

**Pontificia Universidad Católica del Perú  
Facultad de Derecho**



**Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario**

**TITULO: EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA FRENTE AL  
RÉGIMEN NORMATIVO DE DONACIONES EN CASO DE DESASTRES NATURALES**

**Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario**

Autor: Fernando Rafael Huacasi Valdivia

Asesor: Johana Lisseth Timaná Cruz

Código de alumno: 20167042

2018

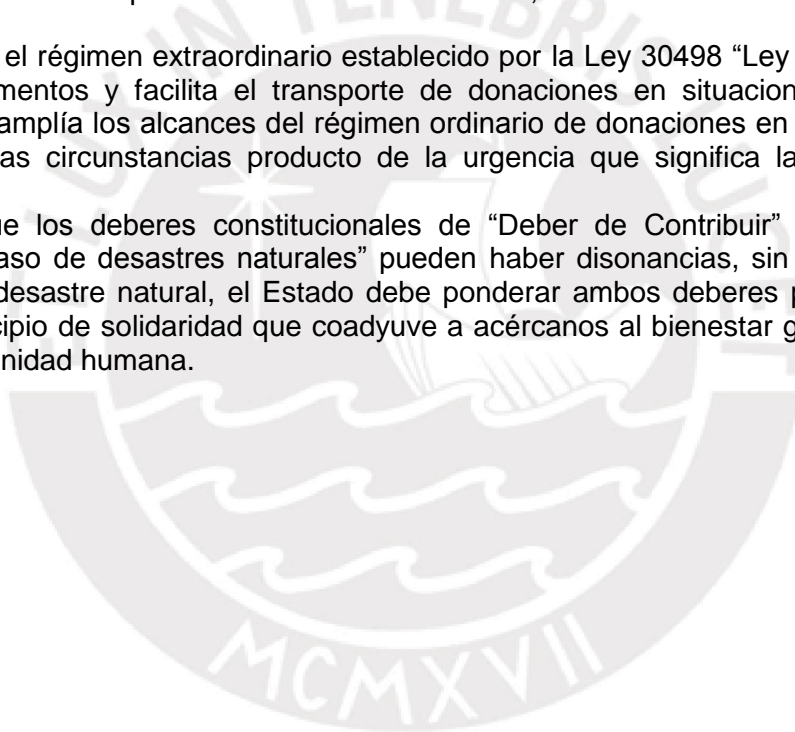
## RESUMEN

En el marco del Estado Constitucional de Derecho peruano, el cual ha sido definido como un Estado social, se ha reconocido la relevancia del principio de solidaridad del cual se desprenden deberes constitucionales de solidaridad, entre ellos: el “Deber de Contribuir” y el “deber de solidaridad en caso de desastres naturales”.

La conjunción de ambos elementos en el campo del derecho tributario nos plantea una serie de reflexiones. Así, por un lado tenemos que el “Deber de Contribuir” promueve la colaboración con el pago de tributos para el cumplimiento de los fines constitucionales del Estado, y por otro, el “deber de solidaridad en caso de desastres naturales” busca la colaboración a través de donaciones que tienen consecuencias en la recaudación de tributos, por ejemplo, en el Impuesto a la Renta se establecen los gastos por donación como deducciones no causales para la determinación de la renta neta, del mismo modo existen inafectaciones para el Impuesto General a las Ventas, Selectivo al Consumo y derechos arancelarios.

A esto, se suma el régimen extraordinario establecido por la Ley 30498 “Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales.”, que amplía los alcances del régimen ordinario de donaciones en materia tributaria ante determinadas circunstancias producto de la urgencia que significa la atención de un desastre natural.

Encontramos que los deberes constitucionales de “Deber de Contribuir” y el “deber de solidaridad en caso de desastres naturales” pueden haber disonancias, sin embargo ante el contexto de un desastre natural, el Estado debe ponderar ambos deberes para mantener la eficacia del principio de solidaridad que coadyuve a acercarnos al bienestar general y la tutela efectiva de la dignidad humana.



## Tabla de contenido

Introducción .....	4
Contenido .....	5
1. Solidaridad en el Estado .....	5
1.1. Solidaridad y Estado constitucional .....	7
1.1.1. La solidaridad como valor humano y en la sociedad .....	7
1.1.2. Principio de Solidaridad en el Estado Constitucional de Derecho en el Perú .....	10
1.2. Solidaridad y emergencia .....	13
2. Régimen constitucional tributario en el Perú y el principio de solidaridad en materia tributaria .....	15
2.1. Alcances del Deber de Contribuir .....	17
2.2. Principio de capacidad contributiva .....	20
2.3. ¿"Deber de contribuir" o deber de solidaridad en caso de desastres naturales? .....	23
3. Marco normativo de las donaciones en materia tributaria .....	25
3.1. Régimen tributario de las donaciones en el Impuesto a la Renta .....	25
3.1.1. ¿Gasto causal? ¿Gasto deducible? .....	29
3.2. Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y derechos arancelarios en la transferencia de bienes a título gratuito .....	30
3.3. Ley 30498, Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales .....	33
4. Valides del régimen normativo de donaciones en caso de desastres naturales frente al régimen constitucional tributario .....	37
4.1. El deber de contribuir frente a las donaciones como gasto deducible en caso de desastres naturales .....	37
4.2. Sí se tributa por solidaridad al Estado ¿por qué debería de donar? .....	39
4.3. Donaciones en materia tributaria ¿conveniencia tributaria o manifestación de solidaridad? .....	40
Conclusiones .....	43
Referencias: .....	44

## **“El principio de solidaridad en materia tributaria frente al régimen normativo de donaciones en caso de desastres naturales”**

### **Introducción**

La solidaridad es un valor humano que ha sido recogido por el Estado social y reconocido en el Estado Constitucional de derecho como una norma jurídica vinculante, por lo que su alcance trasciende a todo el ordenamiento jurídico. El Tribunal Constitucional peruano ha señalado que del principio de solidaridad se desprenden deberes constitucionales de solidaridad dirigidos tanto al Estado como a particulares, con el propósito de coadyuvar a la búsqueda del bienestar general y la tutela de la dignidad humana.

Entre estos deberes, encontramos el Deber de Contribuir el cual tiene su concreción en el tributo, por el cual el Estado obtiene de sus miembros el financiamiento para el logro de sus fines constitucionales. Por otro lado, se plantea la existencia un deber de solidaridad en caso de desastres naturales, el cual además de responder al valor de solidaridad, posee un elemento adicional que es la urgencia que significa la atención de un desastre natural, ya que no solo se afecta la dignidad humana, sino la vida misma.

Como concreción del deber de solidaridad en caso de desastres naturales encontramos a la donación. Las donaciones en el ordenamiento jurídico peruano tienen consecuencias en el campo tributario, específicamente en la determinación del Impuesto a la Renta, y su inafectación en el Impuesto General a la Venta, Selectivo al Consumo y Derechos Arancelarios, los cuales plantean reflexiones en torno al deber de solidaridad en caso de desastres naturales y el Deber de Contribuir.

En el presente artículo vamos a desarrollar los alcances de la solidaridad como valor humano hasta su concreción como principio jurídico reconocido en el Estado Constitucional de derecho en el Perú. Con esta noción procederemos a analizar el régimen normativo general de las donaciones en el campo tributario, y específicamente el régimen extraordinario que plantea la Ley 30498 para las donaciones en caso de desastres naturales, a la luz del Deber de Contribuir en materia tributaria y el deber de solidaridad en caso de desastres naturales.

## Contenido

### 1. Solidaridad en el Estado

El constitucionalismo en los modelos de Estado de Derecho se encuentra en constante evolución, así hoy, luego del tránsito del Estado Liberal de Derecho y el Estado Social Democrático de Derecho, nos encontramos frente al modelo de Estado Constitucional de Derecho, el cual recoge elementos de los anteriores modelos y aporta nuevos.

El Estado Liberal de Derecho fue concebido para controlar el poder del Estado y así proteger al individuo de su abuso, esto respondía al reciente tránsito por el absolutismo, en donde la arbitrariedad y abuso del poder del Estado personificado en el monarca fue su característica principal. Así, el Estado Liberal de Derecho postuló derechos que garantizaran la vida y las libertades del individuo frente al poder del Estado.

En este sentido, como también lo señala el profesor Luis Duran Rojo, el Estado Liberal buscó dominar el poder del Estado: *“El Estado Liberal de Derecho, como bien ha señalado Schmitt, ha sido estructurado para controlar y contener el ejercicio irracional del poder por parte del órgano estatal, sobre la base de un determinado entendimiento de los principios de distribución y organización.”*(2006: 61).

Por otro lado, en el Estado Social y Democrático de Derecho aparece el bienestar y la justicia social como nuevo eje de acción para el Estado. Para esto, el Estado articula en su constitución principios como los de solidaridad e igualdad, y se implementan mecanismos de participación democrática.

A través del Estado Social y Democrático el Estado buscó superar la crisis del Estado Liberal producida por las nuevas condiciones sociales y económicas que trajo consigo la industrialización. Así, aparece el bienestar social como un fin a alcanzar mediante la intervención del Estado para reducir las desigualdades materiales entre individuos en la sociedad. Como lo también lo apunta Sosa Sacio al indicar: *“La participación del Estado social busca superar las debilidades del modelo de Estado Liberal, en el que a pesar de estar reconocida la igualdad jurídica, esta no se corresponde con una equiparación real de los individuos, ni siquiera en sus condiciones originarias ni en sus posibilidades de desarrollo...”* (2011: 22).

Debemos resaltar que bajo este modelo de Estado social, la solidaridad como valor para alcanzar el bienestar y la justicia social aparece como un elemento trascendental en la concepción del Estado. En palabras de Luis Duran Rojo, *“En el Estado Social y Democrático de Derecho (...) el Principio de Solidaridad acaba siendo el instrumento central para conseguir los fines de Justicia y Paz Social.”*(2006: 73). Y es que no se podría concebir el rol social del Estado sin que este sea motivado por un principio de solidaridad que inspire las acciones para combatir las desigualdades en la sociedad con el fin de alcanzar un Estado justo y de bienestar para todos sus miembros. En el mismo sentido tenemos lo señalado por Rafael Portales y Diana Espino quienes señalan: *“...el Estado social de Derecho es, en teoría, aquel Estado que, basado en los principios de solidaridad y justicia social, garantiza a todos los ciudadanos el acceso a igualdad de oportunidades para el desarrollo de su personalidad...”*(2006: 112).

Por su parte, Estado Constitucional de Derecho recoge los principales elementos de los anteriores e incorpora nuevos elementos. Bajo este modelo de Estado de derecho se reconoce a la Constitución como una norma jurídica con una ubicación suprema que condiciona la validez de todo el ordenamiento jurídico, y una fuerza normativa que vincula tanto al Estado como a particulares. (Cf. Prieto 2003: 116).

El contenido de la Constitución está formado por un conjunto variado de valores determinados o indeterminados que muchas veces provienen de diversos constitucionalismos (libera, social, democrático), ideas políticas y/o intereses sociales distintos (Sosa 2009: 15). Por lo que nos encontramos frente a un denso contenido constitucional, como lo señala Sosa Sacio *“... es claro que los valores están reconocidos en disposiciones constitucionales que carecen de precisión, son en gran medida indeterminadas y ambiguas.”*(2009:15), por lo que, para poder interpretar el contenido normativo de la Constitución se debe emplear principios de interpretación especiales.

