura de la exoneración. En el supuesto de la condonación, la obligación tributaria nació, pero el Estado, mediante una norma con rango de ley, decide renunciar a esa deuda. La figura de la exoneración implica que se produce el nacimiento del hecho imponible, pero no existe obligación de pago del impuesto pues una norma le dispensa del mismo⁴²⁹. Al no existir obligación de pago en la exoneración, esta no es similar a la condonación.

A nivel tributario, la condonación que se realiza a favor de una empresa se entiende como un ingreso. Al extinguir la obligación de pago que tenía una empresa, se produce un incremento en el patrimonio de la empresa deudora. El recurso que se destinó para el pago de una deuda puede utilizarse para cualquier otro fin.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal reconoce que la condonación de una deuda por parte de una entidad del sector privado a una empresa califica como un ingreso proveniente de una operación con un tercero⁴³⁰ susceptible de gravamen con el Impuesto a la Renta. Sin embargo, la condonación de una deuda tributaria o una multa a una empresa no se considera gravada, pues provendría de un acto que no se encontraría en igualdad de condiciones según el requisito que establece el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley.

A continuación, analizaremos si existe una manifestación de capacidad contributiva susceptible de gravamen con el Impuesto a la Renta cuando las empresas perciben subsidios o aprovechan una condonación pública.

3.4. ¿La riqueza proveniente de operaciones con el Estado manifiesta capacidad contributiva susceptible de gravarse con el Impuesto a la Renta?

Existe una relación cercana entre el principio de igualdad y el de capacidad contributiva en materia tributaria. La verificación de la igualdad en el reparto de las cargas tributarias exige, en primer lugar, que exista una riqueza que sea susceptible de gravarse con el Impuesto a la Renta.

El Tribunal Constitucional aún no se pronuncia sobre la validez constitucional de gravar a los ingresos provenientes de las operaciones con terceros. Tampoco hay un análisis sobre la constitucionalidad de gravar a los ingresos provenientes del Estado como los subsidios o las condonaciones. Sin embargo, los magistrados sí desarrollaron una argumentación sobre la invalidez constitucional de gravar con el Impuesto a la Renta⁴³¹ a la indemnización justipreciada que se recibe por la expropiación que realiza el Estado. Esta disertación del Tribunal Constitucional se encuentra en la sentencia del expediente N° 00319-2013-PA/TC.

El máximo intérprete de la Constitución sostiene que no resulta constitucional gravar con el Impuesto a la Renta al ingreso recibido con ocasión de una expropiación. Uno de

⁴²⁹ Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC.

⁴³⁰ Este criterio se reconoce en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08512-3-2019.

⁴³¹ Gravado de conformidad con el inciso b) del artículo 1 y el artículo 5 de la LIR.

los fundamentos que utilizó el Tribunal Constitucional para sostener esa posición fue el siguiente⁴³²:

*“Estando claro que el procedimiento expropiatorio genera una indemnización justa limitada al valor comercial actualizado del inmueble expropiado y la compensación por daños, sin embargo **no podría afirmarse que dicho monto genere algún tipo de "renta" o "ganancia" por su sola recepción o que dicha enajenación obligatoria genere los mismos efectos que una enajenación voluntaria, pues en este último supuesto, siempre se presentará la posibilidad de mejoría económica a favor de ambas partes pues existe la libertad en el establecimiento del valor de la transferencia** (el destacado es mío) ya sea que ello resulte impulsado por variables (subjetivas) como lo serían la ventaja comercial de la ubicación del inmueble, los diversos usos comerciales que se puede brindar para su explotación, el aprovechamiento máximo de los ambientes que mantiene en pie para la inversión que se pretende formular, por ejemplo. **Estas variables (subjetivas) no constituyen elementos propios del procedimiento expropiatorio, pues este es un proceso compulsivo por naturaleza, y por lo tanto no presenta ventajas a favor del titular del bien expropiado dado la ausencia de una negociación para la trasmisión del derecho de propiedad, razón por la cual no podría afirmarse que en su configuración se permita la generación de beneficios económicos a favor del propietario** (el destacado es mío), todo lo contrario, genera en él la obligación de traslación de un bien inmueble sin encontrar en dicho procedimiento alguna forma de beneficio que se pueda identificar como una ganancia, utilidad o ingreso adicional que se configure como un hecho imponible del impuesto a la renta en los términos que la Ley regula”.*

De acuerdo a esta interpretación, no se genera una “renta” cuando las partes no tengan la libertad para fijar el valor del bien transferible. Un acto compulsivo, como la expropiación estatal, no supondría ninguna ventaja a favor de los privados pues no se le permite fijar libremente el precio. Esta idea genera que no se podría gravar a la riqueza que se genera por actos compulsivos.

Si bien esta posición se desarrolló para el caso específico de las expropiaciones, consideramos que esta idea podría llevar a sostener que no resultaría constitucional gravar a los ingresos que provienen del Estado en virtud de su *ius imperium* pues, más allá de que sean las empresas quienes manifiesten su voluntad de acogerse a un subsidio o aprovechar una condonación, el Estado otorga un subsidio o una condonación porque existe una ley que lo autoriza. El usuario que recibe el subsidio o una condonación no puede negociar el importe del subsidio o de la condonación. La cuantía se establece normativamente.

No solo eso, como indicamos en el primer capítulo⁴³³, el Tribunal Constitucional interpreta que la capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta se manifiesta en las rentas generadas. Esta posición nos podría llevar a sostener que solo la riqueza generada (sea la que provenga de una renta-producto o una ganancia de capital) sería la susceptible de gravamen. Sin embargo, esta manifestación de capacidad contributiva solo sería parcial si se toma en cuenta que las donaciones también se encuentran

⁴³² Ver el fundamento N° 21 de la sentencia del expediente N° 00319-2013-PA/TC.

⁴³³ Ver el punto 3.2 del Capítulo I.

afectas al impuesto. Un concepto de capacidad contributiva para nuestra Ley del Impuesto a la Renta no podría limitarse a las rentas generadas por los contribuyentes.

La capacidad de aportar al gasto público debe vincularse con el bienestar económico de cada persona. Esta idea parte del prisma tributario de la igualdad: tributar en función a la riqueza personal. Es un criterio de equidad. Este bienestar puede medirse de varias formas. Una de las formas consiste en la captación de ingresos que posee una persona, conforme lo indica Jhon Due⁴³⁴. El ingreso o la renta es la manifestación de capacidad contributiva del Impuesto a la Renta. El concepto de ingreso no se limita a las que provienen de una fuente durable. La situación de bienestar económico no se limita en función del origen del ingreso.

La capacidad contributiva exige una manifestación de riqueza que el legislador considere como legítima para someterla a imposición. En el Impuesto a la Renta, la obtención de riqueza puede generarse con ingresos provenientes de una fuente o los que no provengan de la misma. El artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta no se limita a gravar a los ingresos que califican como renta-producto desde que se incorporó el supuesto de ingresos provenientes de operaciones con terceros.

El incremento en el patrimonio se produce cuando el ingreso proviene de una operación gratuita, onerosa o de un acto compulsivo. En todos estos casos, los ingresos generan un incremento en el patrimonio de la persona que le permite soportar una mayor carga tributaria para afrontar los gastos públicos. Este sería el fundamento del principio de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta.

Entonces, sostener que la capacidad contributiva solo se manifiesta cuando la renta proviene de una operación onerosa donde las partes fijan libremente el valor del bien no constituye un argumento válido pues la renta susceptible de gravamen no solo se origina en esas operaciones. Debemos partir de que la capacidad contributiva, desde la perspectiva del Impuesto a la Renta, debe buscar gravar a una persona sobre todos los ingresos que obtiene con prescindencia del origen de los mismos. En el Perú, la legislación establece un límite a la doctrina amplia del incremento patrimonial pues establece que los ingresos gravados deben provenir de una operación con un tercero, sea un privado o el Estado.