La Constitución Política del Perú, en el artículo 43 y 44, define al Estado Peruano como una República democrática, social, independiente y soberana, y que entre sus deberes tiene el de promover el bienestar general en base a la justicia y el desarrollo de la Nación. Si bien podría entenderse que se trata de un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho (como en algunos pronunciamientos también lo establece el Tribunal Constitucional), debe

señalarse que el Tribunal Constitucional ha establecido en reiterada jurisprudencia el tránsito al modelo de Estado Constitucional de derecho.<sup>12</sup> Siendo esto así, debemos interpretar nuestro ordenamiento jurídico bajo los alcances del modelo de Estado Constitucional de Derecho.

## **1.1. Solidaridad y Estado constitucional**

### **1.1.1. La solidaridad como valor humano y en la sociedad**

Consideramos a la solidaridad como un valor que aparece en el plano de la moral del ser humano. La solidaridad como valor exige una actuación por parte del ser humano que puede consistir en la ayuda frente a la necesidad de otras personas, como lo indica Rodolfo Arango citando a Bayertz “*la relación de ayuda recíproca entre los miembros de un grupo de seres humanos. (Bayertz 1998, 11)*” (2013: 44), o para el logro de un fin común en beneficio de los miembros de un grupo humano.

Por un lado, la solidaridad implica reconocer la preexistencia de una relación asimétrica que se sustenta en una situación de desigualdad, en la cual existe una persona que por su condición más favorecida se encuentra en la facultad de prestar ayuda a otras que se encuentran en una situación de vulnerabilidad. Esta desigualdad se ve muchas veces acentuada por una multiplicidad de factores que traen consigo situaciones de injusticia que afectan directamente a la dignidad de las personas.

Así, la solidaridad aparece como un valor para hacer frente a las situaciones de desigualdad que trae consigo la vida en sociedad. Sobre la injusticia Rodolfo Arango explica: “*...muchas situaciones de la vida moderna son estructuralmente injustas y tienen efectos devastadores sobre las personas, sin que sea posible responsabilizar a alguien en particular. La injusticia es vista como natural, producto del destino o la fatalidad, como en el caso de las catástrofes naturales.*” (2013: 44).

Asimismo, la solidaridad está presente en los grupos de personas quienes comparten un fin común. Así, para el logro de este fin, la solidaridad aparece como un valor cohesionador del

---

<sup>1</sup> Posición que ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en sentencias como STC 5854-2005-PA/TC.

<sup>2</sup> No olvidemos que el Estado Constitucional de Derecho no es una negación del Estado Social y Democrático de Derecho, sino que, entre otros, recoge elementos de este último y establece nuevos.

grupo, y que conduce a relaciones de cooperación recíproca entre sus miembros con el objetivo de lograr alcanzar un beneficio para todos.

La solidaridad, tanto como valor ante la vulnerabilidad sufrida por otras personas como valor cohesionador en el logro de un fin común, se manifiestan a través de actos que conllevan un interés en su resultado. Así, se busca que los resultados de actos de solidaridad efectivamente tengan un resultado ante la desigualdad o contribuyan con el logro del fin común deseado por un grupo.

De esta manera podemos distinguir la realización de un acto de solidaridad frente a un mero acto dadivoso o de liberalidad. En el primero encontramos que existe el interés por lograr atenuar desigualdades o cooperar con los fines comunes, mientras que un acto dadivoso o de liberalidad no existe un trasfondo que justifique su actuación, tan solo la mera voluntad del individuo.

¿Por qué es importante la solidaridad? ¿Cuál es el trasfondo de este valor? La respuesta nos conduce al reconocimiento de la dignidad humana como valor superior en la persona y en la sociedad.

Reconocer el valor de la dignidad humana es asumir el valor superior de la persona en sí mismo. En este mismo sentido Manuel Atienza resumiendo el trabajo de Garzón Valdez en relación a la dignidad humana expresa sobre ésta como principio: *“Todos y solo los seres humanos vivos deben ser tratados por los demás y también por ellos como fines en sí mismos.”*(2008: 462), asimismo señala *“El principio de dignidad es absoluto: las razones basadas en la dignidad derrotan a todas las otras razones en todas las circunstancias, de manera que no es un principio que quepa ‘ponderar’ con otros”* (2008: 462).

Siento tal la dimensión del reconocimiento del valor de la dignidad humana, quiere decir que los que creemos en ella reconocemos derechos y deberes que respetamos y promovemos.

En coherencia con ello, en el caso de personas que se encuentren en situaciones de vulnerabilidad que menoscaben su dignidad se nos presenta un deber moral de solidaridad, negar este deber sería caer en una incoherencia moral. Así el doctor Julio Montero nos



indica: *“Negarse a socorrer a seres humanos que se encuentran en una situación desesperada cuando podemos hacerlo a un bajo costo equivale, por cierto, a no a reconocer el valor intrínseco que adscribimos a la persona humana.”* (2014: 95).

Para delimitar los alcances de un deber moral de solidaridad podemos tener en cuenta las reflexiones realizadas por el doctor Julio Montero<sup>3</sup> para establecer los deberes de asistencia de la persona, para ello desarrolla tres criterios: 1) capacidad: un deber debe ser impuesto de acuerdo a la capacidad del agente<sup>4</sup> para cumplir con el mismo, 2) prioridad: no se le puede imponer a un agente el cumplimiento de un deber que implique violar otro deber prioritario para el agente, y 3) agencia: no se le puede imponer a un agente un deber que menoscabe su proyecto de vida o su propia naturaleza (Cf. 2014: 86-92).

Entonces, frente a situaciones de vulnerabilidad que padezcan otras personas, siendo coherentes con el reconocimiento del valor de la dignidad humana, se presenta un deber moral de solidaridad de acuerdo a los criterios de prioridad, capacidad y agencia. Negar o rechazar este deber implicaría negar el valor de la dignidad humana y caer en una incoherencia.

Sin embargo, si bien existe un deber moral de solidaridad, se trata de un deber imperfecto ya que, como lo hemos señalado, se debe tener en cuenta los criterios de capacidad, prioridad y agencia en el caso concreto para determinar si existe un deber de solidaridad moralmente exigible o no.

En este sentido Julio Montero concluye: *“Se trata de un deber positivo imperfecto de brindar ayuda a los demás, cuando podamos hacerlo sin comprometer nuestra propia posibilidad de vivir una vida distintivamente humana. Este es un deber que cada agente puede decidir cuándo, cómo y en beneficio de quién honrar teniendo en consideración sus capacidades y sus propios planes y proyectos vitales así como su bienestar.”* (2014: 97).

---

<sup>3</sup> El autor en este artículo establece cuales son nuestros deberes respecto de personas que viven en la pobreza extrema. Para esto clasifica los deberes en deberes de justicia, de asistencia y actos de caridad supererogatorios, y propone una serie de criterios para distribuir responsabilidades en general. Hemos empleado este artículo al constatar que detrás de los deberes de asistencia a personas que viven en pobreza encontramos al valor de la solidaridad.

<sup>4</sup> Por agente el autor señala que debe entenderse tanto personas humanas como jurídicas.

### 1.1.2. Principio de Solidaridad en el Estado Constitucional de Derecho en el Perú

El Estado constitucional de Derecho ha recogido los principales aportes de los anteriores constitucionalismos y ha propuesto nuevos. Así, uno de los aportes más importantes del Estado social y democrático de Derecho fue la solidaridad como principio del Estado para combatir la desigualdad y alcanzar la justicia social<sup>5</sup>.

Por otro lado, el Estado constitucional de Derecho le otorga a la dignidad humana un lugar central, así en palabras de Sosa Sacio: *“es lugar común del constitucionalismo consagrar a la persona como fin y a su dignidad como valor y principio rector.”* (2011: 25), también el autor indica *“El constitucionalismo contemporáneo es decididamente personalista. Expresado de otra forma, es “antropocéntrico”: tiene a la dignidad humana como premisa antropológica; se concibe al Estado como instrumento de promoción del individuo, este es el centro de todo poder estatal.”*(2009:11-12).

Recordemos que, el Estado constitucional de Derecho propone un nuevo rol para la Constitución como norma jurídica suprema y vinculante en el ordenamiento jurídico. Así, el contenido constitucional se expande por todo el ordenamiento y vincula tanto a particulares como al Estado en todas sus actuaciones.

Esto quiere decir que, tanto el reconocimiento del valor de la dignidad humana como la solidaridad como principio adquieren un carácter normativo, y como tales susceptibles de ser exigidos en el ordenamiento jurídico y vincular todas las actuaciones en el Estado y particulares. Así, estos conceptos forman parte de la constitucionalización del ordenamiento, lo que significa que la presencia de normas y valores constitucionales en las distintas ramas del derecho y la vida misma condicionan la legislación, la jurisprudencia, el estilo doctrinal, la actuación de políticos y las relaciones sociales (Sosa 2009: 14).

El modelo de Estado constitucional de Derecho ha sido reconocido en el Perú por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias donde reconoce y motiva sus alcances. Así en la sentencia 5854-2005-PA/TC el Tribunal Constitucional reconoce el tránsito del

---

<sup>5</sup> “La solidaridad en sentido normativo se convierte así en un elemento central del Estado social de derecho, de una democracia social o del reconocimiento de los derechos sociales como fundamentales” (Cf. ARANGO 2013: 44)

Estado legal de Derecho al Estado constitucional de Derecho, reconociendo así el valor supremo, normativo y vinculante de la Constitución:

*“El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, 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.”(STC 5458-2005-PA/TC)*

En la Constitución Política del Perú no existe un principio determinado de solidaridad, sin embargo que sea indeterminado no quiere decir que no exista. Para encontrar su contenido el Tribunal Constitucional empleando principios de interpretación de la Constitución<sup>6</sup> ha logrado reconocer el alcance del principio de solidaridad.

El Tribunal Constitucional en la sentencia 0004-2004-AI/TC y otros, ha reconocido al principio de solidaridad como un principio implícito que se extrae del artículo 43 de la Constitución en el cual se reconoce al Estado peruano como Estado social. Por tanto, en el actual marco del Estado constitucional de Derecho, el principio de solidaridad cobra fuerza normativa en todo el ordenamiento.

El principio de solidaridad como instrumento del Estado para cumplir con el deber establecido en el artículo 44 de la Constitución de promover el bienestar general basado en la justicia e igualdad, trae consigo deberes para todos los que forman parte de la sociedad. En este sentido, el Tribunal Constitucional en la sentencia 02016-2004-AA/TC ha señalado que la solidaridad promueve un conjunto de deberes como: *“El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. Ello tiene que ver con la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.”*

---

<sup>6</sup> En la STC 5854-2005-PA/TC del 08 de noviembre de 2005 el Tribunal Constitucional ha señalado como principios de interpretación constitucional los siguientes: a) Principio de unidad de la Constitución, b) Principio de concordancia práctica, c) Principio de corrección funcional, d) Principio de función integradora, d) Principio de fuerza normativa de la Constitución.