Si ello es así, los subsidios y las condonaciones estatales sí reflejan una capacidad contributiva susceptible de gravamen con el impuesto. Califican como ingresos pues generan un incremento en el patrimonio de las empresas. Las empresas pueden disponer cómo gastar esos recursos. La decisión del Estado de aprobar un subsidio mediante una norma no implica que este deje de tener la naturaleza de ingreso. Los autores Jhon Due⁴³⁵ y Richard Musgrave⁴³⁶ sostienen que no existe ninguna justificación para excluir de los ingresos gravables a los subsidios que otorga un Estado a las

⁴³⁴ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, p. 220.

⁴³⁵ DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición, p. 249.

⁴³⁶ MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy (1992). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. McGraw-Hill. Quinta edición. Traducción de Juan Corona Ramón, Juan Costas Terrones y Amelia Díaz Álvarez, p. 409.

personas naturales desde un punto de vista de la equidad. Este criterio resulta de plena aplicación para los subsidios que reciben las empresas.

Los subsidios se otorgan para fomentar ciertas actividades o para compensar algún problema social que afecta a los consumidores, pero, en cualquier caso, el ingreso que se recibe constituye un beneficio para las empresas. Si bien es cierto que los subsidios se otorgan a las empresas para cumplir con una finalidad pública, como la promoción de la industria local, debemos tener en cuenta que, si bien el Estado tiene el deber, entre otros, de incentivar a las empresas peruanas, existen varios mecanismos públicos para cumplir con esa finalidad. Uno de los mecanismos para alentar el crecimiento podría ser el otorgamiento de subsidios. Otro mecanismo sería el otorgamiento de beneficios tributarios, como el desgravamen de los subsidios. Sin embargo, el otorgamiento de una medida como el subsidio no implica que sea necesario o ineludible su desgravación.

La actividad de fomento y la tributación pueden coexistir en un régimen constitucional. El Estado tiene el deber de orientar el desarrollo del país y promover la riqueza, conforme lo establecen los artículos 58 y 59 de la Constitución; sin embargo, no existe ningún principio o valor absoluto en un Estado de Derecho constitucional. Por otro lado, existe el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función a la capacidad contributiva de cada persona. Este deber se deriva del principio de solidaridad⁴³⁷, el cual se deriva de la naturaleza del Estado Social de Derecho que se establece en el artículo 43 de la Constitución. Gravar los subsidios que reciben las empresas permite que el Estado pueda obtener mayores ingresos de manera que sea posible la redistribución de la riqueza. El deber de contribuir, en este caso, sirve como fundamento para que el Estado pueda obtener recursos de las empresas que se benefician con una actividad de fomento. Esos recursos podrán servir, a largo plazo, para que más empresas o personas también puedan recibir subsidios.

A partir de la aplicación de los diversos fines constitucionales, es posible que una empresa no pueda disponer de todo el importe que recibe del subsidio pues debe contribuir con una parte de ese ingreso al sostenimiento de las cargas públicas. La ponderación de los diversos fines constitucionales permite que el Estado pueda gravar con tributos un porcentaje razonable y proporcional sobre el subsidio. El gravamen del subsidio sería inconstitucional cuando el tributo genere la imposibilidad de cumplir con el fin constitucional de promoción o desarrollo del país. Esto podría suceder cuando el Impuesto a la Renta grave con una tasa del 90% el ingreso bruto que se recibe del subsidio.

Debemos recordar que el Impuesto a la Renta busca gravar una renta neta. Este impuesto reconoce, para el cálculo de la base imponible, los gastos que realiza una empresa para conseguir un ingreso o mantener la fuente productora. Se grava la ganancia final que obtiene una empresa en el ejercicio. Esta se obtiene de la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles que cumplan con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. La deducción de los gastos

⁴³⁷ Revisar el fundamento N° 9 de la sentencia del expediente N° 0004-2004-AI/TC.

nos permite gravar el ingreso efectivo y evitar que el Impuesto a la Renta se convierta en confiscatorio.

Si una empresa tuvo más gastos en comparación a los subsidios que recibió en el ejercicio, esta empresa no se encontraría obligada al pago del impuesto pues no se generó una renta neta que le permita contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Una empresa que no realiza actividades comerciales en el ejercicio por una causa no imputable, como una emergencia sanitaria, puede recibir subsidios estatales; sin embargo, aunque no opere deberá realizar ciertos gastos: mantenimiento de su infraestructura, pago de intereses por préstamos y remuneraciones al personal indispensable. Si los gastos en el año son mayores a los subsidios que recibió, esta empresa no deberá tributar porque no obtuvo una renta neta; no obstante, nada obsta que, si el importe que recibió de los subsidios sea mayor a sus gastos, esta empresa obtendría una renta neta que le permita contribuir con los gastos públicos.

Sin perjuicio de lo antes señalado, el legislador puede decidir que para promocionar determinada actividad debe otorgarse un subsidio y, además, concederse el desgravamen del impuesto a la renta de ese ingreso. El Estado puede utilizar ambos instrumentos. En ese caso, el desgravamen debe realizarse por una norma con rango de ley. Al otorgar un trato excepcional a un ingreso que puede gravarse, la medida debe ser idónea, necesaria y proporcional, conforme lo sostiene la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Al romper con el deber general de contribuir, consideramos que la exclusión del gravamen a los subsidios y condonaciones no debe realizarse de forma general, sino específica. La ley será el instrumento normativo que disponga la inafectación.

Este criterio también se aplicaría para las condonaciones que realiza el Estado de las deudas tributarias o las multas. Eliminar o reducir una deuda cuyo acreedor es el Estado o un privado genera un ingreso para el deudor (contribuyente). El dinero que no se destinará al pago de esa deuda pública podrá utilizarse para otra finalidad. La promoción de incentivos y el deber de contribuir no son excluyentes. Al gravar la condonación, el Estado se beneficia al obtener una parte del ingreso que la empresa puede disponer. Gravar una condonación pública no implica que el beneficio de reducir o eliminar la deuda de un ejercicio particular se pierda.

3.5. ¿Se vulnera el principio de igualdad al no gravar los subsidios y las condonaciones estatales?

La interpretación que se desprende del inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta excluye del ámbito de aplicación a los subsidios públicos y la condonación de las deudas tributarias y de las multas. La exposición de motivos de la norma reglamentaria que genera la exclusión del impuesto (Decreto Supremo N° 086-2004-EF) sostiene que es una inexactitud⁴³⁸ pretender gravarlos. Discrepamos de esta posición.

⁴³⁸ Revisar la página 8 de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 086-2004-EF.

Hay un consenso en sostener que existe una manifestación de capacidad contributiva cuando las empresas obtienen subsidios públicos o se benefician de las condonaciones de deudas públicas o de multas. Al ser viable someter a gravamen estos ingresos, desde el concepto amplio de renta que acoge nuestra ley al gravar los ingresos provenientes de operaciones con terceros (limitado si se compara con el concepto de renta que elabora la doctrina), no puede alegarse que la exclusión de su gravamen se origine por la naturaleza pública de estos ingresos.

El principio de igualdad en materia tributaria exige que las personas deban tributar en función a su capacidad contributiva. A la misma riqueza, el impuesto debe ser similar. Sin embargo, el principio de igualdad, desde su faz negativa, implica que el legislador puede excluir del impuesto a ciertas personas, pese a presentar las mismas circunstancias que los deudores tributarios, siempre que existan motivos proporcionales.

Este motivo proporcional que genera una excepción al trato igualitario se genera cuando el Estado interviene mediante medidas extrafiscales tributarias. Otorgar un beneficio tributario para incentivar cierto sector económico califica como una medida extrafiscal. Un beneficio tributario implica reducir la carga tributaria de un grupo de contribuyentes.

Esta situación origina que no todas las personas con la misma riqueza se sometan a la misma carga tributaria. Se rompe con la regla general de contribuir en función a un criterio de igualdad que tome como base la capacidad contributiva. Sin embargo, es legítimo el beneficio tributario en la medida que su otorgamiento sea excepcional, proporcional y responda a una política económica o social del Estado. Por lo tanto, debe existir una justificación que permita sostener su constitucionalidad.

A continuación, analizaremos si la exclusión del Impuesto a la Renta por los subsidios y condonaciones califica como un beneficio tributario.

3.5.1. ¿El desgravamen a los subsidios y condonaciones califica como un beneficio tributario?