Entonces, encontramos que el principio de solidaridad inspira deberes de solidaridad dirigidos a todos los integrantes del Estado para el logro del fin común. Siendo, que estos deberes se desprenden del principio de solidaridad en el Estado constitucional de derecho, se trata de deberes exigibles y vinculantes en todo en el ordenamiento jurídico. En este sentido Duran Rojo explica: “[...] en el diseño del Estado Constitucional actual los deberes constitucionales se presentan para promover el cumplimiento de los fines constitucionales (entre otros, la libertad, la solidaridad, y la justicia social) permitiendo el establecimiento (fundamentalmente normativo) de las herramientas requeridas para alcanzar esos fines.”(2006: 60).

Debe precisarse que los deberes de solidaridad no son de exclusivo cumplimiento del Estado para con los ciudadanos al intervenir en las desigualdades e injusticia social, sino es también es deber de los particulares colaborar objetivamente a combatir la injusticia y desigualdad, lo que se traduce en una labor activa de los particulares para el logro del fin común establecido en la Constitución.

Al respecto Luis Duran Rojo explica:

*“[...] los deberes constitucionales no tienen como destinatario solo al Estado sino también a todos y cada uno de los ciudadanos, y por tanto no pueden quedarse en el plano programático, teniendo muchas de ellas en su calidad de normas jurídicas eficacia directa”*(2006: 58), y agrega, *“Por ello, resulta claro que los deberes constitucionales son comportamientos cuya exigencia proviene directamente de una norma constitucional y están destinados a facilitar su cumplimiento, pudiendo ser aplicables incluso al ciudadano concreto.”*(2006: 59).

En este mismo sentido el Tribunal Constitucional ha establecido:

*“Debemos ahora precisar qué para este Tribunal, conseguir bienestar y un nivel de vida digno es un deber conjunto, tanto de la sociedad como del propio individuo y el Estado, pero no exclusivamente de éste.”*, y agrega *“Como ya se ha expuesto, la moderna concepción de los derechos sociales supone que no solo constituyen obligaciones de hacer del Estado, sino de toda la sociedad en su conjunto; por ello, la doctrina ha empezado a denominarlos deberes de solidaridad[...]”* (STC 2016-2004-AA/TC).

Por tanto, el principio de solidaridad en el Estado Constitucional de Derecho en el Perú ha sido determinado por el Tribunal Constitucional, y como tal se proyecta como norma jurídica vinculante y exigible a todos en el Estado. El contenido del principio de solidaridad se inspira en la tutela de la dignidad humana, basada en términos de igualdad y justicia para lograr el bienestar general. Para conseguir esta finalidad, se desprenden deberes constitucionales del principio de solidaridad los cuales son exigibles a Estado y particulares.

Cabe resaltar que el Tribunal Constitucional ha reconocido el valor de la dignidad humana y el principio de solidaridad como pilares del Estado: *“Esta nueva visión de los derechos sociales permite reconocer, en su contenido esencial, principios como la solidaridad y el respeto a la dignidad de la persona, los que, a su vez, constituyen pilares fundamentales del Estado social de derecho.”* (STC 2016-2004-AA/TC).

## **1.2. Solidaridad y emergencia**

La solidaridad, como hemos señalado, aparece como un valor humano que se presenta como una actuación en situaciones de vulnerabilidad sufridas por otras personas, y como actuaciones de cooperación recíproca para el logro de un fin común.

En general, las situaciones de vulnerabilidad se presentan día a día entre miembros de la sociedad, las cuales tienen origen en las desigualdades e injusticias de la sociedad, en los efectos de un desastre natural, o la combinación de ambos. Circunstancias que ponen en un estado de vulnerabilidad a los afectados que merma su dignidad como seres humanos.

Frente a estas situaciones el Estado, como un Estado social, en el que el principio de solidaridad inspira deberes de solidaridad entre sus miembros, busca la elaboración de planes y normas que coadyuven a atenuar las desigualdades y lograr el bienestar general, y promueve los deberes solidarios entre los individuos miembros. Por su parte, los individuos, como parte de los deberes de solidaridad, en la medida de sus posibilidades tienen el deber de cooperar a afrontar estas situaciones.

Sin embargo, ante situaciones de vulnerabilidad en las cuales, además del menoscabo a la vida digna de los afectados, existe una emergencia por estar en inminente peligro la vida

misma de los afectados, es que se reclama planes por parte del Estado y actuaciones de los miembros de la sociedad inmediatas y efectivos ante el estado de vulneración y emergencia.

Una de las principales situaciones de vulnerabilidad, en las cuales el elemento emergencia hace más grave la situación, son las producidas por desastres naturales. Los desastres naturales son fenómenos de la naturaleza tales como terremotos, inundaciones, huaycos, entre otros que adquieren especial relevancia cuando afectan directamente a una población. Jurídicamente, se encuentran dentro de la categoría de hechos fortuitos producto de un evento extraordinario, imprevisible e irresistible como consecuencia de eventos de la naturaleza (Cf. Osterling 2012: web).

Las consecuencias de un desastre natural en una población pueden ser devastadoras. Un desastre natural puede dejar pérdidas de vidas humanas y económicas, además de damnificados que deben de enfrentar asacasas de alimentos, ropa, medicamentos, entre otros, que afectan directamente su vida y la de los suyos, siendo los más afectados las personas en condiciones de desigualdad e injusticia social.

En este sentido, es de vital importancia que ante un estado de emergencia que ponga en peligro la vida misma de los afectados, el Estado responda con planes y normas inmediatas y eficaces con base al principio de solidaridad. Del mismo modo, los miembros de la sociedad no pueden ser indiferentes ante estos hechos, ya que además del deber de solidaridad que les exige el principio de solidaridad, existe un deber moral de solidaridad que les exige colaborar en la medida de sus posibilidades.

En conclusión, además del estado de vulnerabilidad que sufren las personas en la sociedad en forma general, existen situaciones extraordinarias, en las que vulnerabilidad acarrea una situación de emergencia, en la cual, no solo la dignidad de los afectados se ve comprometida, sino su propia vida. Por lo que en este contexto, además de las actuaciones solidarias tradicionales, se exige actuaciones inmediatas y eficaces acordes a la emergencia.

Siendo esto así, el Estado, en base al principio de solidaridad en el Estado constitucional de derecho, además de los planes y normas que emplea para atenuar las situaciones de vulnerabilidad en la sociedad, antes situaciones de emergencia, debe de implementar

medidas extraordinarias, y de la misma manera, las actuaciones por parte de los particulares.

Siguiendo con el objetivo de este artículo, corresponde adentrarnos dentro de una de las manifestaciones inspiradas en el principio de solidaridad: las donaciones. Las donaciones encuentran en el ámbito tributario una regulación específica, la cual reposa en principios constitucionales tributarios que hoy en día han sido reconfigurados a la luz del principio de solidaridad y el deber de contribuir en materia tributaria.

Asimismo, como veremos más adelante, las donaciones han sido desarrolladas en un marco normativo general, y en otro extraordinario para el caso de estados de emergencia producto de desastres naturales.

## **2. Régimen constitucional tributario en el Perú y el principio de solidaridad en materia tributaria**

El Perú como un Estado de derecho basado en el constitucionalismo se define de acuerdo al artículo 43 de su Constitución como un estado social; asimismo, de acuerdo al 1 tiene como fin supremo la defensa de la persona humana y el respeto a su dignidad, y de acuerdo al artículo 44, tiene como deberes primordiales la promoción del bienestar general.

Para el logro de éstos fines constitucionales. el Estado peruano necesita obtener los recursos económicos necesarios para ello. En este contexto aparecen los tributos como un deber de todos los ciudadanos de realizar aportes pecuniarios para financiar el cumplimiento de los fines constitucionales del Estado. En el mismo sentido, de acuerdo al artículo 38 de la Constitución, que indica que es deber de todos los peruanos proteger los intereses nacionales, podemos señalar que constituye un interés de todos los peruanos el logro de los fines constitucionales del Estado.

Al respecto, Luis Duran Rojo explica: “[...] *los deberes se sustenta en la propia idea de contrato social, entendido como un Acuerdo entre los ciudadanos para constituir una entidad estatal que promueva nuestro bienestar, de modo que establezca necesariamente limitaciones razonables a nuestros derechos y libertades, y a su vez, cargas derivadas de la vida en común.*”(2006: 60).

Como hemos desarrollado, el actual Estado constitucional de Derecho ha recogido a la solidaridad como un principio constitucional con fuerza normativa que inspira y da validez a nuestro ordenamiento jurídico, del cual se inspiran deberes de solidaridad.

En materia tributaria, el principio de solidaridad inspira el deber de contribuir con el financiamiento del gasto público de una manera justa y equitativa a través de una exención económica de una parte de la riqueza de los contribuyentes, de tal manera que los fines constitucionales del Estado puedan ser financiados y ejecutados en beneficio de la sociedad y la dignidad de sus miembros.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha reconocido la trascendencia del principio de solidaridad en materia tributaria en el EXP. N.º 0004-2004-AI/TC y otros, así ha señalado: *“[...]es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43º de la Constitución).”*

Así, aparece un nuevo elemento con el cual se debe replantear el fenómeno tributario en el Estado constitucional de derecho en el Perú: el principio de solidaridad en materia tributaria. Tenemos que, dentro los deberes constitucionales inspirados en el principio de solidaridad aparece el deber de todos los miembros del Estado de contribuir con tributos, en forma justa y equitativa, para solventar el gasto público, de tal manera que los fines constitucionales del Estado puedan ser financiados. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en cuanto al tributo: *“[...] existe la presunción, juris tantum, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos.”*(STC 2727-2002-AA/TC).

De igual manera, Duran Rojo explica la relación de la solidaridad con el interés en la recaudación de tributos: *“[...] la solidaridad en tanto supone la existencia de un interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos (porque a través de ellos el Estado va a poder lograr la consecución de los fines que el nuevo esquema constitucional asigna), genera un nuevo marco de obligaciones [...]”* (2006: 76).



Por su parte, en el mismo sentido el Tribunal Constitucional ha profundizado acerca de la tributación y los fines constitucionales del Estado: *“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.”*(STC 6089-2006-PA/TC).

En el Perú los tributos han sido recogidos constitucionalmente en el artículo 74 de la Constitución como un fenómeno normativo. Los tributos como norma jurídica están sujetos a principios constitucionales y a la interpretación de los mismos que realiza el Tribunal Constitucional. Debemos mencionar que los principios constitucionales que rigen el fenómeno tributario no se agotan en los señalados en el artículo 74 de la Constitución, sino, como se desarrollará más adelante, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha denotado principios y deberes implícitos con los cuales se debe releer el fenómeno tributario en el Perú.

Podemos afirmar que el régimen constitucional tributario en el Perú se inspira en la solidaridad como principio del Estado constitucional, con el cual se crean deberes de solidaridad, siendo uno de ellos, la contribución económica que realizan sus miembros a través de tributos para financiar el gasto público que el Estado utiliza para el logro de sus fines constitucionales, de acuerdo a los principios fijados en la Constitución y los desarrollados a través de la interpretación del Tribunal Constitucional.