El principio de igualdad en materia tributaria se afecta cuando se otorgan beneficios tributarios, pues los contribuyentes no soportarán la misma carga tributaria, pese a que manifiesten una similar capacidad contributiva. El beneficio tributario supone una exclusión a este tratamiento de igualdad en la imposición de las cargas tributarias. Sin embargo, esta afectación al principio de igualdad será válido constitucionalmente cuando sea excepcional y proporcional.

El beneficio tributario es una medida extrafiscal que tiene un reconocimiento constitucional porque se sustenta en el deber de promoción del bienestar común que se le asigna al Estado. El Tribunal Constitucional define al beneficio tributario como *“aquel tratamiento normativo mediante el cual el Estado otorga una disminución, total o parcial, del monto de la obligación tributaria o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación”* (fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 0042-2004-AI/TC). De acuerdo a lo propuesto por el Tribunal

Constitucional, las inafectaciones⁴³⁹, exoneraciones y la inmunidad califican como beneficios tributarios⁴⁴⁰.

La exclusión del Impuesto a la Renta a los subsidios y condonaciones es una inafectación. El Poder Ejecutivo, a través de la norma reglamentaria, sacó del ámbito de aplicación del impuesto a la percepción de estos ingresos que reciben las empresas. La hipótesis, prevista en el inciso c) del artículo 1 y el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluye dentro del gravamen los ingresos estatales. Sin embargo, la exclusión normativa prevista en el inciso g) del artículo 1 del Reglamento genera que las empresas no deban pagar tributos por estos ingresos.

A nivel doctrinario⁴⁴¹, esta inafectación califica como una inafectación reglamentaria⁴⁴² pues el Poder Ejecutivo, a través de un decreto supremo, excluyó de modo expreso estos ingresos del ámbito de aplicación. Esta inafectación no responde a motivos técnicos porque es jurídicamente posible gravar a los ingresos públicos. En realidad, la inafectación responde a motivos políticos. Si ello es así, la inafectación reglamentaria a los subsidios y condonaciones califica como un beneficio tributario según la clasificación propuesta por el Tribunal Constitucional.

Debemos tener en cuenta que doctrinariamente⁴⁴³ existe una definición distinta de la propuesta por el Tribunal Constitucional para los beneficios tributarios. Una inafectación no es similar a un beneficio tributario. En la primera de estas figuras el supuesto que realiza la persona se excluye del ámbito de aplicación, por lo que no existe obligación de pago del impuesto. En el beneficio tributario se produce la reducción o eliminación de la carga tributaria. La obligación tributaria existe, pero se reduce o se elimina.

Desde esta posición, consideramos que las inafectaciones legales, exoneraciones y los beneficios tributarios deben cumplir con ser excepcionales y proporcionales para su validez constitucional. Estas figuras implican que no se gravarán ingresos que manifiestan capacidad contributiva, o se establecerá una carga tributaria reducida, pese a que se encontrarían dentro del ámbito de aplicación. Al afectar el principio de igualdad, los requisitos de excepcionalidad y proporcionalidad servirán para garantizar que las decisiones vinculadas a la reducción de la carga tributaria se encuentren justificadas.

⁴³⁹ El Tribunal Constitucional define a la inafectación como *“aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado”* (fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 00042-2004-AI/TC).

⁴⁴⁰ Revisar el fundamento N° 13 de la sentencia del expediente N° 00042-2004-AI/TC.

⁴⁴¹ RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2013). *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*. Foro Jurídico. Lima, p. 141.

⁴⁴² La inafectación debe establecerse a través de una norma con rango de ley. Por lo tanto, la inafectación será “legal”; sin embargo, en este caso la inafectación de los subsidios y condonaciones se realizó a través de una norma del Reglamento. La inafectación, en nuestro caso, será reglamentaria.

⁴⁴³ RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2013). *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*. Foro Jurídico. Lima, p. 144.

Toda inafectación legal, cuando tiene connotaciones políticas, debe ser proporcional pues genera la exclusión de un ingreso que manifiesta capacidad contributiva y es susceptible de gravamen según el ámbito general de aplicación del impuesto. Si bien es el legislador quien aprueba o elimina las cargas tributarias, la aprobación de reglas tributarias debe sujetarse a los parámetros constitucionales. El legislador debe garantizar la aplicación de los principios tributarios previstos en la Constitución.

A partir de estas consideraciones, la inafectación de los subsidios y las condonaciones debe cumplir con ser excepcional y proporcional para su validez constitucional. En caso contrario, existiría una vulneración al principio de igualdad.

3.5.2. ¿La inafectación a los subsidios y condonaciones es excepcional y proporcional?

Cuando se otorga un beneficio tributario existe una tensión entre el deber de promover el bienestar común y el principio de igualdad en materia tributaria. La promoción de una política económica o social del Gobierno a través de un beneficio tributario rompe con la premisa general de contribuir en igualdad de condiciones al sostenimiento de las cargas públicas, pues se excluye del impuesto a quienes manifiestan capacidad contributiva. En ese caso, el beneficio tributario, al afectar el principio de igualdad, solo se justifica cuando sea justificado y proporcional.

Al existir una pugna entre ambos principios cuando se otorga un tratamiento tributario diferenciado, corresponde analizar si la inafectación que se otorga a las empresas que perciben subsidios y condonaciones cumple con ser proporcional.

El Tribunal Constitucional, a través del expediente N° 579-2008-PA/TC, establece tres subprincipios en el test de proporcionalidad para verificar si la intervención estatal es constitucional. Procedemos a explicar este test y analizar nuestro caso:

- Primer requisito: El requisito de idoneidad o adecuación busca establecer si *“la restricción en el derecho resulta pertinente o adecuada a la finalidad que se busca tutelar”*.

Una medida será idónea cuando se cumpla el objetivo por el que se creó la norma. La inafectación a los subsidios y las condonaciones se otorga para garantizar que las medidas de fomento cumplan con la finalidad de estímulo que persiguen. Se parte del supuesto de que gravar un subsidio impedirá que se cumpla dicha finalidad. Desde este punto de vista, esta inafectación sí es idónea porque cumple con la finalidad que se persigue: todo el ingreso público que se recibe del Estado podría utilizarse para destinarse a una actividad con interés público.

- Segundo requisito: El requisito de necesidad implica *“verificar si existen medios alternativos al adoptado por el legislador. Se trata del análisis de relación medio-medio, esto es, de una comparación entre medios; el medio elegido por quien está interviniendo en la esfera de un derecho fundamental y el o los hipotéticos medios que hubiera podido adoptar para alcanzar el mismo fin”*.

La inafectación a los subsidios y condonaciones no fue necesaria. El legislador parte de dos presupuestos para sostener que esta inafectación fue necesaria: (i) gravar ingresos públicos no sería posible desde el punto de vista técnico y (ii) el gravamen sobre estos ingresos impediría que el Estado pueda cumplir con la finalidad promocional que existe sobre los subsidios y las condonaciones. Ambas premisas no son ciertas, por lo que la intervención del Poder Ejecutivo no cumple con ser necesaria.

Otorgar subsidios y condonaciones genera ingresos para las empresas que manifiestan capacidad contributiva. En buena cuenta, estos ingresos reemplazarían a los que obtienen las empresas al desarrollar una actividad habitual. No existe mayor problema, desde el punto de vista jurídico, en gravar estos ingresos. No solo eso, existe consenso a nivel doctrinario e internacional en gravarlos. Por lo tanto, la premisa que se sostiene en la imposibilidad del gravamen no es cierta.

La otra premisa parte de la idea de que gravar a un ingreso público origina que no se pueda cumplir con la finalidad pública que existe con su otorgamiento. Quizás el Poder Ejecutivo consideró que las empresas que reciben estos ingresos, por destinarse a una finalidad pública, como incentivar las exportaciones, no debían pagar impuestos. Podría pensarse que al gravar un subsidio y exigir que una parte de ese ingreso se destine al Fisco se genera que ya no se cumpla con la finalidad pública a la que se destina. Sin embargo, esta idea no es cierta.

La actividad de promoción de desarrollo del país que realiza el Estado no solo se manifiesta a través de la inafectación o exoneración de impuestos a los subsidios. El Gobierno también interviene a través de su actividad de fomento (subsidios). No es necesario que los subsidios se excluyan del impuesto para que el Estado cumpla con su política económica de promoción y desarrollo. La técnica del Estado puede incluir solo el fomento a través de los subsidios. El deber de contribuir y la política de promoción y desarrollo del país no son fines incompatibles.

Gravar a los subsidios no genera la imposibilidad de que estos puedan servir para cumplir con la finalidad pública de estímulo que originó su creación. Por lo tanto, no era necesario desgravar a todos los subsidios y las condonaciones. El medio (inafectación general) no es la medida menos gravosa en este caso para promover el desarrollo del país.

Entonces, al no encontrarse justificada esta medida, la intervención del Reglamento no fue necesaria.

- Tercer requisito: El subprincipio de la proporcionalidad en sentido estricto consiste en evaluar el siguiente parámetro: *“cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”*.

En primer lugar, la exclusión de todos los subsidios y condonaciones estatales resulta desproporcional por su amplitud. Cada subsidio o condonación presenta una finalidad y estructura particular. No puede establecerse un régimen de exclusión general sin tomar en cuenta las características de cada subsidio o

condonación. No negamos que el legislador pueda excluir del impuesto a determinados subsidios o condonaciones cuando exista una razón justificada para cada situación específica. Existen diferentes finalidades públicas que se buscan con los subsidios. En algunos casos, el legislador puede considerar que para promover una actividad deben incluirse dos intervenciones: otorgarse un ingreso (fomento) y no gravarlo con el impuesto (potestad tributaria).

Sin embargo, no resulta razonable que todos los ingresos públicos deban excluirse del Impuesto a la Renta. Existirán unas finalidades públicas más relevantes que ameritan una mayor intervención del Estado a través de sus dos intervenciones (subsidio y desgravamen), pero eso no aplica para todos los subsidios y condonaciones estatales. La idea de excluir, de forma general, a todos los subsidios y condonaciones públicas es desproporcional pues existe un deber general de contribuir en función a la capacidad contributiva. Si ello es así, el otorgamiento de una menor carga tributaria debe ser excepcional.

Además, téngase en cuenta el efecto que genera la exclusión del gravamen a un subsidio: una empresa recibe un ingreso que no pagará impuesto a la renta. Luego, la empresa podrá utilizar el dinero del subsidio para realizar un gasto (pagar un servicio, por ejemplo). En ese caso, el gasto será deducible porque la Ley del Impuesto a la Renta no prohíbe que un gasto sea deducible por el origen estatal del ingreso que se utiliza.

En segundo lugar, la inafectación tampoco fue proporcional ni democrática por no utilizar el instrumento legal pertinente. Inafectar a estos ingresos mediante una norma del reglamento no solo implica una vulneración del principio de reserva de ley, sino también vulnera el principio de igualdad. Los ciudadanos tenemos el derecho a que el Poder Legislativo intervenga para decidir cuál será la carga tributaria que debemos cumplir. Excluir ciertos ingresos mediante la intervención exclusiva del Poder Ejecutivo, a través de un decreto supremo, implica un tratamiento particular en el que se otorga un privilegio a un grupo de empresas sin que los partidos políticos de oposición ni la población puedan cuestionar su aprobación en un espacio deliberativo.

Por estas razones, al no cumplir con el test de proporcionalidad, la exclusión del Impuesto a la Renta de estos ingresos en el Perú no fue proporcional ni excepcional. Existe una vulneración al principio de igualdad por la inafectación reglamentaria.

3.5.3. Test de comparación de vulneración al principio de igualdad

El análisis a la vulneración del principio de igualdad requiere una comparación con la situación de otra persona. La comparación debe realizarse en función a casos concretos. A continuación, procedemos a analizar si el tratamiento diferenciado que existe en ciertos casos se encuentra justificado:

3.5.3.1. Donación del sector privado y subsidio público

No solo el Estado otorga dinero o bienes a título gratuito a las empresas bajo la figura del subsidio para incentivar la economía o buscar el desarrollo

del país. Entidades privadas, como las organizaciones no gubernamentales, también pueden realizar donaciones para financiar alguna actividad con un fin público. En ambos casos existe una transferencia a título gratuito y se busca que ese ingreso sirva para incentivar una finalidad pública.

Las empresas deben pagar Impuesto a la Renta si reciben una donación de una entidad privada. Excluir del gravamen a un ingreso solo porque el Estado busca incentivar una actividad que tiene un interés público no sería razonable. No solo el Estado puede otorgar ingresos a las empresas para cumplir una finalidad pública. Una asociación internacional, por ejemplo, podría otorgar recursos a las empresas peruanas para comprar activos que reduzcan la contaminación ambiental. En ambos casos, el ingreso se utiliza para una finalidad particular: incentivar a las empresas a disminuir la contaminación. La donación que realiza el sector privado se encuentra gravada para la empresa que lo recibe, pero el subsidio público no se grava.

La exclusión al subsidio estatal se justificaría, argumentan, porque el Estado lo aprueba sin incluir la manifestación de voluntad directa del interesado (aunque debe solicitar el subsidio para poder acceder a ese ingreso). Sin embargo, en el subsidio público y la donación privada la finalidad puede ser similar. Alegar el origen estatal del subsidio, es decir, que su otorgamiento es producto de un acuerdo de los representantes de la comunidad, no justifica un tratamiento diferenciado en materia tributaria, pues tanto un ingreso público como un ingreso privado incrementan el patrimonio de la empresa.

Podría sostenerse que el procedimiento de otorgamiento del subsidio y de la donación no fue similar. En el caso de un subsidio, este debe sujetarse a un procedimiento formal que cumple con garantías para todos los interesados y el procedimiento es público. Esta justificación para excluir del gravamen al subsidio público puede ser válida pues existe un motivo para diferenciar los tratamientos; sin embargo, la exclusión debería ser para todos los subsidios públicos y las donaciones privadas siempre que estas últimas cuenten con un procedimiento garantista similar al que se contempla para los subsidios públicos y la inafectación se realice por una norma con rango de ley. La inafectación no puede establecerse mediante un decreto supremo, como sucede en nuestro caso. Es el legislador tributario el que debe decidir otorgar un tratamiento diferenciado para ciertos ingresos.

En general, si ambos ingresos tienen la misma finalidad y las mismas características, deben recibir el mismo tratamiento, sea que ambos se encuentren gravados o inafectos. A continuación, procedemos a analizar dos casos en los que se observa la vulneración al principio de igualdad:

- a) Donaciones a Cooperativa de Organizaciones No Gubernamentales (ONG)

La Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta establecen que las donaciones de entidades privadas sí se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta para la empresa que lo recibe.

Un caso de esta naturaleza se discutió ante el Tribunal Fiscal. El Tribunal Fiscal resolvió el recurso de apelación interpuesto por la Cooperativa Agraria Cafetalera La Florida mediante la RTF N° 05075-1-2010.

La actividad de la Cooperativa era la venta de productos agropecuarios como el café. Esa cooperativa recibió subvenciones de Organismos No Gubernamentales (ONG) del exterior durante los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Las donaciones fueron las siguientes:

- Elan Organic Coffes- USA le otorgó una donación a la cooperativa para financiar los gastos de participación en el festival del café en la ciudad de La Merced - Chanchamayo.
- Max Havelaar/Transfair le otorgó un premio para ser utilizado en transferencia de tecnología, implementación de maquinarias y ayuda social en beneficio de sus socios y la comunidad.
- La Asociación La Florida Perú entregó fondos a la cooperativa para contribuir con su fortalecimiento institucional y lograr el desarrollo de sus socios y de la comunidad.

El Tribunal Fiscal y la Sunat interpretaron que los ingresos que recibió la Cooperativa se encontraban gravados con el Impuesto a la Renta, pese a que los ingresos buscarán incentivar la mejora en las condiciones y conocimientos del sector agrario.

Nótese que la finalidad de promocionar a los agricultores que se organizan bajo una cooperativa resulta fundamental para promover el desarrollo de uno de los sectores económicos con desventajas en el Perú. Esta labor de promoción la comparte el Estado. A modo de ejemplo, la Ley N° 29972⁴⁴⁴ otorgó beneficios tributarios a los productores agrarios que actúan a través de cooperativas. El objeto de este beneficio estatal consiste en mejorar la capacidad de negociación y generar economías de escala para las cooperativas.