## **2.1. Alcances del Deber de Contribuir**

En materia tributaria, el principio de solidaridad se manifiesta a través de los alcances del Deber de Contribuir con las cargas económicas que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines constitucionales. Francisco Escribano fundamenta el Deber de Contribuir: *“[...] deber de contribuir: ordinaria juridicidad de un deber de base solidaria mediante el que se organiza el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema de tributos fundado en la actuación de los principios de igualdad y generalidad [...]”* (2015: 32).

Por su parte Luis Duran Rojo resalta la importancia del Deber de Contribuir con los fines del Estado: “[...] *el Deber de Contribuir, en el estado actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo un pilar fundamental y necesario especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales.*”(2006: 84).

Si bien el Deber de Contribuir no se encuentra como un deber explícito en la Constitución, el Tribunal Constitucional lo ha reconocido como un deber constitucional implícito producto de la interpretación del Estado peruano como social y el principio de solidaridad en materia tributaria en la STC 0004-2004-AI/TC y otros; en el mismo sentido el Tribunal Constitucional también ha señalado en la sentencia STC 2727-2002-AA/TC que: “[...] *el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.*”.

En cuanto al contenido del Deber de Contribuir, como deber constitucional encontramos que tiene dos expresiones: uno como facultad de imposición por parte del Estado, y por otro lado como garantía de los ciudadanos de que esta contribución se haga en términos de equidad y justicia de acuerdo al marco constitucional.

En este sentido Luis Duran Rojo explica: “*De ahí que se distingan sus dos dimensiones, por un lado de facultad de imposición del Estado atendiendo a los fines comunes constitucionalmente establecidos, que de hecho funciona también como la legitimación del fenómeno tributario. La segunda dimensión es la de límite y garantía jurídica para los ciudadanos de que la creación, aplicación o discusión sobre tributos se haga en el marco del Estado Constitucional.*”(2006\*: 30).

Entonces, por un lado el Deber de Contribuir en su expresión como límite y garantía para los ciudadanos en materia tributaria está circunscrito por los principios constitucionales tributarios. Así, el Deber de Contribuir debe de aplicarse en forma equitativa de acuerdo a la capacidad contributiva de cada contribuyente, sin que llegue a extremos confiscatorios que afecten sus derechos fundamentales, así, encontramos los principios de capacidad contributiva e igualdad como fundamentos de un Deber de Contribuir justo y equitativo. Al respecto Alberto Tarsitano señala: “*El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos*

*públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de las personas.” (2005: 416).*

Tenemos que el Deber de Contribuir se realiza en función a la capacidad económica de los contribuyentes, pero específicamente debe realizarse en función a la parte de ésta que constituye su capacidad contributiva, ya que debemos tener en cuenta que se trata de una exención a la propiedad de los contribuyentes, con la cual ellos procuran un desarrollo digno en sociedad. Por lo tanto, el principio de capacidad contributiva aparece para tutelar que la contribución pecuniaria de los contribuyentes corresponda a la parte de la capacidad económica con la que estos pueden contribuir al financiamiento del Estado.

Asimismo, en cuanto a la expresión del Deber de Contribuir como facultad de imposición del Estado para el logro de sus fines constitucionales, ésta no se agota solo en la imposición del pago del tributo, sino que incluye otros deberes de colaboración en materia tributaria. Dentro de ellos encontramos los deberes de colaboración con la Administración en aspectos como la fiscalización, recaudación, suministro de información, entre otros, los cuales constituyen deberes de colaboración bajo el principio de solidaridad en materia tributaria como medios para combatir la defraudación y evasión fiscal, y así lograr una tributación justa y equitativa entre todos los contribuyentes.

Así, en palabras de Luis Duran Rojo el deber de contribuir incluye: “1. *El deber de pagar tributos (que incluye la obligación de cumplir deberes formales o prestaciones accesorias).* 2. *El deber de colaboración que permitiría un diseño por el que los ciudadanos: (i) coadyuven a la fiscalización tributaria, (ii) brinden información tributaria sobre terceros, y, (iii) coadyuven al proceso de recaudación tributaria.*” (2006: 85).

En este sentido también lo ha reconocido el Tribunal Constitucional al señalar lo siguiente:

*“En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y*

*formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.” (STC 6089-2006-PA/TC).*

## **2.2. Principio de capacidad contributiva**

El principio de capacidad contributiva es un principio que trabaja de manera relacional con el principio de igualdad y no confiscatoriedad en materia tributaria, de tal manera que, a través del ejercicio del Deber de Contribuir se logre una tributación justa de acuerdo al Estado Constitucional de derecho.

Podemos encontrar una correlación entre Deber de Contribuir y el principio de capacidad contributiva, tal como lo ha señalado Duran Rojo al explicar: “[...] *hay el reconocimiento de una correlación entre el Deber de Contribuir y el principio de igualdad, especialmente con la capacidad contributiva, constituyéndose ésta – como ya hemos señalado – en la plataforma sobre la cual se hará efectiva la potestad tributaria, y por ende, el propio Deber de Contribuir.*” (2006: 67).

A través de la capacidad contributiva se determina, en base a la capacidad económica del contribuyente, cual es la porción con la que cada ciudadano puede contribuir en forma equitativa con los fines del Estado. Por lo tanto la capacidad contributiva supone un presupuesto para la creación de tributos, y específicamente de impuestos, como aclararemos más adelante. Siendo esto así, no puede establecerse un impuesto sin que exista una manifestación de capacidad contributiva la cual pueda ser gravada en forma equitativa, lo contrario significaría afectar su propiedad abusivamente, es decir, resultaría confiscatorio.

Alberto Tarsitano define la capacidad contributiva como: “*Nos parece adecuado definirlo como una “aptitud” efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.*” (2005: 409).

Por su parte, Luis Duran Rojo indica la importancia de la capacidad contributiva como presupuesto del tributo: “[...] *el Estado está prohibido de establecer un tributo sin que a su base exista capacidad económica (es decir, que en su estructura, no se hubiera*

*considerado un elemento que exteriorice capacidad contributiva), ni siquiera pretextando el requerimiento por razones de Estado.” (2006\*: 27).*

Podemos encontrar en la capacidad contributiva, además de un principio rector del Estado por el cual no puede establecer impuestos sobre montos que no revelen una capacidad contributiva, un derecho de los ciudadanos con el cual se debe de interpretar el Deber de Contribuir así tenemos que: *“Es decir, con el Deber de Contribuir se genera al mismo tiempo un derecho fundamental que es el de cumplir dicho deber de acuerdo con la propia capacidad contributiva.” (Durán 2006: 68).*

Como mencionamos, un impuesto que no tenga como presupuesto una manifestación de capacidad contributiva que grave la propiedad en forma equitativa resulta confiscatorio. Por la no confiscatoriedad tenemos un principio mediante el cual se busca tutelar la propiedad de los ciudadanos frente a exenciones abusivas en su propiedad al momento de tributar<sup>7</sup>. Así encontramos que los tributos parten de una manifestación de capacidad contributiva y alcanzan un límite en la no confiscatoriedad, en palabras de Alberto Tarsitano: *“Puede sostenerse que la no confiscatoriedad es el techo de la imposición; la capacidad contributiva, su piso.” (2005: 417).*

En cuanto a lo desarrollado por el Tribunal Constitucional, al igual que el principio de solidaridad, y el Deber de Contribuir, no existe un concepto jurídico determinado del principio de capacidad contributiva, sin embargo el Tribunal se ha encargado de determinarlo y señalar su contenido. Así el Tribunal Constitucional en las sentencias STC 00053-2004-PI/TC y STC 033-2004-AI/TC ha indicado respectivamente:

*“De este modo, para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la*

---

<sup>7</sup> En relación al derecho de propiedad y su relación con la tributación el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia N.º 2302-2003-AA/TC del 13 de abril de 2005 lo siguiente *“Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa.”*

*medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público;”*

*“De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.”*

El Tribunal Constitucional también ha reconocido la función relacional de la capacidad contributiva con el principio de igualdad y no confiscatoriedad para lograr, mediante el deber de contribuir, una tributación justa. Así en cuanto a su relación con la igualdad señala:

*“[...] el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.” (STC 2727-2002-AA/TC).*

En cuanto a su relación con el principio de no confiscatoriedad el Tribunal ha señalado: *“Como antes se ha precisado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva” (STC 2727-2002-AA/TC).*

Finalmente, cabe precisar la aplicación del principio de capacidad contributiva a tributos vinculados (tasas y contribuciones) y no vinculados (impuestos). De acuerdo al Código Tributario, el cumplimiento de pago de impuestos no origina una contraprestación directa para el ciudadano por parte del Estado, es así que al gravar una parte de la propiedad del ciudadano con el impuesto se debe de observar la capacidad contributiva con la que este puede hacer frente al impuesto. Por otro lado, en el caso de tasas y contribuciones sí existe un beneficio o prestación efectiva de un servicio individualizado en el ciudadano por parte

del Estado, en este caso el pago ya no se determina en base a una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada de acuerdo a la capacidad contributiva prima facie, ya que, ahora el costo puede individualizarse en cada ciudadano de acuerdo al beneficio o servicio recibido, así aparecen criterios como la determinación del costo efectivo real, la distribución del costo, entre otros, para determinar con justicia el monto a tributar; por lo que, la capacidad contributiva queda como un criterio subsidiario a aplicarse conjuntamente con los demás, tal como se puede confrontar de la sentencia N.º 0041-2004-AI/TC del 11 de noviembre de 2004.

Finalmente, podemos señalar que el Deber de Contribuir encuentra un contendor en el principio de capacidad contributiva. De esta manera el Deber de Contribuir con el financiamiento del Estado por parte de los contribuyentes encuentra en la capacidad contributiva un principio que circunscribe su alcance a una porción de la capacidad económica revelada por los contribuyentes, para lo cual trabaja en forma relacional con el principio de igualdad y no confiscatoriedad, con el fin de lograr una tributación justa.

### **2.3. ¿"Deber de contribuir" o deber de solidaridad en caso de desastres naturales?**

Hemos empezado este artículo partiendo de la solidaridad como valor moral, luego como principio jurídico reconocido dentro del Estado Constitucional de derecho en el Perú sobre el cual se construyen deberes de solidaridad exigibles en nuestro ordenamiento jurídico, siendo uno de ellos el Deber de Contribuir como manifestación del principio de solidaridad en materia tributaria.

Asimismo, hemos encontrado que, a causa de desastres naturales los afectados pueden afrontar situaciones de emergencia que no solo vulneran su dignidad como seres humanos, sino que ponen en peligro la vida misma de los afectados y los suyos, lo cual exige medidas extraordinarias por parte del Estado y los particulares.

Si bien existe el deber de contribuir con los recursos económicos para que el Estado pueda conseguir sus fines constitucionales en base a la capacidad contributiva de sus miembros, ¿se puede hablar de un "deber de contribuir" con la sociedad ante una situación de emergencia producto de un desastre natural?