En este escenario, si el Estado otorgaba un subsidio a la cooperativa para buscar las mismas finalidades que la donación privada, ese ingreso no se encontraría gravado según la regla prevista en el Reglamento. Ahora bien, existe una diferencia entre una donación privada y un subsidio público. La donación privada proviene de fondos privados y el subsidio se origina en los recursos públicos. Sin embargo, ambos recursos se entregan de forma gratuita y buscan promover una finalidad pública: incentivar el negocio de las

⁴⁴⁴ Esta ley se publicó en el Diario Oficial *El Peruano* el 22 de diciembre de 2012.

cooperativas. Por esta razón, consideramos que los términos de comparación son homogéneos.

Si ello es así, no resulta razonable ni proporcional el tratamiento desigual en todos los casos que se otorguen donaciones o subsidios para las cooperativas.

Podría alegarse que el procedimiento para otorgar un subsidio público presenta un procedimiento garantista impugnabile que permite la participación de cualquier cooperativa que cumple los requisitos para su otorgamiento; sin embargo, una entidad privada que otorgará donaciones a las cooperativas también podría organizar un procedimiento similar para otorgar una donación. Todas las cooperativas podrían participar para buscar el financiamiento privado.

En este sentido, no se justifica la diferencia de trato si tenemos en cuenta que el legislador, el titular de la potestad tributaria, no otorgó un tratamiento diferenciado para los subsidios públicos. Por esta razón, ambos ingresos deben gravarse. El escenario sería distinto si la inafectación del subsidio público provendría de una norma con rango de ley, lo que no sucede en este caso.

b) Donaciones para investigaciones

La Ley que promueve la investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica (Ley N° 30309) permitía que las empresas reciban financiamiento de entidades privadas o públicas para proyectos de investigación (I+D+I).

El ingreso que recibe una empresa para I+D+I de una entidad privada se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta pues se realiza con un tercero que participa en igualdad de condiciones. Sin embargo, si el ingreso lo otorga al Estado para la misma investigación, el ingreso no se encontraría gravado⁴⁴⁵.

Nos encontramos en una situación similar al caso anterior. Si ambas transferencias son gratuitas y buscan el desarrollo de investigaciones científicas, el tratamiento impositivo de la empresa perceptora debe ser similar en ambos casos. No resultaría relevante el origen del ingreso. Tampoco podría alegarse que existe un mayor control cuando el subsidio proviene del Estado. El artículo 4 de la Ley N° 30309 establece que todos los proyectos de investigación deben fiscalizarse; por lo tanto, no existiría una mayor garantía de control para los subsidios públicos frente a las donaciones privadas.

Si se alega que el subsidio público no se grava porque se busca que todo el importe que se otorgue debe servir para una investigación

⁴⁴⁵ Esta posición es confirmada por la Sunat mediante el Informe N° 020-2017-SUNAT/5D0000.

que sirva para el desarrollo del país, ¿este criterio no debería aplicarse si la misma investigación recibe una donación privada?

Como indicamos previamente, el legislador pudo establecer la doble técnica de intervención pública (subsidio e inafectación para ese ingreso) y, además, otorgar la inafectación para las donaciones privadas que se destinan para el mismo fin. Este tratamiento no se otorgó (no fue el Poder Legislativo el que otorgó la inafectación); por lo tanto, corresponde gravar a la empresa por el subsidio público que recibe y por cualquier donación privada.

3.5.3.2. Condonaciones del sector público y del sector privado

Los acreedores, personas jurídicas o naturales, pueden condonar las deudas que deben los deudores. En la condonación, el acreedor renuncia a exigir la deuda. Existen varios motivos para que los acreedores condonen la deuda de las empresas deudoras: un vínculo con los accionistas, es probable que nunca se llegue a pagar la deuda, un interés comercial, entre otros.

En materia tributaria, la condonación genera un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta para la empresa deudora por el importe que se condona. El ingreso se gravará siempre que el acreedor participe en igualdad de condiciones con la empresa.

Si el Estado otorga una condonación de una deuda tributaria o alguna multa administrativa, ¿por qué esta condonación no debería gravarse con el Impuesto a la Renta? Materialmente, condonar una deuda pública equivale a recibir un subsidio. Se produce el incremento en el patrimonio del deudor.

Conforme indicamos previamente, la finalidad a la que pueda destinarse el ingreso no resultaría relevante, per se, para sostener que la condonación no deba gravarse. Por lo tanto, pese a que exista un motivo comercial particular o una finalidad pública con la condonación (reducir la deuda para que la empresa pueda utilizar ese importe en una inversión), esto no resulta relevante para no gravar a la condonación.

Luego, se sostiene que gravar con el Impuesto a la Renta una condonación tributaria no sería razonable porque se pretende gravar con un impuesto a otro tributo. Sin embargo, esta afirmación no es cierta. La condonación genera que el importe al que renuncia el Estado deja de tener la naturaleza de deuda tributaria. Este importe se convierte en un ingreso disponible para la empresa. Por lo tanto, no puede calificar como irrazonable el gravamen.

Otro motivo para alegar un tratamiento diferenciado sería que, si el Estado busca reducir la deuda de un contribuyente, no sería razonable gravar con el Impuesto a la Renta la condonación. Esta posición no toma en cuenta que la reducción de la deuda genera un ingreso para la empresa.

En conclusión, una empresa que recibe subsidios y condonaciones estatales manifiesta capacidad contributiva. Al aprobarlos por ley, estos ingresos se gravan con el Impuesto a la Renta. El deber estatal de promoción de desarrollo del país que justifica el otorgamiento de un subsidio o la condonación de una deuda estatal no excluye al deber de contribuir. Ambos principios coexisten en un régimen constitucional. Es posible el gravamen pues se incrementa la capacidad de pago cuando se reciben estos ingresos.

El principio de igualdad exige establecer la misma carga tributaria para quienes obtengan la misma riqueza. Establecer una menor carga tributaria a quienes se encuentren en igualdad de condiciones será válido siempre que sea razonable y proporcional. Al reducir la carga tributaria de las empresas, por no gravarse el subsidio y la condonación pública, se vulnera el principio de igualdad pues esta inafectación no fue excepcional ni proporcional.

La exclusión no fue necesaria. Gravarlos no impedirá que los ingresos que aporta el Estado a las empresas sirvan para incentivar la actividad que genera una utilidad pública. Asimismo, es posible jurídica y operativamente gravar estos ingresos. Esta inafectación no es excepcional porque se aprueba una inafectación general a todos los subsidios y condonaciones sin tomar en cuenta las particularidades de cada ingreso. Finalmente, la inafectación a través de una norma del Reglamento no es proporcional, ni democrática, pues se realiza mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria cuando la discusión sobre su gravamen debía realizarla el legislador a través de una ley o un decreto legislativo.

Si comparamos el gravamen del Impuesto a la Renta de las donaciones privadas y las condonaciones particulares frente a la inafectación para los subsidios y las condonaciones públicas de las empresas, observamos que no existe una justificación objetiva que permita otorgar un tratamiento diferenciado para ambas situaciones. Sin perjuicio de eso, no podemos dejar de mencionar que sí es posible que el legislador otorgue inafectaciones a ciertos subsidios o condonaciones públicas; sin embargo, esta inafectación debe ser particular y requiere la intervención del Poder Legislativo. Consideramos que un subsidio público o una donación privada pueden encontrarse inafectas del tributo en tanto ambas tengan la misma finalidad y presentan características similares para su otorgamiento.