Creemos que el Deber de Contribuir es un concepto que ha sido desarrollado en el contexto de la recaudación de tributos como manifestación del principio de solidaridad en materia tributaria, por lo que no sería el término preciso para referirnos a manifestaciones de solidaridad ante emergencias producto de desastres naturales. Sin embargo, de acuerdo a lo desarrollado, podemos referirnos a un deber de solidaridad ante desastres naturales inspirado en los deberes constitucionales de solidaridad que parten del mismo principio constitucional de solidaridad.

En este sentido, el deber de solidaridad ante desastres naturales tiene un trasfondo constitucional que lo hace válido en todo el ordenamiento constitucional. Por lo tanto, el Estado debe de promover y desarrollar instrumentos que permitan hacer eficaz éste deber de solidaridad, siendo uno de estos instrumentos las donaciones.

Las donaciones se presentan como manifestaciones del deber de solidaridad en el Estado inspirado en el Estado social y el principio constitucional de solidaridad. En general, las donaciones con trasfondo solidario tienen como finalidad atenuar las desigualdades en la sociedad y el logro del bienestar común, sin embargo, ante situaciones de emergencia, las donaciones adquieren una relevancia especial y se convierten en una herramienta para el Estado para socorrer a los afectados del estado de vulneración en el que se encuentran, y para los damnificados un medio para poder afrontar la emergencia.

Así como el Deber de Contribuir se encuentra ligado a la recaudación de tributos, el deber de solidaridad ante desastres naturales se encuentra ligado a la regulación que el Estado establece para las donaciones en el campo tributario. Teniendo en cuenta que, ante desastres naturales nos encontramos en un contexto extraordinario de emergencia, se exige al Estado promover y reducir las formalidades para que estas manifestaciones de solidaridad puedan realizarse sin contingencias excesivas para los donantes.

Recordemos que, si como valor de la persona y más aún como finalidad del Estado, reconocemos a la dignidad de la persona como un fin en sí mismo, ni el Estado ni los particulares pueden ser indiferentes ante el estado de vulneración de otras personas, y más aún cuando se presentan situaciones de emergencia en la que la vida de los afectados se encuentra en peligro como en el caso de desastres naturales.



Por tanto, no existe un “Deber de Contribuir” ante desastres naturales, porque éste termino está reservado a la recaudación de tributos, sino existe un deber de solidaridad en caso de desastres naturales el cual se manifiesta a través de donaciones. Mediante las donaciones como manifestaciones del deber de solidaridad en caso de desastres naturales se hace eficaz el principio de solidaridad y el concepto de Estado social.

El acto de donar ha sido recogido por el ordenamiento jurídico y se le ha otorgado consecuencias en el plano del derecho tributario. Así, tanto el Deber de Contribuir como el deber de solidaridad en caso de desastres naturales conviven en el campo tributario, lo cual nos trae distintas reflexiones que desarrollaremos a continuación.

### **3. Marco normativo de las donaciones en materia tributaria**

En el ordenamiento jurídico peruano encontramos que las donaciones producen consecuencias en el campo tributario. En principio, de manera general y ordinaria, se ha previsto consecuencias para los contribuyentes que realicen donaciones para efectos del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y Derechos Arancelarios. Asimismo, en situaciones de emergencia por desastres naturales, mediante la Ley 30498, “Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales”, promulgada en el contexto de los desastres naturales acontecidos por el fenómeno del “Niño costero” en el norte del Perú, se ha creado un régimen temporal y extraordinario que agrega nuevas consideraciones al régimen general de donaciones.

#### **3.1. Régimen tributario de las donaciones en el Impuesto a la Renta**

La Ley del Impuesto a la Renta (LIR) en su artículo 37 establece que, para determinar la renta neta de tercera categoría deben de deducirse de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente productora de riqueza, siempre que se encuentren dentro de los límites establecidos y no estén prohibidos por la ley. Así encontramos que, en principio, para que los gastos sean deducidos de la renta bruta, debe de cumplirse con una

relación de causalidad entre el gasto realizado y su necesidad con la producción de la renta o mantenimiento de la fuente.<sup>8</sup>

El principio de causalidad en materia tributaria constituye una manifestación del principio constitucional de capacidad contributiva, con el cual se busca determinar, mediante deducciones establecidas por ley, la real capacidad contributiva bajo la cual los contribuyentes deben de contribuir con una porción. Así, en el Impuesto a la Renta, mediante las deducciones causales que se deduzcan de la renta bruta se podrá determinar la renta neta imponible, la cual revela la capacidad con la cual los contribuyentes pueden contribuir con una porción al Impuesto a la Renta.

El principio de causalidad ha sido reconocido y desarrollado por la jurisprudencia especialidad del Tribunal Fiscal, en la cual se ha tomado una concepción amplia del mismo, en este sentido ha expresado: “... *el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, comprendiendo en él todo el gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.*” (RTF 9318-10-2015)

Por lo tanto, no podemos tomar la lista de deducciones del artículo 37 de la LIR como una lista restrictiva y cerrada, sino que puede incluirse todo gasto que guarde relación con la producción o mantenimiento de la fuente de manera directa o indirecta bajo los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad en el caso concreto. Sin perjuicio de lo señalado, los gastos prohibidos por ley y los gastos sujetos a límite prescriben conductas obligatorias al contribuyente que no puede pasar por alto.

La concepción amplia en cuanto al principio de causalidad de los gastos no quiere decir que los contribuyentes puedan aplicarla de manera arbitraria, por lo que será su deber probar la relación directa o indirecta entre el gasto realizado y su vinculación con la renta obtenida. En este sentido Luis Duran Rojo ha clasificado la causalidad del gasto desde un punto de vista objetivo y subjetivo:

---

<sup>8</sup> Véase Resolución del Tribunal Fiscal 4807-1-2006 , 1275-2-2004, y 710-2-99

*“Ahora bien, la causalidad del gasto – para producir rentas gravadas o mantener su fuente – puede ser entendida en función de distintas calificaciones. Así, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto. En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable (como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo) y, en el segundo, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial. La acreditación de la fehaciencia del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en un plano subjetivo que en el plano objetivo.” (2009: 15).*

En el caso de la deducción de gastos por donaciones para las rentas obtenidas por generadores de rentas de tercera categoría encontramos que, de acuerdo al inciso d) del artículo 44 de la LIR, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad es considerado como un gasto no deducible para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría; sin embargo el inciso x) del artículo 37, establece como gasto deducible las donaciones<sup>9</sup> otorgadas a: a) El sector público (excepto empresas) y organizaciones u organismos internacionales, y b) Entidades sin fines de lucro en las siguientes condiciones: i) tengan como objeto social la beneficencia, asistencia o bienestar social, salud, entre otros, ii) sean calificados por SUNAT como entidades receptoras de donaciones; la deducción realizada no podrá exceder el 10% de la renta neta de tercera categoría luego de la compensación por pérdidas.

Los bienes que son reconocidos como donaciones son:

<b>Bien</b>	<b>Deducción en el ejercicio:</b>	
<b>Efectivo</b>	Cuando se entregue el monto al donatario	A través de medios de pago
<b>Bienes inmuebles</b>	Cuando conste mediante escritura pública	El valor no puede ser superior al costo computable.
<b>Bienes muebles registrables de acuerdo a ley de la materia</b>	Cuando conste en documento de fecha cierta	El valor no puede ser superior al costo computable.
<b>Títulos valores</b>	Cuando estos sean cobrados	En caso de bonos será a valor nominal o valor de mercado.
<b>Otros bienes muebles</b>	Cuando conste en documento de fecha cierta	-Deben ser entregados antes de su fecha de vencimiento (buen estado de utilización) -En caso sean bienes importados el valor será al monto de los derechos liberados.

Literal s) del artículo 21 del RLIR

<sup>9</sup> Debemos precisar que por donaciones solo se entienden bienes y no la prestación de servicios, de acuerdo al Informe SUNAT INFORME N.º 0189-2015-SUNAT/5D0000

En cuanto a los perceptores de donaciones, el sector público (salvo empresas) y las organizaciones y organismos internacionales tendrán la calidad de entidades receptoras de donaciones de carácter permanente sin necesidad de inscripción ante SUNAT. Las demás entidades deberán registrarse ante SUNAT según lo dispuesto en el punto 2.1 del numeral 2 del literal s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR) como entidades receptoras de donaciones, cuya calificación tendrá una validez de tres años renovables por el mismo periodo<sup>10</sup>. Asimismo, el RLIR establece que éstas entidades deberán de informar y sustentar a la SUNAT la aplicación de fondos y bienes recibidos dentro de los dos primeros meses de cada ejercicio. Las entidades y el manejo de información se encuentran bajo el alcance de fiscalización de SUNAT.<sup>11</sup>

Las donaciones efectuadas podrán ser acreditadas mediante acta de entrega y recepción por el sector público, una declaración de destino por el organismo u órgano internacional, o mediante el “Comprobante de recepción de donaciones” por la entidad receptora de donaciones de acuerdo a lo establecido en el punto 1.2 del literal s) del artículo 21 del RLIR. Con este documento los donantes deberán declarar a SUNAT las donaciones que efectúen.

Adicionalmente, se ha incorporado a la donación de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial, como una categoría de donación específica. En este sentido, en el literal x.1) del artículo 37 de la LIR se permite la donación de alimentos en buen estado a entidades receptoras de donaciones incluyendo los gastos necesarios para su realización hasta por un monto del 10% de la renta neta de tercera categoría, y caso de ser contribuyentes con pérdidas el 3%. Las disposiciones complementarias han sido establecidas mediante Ley 30498, Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales, y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo 055-2017-EF.

En cuanto a la deducción por donaciones para las rentas generadas por personas naturales, se ha establecido la deducción por concepto de donaciones en la renta neta de trabajo, así en el literal b) del artículo 49 de la LIR se reconoce el gasto de donaciones en los mismos

---

<sup>10</sup> Véase también Resolución de Superintendencia N.° 184 -2012/SUNAT

<sup>11</sup> Véase Resolución de Superintendencia N.° 040 -2016/SUNAT

términos del literal x) del artículo 37 ya mencionado, la cual no podrá exceder al 10% de la suma de la renta neta de trabajo y la renta de fuente extranjera.

Finalmente, cabe cuestionarse, ¿por qué pese que el inciso d) del artículo 44 considera como no deducibles donaciones y cualquier otro acto de liberalidad (en principio por no existir una necesidad de éste gasto con la producción de renta o mantenimiento de la fuente), se ha considerado como excepción las donaciones del inciso x) del artículo 37 con fines de asistencia o bienestar social? ¿Es probable que detrás de esta excepción a la regla exista un fin superior con base al principio de solidaridad?

### **3.1.1. ¿Gasto causal? ¿Gasto deducible?**

Hemos visto hasta aquí que, para que un gasto pueda ser deducido de la renta bruta este debe ser directa o indirectamente causal con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Entonces, si bien en principio las donaciones y liberalidades no son deducibles, por qué se hace la excepción con las donaciones de asistencia o bienestar social, ¿son causales?

El Estado peruano, al definirse como un Estado social y, al hacer explícito el principio constitucional de solidaridad que trae consigo deberes de solidaridad, en el marco del Estado Constitucional de derecho, introduce en el ordenamiento jurídico el principio de solidaridad como una norma jurídica cuya validez se proyecta a todo el ordenamiento.

Si bien por un lado tenemos al Deber de Contribuir como manifestación del principio de solidaridad en materia tributaria, por el cual se busca recaudar tributos para solventar los fines constitucionales del Estado; por otro lado, no es menos cierto que, en la sociedad se presentan desigualdades e injusticias que ponen en situaciones de vulnerabilidad a personas, quienes ven afectada su dignidad, a lo que el Estado y los particulares, en base al Estado social y el principio de solidaridad, también tienen el deber de promover y realizar actos de solidaridad que hagan frente a la vulneración de la dignidad de otras personas.

Creemos que la excepción al principio de causalidad en la deducción por gastos de donación, se trata de una forma del Estado de promover los deberes de solidaridad entre los

miembros de la sociedad con la finalidad de coadyuvar al logro del bienestar general, el cual, como el Tribunal Constitucional lo ha señalado, no es solo un rol del Estado.

Siendo esto así, encontramos que en el trasfondo de un acto de donación con fines de asistencia o bienestar general realizada por los miembros de la sociedad, busca colaborar con las situaciones de vulneración de otras personas y así cooperar con el logro del bienestar general y el respeto a la dignidad de todos sus miembros. Por tanto, el Estado en ejercicio de su potestad tributaria y su libertad de configuración legislativa en el marco del Estado Constitucional de derecho, ha previsto una excepción al principio de causalidad en la deducción de gastos por donaciones previsto en el literal x) del artículo 37 de la LIR.

Las donaciones producto de los deberes de solidaridad se diferencian de otras donaciones que constituyen meros actos de liberalidad porque estos últimos no tienen un trasfondo con un interés solidario. Así, se trata de actos que solo obedecen al interés particular de los otorgantes en los cuales no se evidencia fines asistenciales o de bienestar para la sociedad, por lo que no existe razón justificativa para que una liberalidad o dadiva que no guarde con el principio de causalidad ni se sustente en fines constitucionales superiores como la solidaridad sea considerado como un gasto deducible, tal como se encuentra previsto en el literal d) del artículo 44 de la LIR.

### **3.2. Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y derechos arancelarios en la transferencia de bienes a título gratuito**

Mediante la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) se ha establecido que entre los supuestos que constituyen la base imponible del impuesto se encuentran, entre otros, la venta de bienes muebles y la prestación o utilización de servicios en el país, así como las importaciones.

Dentro del concepto de ventas definido en el artículo 3 de la Ley del IGV, se ha incluido el concepto de retiro de bienes. Mediante ésta figura se busca gravar como una venta afecta al IGV, la disposición gratuita que realice el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma sobre bienes de la empresa. Los bienes y las circunstancias en las que se considera que la disposición de éstos ha configurado un retiro de bienes gravados con el

impuesto, y sus excepciones, han sido regulados en el mismo artículo 3 de la Ley del IGV y en el literal c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento.

Una vez identificado que la disposición de bienes se trata de un retiro de bienes, se deberá tener en cuenta las siguientes consecuencias: a) La base imponible para la aplicación del impuesto será conforme a valor de mercado de acuerdo al artículo 15 de la Ley, b) el impuesto no podrá ser considerado como costo o gasto por la empresa que efectúa el retiro de bienes de acuerdo al artículo 16 de la Ley, y c) el impuesto que grava el retiro de bienes no podrá ser deducido como crédito fiscal, ni podrá ser considerado como costo o gasto por el adquirente de acuerdo al artículo 20 de la Ley.

¿La transferencia a título gratuito de bienes de propiedad de la empresa en calidad de donaciones asistenciales podría ser considerado como retiro de bienes y gravados con el IGV?

De acuerdo al inciso k) del artículo 2 de la Ley del IGV, se ha establecido una inafectación legal en favor a la transferencia de bienes a título gratuito y de las importaciones de bienes realizadas a favor de las siguientes entidades: a) Entidades y dependencias del sector público, excepto empresas, b) Entidades e instituciones extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), c) Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo Nacionales (ONGD-PERÚ), y d) Instituciones Privadas Sin Fines de Lucro Receptoras de Donaciones de carácter asistencial o educacional (IPREDA).

Para ello, estas entidades deberán estar inscritas en el registro de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (APCI) del Ministerio de Relaciones exteriores, en caso corresponda, y estar calificadas por la SUNAT como entidades receptoras de donaciones de acuerdo a lo establecido en el la LIR y reglamento.

Por su parte, en cuanto al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), el segundo párrafo del artículo 67 de la Ley del IGV establece que, no estará gravada con este impuesto la importación o transferencia de bienes a título gratuito a los que se refiere el inciso k) del artículo 2 de esta Ley, es decir a favor de las entidades ya mencionadas.

En este mismo sentido, el inciso e) del artículo 147 de la Ley General de Aduanas establece la inafectación de pagos arancelarios a la importación o transferencia de bienes a título gratuito a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, así como a favor de las ENIEX, ONGD-PERÚ e IPREDA, siempre que se cumplan con los documentos señalados en el artículo 27 de su Reglamento.

Cabe precisar que, existe un reglamento especial para la inafectación del Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y Derechos Arancelarios en el caso de transferencia gratuita de bienes por concepto de donaciones aprobado mediante Decreto Supremo 096-2007-EF. Así, este reglamento precisa que se encuentran inafectos del impuesto, de acuerdo al inciso k) del artículo 2 y el segundo párrafo del artículo 67° de la Ley del IGV e ISC: a) La importación de bienes transferidos a título gratuito a favor de los donatarios, y b) la transferencia de bienes a título gratuito a favor de los donatarios. En cuanto a la inafectación de los derechos arancelarios a que se refiere el inciso e) del artículo 147 de la Ley General de Aduanas, precisa que se refiere a la importación de bienes transferidos a título gratuito a favor de los donatarios.

Asimismo, el reglamento en el artículo 7 ha establecido que los bienes donados son recibidos en base a la buena fe, por lo que si con posterioridad se comprobara que al momento de su recepción los bienes donados no estuvieran aptos para su consumo o uso, el responsable perderá el derecho al goce de los beneficios tributarios. Para este fin, el donatario deberá comunicar a la SUNAT de tal hecho.

En resumidas cuentas, tenemos que para la transferencia gratuita de bienes e importaciones en favor de entidades calificadas como receptoras de donación de acuerdo a la ley, se ha previsto una inafectación legal. De esta manera las transferencias gratuitas realizadas por concepto de donaciones con carácter asistencial, conforme a los requisitos establecidos, no serán gravados con el IGV ni considerados como retiro de bienes; tampoco estarán gravados con el ISC, ni con Derechos Arancelarios en caso de importaciones.



### **3.3. Ley 30498, Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales**

En el contexto de emergencia producto de los desastres naturales ocurridos en el norte del Perú entre los meses de enero y abril del 2017 denominado “El Niño Costero”, se publicó mediante Decreto Supremo N° 055-2017-EF el reglamento de la Ley N° 30498, Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales<sup>12</sup>.

Con la entrada en vigencia de estas normas se buscó implementar normas que establezcan de manera clara y objetiva las formalidades y requisitos que los donantes deben seguir para que sus donaciones puedan ser consideradas como gastos en la determinación de la renta neta en caso del Impuesto a la Renta, y/o su inafectación en caso del Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y derechos arancelarios.

La Ley 30498 tiene como finalidad, de acuerdo a su literal b) del artículo 1), brindar el marco normativo para las donaciones y los servicios gratuitos que sirvan para atender a la población afectada de las localidades declaradas en estado de emergencia por desastres producidos por fenómenos naturales durante el plazo que dure el estado de emergencia.

En este sentido, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 de esta Ley, los bienes donados y los servicios prestados a título gratuito estarán incluidos en el ámbito de esta Ley siempre que se promulgue el respectivo Decreto Supremo que declare el estado de emergencia, producto de desastres naturales, en el cual se establezca las zonas afectadas, el plazo de la declaratoria, y los bienes y servicios que pueden ser donados.

Podemos afirmar que se trata de un régimen extraordinario por sus consideraciones especiales y temporales para el tratamiento de donaciones, ya que se activa por el plazo de la declaratoria del estado de emergencia y busca conducir donaciones de bienes y servicios – específicamente detallados por Decreto Supremo - de carácter asistencial y humanitario hacia la población de las zonas que han sido afectadas por desastres naturales, y solo en

---

<sup>12</sup> Ley publicada el 08 de agosto de 2016 y vigente a partir del 01 de enero de 2017

estas circunstancias otorga un marco normativo con implicancias tributarias que buscan promover las donaciones.

Consecuentemente, las donaciones que se realicen fuera de lo previsto en la declaratoria de estado de emergencia por un desastre natural quedan relegadas del ámbito de aplicación de esta Ley. Así, el tratamiento de estas donaciones ordinarias deberá realizarse conforme al marco regular establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y Derechos Arancelarios.

En cuanto a las implicancias respecto al Impuesto a la Renta, la Ley en su artículo 12, establece que las donaciones de bienes entregados a las entidades receptoras de donaciones calificadas por la SUNAT (el artículo 3 del Reglamento nos remite a las entidades receptoras de donaciones establecidas de acuerdo al numeral 2.1 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la LIR) que se destinen a la finalidad prevista en la Ley, es decir que la entrega de los bienes tenga como finalidad la atención de la población afectada por desastres producidos por fenómenos naturales, no constituyen renta gravada de dichas entidades receptoras.

Para que las donaciones realizadas bajo este régimen sean consideradas gasto deducible por los donantes, la Ley nos remite al cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en el inciso x) del artículo 37 y en el inciso b) del artículo 49 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso s) del artículo 21 de su reglamento.

En cuanto a la prestación de servicios a título gratuito, la LIR y su reglamento no hacen referencia a su deducibilidad como gasto por donaciones, sin embargo en el artículo 13 de este régimen especial si se ha considerado su deducibilidad. En este sentido, se supedita la prestación de servicios a título gratuito a que estén contenidos en el Decreto Supremo que declare el estado de emergencia y que sean efectuados en favor de las entidades calificadas como entidades receptoras de donaciones por la SUNAT.

Así, la prestación de servicios a título gratuito bajo esta Ley, no se les aplicará las normas de valor de mercado del artículo 32 de la LIR respecto de la prestación de servicios a título gratuito. Asimismo, los gastos incurridos para llevar a cabo la prestación de los referidos servicios serán deducibles hasta el límite del 10% señalado en el inciso x) del artículo 37 y

el inciso b) del artículo 49 de la LIR, siempre que tales servicios tengan como finalidad la atención de la población afectada por desastres producidos por fenómenos naturales.

De acuerdo al artículo 5 del Reglamento, la deducibilidad de los gastos en la prestación de servicios gratuitos se realizará en el ejercicio en el que son prestados y al valor que conste en el comprobante de pago. Se debe tener presente que el valor de los servicios prestados no debe exceder el de los gastos incurridos para su prestación.

De acuerdo al artículo 7 del Reglamento, en el caso de los servicios prestados a título gratuito por sociedades, entidades y contratos de colaboración empresarial señalados en el último párrafo del artículo 14 de la LIR, estos se consideran efectuados por las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante, en proporción a su participación.