Conclusiones

1. El supuesto de “ingresos provenientes de operaciones con terceros” previsto en la Ley del Impuesto a la Renta (artículo 3) incluye como ingresos gravados a los subsidios y condonaciones estatales que perciben las empresas. La norma del Reglamento, al excluir del gravamen estos ingresos, vulnera los principios constitucionales de reserva de ley e igualdad.
2. Las empresas que reciben subsidios y condonaciones públicas obtienen ingresos que manifiestan capacidad contributiva para aportar al Fisco. Estos ingresos se otorgan como estímulos para realizar actividades de interés público; sin embargo, no existe ninguna imposibilidad en gravarlos.
3. La doctrina fiscal sostiene que cualquier ingreso que incremente el patrimonio de un contribuyente debería gravarse. A diferencia de la concepción amplia de renta que se plantea en la doctrina, la Ley del Impuesto a la Renta del Perú solo grava los ingresos que provienen de operaciones con terceros. Este supuesto gravado recién se incluye en la legislación impositiva peruana a partir de 1991 (Ley N° 25381).
4. La idea de ingresos que provienen de terceros la empezó a utilizar el autor norteamericano Jhon Due (1963) como parte de los flujos de riqueza que recibe una empresa. Esta definición se justifica por una necesidad práctica: es comprensible por personas ajenas a la economía. La simplicidad de este enunciado disminuye la dificultad en la aplicación del impuesto.
5. Dentro del concepto de “ingresos provenientes de operaciones con terceros” previsto en la ley peruana se incluyen todos los ingresos que provengan de un conjunto coordinado de actos entre un contribuyente y un tercero que permitan la transferencia de una riqueza. El tercero no solo incluye a las partes de un negocio jurídico, sino a cualquier persona (natural o jurídica, incluyendo al Estado) que se encuentre en la capacidad de transferir una riqueza. El concepto de operación no se limita a incluir a los negocios jurídicos en el que ambas partes intervienen en el acto que origina la obligación de transferir la riqueza. El ingreso incluye los incrementos patrimoniales que se producen por la entrada de bienes o dinero y por la disminución de obligaciones. Por lo tanto, los subsidios y las condonaciones que provienen del Estado deben gravarse con el Impuesto a la Renta según nuestra Ley del Impuesto a la Renta. El principio de capacidad contributiva sustenta esta posición. La obtención de estos ingresos genera que las empresas se encuentren en una mejor posición económica, lo cual implica poder realizar un mayor aporte al Fisco.
6. El Tribunal Fiscal estableció una jurisprudencia de observancia obligatoria (Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-1999), por la cual sostiene que los ingresos provenientes de operaciones con terceros serán los que provengan de terceros que participen en igualdad de condiciones al contribuyente y consientan el nacimiento de obligaciones. A partir de esta posición, los ingresos provenientes del Estado, como los subsidios y las condonaciones estatales, no podrían gravarse pues se aprueban a partir de una norma estatal (*ius imperium*) en la que no intervienen los beneficiarios.

7. Esta posición la incorporó al Poder Ejecutivo al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (inciso g) del artículo 1). Por lo tanto, el Reglamento limita el concepto de ingreso de operaciones con terceros previsto en la ley y excluye del ingreso a los que provienen del Estado (subsidios y condonaciones). La resolución del Tribunal Fiscal que origina esta posición no ofrece una explicación suficiente que justifique por qué la norma solo gravaría a los ingresos que provengan de terceros en igualdad de condiciones.
8. El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debe servir para desarrollar lo previsto en la Ley, pero no puede transgredirla o desnaturalizarla. La materia tributaria se encuentra sujeta a la reserva de ley. Esta garantía busca que los elementos centrales del tributo se discutan en un foro público donde pueden participar los partidos políticos que representan a la sociedad, así como cualquier ciudadano, empresa o gremio con interés en el tema. Los elementos esenciales del tributo deben aprobarse por una norma con rango de ley. El Reglamento no puede modificar los elementos esenciales como el aspecto material de la hipótesis de incidencia. En caso el Poder Ejecutivo modifique el aspecto material de la hipótesis a través de una norma reglamentaria, se vulneraría el principio de reserva de ley.
9. Cuando el Reglamento establece el desarrollo de un enunciado legal se pueden excluir ciertos conceptos que sí se encontrarían previstos por la ley; sin embargo, la intervención reglamentaria será legítima cuando se respeten los parámetros de colaboración: el Poder Ejecutivo debe intervenir por motivos técnicos y para la aclaración de conceptos jurídicos, garantizar la aplicación de los principios constitucionales y los derechos fundamentales. La intervención debe calificar como un complemento indispensable y el desarrollo del Reglamento debe desprenderse del contenido implícito de la ley.
10. El Reglamento del Poder Ejecutivo excluye del Impuesto a la Renta a ingresos gravados por ley (subsidios y condonaciones). Esta intervención reglamentaria no cumple con los parámetros de colaboración. La justificación que se utiliza para establecer esta norma reside en su naturaleza “aclaratoria” pues el legislador, según lo que sostiene el Poder Ejecutivo, no quiso gravar a los ingresos públicos; sin embargo, esta posición solo sería la opinión del Poder Ejecutivo sobre la intención del legislador al crear la Ley del Impuesto a la Renta, pero esta afirmación no es verificable.
11. La norma reglamentaria no puede calificar como una intervención técnica porque no existe una fundamentación doctrinaria que respalde la exclusión del impuesto a ingresos que sí son susceptibles de gravarse. En realidad, la doctrina que desarrolla el concepto de renta sí permite el gravamen sobre estos ingresos. Esta posición tampoco se entiende como un desarrollo constitucional porque la adquisición de estos ingresos refleja capacidad contributiva y gravarlos no impide que los estímulos públicos cumplan con la finalidad de fomentar las actividades de las empresas.
12. La norma del Reglamento no es un complemento indispensable porque no cuenta con alguna finalidad legítima que la convierta en necesaria y vulnera el contenido implícito de la ley porque excluye del impuesto un elemento central previsto por la ley: los ingresos públicos. Por lo tanto, existe una modificación del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Al no cumplir los parámetros de colaboración, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera el principio de reserva de ley. El Poder Ejecutivo sustituyó al Poder Legislativo al modificar el aspecto material.

13. El principio de igualdad en materia tributaria exige que todas las empresas que manifiesten capacidad contributiva deben aportar al Fisco. Si ello es así, el otorgamiento de un beneficio tributario (tratamiento tributario privilegiado) rompe con esa regla pues se excluye del impuesto, o se disminuye la carga tributaria, a quienes sí se encuentran en la capacidad de contribuir. Por esta razón, el otorgamiento de beneficios tributarios debe ser excepcional y proporcional.
14. La exclusión del Impuesto a la Renta a los subsidios y condonaciones califica como una inafectación reglamentaria. Esta inafectación no es lógica. La inafectación responde a intereses políticos. De acuerdo a la definición del Tribunal Constitucional, esta inafectación califica como un beneficio tributario.
15. La inafectación reglamentaria no cumple con ser proporcional ni excepcional. Al aplicar el test de proporcionalidad, esta intervención normativa no cumple con ser necesaria pues sí es posible jurídica y técnicamente el gravamen sobre los ingresos públicos. Además, aplicar impuestos a los subsidios no impide que se cumpla el objetivo de estimular una actividad con incidencia pública. El deber de contribuir y el deber de desarrollo del país coexisten en un Estado Constitucional. Esta norma tampoco cumple con ser proporcional pues se excluyen todos los subsidios y condonaciones sin tener en cuenta la finalidad particular que presenta cada subsidio y condonación. La norma del Reglamento es antidemocrática porque la exclusión de los ingresos no se produce a través de una entidad deliberativa donde se garantice la participación de todos los partidos políticos. Por esta razón, esta inafectación vulnera el principio de igualdad.
16. Si comparamos la inafectación a los subsidios y condonaciones públicas con el gravamen a las donaciones privadas, observaremos que existe un tratamiento desigual que no se encuentra justificado. Ambos ingresos deberían gravarse desde el alcance amplio de los ingresos provenientes de operaciones con terceros previsto en la ley; sin embargo, ambos ingresos (públicos y privados) pueden excluirse del impuesto siempre que se apruebe por una norma con rango de ley, cuenten con las mismas finalidades públicas y establezcan las mismas garantías para su otorgamiento.
17. La norma del Reglamento es inconstitucional porque vulnera el principio de reserva de ley e igualdad. Si la norma no es válida, corresponde solicitar su eliminación a través de los mecanismos jurídicos respectivos. No es posible interponer una acción popular porque ya culminó el plazo de cinco años desde la fecha de publicación de la norma (4 de julio de 2004). Existen dos alternativas: el Poder Ejecutivo podría modificar el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (inciso g) del artículo 1) y desarrollar un concepto amplio de las operaciones con terceros, o el Poder Legislativo podría aprobar una modificación a la Ley del Impuesto a la Renta (artículo 3) para incluir expresamente a los ingresos públicos dentro de los ingresos provenientes de operaciones con terceros.

Bibliografía

Libros y artículos en revistas

ANDRÉS, Eva (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid.

ALCIDES, Samuel (2007). Las cortes de Cádiz y la cuestión indígena, 1808-1814. En: *Revista de Antropología*. N° 5. UNMSM. Lima (https://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/Publicaciones/revis-antrop/2007_n5/pdf/a08.pdf).

ALLEMANT, Humberto y MARCHESI, Orlando (2004). Tratamiento para efectos del Impuesto a la Renta de los ingresos provenientes de operaciones con terceros. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT. Lima.

ARAOZ, Luis (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.

ATALIBA, Gerardo (2011). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Traducción de Jorge Bravo Cucci. Sexta Edición. Ara Editores E.I.R.L. Lima.

ATIENZA, Manuel y RUIZ, Juan (1991). Sobre principios y reglas. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10.

BÁEZ, Andrés (2005). La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno al Título VII de la Constitución Española: “Economía y Hacienda”. En: *Cuadernos de Derecho Público*. N° 25 (mayo-agosto). INAP. Madrid.

BÁEZ, Andrés (2009). Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Crónica Tributaria*, N° 133.

BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo II.

BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *La misión Kemmerer en el Perú: Informes y Propuestas*. Primera Edición. 1996. Tomo I.

BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *Memoria 1991*. Lima. Ver: <https://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/memoria-anual/memoria-1991.html>

BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. *Memoria 1992*. Lima. Ver: <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Memoria/1992/Memoria-BCRP-1992-4.pdf>

BARREIX, Alberto y ROCA, Jerónimo (2007). Reforzando un Pilar Fiscal. El Impuesto a la Renta Dual a la Uruguayua (Primera Parte). En: *Análisis Tributario* N° 240, Lima.

BLANCAS, Carlos (2017). *Derecho Constitucional*. Colección Lo Esencial del Derecho. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

BRAVO CUCCI, Jorge (2005). Algunas meditaciones sobre el concepto de renta. En: Revista *Vectigalia*, N° 1. Lima.

CARLOS RODRIGO, Luis (1970). *Impuesto a la Renta*. Volumen I. Tomo I. Editorial Afsa. Lima.

CHIRI, Isabel y OLANO, Zoraida (2006). La interpretación de la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.

CONTRERAS, Carlos (1996). La descentralización fiscal en el Perú después de la Guerra con Chile, 1886-1895. En: *Relaciones. Estudios de Historia y Sociedad* N° 67-68. Zamora: El Colegio de Michoacán.

CONTRERAS, Carlos (2003). Las contribuciones directas en la formación del Perú republicano. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas de Historia Económica de la Asociación Uruguaya de Historia Económica, Montevideo.

CONTRERAS, Carlos (2012). *La economía pública en el Perú después del guano y del salitre: crisis fiscal y élites económicas durante su primer siglo independiente*. Banco Central de Reserva del Perú. Lima.

D. GRELLAUD, Guillermo (2006). La ganancia empresarial y el Impuesto a la Renta en el Perú. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Coordinador: Jorge E. Danós Ordóñez. Palestra Editores. Lima.

DE ANDREA, Juan Pedro (1960). *Diccionario Manual Latino-Castellano*. Editorial Sopena Argentina, segunda edición, Buenos Aires.

DE TRAZEGNIES, Fernando (2001). *La responsabilidad extracontractual*. Volumen IV-Tomo II. Séptima Edición. Biblioteca para leer el Código Civil. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

DELGADO, Julio (1936). La Ciencia de las Finanzas y el Impuesto a la Renta en algunos países del mundo. En: *Revista de la Universidad Católica del Perú*. Tomo IV. Año V. Lima.

DUE, Jhon y FRIEDLAENDER, Ann (1977). *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Traducción de Juan Jorge Thomas. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Cuarta edición.

DUE, Jhon (1963). *Government Finance and Economic Analysis*. Tercera Edición. Richard D. Irwin, INC. Illinois.

DURÁN, Luis (2005). Impuesto a la Renta y Drawback. En: Revista *Análisis Tributario*, N° 211, agosto de 2005, AELE. Lima.

DURAN ROJO, Luis. Alcance de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley. En: Revista de *Análisis Tributario*, N° 219, abril de 2006, AELE, Lima.

DURAND, Franciso (1995). *Revoluciones tributarias y relación Estado-Sociedad en Bolivia, Argentina y Perú*. Documentos de Trabajo 01/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lima.

DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo I. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima.

DROMI, Roberto (2005). *Derecho Administrativo*. Tomo II. Gaceta Jurídica. Primera edición peruana. Lima.

EDITORIAL ECONOMÍA Y FINANZAS (2012-2013). *Manual del Impuesto a la Renta*. Tomo I. Capítulos 1 al 6. Lima.

ELÍAS, Enrique (1995). Los actos “ultra vires” en las sociedades anónimas. En: *Themis*. Revista de Derecho (31).

ESCRIBANO, Francisco (2015). La configuración constitucional del tributo y el Derecho Financiero Constitucional. En: *Enfoque Constitucional de Análisis Tributario*, N° 1-2015. Lima.

ESTELA, Manuel (1995). *Reforma del Sistema y la Administración Tributaria*. Documentos de Trabajo 05/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lima.

FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio (2004). El concepto de renta en el Perú. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT. Lima.

FERNÁNDEZ, Gastón (1991). La naturaleza jurídica de los intereses: puntos de conexión entre Derecho y Economía. EN: *Derecho PUCP* 45. Lima.

FISHER, Irving (1906). *The nature of capital and income*. The Macmillan Company. London, p. 101.

FLORES, Carlos (2011). Concepto y naturaleza de la subvención en el Derecho chileno. El caso de la concesión de obra pública. En: *Revista de Derecho* de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXVII. Valparaíso.

GAMBA, César (2003). Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra. Lima.

GARCÍA BELAUNDE, Domingo (2008). Evolución y características del presidencialismo peruano. En: *Pensamiento Constitucional*. Año XIII, N° 13, Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

GARCÍA MULLIN, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana.

GARCÍA, César (2012). *El concepto de tributo*. Marcial Pons. Buenos Aires.

GARCÍA, William (2012). La subvención administrativa: concepto y régimen jurídico. En: *Revista de Derecho- Escuela de Posgrado* N° 2, diciembre de 2012. Santiago de Chile.

GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana (1973). *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley del Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario ordenado y actualizado a 1973*. Ediciones DEPALMA. Buenos Aires.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. (1993). *Derecho Financiero*. Volumen I. Quinta Edición. Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rúben Oscar Asorey. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

GRIZIOTTI, Benvenuto (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción de Dino Jarach. Sexta edición italiana acrecida y actualizada por Francesco Forte. Editorial Roque Depalma. Buenos Aires.

GUASTINI, Ricardo (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima. Primera Edición. Traducción de César Moreno More y Luis Cárdenas Rodríguez.

GUASTINI, Ricardo (2018). *Ensayos Escépticos sobre la Interpretación*. Traducción de César Moreno Moreno. Editorial Zela. Puno.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2004). Renta gravada y adquisición por la sociedad de sus propias acciones. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT. Lima.

INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE: *Revista de Asesoría Especializada*. 1 Quincena. Enero de 1992. Año XX. N° 245. Lima.

IGUÑIZ, Javier (1999). La estrategia económica del gobierno de Fujimori: una visión global. En: *El Perú de Fujimori: 1990-1998*. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. Lima.

JARACH Dino (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires.

JULIEN, A.D. (2020). *Subsidy*. Salem Press Encyclopedia.

KISIC, Drago (1999). *Privatizaciones, inversiones y sostenibilidad de la economía peruana*. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. Lima.

KRESALJA, Baldo y OCHOA, César (2009). *Derecho Constitucional Económico*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica. Lima.

KUCZYNSKI, Pedro (1980). *Democracia bajo presión económica: el primer gobierno de Belaunde (1963-1968)*. Princenton University Press. Ediciones TREINTAITRES. Traducción de Maya Proaño de Luna. Lima.