Por otra parte, en cuanto al tratamiento de este régimen especial en caso de desastres naturales respecto del IGV e ISC el artículo 14 establece que, no se considera venta gravada la entrega de bienes efectuada a título gratuito por los donantes a las entidades receptoras de donaciones calificadas por la SUNAT. En este caso el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal por concepto del IGV que corresponda al bien donado, asimismo no será considerada como operación no gravada para efectos de la prorrata del crédito fiscal. Para esto la entrega de los bienes a título gratuito deberá tener como finalidad la atención de la población afectada.

En este mismo sentido, tampoco se considerará una venta gravada la entrega de los bienes efectuada a título gratuito por las entidades receptoras de donaciones a otra entidad receptora de donaciones o a la población afectada por desastres producidos por fenómenos naturales.

En cuanto al tratamiento en la prestación de servicios a título gratuito respecto IGV, el artículo 15 de la Ley ha establecido que la prestación de servicios a título gratuito que se realice a las entidades receptoras de donaciones calificadas por la SUNAT, no se considerará como operación no gravada para el cálculo de la prorrata del crédito fiscal. De igual forma, la prestación de los servicios a título gratuito deberá tener como finalidad la atención de la población afectada.

Tratándose del crédito fiscal al que alude el numeral 14.4 del artículo 14 de la Ley, el operador que realice la adquisición de bienes, la utilización de servicios, contratos de construcción e importaciones que se destinen a donaciones bajo esta Ley, si bien como donante no pierde su derecho de aplicar el crédito fiscal, de acuerdo al artículo 9 del Reglamento, no podrá utilizar como crédito fiscal ni como costo o gasto para efecto tributario, la proporción del IGV que corresponda al bien donado y que deba ser atribuido a las otras partes del contrato, aun cuando ello no se hubiere producido.

Tanto para la donación de bienes como la prestación de servicios a título gratuito para los efectos establecidos en cuanto al Impuesto a la Renta como al IGV, la Ley ha establecido, en todos los casos, que es necesario acreditar que se ha cumplido con la finalidad prevista en la Ley. Para el cumplimiento de este requisito, las entidades receptoras de donaciones, de acuerdo al artículo 4 del Reglamento, deberán de emitir los siguientes documentos:

Entidades receptoras de donaciones	Documento que acredita el cumplimiento de la finalidad de la Ley	Contenido del documento
Entidades y dependencias del Sector Público Nacional	Copia autenticada de la resolución que acredite que la donación y/o servicio prestado ha sido aceptada	a) Donación de bienes: Datos señalados en el segundo párrafo del numeral 2.2 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, la expresa constancia del destino de los bienes
Organizaciones u organismos internacionales	declaración en la que se indique el destino de los bienes o servicios	b) Prestación de servicios: Datos señalados en el acápite i) del segundo párrafo del numeral 2.2 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, así como la descripción del servicio prestado, su valor, la fecha de su prestación, destino del servicio y cualquier otra información que la SUNAT determine.
Entidades receptoras de donaciones calificadas por SUNAT	“Comprobante de recepción de donaciones” de acuerdo a lo establecido por SUNAT.	

Asimismo, la Ley establece otras obligaciones tanto para los donantes de bienes o prestadores de servicios como para las entidades receptoras de donaciones. Así, de acuerdo al artículo 17 de la Ley, el donante o prestador deberá de mantener la documentación que acredite que la donación o servicio ha sido entregada o prestado a la entidad receptora de donaciones, por un periodo de cinco años contados desde la fecha de

declaratoria del estado de emergencia, luego de los cuales podrá mantenerla en forma digital

En cuanto a las obligaciones de las entidades receptoras de donaciones, de acuerdo al artículo 18 de la Ley, tienen la obligación de contar con la documentación que acredite que las donaciones han sido entregadas a otra entidad receptora de donaciones o a la población afectada, o que los servicios prestados a título gratuito han sido empleados para los fines previstos en la ley.

En caso se demuestre que la entidad receptora de donaciones ha entregado los bienes donados o utilizado los servicios prestados a título gratuito para un fin distinto al previsto en la Ley, deberá asumir la responsabilidad civil, administrativa y penal que corresponda.

Además, de acuerdo al artículo 10 del Reglamento, las entidades receptoras de donaciones, en el caso de donaciones de servicios, deberán conservar y custodiar los documentos que recojan las comunicaciones con el prestador de los servicios llevadas a cabo en forma previa, durante o con posterioridad a la prestación de aquellos. De igual manera, deberán informar a la SUNAT de los servicios recibidos y su aplicación, en la forma, plazos, medios y condiciones que ésta establezca.

#### **4. Validez del régimen normativo de donaciones en caso de desastres naturales frente al régimen constitucional tributario**

##### **4.1. El deber de contribuir frente a las donaciones como gasto deducible en caso de desastres naturales**

El Deber de Contribuir establece el deber de los contribuyentes de pagar tributos al Estado en base a su capacidad contributiva, es decir contribuir con una parte de la riqueza efectivamente obtenida. En este sentido, en la determinación del tributo por Impuesto a la Renta, aparece la deducción de los gastos para la determinación de la renta neta, una manifestación del principio de capacidad contributiva para la determinación del tributo a pagar, es así que se busca gravar la utilidad efectivamente percibida.

Así, encontramos que la deducción del gasto por donación implica una reducción que afecta a la determinación de la renta neta en el Impuesto a la Renta, lo que se traduce en una

menor base imponible del impuesto. A esto, hay que agregar que no se trata de un gasto causal que se origine en la generación de renta o mantenimiento de la fuente, sino que tiene su sustento en un deber constitucional de solidaridad en el Estado. Asimismo, específicamente durante la declaratoria de estado de emergencia por desastres naturales, en el marco de la Ley N° 30498, adicionalmente se permite la donación de servicios así como otros beneficios para los gastos por donaciones respecto al Impuesto a la Renta e IGV.

En este sentido, la deducción de gastos por donaciones asistenciales no obedece al principio de causalidad exigida para la deducción de gastos. Por tanto, se aleja de ser una manifestación del principio de capacidad contributiva, ya que se está deduciendo un monto que no está relacionado con el mantenimiento de la fuente o la generación de renta que permita alcanzar la utilidad efectivamente percibida. Es decir, la deducción por gastos de donación, y más aún con los alcances de la Ley 30498, constituyen una excepción al deber de contribuir en el Impuesto a la Renta.

Como señalamos anteriormente, tanto el concepto de Deber de Contribuir como el deber de solidaridad ante desastres naturales tienen un mismo trasfondo que es el principio constitucional de solidaridad. Asimismo, la concreción de ambos, tanto en el tributo como en la donación, tienen consecuencias en el campo del derecho tributario.

Por tanto, encontramos en el reconocimiento de la deducibilidad del gasto por donaciones de asistencia una de las principales concreciones del deber constitucional de solidaridad en caso de desastres naturales. Así, como lo señalamos anteriormente, existe una justificación basada en un fin constitucional distinto al de recaudar tributos que permite establecer una excepción al principio de causalidad en la deducción de gastos, por lo que pese a no estar sustentados en una necesidad para la generación de la renta o mantenimiento de la fuente, estos gastos son parte del deber constitucional de solidaridad que promueve y vincula a todo el Estado en su finalidad de alcanzar el bienestar general y la tutela de la dignidad humana, en especial en la urgencia de atender a personas vulnerables por desastres naturales.

Así, en el caso concreto de un desastre natural, en el cual la vida humana se encuentra en estado de vulnerabilidad, el principio de solidaridad y la tutela de la dignidad humana en el

Estado Constitucional de Derecho permiten establecer una excepción al principio de causalidad en la deducción de gastos, lo que si bien significa una excepción al Deber de Contribuir, esto no significa que los alcances de este concepto desaparezcan, y es que la deducción por gastos de donaciones asistenciales deben ser razonables y proporcionales, para lo cual se establecen límites y formalidades cuya finalidad debe ser evitar el abuso o fraude que conlleven a socavar arbitrariamente bases imponibles, pero de ninguna manera burocratizar, entorpecer, o disminuir la eficiencia a las manifestaciones del deber de solidaridad concretadas en donaciones ante la situación de urgencia en un desastre natural.

#### **4.2. Sí se tributa por solidaridad al Estado ¿por qué debería de donar?**

La solidaridad ha sido recogida del Estado Social como un principio, y el Estado Constitucional de derecho le ha dado la calidad de norma jurídica exigible y vinculante en el Estado peruano, así lo desarrollamos en la primera parte de este artículo.

Una de las manifestaciones de este principio de solidaridad se manifiesta con el Deber de Contribuir, el cual se concretiza con la recaudación y pago de tributos. Mediante el pago de tributos se provee de los recursos económicos al Estado para que este cumpla con sus fines constitucionales. El fin principal del Estado peruano de acuerdo al artículo 1 de la Constitución es la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad, y de acuerdo al artículo 44, tiene como deber proteger a la población de las amenazas contra su seguridad y promover el bienestar general. Por tanto, los recursos económicos para atender este deber en caso de desastres naturales, en teoría, se encuentran cubiertos por los tributos recibidos.

Sin embargo, podría darse la apresurada conclusión que las donaciones resultarían innecesarias al estar cubiertas todas las necesidades ante desastres naturales a través de la gestión de los tributos para atender situaciones de emergencia, y que los problemas que se enfrentan serían problemas de gestión de los recursos más que problemas de obtención de recursos.

No debemos olvidar que, detrás de, tanto del pago de tributos como de la entrega de donaciones, se encuentra el principio de solidaridad, cuyo contenido se proyecta a todo el ordenamiento. Así, éste principio es una herramienta para, encausar y promover la ayuda ante situaciones de vulnerabilidad y el logro del fin común en el cual participan el Estado y

particulares, lograr el fin superior del Estado que es la tutela de la dignidad humana y el logro del bienestar,

A esto debemos de agregar que, el principio de solidaridad en el Estado Constitucional de derecho no se agota en el Deber de Contribuir en materia tributaria, sino como el mismo Tribunal Constitucional peruano lo desarrolla, existen otros deberes constitucionales de solidaridad, y entre ellos reconocemos un deber de solidaridad ante desastres naturales que se funda en el reconocimiento de la dignidad humana y el bienestar general, y cuya concreción son las donaciones.

Por otro lado, en la práctica, encontramos que la brecha de recaudación fiscal por parte del Estado se viene ampliando, y la gestión de los pocos recursos que se tienen cae en problemas de ineficiencia y corrupción; mientras que por el otro lado tenemos a seres humanos damnificados sufriendo las consecuencias de un fenómeno natural. ¿Frente a esta situación, como seres humanos, podríamos ser indiferentes? ¿El principio de solidaridad se agota con el pago de impuestos?

Al reconocer la trascendencia del valor de la solidaridad en el ser humano y la fuerza normativa del principio de solidaridad en el Estado Constitucional, creemos que los deberes de solidaridad no se agotan con el pago de tributos, sino que su alcance es más amplio y le otorga la misma relevancia jurídica a otros deberes de solidaridad, como los deberes de solidaridad en caso de desastres naturales cuya concreción es la donación. Por lo que ante una estado de emergencia producto de un desastre natural, en el cual se afecta a seres humanos, no solo es suficiente ser un buen contribuyente sino cumplir, en la medida de la prioridad, capacidad y agencia, con el deber constitucional de solidaridad que el Estado promueve, y que ha regulado a través de las donaciones.

#### **4.3. Donaciones en materia tributaria ¿conveniencia tributaria o manifestación de solidaridad?**

Las deducciones por gastos de donaciones han sido introducidas mediante la Ley del Impuesto a la Renta, siendo estos gastos una manifestación del principio de capacidad contributiva que conlleva a que el monto gravado obedezca a la utilidad efectivamente percibida. Sin embargo, como también lo señalamos, los gastos por donaciones no están



dentro de esta regla, y constituyen una excepción sustentada en deberes constitucionales de solidaridad, y más aún en caso de desastres naturales. Entonces, cual podría ser la verdadera naturaleza tributaria de este tipo de deducciones ¿beneficio o incentivo tributario?

En principio resulta complicado recurrir a alguna definición de lo que es un beneficio o incentivo tributario, aunque ciñéndonos a la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, podríamos descartar ambas categorías ya que los gastos por donaciones no se ajustan a lo dispuesto por esta norma; por otro lado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este aspecto no ha sido clara en definir el concepto de cada categoría y evidenciar sus diferencias.

La deducción por gastos de donación ha sido establecida dentro de la determinación del Impuesto a la Renta en base a la potestad tributaria del Estado y la libertad de configuración legislativa del legislador, por lo que no cabría incorporarla en ninguna de estas categorías. Sin embargo, el otorgamiento de una deducción pese a su naturaleza no causal, nos lleva a cuestionar cuál podría ser su trasfondo jurídico tributario.

Existe en materia tributaria el concepto de la extrafiscalidad, el cual, en los últimos años ha introducido la idea que, además del fin recaudatorio, la norma tributaria puede tener otros fines basados en el interés social y de relevancia constitucional. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en el expediente 6089-2006-PA/TC respecto a los tributos extrafiscales:

*“De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora – entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales– pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.”*

Sin embargo, se debe tener en cuenta que cuando la norma tributaria tiene un fin distinto a la mera recaudación, existe la posibilidad de que se afecte el principio de capacidad contributiva, en este sentido tenemos lo señalado por Bravo Cucci:

*“Y es que cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad) hay un gran riesgo de producir una lesión al principio de capacidad contributiva, pues se gravan o se dejan gravar hechos que no la representan. En tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria, y, por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados.”(2014: 240).*

En la caso de la deducción de gasto por donaciones encontramos que tiene una finalidad distinta a la que ordena el principio de causalidad en materia tributaria. También podemos ver que existe un quiebre respecto al principio de capacidad contributiva, ya que la deducción de estos montos no contribuye a determinar la verdadera utilidad percibida por el contribuyente. Por lo que es evidente que tiene una finalidad extrafiscal que permite una deducción de hasta el 10% de la renta neta de tercera categoría o hasta el 10% de la renta neta de trabajo y la renta de fuente extranjera.

Si bien se trata de un gasto no causal, podemos encontrar en su trasfondo jurídico tributario un elemento de extrafiscalidad, por el cual el Estado busca promover y hacer eficaz el principio de solidaridad ante situaciones de vulnerabilidad, y más aún, con la Ley 30498, ante situaciones de emergencia por desastres naturales, en los cuales la vulnerabilidad puede afectar la vida misma de los afectado.

No podemos adentrarnos en el plano subjetivo de cada individuo y saber si el acto de donación que realiza obedece a un valor de solidaridad o a una mera conveniencia fiscal, lo que si podemos afirmar es que, el Estado en ejercicio de su potestad tributaria y libertad de configuración legislativa, ha permitido la deducibilidad de gastos por donación en el Impuesto a la Renta y su inafectación en el IGV, ISC y derechos arancelarios para promover un deber de solidaridad de carácter constitucional, que en situaciones desastres naturales demanda una mayor urgencia.

## Conclusiones

1. El valor de la solidaridad, recogido en el principio de solidaridad en el Estado Constitucional de derecho en el Perú, el cual dicta deberes para el Estado y particulares no se agota con el Deber de Contribuir, sino que su alcance es más amplio y le otorga la misma relevancia jurídica a otros deberes de solidaridad, como los deberes de solidaridad en caso de desastres naturales.
2. El régimen general de donaciones en materia tributaria ha dispuesto en su tratamiento la deducción de gastos por donaciones para el Impuesto a la Renta y su inafectación para el Impuesto General a las Ventas, Selectivo al Consumo y Derechos Arancelarios. Creemos que el sustento para que el Estado, en base a su potestad tributaria y libertad de configuración legislativa, es el de promover el cumplimiento de deberes de solidaridad y hacer eficaz el principio de solidaridad.
3. Existe una justificación basada en un fin constitucional distinto al Deber de Contribuir que permite establecer una excepción al principio de causalidad en la deducción de gastos, por lo que pese a no estar sustentados en una necesidad para la generación de la renta o mantenimiento de la fuente, estos gastos son parte del deber constitucional de solidaridad que promueve y vincula a todo el Estado en su finalidad de alcanzar el bienestar general y la tutela de la dignidad humana.
4. El régimen extraordinario de donaciones en materia tributaria dispuesto por la Ley 30498, se concibe como un régimen temporal y especial, en el que, atendiendo a los deberes de solidaridad, se agrega el elemento urgencia, con lo cual permite implementar otras medidas como la deducción e inafectación de servicios con la finalidad de atender a los afectados.
5. Los gastos por donaciones no pueden ser considerados dentro de los beneficios o incentivo tributarios, ya que de acuerdo a la potestad tributaria del Estado y la libertad de configuración legislativa del legislador han sido considerados como gastos deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta y como inafectos para los demás impuestos. Sin embargo, al ser gastos que no cumplen con el principio de causalidad y que constituyen un quiebre al principio de capacidad contributiva, encontramos un trasfondo extrafiscal, en el que aparece el interés del Estado por el logro del bienestar general y la relevancia del principio de solidaridad.

## Referencias:

1. AGUILERA Rafael Enrique y ESPINO Diana Rocío  
2006 “Fundamento, garantías y naturaleza jurídica de los derechos sociales ante la crisis del estado social de derecho”, en *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*. Madrid, 2006, N° 10, pp. 111-139.  
<https://studylib.es/doc/7763244/fundamento--garant%C3%ADas-y-naturaleza-jur%C3%ADdica-de-los-derech...>  
Consulta 07/05/2017
2. ARANGO, Rodolfo  
2013 “Solidaridad, democracia y derechos”, en *Revista de Estudios Sociales: Solidaridad en perspectiva filosófica*. Bogotá, 2013, N°46, pp. 43-53.  
<https://res.uniandes.edu.co/indexar.php?c=Revista+No+46#>  
Consulta 07/05/2017
3. ATIENZA, Manuel  
2008 “A propósito de la dignidad humana”, en *Revista IUS ET VERITAS*. Lima, 2008, N°36, pp. 460-467.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12273/12836>  
Consulta 07/05/2017
4. BENITES, Mónica  
2014 “Responsabilidad social: ¿un regalo o gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta” en *Revista de Derecho PUCP*. Lima, 2014, N° 72, pp. 345-368.
5. BRAVO, Jorge  
2014 “Los fines extrafiscales de los tributos” en *Revista de Derecho Foro Jurídico*. Lima, 2014, N° 13, pp. 236-241.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13790/14414>  
Consulta 01/07/2017
6. CONGRESO DE LA REPÚBLICA  
2013 “*Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1112: Decreto Legislativo que modifica el Impuesto a la Renta*”. Lima, 2013.
7. DURÁN, Luis  
2006 “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”. En varios autores. *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: temas de derecho tributario y de derecho público*. Lima: Palestra Editores, pp. 51-95.

8. DURÁN, Luis  
2006\* “Los Deberes de Colaboración Tributaria un Enfoque Constitucional”, en *Revista Vectigalia*. Lima, 2006, N°2, pp. 15-30.
9. DURÁN, Luis  
2009 “Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial” en *Revista Contabilidad y Negocios*. Lima, 2009, volumen 4, N°7, pp. 5-16.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620/609>  
Consulta 01/06/2017
10. ESCRIBANO, Francisco  
2015 “Perfiles tributarios de la constitucionalización del deber de contribuir y el derecho financiero constitucional” en *Revista Enfoque Constitucional*. Lima, 2015, N°2, pp. 31-37.
11. MONTERO, Julio  
2014 “¿Justicia, asistencia o caridad? ¿Qué deberes tenemos hacia los pobres del mundo? Una exploración preliminar”, en *Revista Andamios*. México D.F., 2014, volumen 11, N° 25, pp. 75-104  
<https://www.uacm.edu.mx/andamios/anteriores#4115307-andamios-no-25-mayo-agosto-2014>  
Consulta 07/05/2017
12. OSTERLING, Felipe  
2012 “Artículo 1314 del Código Civil”. Consulta 07/05/2017  
<http://www.osterlingfirm.com/Documentos/articulos/Art%C3%ADculo%201314.pdf>  
Consulta 07/05/2017
13. PRIETO Sanchís, Luis  
2003 *Justicia constitucional y derechos fundamentales*. Madrid: Editorial Trotta.
14. SOSA, Juan Manuel  
2011 “Guía teórico-práctica para utilizar los criterios interpretativos”. Lima: Gaceta Jurídica  
[https://www.academia.edu/10929388/Gu%C3%ADa\\_t%C3%B3rico-pr%C3%A1ctica\\_para\\_utilizar\\_los\\_criterios\\_interpretativos\\_del\\_Tribunal\\_Constitucional](https://www.academia.edu/10929388/Gu%C3%ADa_t%C3%B3rico-pr%C3%A1ctica_para_utilizar_los_criterios_interpretativos_del_Tribunal_Constitucional)  
Consulta: 07/05/2017
15. SOSA, Juan Manuel

- 2009 “Nuestros neoconstitucionalismos”. En varios autores. *Pautas para interpretar la constitución y los derechos fundamentales*. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 5-25.
16. TARSITANO, Alberto
- 2005 “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”. En varios autores. *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, pp. 407-423.
- <http://www.albertotarsitano.com.ar/derechos/6principiodecapcontr.pdf>
- Consulta 01/06/2017
17. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 5854-2005-PA/TC del 08 de noviembre de 2005
18. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 2016-2004-AA/TC del 05 de octubre de 2004
19. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 1752-2004-AA/TC del 20 de noviembre de 2004
20. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 03343-2007-PA/TC del 19 de febrero de 2009
21. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 0033-2004-AI/TC del 28 de setiembre de 2004
22. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 0053-2004-PI/TC del 16 de mayo de 2005
23. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 2727-2002-AA/TC del 19 de diciembre de 2003
24. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 6089-2006-PA/TC del 17 de abril de 2007
25. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ  
STC 0004-2004-AI/TC y otros del 21 de setiembre de 2004
26. TRIBUNAL FISCAL  
RTF 9318-10-2015 de 18 de setiembre de 2015