LANDA, César (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores. Lima.

LEJEUNE, Valcarcel (2001). El principio de igualdad. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Director: Andrea Amatucci. Tomo Primero. Editorial Temis, Bogotá.

LEON, Leysser (2019). *Derecho privado, parte general: negocios, actos y hechos jurídicos*. Primera edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

LUQUI, Juan (1989). *La obligación tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan (2016). Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva. En: *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. Ciudad de México.

MATA, Serra (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Editorial Aranzadi. Navarra.

MEDRANO, Humberto (2018). *Derecho Tributario: Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Universidad Católica del Perú. Lima.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Exposición de Motivos del Decreto Supremo N°86-2004-EF.

MORALES, Félix (2018). *La regla de reconocimiento del sistema jurídico peruano: estudio analítico de las fuentes del derecho peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

MUSGRAVE, Richard. Impuesto personal a la renta: definición de renta imponible. Tomado de la obra *Tax Structure*. Capítulo XVI. Escuela de Administración de Negocios para Graduados-ESAN. F 5146.

MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy (1992). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. McGraw-Hill. Quinta edición. Traducción de Juan Corona Ramón, Juan Costas Terrones y Amelia Díaz Álvarez.

NAVARRETA, Emanuela. (2008). Hechos y actos jurídicos. En: *Revista Jurídica del Perú*. Setiembre. Tomo 91. Lima.

PALAO TABOADA, Carlos (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. En: *Vectigalia*, Año 1, N° 1. Lima.

PEREZ, Fernando (1994). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Editorial Civitas S.A. Madrid.

PÉREZ ROYO, Fernando (2016). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Vigésimo Sexta Edición. Civitas. Thomson Reuters. Madrid.

QUINTANA, Eduardo (2012). Naturaleza y efectos de los subsidios en Servicios Públicos. En: *Revista de Derecho Administrativo*, N° 12, Tomo 1. Revista editada por el Círculo de Derecho Administrativo de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

REIG, Enrique (1991). *Impuesto a las Ganancias*. Ediciones Macchi. Buenos Aires.

RODRÍGUEZ, Álvaro (2010). El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial. En: *Revista Española de Derecho Constitucional*, mayo-agosto, N° 89, Madrid.

ROLL, Eric (1994). *Historia de las doctrinas económicas*. Traducción de Florentino M. Torner. Tercera edición. México D.F. Fondo de Cultura Económica.

ROSTWOROWSKI, María (2018). *Historia del Tahuantinsuyu*. Tercera edición: cuarta reimpresión. Instituto de Estudios Peruanos.

RUIZ de CASTILLA, Francisco (2009). Impuesto a la Renta: Ámbito de aplicación (Parte I). En: *Actualidad Empresarial* N° 175, Segunda Quincena, enero de 2009.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2013). *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*. Foro Jurídico. Lima.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

RUBIO, Marcial (2009). *El SISTEMA JURÍDICO: Introducción al Derecho*. Décima Edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

RUBIO, Marcial (2017). *La interpretación de la constitución según el Tribunal Constitucional*. Tercera edición. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

RUBIO, Marcial y ARCE, Elmer (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP. Lima.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1998). *Lecciones de Derecho Financiero*. Sexta Edición. Universidad Complutense. Madrid.

SÁNCHEZ, Eva (2015). *El principio de igualdad en materia tributaria* (Tesis doctoral dirigida por Carlos López Espadafor). Universidad de Jaén (España).

SELIGMAN, Edwin (1914). *The Income Tax: A Study of the History, Theory, And Practice of Income Taxation At Home and Abroad*. The Macmillan Company. Nueva York.

SELIGMAN, Edwin (1925). Are Stocks Dividends Income. *The American Economic Review*. Volumen 9. Número 3. Nueva York.

SEVILLANO, Sandra (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

SOTELO, Eduardo (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. *Revista Ius Et Veritas*, N° 17, Lima.

SOTELO, Eduardo (2000). Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria. *Derecho & Sociedad*. (15). Lima.

STIGLITZ, Joseph y ROSENDGARD, Jay (2015). *La Economía del Sector Público*. Cuarta Edición. Antin Bosch. Traducción de Esther Rabasco. Madrid.

TAFUR, Emilio (2018). *La potestad reglamentaria en el ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial del Congreso del Perú. Lima.

TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Traducción de Diego Dei Veicci. Palestra Editores. Segunda edición. Milan.

TARSITANO, Alberto (2015). El principio de capacidad contributiva: la visión de la jurisprudencia argentina y peruana. En: *Enfoque Constitucional de Análisis Tributario*, N° 2-2015, Lima.

VILLEGAS, Héctor (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires.

ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta. Madrid. Octava Edición. Traducción de Marina Gastón.

ZOLEZZI, Armando (1986). El inciso 20 del artículo 211 de la Constitución y la Tributación. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, edición N° 10. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.

ZOLEZZI, Armando (1994). El régimen tributario en la nueva Constitución. En: *Lecturas Constitucionales*, N° 10. Lima.

ZUSMAN T., Shoschana (2018). *La interpretación de la ley: teoría y métodos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima.

Tribunal Constitucional

Expediente del Tribunal Constitucional N° 006-96-I/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 1157-98-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 022-2000-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 489-2000-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 323-2001-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 0918-2002-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 1198-2002-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 1279-2002-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 2762-2002-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 0001/0003-2003-AI/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 0006-2003-AI-TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 018-2003-AI/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 0261-2003-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 1746-2003-AA/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 3303-2003-AA

Expediente del Tribunal Constitucional N° 001-2004-AI/TC

Expediente del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI
Expediente del Tribunal Constitucional N° 0009-2004-AI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 33-2004-AI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 00034-2004-PI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 0042-2004-AI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 047-2004-AI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 00053-2004-PI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 0025-2005-PI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional 0026-2005-PI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 4014-2005-AA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 7365-2005-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 0002-2006-PI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N°0004-2006-PI/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 05558-2006-AA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 5970-2006-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 06089-2006-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 6626-2006-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 00016-2007-PI/TC.
Expediente del Tribunal Constitucional N° 02210-2007-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 04382-2007-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 04985-2007-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 00319-2013-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 01902-2013-PA/TC
Expediente del Tribunal Constitucional N° 02437-2013-PA/TC

Casación N° 18983-2017-LIMA (Casación publicada en el Diario Oficial *El Peruano* del martes 2 de julio de 2019)

Tribunal Fiscal

Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-1999

Resolución del Tribunal Fiscal 01760-5-2003

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03205-4-2005

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01930-5-2010

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05075-1-2010

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03942-5-2010

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01942-1-2015

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08325-10-2017

Resolución del Tribunal Fiscal N° 09782-3-2017

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08217-9-2018

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08512-3-2019

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)

Directiva N° 004-98 SUNAT

Informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000

Informe N° 037-2007-SUNAT/2B0000

Informe N° 009-2010-SUNAT/2B000

Informe N° 018-2010-SUNAT/2B0000

Informe N° 006-2013-SUNAT/4B0000

Informe N° 123-2013-SUNAT/4B0000

Informe N° 112-2014-SUNAT/5D0000

Informe N° 20-2017-SUNAT/5D0000

Ministerio de Transportes y Comunicaciones del Perú

Informe N° 2561-2014-MTC/24. Fecha de emisión: 21 de noviembre de 2014

Argentina

Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal del Poder Judicial del Poder Judicial de la Nación. Fecha de emisión de sentencia: 28 de noviembre del 2013. Número de expediente: 37335/2013.

Tribunal Fiscal. GOMEZ MANUEL s/ GANANCIAS. Número de expediente: 35.004-I. Fecha de emisión: 06 de febrero de 2017.

Tribunal Fiscal. CERDÁ, JORGE ANTONIO s/recurso de apelación. Sala: B. Fecha de emisión: 8 de mayo de 2019.

España

Sentencias del Tribunal Constitucional de España N° 83/1984 y 19/1987

Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 214/1994 del 14 de julio de 1994

Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 118/2014 del 08 de julio de 2014

Chile

Servicio de Impuestos
https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_5279.htm

Internos:

