

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



**“ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA TRANSMISIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA
MEDIANTE EL MECANISMO DEL *GROSS UP*”**

**Tesis para optar el Título de Abogado, que presenta la Bachiller:
TERESA ELENA OTILIA LEYVA CHACÓN**

Asesor:

FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN

LIMA – PERÚ

2021



A Dios, por todo lo que me brinda

*A mi madre, mi papito y mi familia, por su
apoyo incondicional*

*Un agradecimiento especial a mi asesor, por todas
sus enseñanzas*

RESUMEN

Muchas veces personas jurídicas domiciliadas y no domiciliadas en el Perú celebran contratos entre sí. La persona jurídica no domiciliada se obliga a la prestación de cierto servicio en territorio peruano y, a su vez, la persona jurídica domiciliada en el Perú se obliga al pago de una retribución (100) afecta al Impuesto a la Renta peruano, cuyo contribuyente es el sujeto no domiciliado. Es frecuente advertir en esta clase de contratos la existencia de una cláusula que contiene el mecanismo del *gross up*, cuyo efecto es la traslación del Impuesto a la Renta, de tal manera que esta carga económica pasa a ser soportada por el cliente del servicio y no por el perceptor de la renta. Aquí se genera una serie de conflictos con el principio económico del beneficio y los principios y deberes jurídicos de solidaridad, deber de contribuir, legalidad y capacidad contributiva. El común denominador de todos estos puntos críticos es que se produce una distorsión en el sistema de distribución de las cargas tributarias que ha sido diseñado por el Estado tomando en cuenta la obtención de rentas por parte del sujeto que se obliga a la ejecución del servicio. Además, como consecuencia de la indicada traslación, se produce un indebido incremento en el monto que la persona jurídica domiciliada se obliga a pagar al proveedor del servicio (100 + x), generándose otro conflicto con el principio de causalidad para efectos de la determinación de su Impuesto a la Renta. En la presente investigación se analizan los límites de la voluntad individual de los sujetos contratantes ante la Ley del Impuesto a la Renta que ha previsto que al deudor le corresponde asumir la carga tributaria. Frente a este mandato legal, resulta que la voluntad individual de los privados no puede modificar a las normas tributarias. En este sentido, mediante la presente investigación se confirmará que en el Derecho Civil es válida la cláusula contractual que contiene el mecanismo denominado *gross up*. Sin embargo, en el Derecho Tributario -en virtud de los principios de legalidad y capacidad contributiva- no tiene cabida esta clase de alternativa.

ÍNDICE

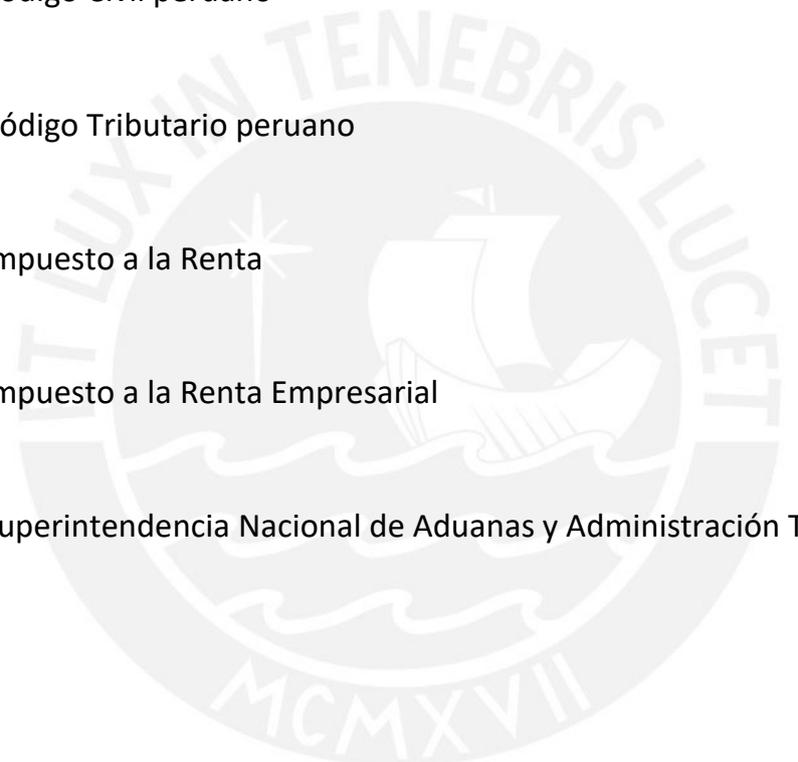
REFERENCIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS	7
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I: ECONOMÍA.....	11
1. Introducción.....	11
2. Finanzas públicas	11
3. Ingresos tributarios	13
4. Principio del beneficio	15
5. Cláusula de <i>gross up</i>	19
CAPÍTULO II: ASPECTO CONSTITUCIONAL	23
1. Introducción.....	23
2. La Constitucionalidad del Derecho	23
3. Estado Social y Democrático de Derecho	28
4. Solidaridad.....	30
5. Deber de contribuir	32
6. Potestad tributaria	35
7. Principios tributarios	37
7.1 Principio de legalidad.....	40
7.2 Principio de capacidad contributiva	46
8. Derecho Civil Constitucional	50
8.1 Autonomía de la voluntad	51

8.2 Libre contratación y libertad contractual	53
CAPÍTULO III: ASPECTO CIVIL.....	59
1. Introducción	59
2. Naturaleza jurídica de las obligaciones	59
3. Obligación civil.....	61
3.1 Elementos de las obligaciones civiles	63
3.1.1. Sujeto pasivo.....	64
3.1.2 Sujeto activo	64
3.1.3 Objeto	65
3.2. Tipos de obligaciones de obligaciones	67
3.2.1 Obligación de Dar	67
3.2.2 Obligación de Hacer.....	68
3.2.3 Obligación de No hacer.....	69
4. Los contratos civiles como fuente de las obligaciones.....	69
4.1 El contrato como acto jurídico	70
4.2. Relación jurídica patrimonial	71
4.3 Carácter obligacional de los contratos	71
4.4 Libertad contractual.....	72
CAPÍTULO IV: ASPECTO TRIBUTARIO	75
1. Introducción.....	75
2. Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta	75
2.1. Aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia tributaria	77
2.2. Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia tributaria.....	78

2.3. Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria	79
2.4. Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria.....	79
3. Hecho imponible	80
4. Obligación tributaria.....	81
4.1. Relación jurídica tributaria	82
4.2. Obligación tributaria	84
4.2.1. Elementos de la obligación tributaria.....	87
4.3. Diferencias entre obligación tributaria y obligación civil.....	93
4.4. Transmisión convencional de la obligación tributaria: artículo 26 de Código Tributario	95
5. Obligación de retener el Impuesto a la Renta cuando se trata de rentas de tercera categoría	106
6. Base imponible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría	111
7. Gasto deducible	113
8. Deducciones prohibidas: artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.....	119
CONCLUSIONES	123
BIBLIOGRAFÍA.....	127

REFERENCIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

CC	Código Civil peruano
CT	Código Tributario peruano
IR	Impuesto a la Renta
IRE	Impuesto a la Renta Empresarial
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria



INTRODUCCIÓN

En virtud de la globalización se han intensificado los negocios internacionales, de tal manera que es muy frecuente la utilización de contratos que generan obligaciones cuyo cumplimiento da lugar a relaciones que son propias del Derecho Civil y Derecho Tributario.

Conviene tener claro los límites del Derecho Civil, en la medida que el principio de la autonomía de la voluntad no puede llevar al desconocimiento de los principios de legalidad y capacidad contributiva que constituyen los pilares del Derecho Tributario.

Dentro de este orden de ideas muchas veces una persona jurídica no domiciliada en el Perú y una persona jurídica domiciliada en el Perú celebran un contrato en cuya virtud la primera se obliga a prestar servicios en el Perú a favor de la segunda, a cambio de una retribución.

En este contrato es común la existencia de una cláusula que contiene el mecanismo denominado *gross up* cuya finalidad es el traslado de las cargas tributarias que en principio corresponde sean asumidas por el proveedor del servicio pero que finalmente pasan a ser soportadas por el usuario del servicio.

Planteadas las cosas de esta manera, nuestras hipótesis de investigación son las siguientes:

- i. Si bien esta clase de pactos es válida en el Derecho Civil, resulta que no pueden prosperar en el Derecho Tributario en la medida que generan conflictos con el principio económico del beneficio y los siguientes principios y deberes jurídicos: solidaridad, deber de contribuir, legalidad y capacidad contributiva.
- ii. En el Derecho Tributario, especialmente en materia de imposición a la renta, no tiene cabida la posibilidad que la voluntad individual de los privados pueda generar distorsión o desorden en la distribución de las cargas tributarias que son de cargo de los contribuyentes y que han sido establecidas por el Estado a través de la ley precisamente en función de la riqueza económica o capacidad contributiva de los sujetos que obtienen ingresos.

Dentro de este orden de ideas, en el Capítulo I vamos a desarrollar -desde la perspectiva de la economía- el contenido y alcances del principio del beneficio. A manera de marco general primero desarrollaremos los aspectos básicos de las finanzas públicas. Luego ingresaremos de lleno al estudio del principio del beneficio. Por último, examinaremos las implicancias tributarias del referido principio, especialmente cuando determinado sujeto obtiene beneficios gracias al uso de la actividad estatal, pero -en virtud de una cláusula contractual que contiene el mecanismo del *gross up*- se produce un traslado de la carga impositiva que le corresponde asumir, quedando liberado de este compromiso por propia voluntad.

En el Capítulo II abordaremos, desde la perspectiva del Derecho Constitucional, la afectación que genera la cláusula contractual denominada *gross up*. Primero estudiaremos el proceso de constitucionalización del Derecho y sus implicancias de interés tributario que

tienen que ver con el Estado Social de Derecho, principio de solidaridad y deber de contribuir. Luego examinaremos la potestad tributaria y los consiguientes principios tributarios. Por último, analizaremos ciertos temas de Derecho Civil Constitucional que tienen que ver con el principio de la autonomía de la voluntad y sus derivaciones tales como la libre contratación y la libertad contractual.

En el Capítulo III vamos a abordar, desde la perspectiva del Derecho Civil, diferentes aspectos de las obligaciones y los contratos. En materia de obligaciones analizaremos su naturaleza jurídica. Tratándose específicamente de la obligación civil veremos sus elementos (sujeto activo, sujeto pasivo y objeto), así como también revisaremos su clasificación (dar, hacer y no hacer). Por otra parte, en materia de contratos examinaremos a los contratos civiles como fuentes de las obligaciones. En este sentido nos concentraremos en los siguientes temas: contratos como actos jurídicos, relación jurídica patrimonial, carácter obligacional de los contratos y libertad contractual.

Finalmente, en el Capítulo IV vamos a examinar, desde la perspectiva del Derecho Tributario, el problema de la traslación de la carga impositiva relativa al Impuesto a la Renta en el marco de un contrato de prestación de un servicio internacional. En este sentido estudiaremos los siguientes temas: ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, hecho imponible, obligación tributaria, transmisión convencional de la obligación tributaria (artículo 26 del Código Tributario), obligación de retener el Impuesto a la Renta cuando se trata de la renta de tercera categoría, base imponible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, gasto deducible y deducciones prohibidas según el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO I: ECONOMÍA

1. Introducción

En este capítulo vamos a desarrollar, desde la perspectiva de la economía, el contenido y alcances del principio del beneficio. A manera de marco general primero desarrollaremos los aspectos básicos de las finanzas públicas. Luego ingresaremos de lleno al estudio del principio del beneficio. Por último, examinaremos las implicancias tributarias del referido principio, especialmente cuando determinado sujeto obtiene beneficios gracias al uso de la actividad estatal, pero -en virtud de una cláusula contractual que contiene el mecanismo del *gross up*- se produce un traslado de la carga impositiva que le corresponde, quedando liberado de este compromiso por propia voluntad.

2. Finanzas públicas

Las finanzas públicas constituyen un fenómeno que se traduce en cierto flujo de ingresos y egresos cuya finalidad consiste en la satisfacción de las necesidades públicas. Sevillano Chávez sostiene que para satisfacer esta clase de necesidades deviene en indispensable la presencia de una organización social para que se encargue de la indicada responsabilidad. El Estado será la forma de organización social que cuenta con la legitimidad para hacerse cargo de la satisfacción de tales necesidades a las cuales se le denomina “necesidades públicas absolutas” (Sevillano, 2019, p.21).

Ahora bien, un esquema general de los ingresos públicos es ofrecido por Villegas en los siguientes términos:

Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe, pues, tener ingresos, los cuales derivan de los recursos públicos.

Esos ingresos a veces se originan en el propio patrimonio del Estado. Sucede tal cosa cuando el ente público explota, arrienda o vende sus propiedades, o si obtiene ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades industriales y comerciales productivas, no descartándose la posibilidad de que la explotación de algún servicio por parte del Estado, le arroje beneficios, aunque ello es generalmente improbable.

Pero la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva y mediante los tributos. Puede, asimismo, recurrir al crédito público obteniendo bienes en calidad de préstamos (Villegas, 2001, p.9).

Por su parte Ruiz de Castilla Ponce de León sostiene que dentro de los principales ingresos de un Estado destacan por su importancia los préstamos y la recaudación de tributos. Los préstamos permiten que el Estado pase a disponer de ingresos de forma automática; mientras que, los tributos generan ingresos a largo plazo. Además, mientras que los tributos pueden ser invertidos a favor de la sociedad sin necesidad de devolución de monto alguno, los préstamos suponen una posterior devolución de dinero a favor de los prestamistas (Ruiz de Castilla, 2017, p.21).

Por otra parte, los egresos se encuentran constituidos por los gastos públicos que realiza el Estado en procura de la satisfacción de las diversas necesidades públicas que surgen como consecuencia de la vida colectiva. Entre estas necesidades se encuentran el acceso a la

salud, educación, comunicaciones, seguridad, entre otras necesidades de interés común para la sociedad.

3. Ingresos tributarios

El Estado necesita de ingresos para dar cumplimiento a las necesidades públicas, dentro del universo de las finanzas públicas nos interesa detenernos especialmente en los ingresos tributarios.

Sobre el particular, García Novoa sostiene el rol instrumental de los ingresos fiscales en el desarrollo económico de la sociedad a lo largo de los años.

Conforme va pasando el tiempo, va quedando claro que el tributo constituye uno de los recursos más importantes del Estado moderno pues con dichos ingresos se permite el desarrollo y evolución de las sociedades.

La actividad financiera del Estado moderno ya había alcanzado importantes niveles de diferenciación respecto del resto de la actividad de la administración pública sobre todo por su carácter instrumental, en la medida que los ingresos fiscales son los medios con los que cuenta el Estado para satisfacer las necesidades públicas (García, 2009, p.20).

Por tanto, podemos afirmar que los ingresos tributarios constituyen una herramienta muy importante para el desarrollo de la sociedad, en la medida que posibilitan que el Estado pueda cumplir efectivamente con su principal fin que tiene que ver con la satisfacción de las necesidades públicas.

Por otra parte, tan importante como el destino de los ingresos tributarios viene a ser todo lo que concierne al origen de esta clase de recurso. Al respecto, sabemos que los ingresos

tributarios provienen del patrimonio de los particulares. Ahora bien, existe un determinado reparto de cargas tributarias entre todos los miembros de la sociedad.

En ese contexto, es importante preguntarte, ¿quién establece la referida distribución de la carga tributaria? Resulta que es el propio Estado, a través del Congreso de la República (que representa a la sociedad), quien se encarga de establecer la cuota tributaria que le corresponde a cada ciudadano y empresa, recurriendo a una serie de criterios tales como la generalidad, igualdad, entre otros.

En consecuencia, a cada particular le corresponde asumir cierta carga tributaria que por lo menos -cuando se trata de la imposición a la renta e imposición al patrimonio- le corresponde asumir de modo directo.

Si por propia voluntad resulta que los particulares trasladan las cargas tributarias que acabamos de indicar para que sean asumidas por otros, entonces se generan una serie de distorsiones o efectos negativos en la economía, al punto que se quiebran los criterios de generalidad e igualdad.

Por ejemplo, los traslados de cargas tributarias pueden llevar a que determinados sujetos pasen a una situación tal que terminan por encontrarse liberados de estos compromisos económicos. Por tanto, cierto sector de la sociedad ya no estaría asumiendo responsabilidades ante las finanzas públicas, constituyendo una situación de discriminación o privilegio que no es razonable, ni aceptable. Aquí se quiebra el criterio de generalidad.

Por otra parte, los traslados de las cargas tributarias llevan a que ciertos particulares terminen asumiendo mayores compromisos económicos que otros. En este sentido, se

produce un desbalance que puede llevar a la regresividad de la imposición en la medida que los sujetos que poseen menos riqueza terminan soportando mayor carga tributaria, mientras que los sujetos que poseen mayor riqueza pasan a asumir menos carga tributaria. Otra vez nos encontramos ante una situación de discriminación o privilegio que tampoco es razonable, ni aceptable. En este caso se produce un resquebrajamiento del criterio de igualdad.

4. Principio de beneficio

Ruiz de Castilla Ponce de León señala que, el Estado realiza obras y servicios cuyo uso por parte de los particulares generan beneficios para estos. Por tanto, los usuarios que vienen a ser las personas naturales y personas jurídicas deben asumir los costos que conllevan la realización de las obras y servicios públicos, mediante el pago de tributos (Ruiz de Castilla, 2019, p.1036).

Por su parte, Sevilla Segura explica el principio del beneficio recurriendo a una analogía en la medida que se refiere a los suministros de bienes y servicios que ocurren entre los privados y que da lugar al pago de una determinada contraprestación.

La idea consiste en considerar al estado como un suministrador de bienes y servicios que son “adquiridos” por los ciudadanos y por los cuales pagan un precio que, en este caso, se llama “impuesto”. El impuesto, pues, no sería otra cosa que el precio satisfecho por cada ciudadano por los bienes y servicios públicos que consume y, siendo así, deberá corresponderse, al igual que ocurre en el mercado de bienes privados, con el beneficio o utilidad marginal que deriva cada sujeto de su consumo (Sevilla, 2005, p.56).

Partiendo de las definiciones previamente expuestas, se puede observar que el principio del beneficio está compuesto por dos vertientes principales:

- i. La acción de Estado en la ejecución de actividades estatales en respuesta a las necesidades públicas de la sociedad como son los servicios de salud, educación, entre otros aspectos fundamentales que permiten el desarrollo social y económico en una sociedad.
- ii. Los beneficios que derivan del uso de la actividad estatal por parte de los privados tienen como contraparte el deber de estos de financiar los costos de la actividad estatal a través del pago de tributos.

El principio del beneficio -de alguna manera- se inspira en cierta relación de tipo condicional (Si P entonces Q) que queda establecida entre la actividad fiscal y su financiamiento. Si el Estado realiza obras y servicios, entonces corresponde que el usuario de la actividad fiscal financie a esta.

Aquí también se puede constatar que, si un privado utiliza la actividad estatal y traslada la respectiva carga tributaria (financiamiento) a otro sujeto, entonces se produce la desnaturalización (distorsión del principio del beneficio), toda vez que se quiebra la relación de tipo condicional (reciprocidad) que debe existir entre el suministro de obras y servicios estatales y el debido financiamiento por parte del usuario directo de esta actividad fiscal.

Por otra parte, profundizando aún más, se tiene que el nexo entre el anotado supuesto y la consecuencia viene a ser en cierto modo el beneficio, entendido como el resultado que obtiene el privado luego de la utilización de las obras y servicios del Estado.

Dentro de esta secuencia de ideas, en materia específica de imposición a la renta, podemos advertir que si un sujeto "X" utiliza las obras y servicios públicos entonces obtiene beneficios que bien se pueden traducir en la obtención de ciertos ingresos o rentas. En este caso particular, lo que corresponde es que una parte de esta renta que ha sido obtenida por el privado se traslade a favor de las arcas fiscales, vía el pago del Impuesto a la Renta. Es pues el beneficio (obtención de rentas) el que de alguna manera tiene la capacidad de vincular la actividad estatal con la carga tributaria.

Otra vez, si examinamos la figura del traslado de la carga tributaria, resultaría que -si el sujeto "X" obtiene un beneficio o renta- no habría un desplazamiento de parte de esta riqueza desde el privado hacia el Estado. Es decir que, a pesar que en este caso tiene presencia el factor vinculante (beneficio o renta obtenida por el particular) resulta que finalmente no se verificaría el necesario nexo o correspondencia que debería existir entre la actividad estatal y la carga tributaria.

Ahora bien, más allá de una visión privatista del principio del beneficio o vinculada a la teoría contractual del Estado, muy propia de los siglos XVII-XVIII, pensamos que a partir del siglo XIX corresponde el desarrollo de una perspectiva social del principio del beneficio. Tal como lo sostiene Sevilla a continuación:

El principio del beneficio experimenta un resurgimiento hacia finales del siglo XIX que se conocería como "teoría del cambio voluntario" y, en esta forma, se

incorporaría a los modelos competitivos que se desarrollaron durante el siglo pasado (...)

Lo que se hace con este planteamiento es trasladar el esquema y la lógica del mercado de bienes públicos, suponiendo que, al igual que sucede con los bienes privados, los ciudadanos demandan bienes públicos y pagan por ellos. De ahí la denominación de “cambio voluntario” antes referido (Sevilla, 2005, p.565).

En este sentido, el Estado es el proveedor de bienes y servicios que generan beneficios para la sociedad (y no solo para un determinado individuo). Corresponde pues a la comunidad el financiamiento de estas actividades fiscales, a través del pago de tributos. Esta intensa reciprocidad entre Estado y sociedad constituye el telón de fondo para entender el principio del beneficio.

En efecto existe un círculo virtuoso cuya trayectoria es la siguiente: sociedad-Estado-sociedad. Las necesidades sociales llevan al desarrollo de las actividades fiscales. Definitivamente las obras y servicios públicos tienen por destinatario a la sociedad.

Pero hay más. Ocurre que la actividad estatal genera beneficios para los miembros de la sociedad. Se debe advertir que se trata de diferentes tipos de beneficios. Existen beneficios no individualizables, en cuyo caso el respectivo financiamiento de la actividad estatal se encuentra a cargo del conjunto de la sociedad, vía el pago de una figura específica del tributo que viene a ser el impuesto.

También existen beneficios para cierto sector de la sociedad, de tal manera que el correspondiente financiamiento de la actividad fiscal tiene que ser llevada a cabo solamente por los miembros que pertenecen a este sector social a través del pago de una figura muy particular del tributo que es la contribución.

Además, existen beneficios individualizables, es decir que se puede identificar con precisión al sujeto específico que obtiene ventajas, en cuyo caso el respectivo financiamiento de la actividad estatal se encuentra a cargo de este individuo mediante el pago de una figura muy especial del tributo que se conoce como tasa.

En consonancia con todos estos planteamientos importa destacar el carácter contributivo y no retributivo del tributo. La sociedad contribuye para la formación de un fondo común de tal manera que -por lo menos cuando se trata de impuestos- nos encontramos ante ingresos fiscales sin destino predeterminado, es decir, que el dinero que el privado transfiere al Estado no necesariamente va a financiar alguna obra o servicio que le genere beneficios directos.

En otras palabras, la sociedad asume una responsabilidad, sin importar mayormente la obtención o no de beneficios directos que podría generar la actividad fiscal que se financia mediante el pago de impuestos.

5. Cláusula de *gross up*

¿Cuáles son las implicancias del *gross up* o *grossing up* con relación al principio del beneficio? Para una mejor comprensión del tema vamos a plantear un ejemplo.

La empresa denominada FRC Ltd. que viene a ser un sujeto no domiciliado en el Perú suscribe un contrato con la empresa LCM S.A. que más bien viene a ser un sujeto domiciliado en el Perú. Según este acuerdo, FRC Ltd. se obliga a utilizar en el Perú su capacidad de gestión técnica para el desarrollo del objeto social de LCM S.A., a cambio de una contraprestación cuyo monto es USD 100,000.00. Ambas partes también convienen

que el Impuesto a la Renta peruano debe pasar a la base para efectos del cálculo de la retención del IR peruano.

Sobre el particular, conviene tener en cuenta los siguientes esquemas de cálculo:

ESQUEMA No. 1

Retribución pactada -----	100,000.00
IR peruano vía retención (30%) -----	(30,000.00)
Renta neta por pagar a FRC Ltd. -----	70,000.00

ESQUEMA No. 2

Primer paso:

$$\begin{array}{r}
 100,000.00 \text{ ----- } 70\% \\
 X \text{ ----- } 100\% \\
 \\
 100,000.00 \times 100\% \\
 X = \text{ ----- } = 142,857.00 \\
 \qquad \qquad \qquad 70\%
 \end{array}$$

Segundo paso:

Base para el cálculo de la retención del IR peruano -----	142,857.00
IR peruano vía retención (30%) -----	(42,857.00)
Renta neta por pagar a FRC Ltd. -----	100,000.00

Ahora bien, en el Esquema No. 1 se puede apreciar que la base para el cálculo de la retención del Impuesto a la Renta peruano es USD 100,000.00. En cambio, en el Esquema

No. 2 la base para el cálculo de la retención del Impuesto a la Renta peruano es USD 142,857.00.

Si comparamos estos dos montos (USD 100,000.00 y USD 142,857.00) queda muy claro que en el segundo caso ha existido un engrosamiento o incremento cuyo monto es USD 42,857.00. En ese sentido, ¿qué consecuencias tributarias genera este engrosamiento en la base imponible?

Vamos a comenzar nuestro análisis tomando en cuenta el Esquema No. 1. En principio FRC Ltd. es usuaria de las obras y servicios del Estado peruano, de tal manera que obtiene beneficios (como por ejemplo tiene derecho a percibir una renta de fuente peruana cuyo monto es USD 100,000.00). Lo que corresponde es que de esta renta obtenida -riqueza económica que pertenece a FRC Ltd.- se debe extraer cierta suma para el pago del IR peruano cuyo monto es USD 30,000.00. Si las cosas fueran de este modo, habría un estricto cumplimiento del principio del beneficio, toda vez que -atendiendo al reparto de cargas tributarias que ha establecido el fisco peruano- se tiene que en este caso FRC Ltd. es quien soporta la carga tributaria.

Por otra parte, si prestamos atención al Esquema No. 2 resulta que -vía el engrosamiento ya anotado- no se cumpliría con el principio del beneficio, en la medida que se distorsionaría el reparto de cargas tributarias dispuesto por el Estado peruano pues en este caso finalmente es el patrimonio de LCM S.A. el que terminaría por soportar la carga tributaria (el IR que en principio le corresponde asumir a FRC Ltd.).

En efecto, si nos ponemos en el lugar de LCM S.A., el gasto que le corresponde asumir por la obtención del servicio, que es proporcionado por FRC Ltd., asciende a la suma de USD 100,000.00.

Pero resulta que este gasto experimenta un incremento cuyo monto es de USD 42,857.00. Por tanto, el gasto de LCM S.A. se eleva de USD 100,000.00 a USD 142,857.00. Desde el punto de vista económico resulta que este incremento del gasto en el fondo significa el traslado de la carga tributaria que en principio le correspondía asumir a FRC Ltd. pero que finalmente pasa a ser asumida por LCM S.A.

Nos interesa volver a destacar que, así las cosas, no se cumple con el principio del beneficio en la medida que no es la riqueza económica de FRC Ltd. la que experimenta el impacto económico de la carga tributaria. Por el contrario, es la riqueza económica de LCM S.A. la que en definitiva experimenta el impacto económico de la referida carga impositiva.

Por otra parte, se debe indicar que este acuerdo de empresas que contiene el mecanismo de *gross up* provoca una distorsión en la medida que finalmente opera una distribución de cargas tributarias que incumplen con los criterios de generalidad e igualdad.

En la medida que FRC Ltd. se libera del impacto económico de la carga tributaria, entonces -no obstante que esta empresa ha obtenido beneficios gracias a la utilización de las obras y servicios suministrados por el fisco peruano- no llega a asumir el financiamiento de esta actividad estatal. Aquí se advierte el incumplimiento del criterio de generalidad.

Por otra parte, LCM S.A. asume económicamente una carga tributaria que en principio no le corresponde. De esta manera se produce el incumplimiento del criterio de igualdad.

CAPÍTULO II: ASPECTO CONSTITUCIONAL

1. Introducción

En el presente Capítulo abordaremos, desde la perspectiva del Derecho Constitucional, la afectación que genera la cláusula contractual denominada *gross up*. Primero estudiaremos el proceso de constitucionalización del Derecho y sus implicancias de interés tributario que tienen que ver con el Estado Social de Derecho, principio de solidaridad y deber de contribuir. Luego examinaremos la potestad tributaria y los consiguientes principios tributarios. Por último, analizaremos ciertos temas de Derecho Civil Constitucional que tienen que ver con el principio de la autonomía de la voluntad y sus derivaciones tales como la libre contratación y la libertad contractual.

2. La constitucionalidad del Derecho

Desde las sociedades iniciales, los seres humanos han atendido sus necesidades colectivas (defensa, salud, etc.) recurriendo a cierta organización que con el paso del tiempo fue adquiriendo autoridad. Específicamente, luego de la Revolución Francesa de 1789, esta organización ha pasado a ser el Estado tal como hoy es entendido, esto es, la conjunción de tres elementos: sociedad, territorio y gobierno (Villegas, 2001, p.4).

Más exactamente se trata de una organización política oficial que se encuentra sometida a la ley. En este sentido se empieza a afirmar que nos encontramos ante un Estado de Derecho.

Como se sabe el Estado de Derecho -en su versión original que fue propia del siglo XIX- se estructuró bajo el modelo de Estado Liberal en cuya virtud el Estado debía dedicarse básicamente al desarrollo de tres funciones clásicas que tenían que ver con las áreas legislativa, administrativa y judicial.

En aquellos tiempos se pensaba que el centro del Derecho era la ley. Este planteamiento tomó fuerza cuando en 1804 empezó el proceso de codificación en materia del Derecho Civil específicamente.

Posteriormente, en plena Revolución Francesa, se consagró la primera Constitución de este país en 1791. En ese contexto, la Constitución fue vista sobre todo como un documento político y no tanto como un documento que contenía normas jurídicas.

Es a partir del siglo XX que el Estado de Derecho pasó a adoptar el modelo de Estado Social de Derecho, generándose un Estado con mayor intervención en la economía y la sociedad.

Poco a poco la Constitución empezó a ser reconocida como un texto que era capaz de contener normas jurídicas vinculantes. Incluso, se pasó a sostener que el centro del Derecho era la Constitución y no la ley.

El proceso histórico que acabamos de exponer en torno a la Constitución se conoce como el proceso de constitucionalización del Derecho, tal como es explicado por Cesar Landa a continuación:

El actual proceso de constitucionalización del derecho hunde sus raíces más profundas en la propia etapa de formación del Estado de Derecho, basado en el principio de legalidad y del rol jerárquico de la ley en el ordenamiento jurídico. En ese momento en el desarrollo y configuración del Estado de Derecho, la Constitución no era entendida sino como una mera norma política carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones regulatorias de la labor de los poderes públicos. Desde entonces, el concepto de Constitución ha transitado hasta un momento en el que ya no cabe duda de que la Constitución es la norma jurídica suprema del ordenamiento normativo nacional (Landa, 2013, p. 14).

Hoy en día -en pleno siglo XXI- se sostiene que el Estado de Derecho se traduce en el denominado Estado Constitucional; en el sentido que se viene realizando todo un esfuerzo para armonizar las bases del Estado Liberal y el Estado Social.

Además, en el Estado Constitucional se procura que este debe suministrar todas aquellas bases que permiten que los privados puedan lograr la efectivización de sus derechos fundamentales. Sobre el particular nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída sobre el Expediente No. 06089-2006-PA/TC ha sostenido que:

De un análisis conjunto de los artículos 3 y 43 de la Ley Fundamental, el Estado Peruano, definido por la Constitución de 1993, presenta las características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho. Es decir, es un Estado que se ubica como opción intermedia entre los fines que su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y Estado Social.

Ello implica que nuestro Estado Constitucional de acuerdo con tales características, no obvia los principios y derechos básicos del Estado de Derecho tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley; antes bien, pretende conseguir su mayor efectividad, dotándolos de una base y un contenido material, a partir del supuesto de que un individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino términos en implicación recíproca.

Dentro de este orden de ideas se puede señalar que, en el Estado Constitucional de Derecho, la Constitución ciertamente acusa la más alta jerarquía de tipo jurídico para organizar materias tales como: i) poderes del Estado, ii) derechos de las personas, y iii) garantías para la efectiva protección de los derechos de las personas (Blancas, 2017, p.47).

Ahora bien, la primacía de la Constitución dentro de nuestro ordenamiento legal se encuentra consagrada en el artículo 51 de la Constitución de 1993¹.

El principio de supremacía de la Constitución ha sido desarrollado por la jurisprudencia constitucional nacional a través de diversas sentencias, entre ellas, la Sentencia recaída en el Expediente No. 0047-2004-AI en los siguientes términos:

La Constitución contiene un conjunto de normas supremas porque estas irradian y esparcen los principios, valores y contenidos a todas las demás pautas jurídicas restantes. En esa perspectiva el principio de jerarquía deviene en el canon estructurado del ordenamiento estatal.

El principio de jerarquía implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas. Consecuentemente, como bien afirma Requena López, es la imposición de un modo de organizar las normas vigentes en un Estado, consistente en hacer depender la validez de unas sobre

¹ Constitución Política del Perú de 1993

(...)

Artículo 51.- Supremacía de la Constitución

La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

otras. Así, una norma es jerárquicamente superior a otra cuando la validez de esta depende de aquella.

Con referencia a este principio estructurado del sistema, el artículo 51 de la Constitución dispone que:

“La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.”

En ese sentido, el referido artículo afirma los principios de supremacía constitucional que supone una normatividad supra -la Constitución- encargada de consignar la regulación normativa básica de la cual emana la validez de todo el ordenamiento legal de la sociedad política. Como bien afirma Pérez Royo, el mundo del derecho empieza en la Constitución (...) no existe ni puede existir jurídicamente una voluntad superior a la Constitución.

La Constitución es una especie de super ley, de norma normarum, que ocupa el vértice de la pirámide normativa.

Dentro de este orden de ideas merece ser destacado que -debido al proceso de constitucionalización del Derecho- un planteamiento cumbre es que la Constitución posea la más alta jerarquía en el mundo del Derecho sobre todo porque sus normas poseen principios, valores y contenidos que irradian sus efectos sobre todos los aspectos del Derecho, es decir, la Constitución constituye el marco de referencia que necesariamente tiene que ser tomado en cuenta por todas las áreas del Derecho, incluido el Derecho Tributario por supuesto.

Entonces, tomando en cuenta el principio de supremacía de la Constitución, queda claro que la Constitución contiene los preceptos de más alta jerarquía en nuestro sistema jurídico; de tal manera que proporcionan el fundamento y validez para las demás normas que forman parte del ordenamiento nacional.

En consecuencia, después de las normas constitucionales, todas las demás normas - incluidas las que pertenecen al Derecho Tributario- no pueden contravenir los principios, valores y contenidos que emanan de los dispositivos constitucionales y del Derecho Constitucional en general. Desde luego, las conductas de los particulares tampoco pueden ser contrarias a los principios, valores y contenidos que provienen de las normas constitucionales y del Derecho Constitucional en general.

En este sentido, el tema de los efectos tributarios de las cláusulas contractuales que contienen el mecanismo de *gross up* deben ser inicialmente analizadas desde la óptica del Derecho Constitucional Tributario.

3. Estado Social y Democrático de Derecho

Desde siempre las sociedades humanas han contado con cierta organización para atender los asuntos de interés público. Actualmente, esta organización ha adoptado el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho. Este arquetipo específico ha sido consagrado en el artículo 43 de nuestra Constitución².

Para Ruiz de Castilla, el término “social” puede ser entendido en el sentido que nos encontramos ante un Estado que se encuentra al servicio de la sociedad; es decir, el Estado tiene que enfrentar y resolver los problemas sociales, sobre todo tomando en cuenta las necesidades de los sectores de menores ingresos (Ruiz de Castilla, 2017, p. 127).

² Constitución Política del Perú de 1993
(...)

Artículo 43.- La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes.

¿En qué términos debe ocurrir esta mayor intervención del Estado en la vida social? El Estado debe centrar sus esfuerzos muy especialmente en todo aquello que posibilite que realmente cada persona pueda desarrollar su proyecto de vida.

En este sentido, el quinto fundamento de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 0048-2004-PI/TC señala que el Estado debe generar aquellas condiciones materiales que hagan posible que las personas humanas puedan tener la oportunidad para llevar adelante sus proyectos de vida.

Dentro de este orden de ideas, para que el Estado pueda concretar el propósito que acabamos de señalar requiere de financiamiento, es decir, del aporte económico de la sociedad, especialmente a través del pago de tributos.

De esta manera, el tributo tiene principalmente dos funciones constitucionales:

- i. Permite que el Estado pueda cumplir con una de sus finalidades más importantes, pues constituye una suerte de palanca financiera, de tal manera que el fisco pasa a tener la posibilidad de construcción de obras y prestación de servicios públicos que a su vez facilita que las personas puedan llevar adelante sus proyectos de vida.
- ii. Hace posible la realización de ciertos valores constitucionales como, por ejemplo, la solidaridad. Se debe tener muy en cuenta que en materia tributaria el principio de solidaridad resulta muy importante.

En ese contexto, a continuación, seguiremos con el estudio del principio de solidaridad para, posteriormente, analizar también el principio del deber de contribuir.

4. Solidaridad

Debemos comenzar por advertir que el principio de solidaridad no se encuentra expresamente previsto en nuestra Constitución. Sin perjuicio de ello, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0002-2006-PI/TC ha señalado que el principio de solidaridad se desprende del modelo de Estado Social y Democrático de Derecho que se encuentra consagrado en el artículo 43 de la Constitución. Según esta misma sentencia, el principio de solidaridad viene a ser uno de los marcos que necesariamente debe ser respetado por el tributo.

En efecto, la mencionada sentencia señala que:

En el Estado Social y Democrático de Derecho, la tributación se basa en el principio de solidaridad que se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política del Perú, en virtud del cual la figura impositiva se flexibiliza y adapta a las necesidades de la sociedad, pues a través de esta el Estado logrará sus fines.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 0048-2004-PI/TC señala que los ciudadanos tienen el deber de participar en el quehacer estatal, una de las modalidades de participación es el financiamiento de la actividad fiscal.

En este se puede afirmar la existencia de una relación jurídica constitucional tributaria que queda configurada entre el Estado y la sociedad en su conjunto, en cuya virtud corresponde a esta última la responsabilidad de sustentar o financiar la actividad del Estado (Ruiz de Castilla 2013. P. 273). Entonces, en virtud del principio de solidaridad queda establecida

cierta conducta en clave de “deber” por parte de todos los miembros de la sociedad ante el Estado.

Por tanto, ningún sujeto que forma parte de la sociedad puede auto excluirse por propia voluntad del referido deber constitucional. Solo por norma expresa es posible que un miembro de la sociedad -persona natural, empresa o institución- quede excluido del deber de contribuir, tal como sucede con la inmunidad, inafectación legal y la exoneración tributaria.

Tratándose de modo específico de la imposición a la renta y retomando el ejemplo que hemos desarrollado en el Capítulo I, se tiene que la empresa no domiciliada en el Perú FRC Ltd. -que presta servicios en el Perú a cambio de una retribución- viene a ser un actor que forma parte de la sociedad peruana, de tal manera que tiene que cumplir con el pago del respectivo impuesto para financiar al Estado peruano.

En la medida que nos encontramos en medio del Derecho Constitucional -donde lo sustantivo prevalece sobre lo formal, pues se trata de efectivizar principios y valores como la solidaridad- entonces el pago del IR significa que la empresa no domiciliada en el Perú debe trasladar una parte de su propia riqueza a favor del Estado peruano. De esta manera, el pago del Impuesto a la Renta no se agota en su faceta formal que tiene que ver con el acto de entrega de cierto dinero por parte del particular a favor del Estado.

La cuestión de fondo es: ¿de dónde tiene que provenir el dinero que se entrega al Estado para el pago del impuesto? En términos de Derecho Constitucional queda claro que el indicado dinero debe provenir de la empresa no domiciliada en el Perú, es decir, que esta

suma dineraria debe tener por fuente primigenia el patrimonio del particular que ha obtenido un ingreso por la prestación de cierto servicio. Por tanto, no tiene cabida la posibilidad de algún traslado de la carga tributaria. Es decir que no se puede admitir que el indicado dinero provenga de un sujeto distinto a aquel que ha obtenido una determinada renta por la prestación de cierto servicio.

De lo expuesto se desprende que el traslado de la carga tributaria del tipo Impuesto a la Renta -si deriva de la aplicación de una cláusula contractual que contempla la modalidad del *gross up*- resulta una afectación al principio de solidaridad que no es aceptable en el Derecho Constitucional.

5. Deber de contribuir

En el marco de un Estado Social de Derecho se tiene que la Constitución le encarga al Estado el deber (conducta) de satisfacer las necesidades públicas. Además, la Constitución también le encarga a la sociedad el cumplimiento de una serie de deberes, entre los que se encuentran los deberes de prestación como, por ejemplo, el deber de contribuir. Al respecto, Duran Rojo afirma que:

Fruto del desarrollo de este proceso histórico, se podría clasificar a los deberes reconocidos en las Constituciones Políticas (en adelante, “Deberes constitucionales”) en tres tipos:

- Los deberes de la personalidad, que son aquellos que se derivan de la condición de ciudadano o miembro de la comunidad.
- Los deberes de función, que son aquellos establecidos para quienes asumen determinados cargos.
- **Los deberes de prestación, entre los que se encuentran los generales (que son válidos para todos los ciudadanos, como el servicio militar o el pago**

de tributos) y los especiales (que existen respecto a algunos de ellos como el caso de los vinculados a los funcionarios públicos) [El énfasis es nuestro] (Duran, 2006, p.60).

De esta manera la sociedad tiene el deber de contribuir con el pago de tributos para financiar los gastos públicos en favor del Estado. Este deber de contribuir se encuentra expresamente consagrado en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, cuyo artículo 36 señala lo siguiente: *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.

También conviene señalar que el deber de contribuir no se encuentra previsto de modo expreso en nuestra Constitución. Sin embargo, sí ha sido desarrollado en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 004-2004-AI/TC señala que: *“El deber de contribuir con los gastos públicos es la manifestación del principio de solidaridad recogido de forma implícita en el artículo 43 de la Constitución, el mismo que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho”*.

Por tanto, el deber de contribuir deriva del principio de solidaridad. En este sentido, en virtud del principio de solidaridad, la sociedad asume una determinada responsabilidad en materia de financiamiento de la actividad fiscal. A su turno, atendiendo al deber de contribuir, se señala que la sociedad se encuentra compuesta por sujetos, de tal manera que estos tienen que cumplir de modo inexorable con un conjunto de conductas entre las que destaca el financiamiento de las actividades estatales para atender las necesidades públicas.

Otro ángulo del deber de contribuir que nos interesa dejar en relieve es que el Tribunal Constitucional destaca la importancia del deber de contribuir pues constituye el principal mecanismo que posibilita que el Estado pueda cumplir con sus fines constitucionales. Al respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 2727-2000-AA/TC señala lo siguiente:

La recaudación tributaria tiene por objeto lograr que el Estado disponga de fondos necesarios e indispensables a fin de realizar las actividades conferidas por la Constitución; por tal razón, la presunción iuris tantum relativa a sus fines constitucionalmente valiosos es inherente a la creación de todo impuesto. En tal sentido, si bien la creación de tributos y la obligación adjunta de sanear su pago, implica una transferencia estatal sobre el ámbito patrimonial de las personas, ello no significa que los tributos sean contrarios al derecho de propiedad, en vista que el pago de tributos es una manifestación del deber de contribuir con los gastos públicos, que constituye un principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho.

Adviértase que el deber de contribuir no solo está dirigido a aquellos sujetos que hacen uso de los bienes y/o servicios provistos por el Estado. El deber de contribuir tiene que ver con el conjunto de la sociedad, al margen que sus miembros reciban o no beneficios directos provenientes de la actividad estatal.

Por otra parte, el deber de contribuir supone una situación de sujeción por parte de los privados ante el Estado, pero no en términos puramente políticos sino en términos jurídicos. De aquí solo queda un paso para recurrir al esquema relativo a la correspondencia entre el derecho y el deber con el propósito de llegar a afirmar que las contribuciones de tipo tributario tienen la naturaleza de “deberes”.

Al respecto Pérez Royo citando a Berliri, asevera lo siguiente:

Como ha observado Berliri, en relación con el precepto similar de la Constitución Italiana, dicha norma puntualiza “un deber que tiene una propia justificación, diversa de la fuerza del Estado y de la impotencia del súbdito. El deber del contribuyente de pagar de pagar los impuestos no es la consecuencia, el reflejo del derecho, o tal vez mejor, del poder del Estado a exigirlos, sino que, al contrario, es el derecho del Estado a exigirlos, lo que es una consecuencia, un reflejo del deber del ciudadano de pagarlos. El Estado no recauda los impuestos quia moninor leo, sino porque el ciudadano tiene el deber de concurrir a su mantenimiento” (Pérez, 1985, p.68).

Si advertimos que los privados se encuentran en situación de sujeción ante el Estado y que la conducta relativa al pago de tributos posee la naturaleza de “deber”, entonces -en materia imposición a la renta- podemos afirmar que no existe espacio alguno para que el contribuyente (autor del hecho generador “renta”) pueda existir algún “derecho” para el traslado de la carga tributaria que en principio le corresponde asumir.

En este sentido, una cláusula contractual que contenga el mecanismo del *gross up* resulta ser contraria al deber de contribuir, en la medida que se estaría desconociendo la situación de sujeción que implica el deber de contribuir. Además, se estaría contrariando la naturaleza que es propia de todo deber (un tributo o acto de tributar viene a ser un deber y no un derecho).

6. Potestad tributaria

Antes de la Revolución Francesa de 1789, existía la concepción autoritaria del tributo, en cuya virtud la justificación de la prestación tributaria era el poder político del Rey.

Desde luego existían impuestos que eran pagados por los privados para financiar los gastos de las Monarquías dedicados a las campañas militares, por ejemplo. También existían dispositivos legales que creaban impuestos, pero se entendía que estos dispositivos no formaban parte del Derecho.

Sin embargo, luego de la Revolución Francesa, se empezó a forjar la concepción jurídica del tributo; de tal manera que se pasó a proclamar que la justificación de la prestación tributaria era el Derecho o, más exactamente, la ley. A partir de este punto se comenzó a forjar la versión contemporánea del principio de legalidad: no hay tributo sin ley del Parlamento o Poder Legislativo. Esta referencia termina siendo la base de toda aproximación jurídica al tributo.

Al respecto, Medrano Cornejo señala que:

En el Estado Moderno, los tributos solo pueden ser creados por el Poder Legislativo en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. Este principio [de legalidad] puede sintetizarse en el aforismo "*Nullum tributum sine lege*": no hay tributo sin ley, de la misma manera que no existe delito ni pena sin ley que así lo determine (Medrano, 1981, p.117).

Por tanto, para examinar los problemas de la imposición a la renta como, por ejemplo, los efectos tributarios del mecanismo del *gross up* se debe empezar por el estudio de la ley. Más adelante veremos que gracias a este enfoque queda claro que si la fuente de la obligación tributaria es la ley -y no la voluntad individual del sujeto, quien en principio tiene que soportar la incidencia de la carga tributaria- entonces, se debe colegir que los contratos

(acuerdos de voluntades individuales) no pueden modificar las reglas y contenidos de las normas jurídicas que regulan al tributo y que han sido establecidas por la ley.

Además, a partir de este principio de legalidad en materia tributaria comienzan importantes reflexiones en torno a la afectación de un derecho fundamental de las personas: la propiedad privada. Se trata de buscar una compatibilización entre tributo y propiedad privada. Al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 2248-2007-PA/TC prescribe que:

La exigencia del pago de tributos no puede calificarse *a priori* como una vulnerabilidad de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en la medida que la potestad tributaria es atribuida por la Constitución Política del Perú, se adapta a la característica social del modelo económico consagrado en esta, y debe ser ejercida dentro del radio de las limitaciones establecidas en el artículo 74 de dicha carta magna.

Más adelante podremos apreciar que gracias a este planteamiento corresponde a la ley fijar los términos de la relación entre tributo y propiedad privada. En este punto, no es posible que la voluntad individual del sujeto, que en principio tiene que soportar la incidencia de la carga tributaria, pueda modificar los términos de compatibilización entre tributo y propiedad privada que han sido establecidos por la ley.

7. Principios tributarios

Landa Arroyo señala que la potestad del Estado para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos no es absoluta, de tal manera que se encuentra limitada por principios tributarios.

En este sentido, el citado autor precisa lo siguiente:

Dado que la Constitución ha asumido el modelo de Estado social y democrático de Derecho, la potestad tributaria no deviene en absoluta; por el contrario, debe ejercerse en función de determinados mandatos que modulan, por un lado, los principios y límites constitucionales de la potestad tributaria; y, de otro lado, que garantiza la legitimidad constitucional y la legitimidad de su ejercicio (Landa, 2006, p. 37).

En el Perú, el primer párrafo del artículo 74 de la Constitución contempla la potestad tributaria en los siguientes términos: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*.

Además, el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución agrega que: *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”*.

Ahora bien, la importancia de los principios tributarios es analizada por Ruiz de Castilla Ponce de León en los siguientes términos:

El proceso de juridificación de la actividad financiera del Estado ha llevado al desarrollo de ciertos principios constitucionales tributarios que se constituyen como reglas que, al decir Landa Arroyo, fijan parámetros de razonabilidad a la hora que el Estado ejerce la llamada “potestad tributaria”. Esta potestad es entendida como un poder del Estado, sometido a normas jurídicas, para que pueda crear, estructurar, modificar y suprimir tributos. Uno de los objetivos de los principios constitucionales tributarios es evitar el abuso del establecimiento de cargas económicas por parte del Estado en perjuicio de todos los que componen la sociedad (Ruiz de Castilla, 2017, p.129).

Asimismo, Sevillano Chávez señala que la trascendencia de los principios tributarios no solo se da frente a la potestad tributaria, pues también está relacionada a los derechos de los contribuyentes. Sobre el particular, señala lo siguiente:

El poder tributario estatal está limitado por los principios tributarios que regulan su ejercicio, establecen sus alcances y tienen impacto en el ámbito de las facultades estatales que restringen. **Pero son también verdadera garantías de respeto y ponderación de los derechos de los contribuyentes, obligados a concurrir al financiamiento estatal vía exacciones tributarias, pero siempre dentro de un ámbito de legalidad.**

Los principios son en consecuencia auténticos límites jurídicos al ejercicio de la potestad tributaria, cuya observancia puede ser justiciable mediante alguno de los procedimientos o procesos previstos para ello [El énfasis es nuestro] (Sevillano, 2019, p.102).

Por su parte, el Tribunal Constitucional señala que, la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos. A su turno los principios tributarios establecen los límites al ejercicio de esta potestad tributaria.

En efecto en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 02724-2007-PA/TC contempla lo siguiente:

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad, de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la

Constitución, tales como legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y principio de interdicción de la confiscatoriedad.

Por tanto, existe comunión de pareceres entre la doctrina y jurisprudencia respecto a la función de los principios constitucionales tributarios: establecen un contexto que viene a ser una garantía para los privados frente a la potestad tributaria que ostenta el Estado ya que esta no puede ser ejercida de forma ilimitada, sin márgenes precisos de referencia. Ahora bien, entre las principales garantías constitucionales que se desarrollarán a continuación están los principios de legalidad y capacidad contributiva.

7.1 Principio de legalidad

En el primer párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución³ se encuentra consagrado el principio de legalidad en el Derecho Tributario. La idea central es que no hay creación, modificación, eliminación o exoneración del tributo sin ley. El planteamiento de fondo más importante es que la existencia del tributo se debe a la voluntad de la sociedad que se encuentra representada en el Parlamento.

Asimismo, los incisos a) y b) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establecen expresamente que solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario;

³ Constitución Política del Perú de 1993

(...)

Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0042-2004-AI/TC señala que:

En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometido solo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

En el ámbito de la doctrina, Jarach también se pronuncia en el sentido que no hay tributo sin ley cuando afirma que todo tributo deberá ser creado mediante ley expresa emitida por aquel ente que representa a la sociedad que es el Poder Legislativo. Sobre el particular, el citado autor sostiene lo siguiente:

El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado en el aforismo "*nullum tributum sine lege*" refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo que se conoce habitualmente con el aforismo de origen angloestadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas "*no taxation without representation*".

Mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general (Jarach, 2013, pp.303-306).

Otro ángulo del principio de legalidad tiene que ver con la seguridad jurídica. Para Spisso, el principio de legalidad tiene como finalidad predeterminar las conductas de los contribuyentes para que tanto estos como el Estado sepan a qué disposiciones legales deben ceñirse. Al respecto, el indicado autor señala lo siguiente:

La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tiene que hacer u omitir.

El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de certeza impone un orden racional para que las normas legales sean claras, completas y precisas de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico (Spisso, 2011, p. 266).

Por otro lado, es momento de detenernos en la relación entre el principio de legalidad y los aspectos subjetivos del tributo. Debemos comenzar por hacer notar que el principio de legalidad no se limita tan solo a la creación del tributo. El principio de legalidad posee un contenido mucho más amplio pues también tiene que ver con la estructuración del tributo.

En este sentido Villegas indica que:

El principio de legalidad en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum) (Villegas, 2001, p.192).

Valdés Costa añade que la doctrina latinoamericana coincide en que la ley tributaria debe detallar cada uno de los elementos del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria y también tiene que detallar los diferentes aspectos de la obligación tributaria.

El profesor uruguayo indica que:

La teoría clásica sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación. Para que alguno de estos elementos pueda ser establecido por el Poder Ejecutivo es necesaria una norma constitucional que autorice esta excepción en forma expresa. Esta concepción es la netamente dominante en la doctrina latinoamericana y la recogida en sus constituciones, con mayor o menor precisión. Según esta teoría los elementos reservados a la ley son: el presupuesto de hecho con su componente objetivo (integrado por el aspecto material, definición del hecho y su ubicación en el tiempo y en el espacio) y el componente subjetivo que determina cuáles son los sujetos obligados (Valdés, 2013, p. 135)

Por su parte, Landa Arroyo señala que:

El supremo intérprete de la Constitución ha precisado que, el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir, el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación jurídica – acreedor y deudor -, el agente de retención y la percepción y alícuota) los cuales debe estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión – expresa o tácita – a un Reglamento o norma de inferior jerarquía (Landa, 2006, p. 42).

A su turno, el Tribunal Constitucional empieza por señalar que el principio de legalidad es la base para sostener que a la ley le corresponde la determinación de cada uno de los

aspectos del tributo, según se desprende de la Sentencia recaída en el Expediente No. 0489-AA/TC en la parte que señala lo siguiente:

Es así que, solo se faculta a la Ley para que desarrolle cada uno de los supuestos que forman parte del hecho imponible, como es el determinar quién es considerado como contribuyente. Según la definición clásica de hecho imponible, este es el desarrollo de cada uno de los elementos involucrados que, de darse en la realidad, configuran la obligación tributaria.

Con mayor detalle el Tribunal Constitucional precisa que entre los diferentes aspectos del tributo se debe considerar al hecho imponible, sujetos obligados y la alícuota, según se afirma en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0029-2004-AI/TC en los siguientes términos:

Para la plena efectividad del principio de legalidad, cuando menos los elementos constitutivos del tributo deben estar contenido en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), el sujeto obligado, la materia imponible y la alícuota.

Como se puede apreciar, la doctrina y jurisprudencia coinciden en señalar que el principio de legalidad, además de referirse a la creación del tributo, también tiene mucho que ver con el detalle de los aspectos específicos del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria y también los aspectos particulares de la obligación tributaria.

Queremos detenernos en los aspectos subjetivos del tributo. La ley especifica las distintas facetas del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Entre estos aspectos se encuentran los aspectos subjetivos del hecho generador.

En el caso específico de la imposición a la renta, la Ley debe establecer los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia tributaria que -en principio- deberían coincidir con aquel sujeto de la obligación tributaria que se denomina contribuyente (que también tiene que ser especificado por la Ley).

Al respecto conviene tener presente que es el Estado -ciertamente a través de una ley- quien establece el reparto de cargas tributarias. Así, por ejemplo, en la Ley particular sobre el Impuesto a la Renta se debe entender que el autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria, o sea el sujeto que obtiene rentas, es quien debe soportar la respectiva carga tributaria. No existe autorización expresa en la Ley para el traslado de la carga tributaria.

Situación diferente en el caso de la imposición al consumo, por ejemplo, pues la ley autoriza de modo expreso el traslado de la carga tributaria. En el Perú así sucede con el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas cuando en el tercer párrafo señala que: *“El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del impuesto”*.

Sobre el particular conviene tener presente que García Vizcaíno ha señalado precisamente que la traslación del impuesto puede ocurrir solo en los casos expresamente autorizados por la ley (García, 1999, p. 273).

Retornando al Impuesto a la Renta, se puede afirmar que en la medida que en la Ley de este impuesto no existe una base legal expresa que autorice la traslación del impuesto,

entonces una cláusula contractual que contiene el mecanismo denominado *gross up* -que implica a la traslación del impuesto- no puede surtir efecto alguno.

Finalmente, se puede concluir que -en materia de imposición a la renta peruano- un pacto del tipo *gross up* no puede prosperar porque se terminaría por contrariar al principio de legalidad.

7.2 Principio de capacidad contributiva

Aun cuando el principio de capacidad contributiva no es reconocido expresamente por el texto constitucional, el máximo intérprete de la Constitución ha reconocido el carácter implícito de este principio en el artículo 74 de la Constitución mediante la Sentencia recaída en el Expediente No. 033-2004-AI/TC, señalado que el principio de capacidad contributiva guarda íntima relación con el principio de igualdad.

En doctrina, Robles Moreno señala que el principio de capacidad contributiva hace referencia a la riqueza económica del contribuyente que es tomada en cuenta para efectos tributarios (Robles, 2006, p. 284).

Tarsitano precisa que esta riqueza económica es objeto de ponderación o cierta valoración por parte del legislador. En este sentido, el citado autor indica que:

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestación de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible (Tarsitano, 2015, pp. 11-22).

Esta posición es confirmada por el Tribunal Constitucional, tal como se colige de la Sentencia recaída en el Expediente No. 033-2004-AI/TC que señala que:

La capacidad contributiva es la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

Por su parte, Ruiz de Castilla Ponce de León afirma que el principio de capacidad contributiva tiene dos aspectos:

El aspecto objetivo que consiste en la manifestación de riqueza económica que pasa a ser el objeto de imposición tal como sucede con la renta, patrimonio y consumo; y el aspecto subjetivo, que apunta a la persona que es titular de la riqueza que pasa a ser sometida a una carga tributaria (Ruiz de Castilla, 2006, p. 44).

Asimismo, Bravo Cucci señala que el fundamento del principio de capacidad contributiva reposa en el principio de igualdad. Este autor indica que:

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los

contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones diversas, con ninguna utilidad o pérdida equivalente (Bravo, 2009, pp. 222-227)

Con relación a nuestro objeto central de estudio, conviene destacar que el principio de capacidad contributiva viene a ser uno de los fundamentos de la obligación tributaria. Por otra parte, esta riqueza económica es objeto de un trabajo de valoración por parte del legislador. Detrás de todos estos planteamientos se encuentra la figura de la repartición de cargas tributarias que lleva a cabo el Estado o legislador de conformidad con ciertos criterios de tipo político, social y económico.

Todas estas consideraciones llevan a afirmar que -cuando se trata de la imposición a la renta- el legislador evalúa caso por caso cada uno de los ingresos que obtienen las personas naturales, empresas e instituciones para determinar la renta (riqueza económica) que resulta relevante para efectos tributarios.

Además, el legislador -en función de la riqueza económica que es tomada en cuenta- también preestablece (en la ley) la porción de esta riqueza que debe ser trasladada al Estado vía el pago del impuesto.

Aquí el legislador debe graduar el volumen de esta carga tributaria en función de los principios de igualdad y no confiscatoriedad⁴ para efectos que la afectación al derecho de propiedad privada del sujeto que ha obtenido la renta sea lo más razonable posible, a fin de lograr la necesaria legitimidad o aceptación social.

⁴ Consagrados expresamente en el artículo 74 de la Constitución.

Si esto es así, entonces -retomando el ejemplo que venimos desarrollando a lo largo de nuestra investigación- se tiene que pensar que si un sujeto no domiciliado en el Perú, como es FRC Ltd., obtiene una retribución por la prestación de servicios en el Perú cuyo monto es, para efectos prácticos, USD 100,000.00 resultando que una porción de esta riqueza (30%) debe fluir del patrimonio del sujeto que obtuvo la renta hacia el patrimonio del Estado vía el pago del Impuesto a la Renta peruano.

Solo si las cosas son de esta manera, tiene efectiva vigencia el principio de capacidad contributiva, en la medida que constituye la base (o fuente) y medida para determinar la porción de riqueza económica que debe pasar del privado a favor del Estado.

En ese contexto, ¿qué ocurre si este privado pretende aplicar la cláusula contractual denominada *gross up*? En este caso el principio de capacidad contributiva pasa a experimentar una distorsión. En efecto, si en lugar del sujeto que obtiene la renta (proveedor no domiciliado en el Perú), es el cliente del servicio (sujeto domiciliado en el Perú) quien termina por asumir la carga tributaria, entonces nos encontramos con los siguientes desajustes:

- i. La riqueza económica que en principio debería ser objeto de afectación tributaria (riqueza del sujeto que es proveedor del servicio) es dejada de lado por el impuesto.
- ii. La riqueza económica que en principio no debería ser objeto de afectación tributaria (riqueza del sujeto que es el cliente del servicio) pasa a ser efectivamente afectada por el impuesto.

- iii. La cuantía o dimensión de la obligación tributaria que sería recaudada por el Estado no se encontraría en relación directa con la riqueza económica (renta real) que obtiene el sujeto no domiciliado en el Perú o proveedor del servicio.

De esta manera se puede concluir que la cláusula contractual del tipo *gross up* es contraria al principio constitucional de capacidad contributiva.

8. Derecho Civil Constitucional

Así como el Derecho Constitucional proporciona los parámetros de referencia para el desarrollo del Derecho Tributario, de igual modo el Derecho Constitucional también suministra los principios para el desarrollo del Derecho Civil.

Al respecto conviene tener presente que el Derecho Civil es aquella rama del Derecho que regula las relaciones entre los privados, a diferencia del Derecho Tributario que contempla la relación entre la sociedad y el Estado.

En el Derecho Civil, la fuente de las obligaciones básicamente es la voluntad individual del privado. En cambio, en el Derecho Tributario la fuente de la obligación tributaria únicamente es la ley. El común denominador es que ambas obligaciones (civil y tributaria) se encuentran sometidas a los parámetros que se encuentran en el Derecho Constitucional.

Landa Arroyo afirma que la Constitución no tiene que ser vista solamente como un conjunto de simples declaraciones, sino que debe ser considerada como necesario parámetro de referencia con relación a las libertades cuyos titulares son los privados. Además, se puede verificar que en la Constitución le encarga al Estado la tarea de proteger

el efectivo ejercicio de las libertades por parte de los privados, debiendo impedir la vulneración de estas. En este sentido, el citado autor señala lo siguiente:

Concretamente, debemos recordar que el Estado Constitucional del Perú sigue el modelo del Estado Social y Democrático de Derecho⁵, en el cual la Constitución no es un conjunto de buenas intenciones o un texto con meros enunciados desprovistos de contenido. Así, la protección a los derechos fundamentales parte de la constatación de que una **garantía jurídica abstracta de las libertades** es insuficiente para asegurar, en la gran mayoría de casos, una libertad material efectiva para todas las personas. El Estado actúa y asegura que los derechos constitucionales no sólo no sean vulnerados, sino que se involucra en su realización, exigiendo también que los particulares respeten los derechos constitucionales [El énfasis es nuestro] (Landa, 2014, p. 312).

Como resultado de todas estas reflexiones se puede sostener que los privados poseen libertades individuales. Sin embargo, estas libertades deben ser entendidas y ejercidas dentro de los marcos que establece la Constitución o Derecho Constitucional en general.

Por tanto, los privados tienen derecho a la celebración de contratos, pero esta concertación de voluntades particulares tiene que respetar los parámetros de referencia que se encuentran en la Constitución y el Derecho Constitucional en general.

8.1 Autonomía de la voluntad

⁵ “[...] el Estado Social y Democrático de Derecho debe ser entendido como un modelo en el que no sólo se busca limitar y controlar al Estado y a la sociedad, sino también promover y crear las condiciones jurídicas, políticas, sociales, económicas y culturales que permitan el máximo desarrollo de la persona, con absoluto respeto a su dignidad, la cual dirige y orienta, positiva y negativamente, la acción legislativa, jurisprudencial y gubernamental del Estado”.

Los privados tienen necesidades particulares y para satisfacerlas recurren a otros privados. Generalmente los privados recurren al contrato o acuerdo de voluntades para establecer los términos de vinculación con otros privados para la satisfacción de sus intereses.

En principio, es la voluntad de los privados la que se encuentra presente en el origen y contenido de los contratos, influyendo de modo decisivo en el establecimiento de las condiciones en que los privados se relacionan. En este sentido, cualquier tercero -que es un sujeto que no participa en el contrato- sea un privado o el Estado no puede participar en la fijación de las indicadas condiciones o acuerdos.

Desde este punto de vista se hace referencia a la autonomía de la voluntad. Se trata de afirmar el espacio de actuación que tiene el particular por propia iniciativa y según sus intereses individuales. Este espacio no puede ser invadido por terceros, sean particulares que no participan en determinado contrato o el propio Estado.

Esta autonomía de la voluntad cuenta con aval de nivel constitucional en la medida que el derecho al contrato normalmente es reconocido como un derecho fundamental de los seres humanos. Al respecto cabe señalar que, por extensión, se acepta que este derecho fundamental también es un derecho de las personas jurídicas.

En esa línea el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia recaída en el Expediente No. 0905-2001-AA/TC ha reconocido que:

En la medida en que las organizaciones conformadas por personas naturales se constituyen con el objeto de que se realicen y defiendan sus intereses, esto es, actúan en representación y sustitución de las personas naturales, muchos derechos de estos últimos se extienden sobre las personas jurídicas.

Agrega el Tribunal que una interpretación contraria concluiría con la incoherencia de, por un lado, habilitar el ejercicio de facultades a toda asociación -entendida en términos constitucionales y no en sus reducidos alcances civiles- y, por otro, negar las garantías necesarias para que tal derecho se ejerza y, sobre todo, puedan ser susceptibles de protección.

Entonces el Derecho Constitucional acepta que la voluntad de las personas naturales y personas jurídicas puede ser capaz de generar posibilidades de conductas que pasan a ser entabladas entre privados. Aquí, la propia Constitución reconoce aquel espacio de actuación del privado que puede ser desempeñado por propia iniciativa. Además, en el Derecho Constitucional existen mecanismos de protección en el sentido que no se permite que terceros (privados o el propio Estado) amenacen o vulneren el derecho de contratos de los particulares, pues en estos casos habrá de prosperar la garantía constitucional prevista en el artículo 200 de nuestra Constitución que es conocida como Acción de Amparo.

Sin embargo, seguidamente veremos que la autonomía de la voluntad no es absoluta, de tal manera que existen ciertos límites de tipo constitucional. Sobre el particular, el máximo intérprete de la Constitución en los fundamentos 16 y 17 de la Sentencia del Expediente No. 6167-2005-PHC/TC ha señalado que la autonomía de la voluntad debe guardar armonía con los valores y principios constitucionales.

8.2 Libre contratación y libertad contractual

El derecho a la libre contratación se considera como uno de los derechos fundamentales de las personas. El derecho a la libre contratación se encuentra consagrado de modo expreso en el numeral 14 del artículo 2 de la Constitución en los siguientes términos:

Artículo 2.- Toda persona tiene derecho:

(...)

14. - A contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 7339-2006-PA/TC ha desarrollado las implicancias del derecho a la libre contratación en los siguientes términos:

Consagrado en el inciso 14) del artículo 2 de la Constitución, el derecho a la libre contratación se concibe como el acuerdo o convención de voluntades entre dos o más personas naturales y/o jurídicas para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica de carácter patrimonial. Dicho vínculo – fruto de la concentración de voluntades – debe versar sobre bienes o intereses que no posean apreciación económica, tenga fines lícitos o no contravengan las leyes de orden público.

Tal derecho garantiza, prima facie:

- Autodeterminación para decidir la celebración de un contrato, así como la potestad de elegir al co-celebrante.
- Autodeterminación para decidir, de común acuerdo, la materia objeto de regulación contractual.

Como se desprende del citado inciso 14 del artículo 2 de la Constitución, el derecho a contratar no es un derecho absoluto. Si no, por el contrario, nos encontramos ante un

derecho relativo, que posee límites. Uno de estos límites son las normas legales que están íntimamente ligados con el orden público.

Al respecto, Landa Arroyo indica que:

Pese a que comúnmente se ha señalado que *“el contrato es ley entre las partes”*, lo cierto es que el derecho fundamental a la libertad contractual no se encuentra exento de los límites que tiene todo derecho constitucional. Ningún derecho fundamental *“constituye un elemento aislado dentro del ordenamiento jurídico, totalmente desvinculado de los demás derechos y bienes constitucionales”*, motivo por el cual se aceptan límites.

En el caso concreto, *“la libertad contractual y la de celebrar todo tipo de acuerdo, en cuanto derechos fundamentales, tienen sus límites consustanciales en otros derechos fundamentales, los cuales representan, en último término, el orden público del ordenamiento jurídico, orden a cuya observancia, desde siempre, ha estado condicionada la validez de la autonomía privada”* (Landa, 2014, p. 316).

Por su parte, la Sentencia de Casación No. 3702-2000 - Moquegua precisa que el orden público puede ser entendido como el conjunto de normas jurídicas que el Estado considera de cumplimiento ineludible por parte de los particulares.

Se debe precisar que la relatividad del derecho a contratar también se aprecia en los límites que el Código Civil ha establecido. En efecto la Norma V del Título Preliminar del Código Civil indica que: *“Es nulo el acto jurídico contrario a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres”*.

De Trazegnies precisamente señala que el derecho de contratar posee límites en el propio Código Civil, atendiendo al “interés general”. Sobre particular el citado autor señala lo siguiente:

El Código de 1984 reconoce esta naturaleza esencialmente libre del contrato privilegiando su carácter consensual. Es así como el Código garantiza la autonomía de la voluntad estableciendo que las partes determinan libremente el contenido del contrato (artículo 1354). Obviamente, la ley, en razón del interés general, puede prohibir que se pacten determinadas prestaciones. Por ejemplo, puede y debe prohibir el contrato de los servicios de un asesino a sueldo. Pero prohibir no es anular la libertad sino encauzarla: ni aún la ley puede obligar a suscribir un contrato; apenas puede impedir que se suscriba. De este predominio de la voluntad libre y concertada como elemento formativo del contrato se deriva que las disposiciones de la ley en esta materia tengan en principio que ser simplemente supletorias de la voluntad de las partes (artículo 1356), considerándose que las leyes imperativas son verdaderamente excepcionales (Trazegnies, 2004, p 24).

Ahora bien, resulta que la ley tributaria contiene normas de orden público en la medida que regulan las finanzas públicas en el Perú, según se desprende de la Sentencia de Casación No. 2516-98-San Martín en la parte que señala que *“el orden público tiene que ver con el conjunto de normas e instituciones cuyo objeto consiste en mantener en un país el buen funcionamiento de los servicios públicos”*. Por tanto, los contratos entre privados no pueden ser contrarios a los principios y normas de la ley tributaria, en la medida que estas forman parte del orden público.

En este sentido, volviendo otra vez a nuestro caso práctico, los privados son libres de incluir en sus contratos una cláusula que contenga el *gross up*, en el sentido que el monto que el cliente tiene que pagar al proveedor del servicio incluye a la retribución por la prestación

del servicio más una cantidad adicional por concepto de IR que en principio corresponde asumir al proveedor del servicio.

Sin embargo, para efectos tributarios esta cláusula resulta ser contraria al orden público porque atenta contra los principios constitucionales de solidaridad, legalidad y capacidad contributiva, entre otros aspectos relacionados con nuestro actual texto constitucional en materia impositiva.

Por tanto, la indicada cláusula no puede ser tomada en cuenta para la determinación de la obligación tributaria o, más exactamente, para el cálculo de la cuantía de la retención del Impuesto a la Renta que tiene que ser aplicado precisamente sobre la renta que obtiene el proveedor del servicio.

Por otra parte, respecto al derecho a la libertad contractual es uno de los derechos económicos que se encuentra previsto en el artículo 62 de nuestra Constitución cuando estipula que:

La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley.

Una visión de conjunto acerca de la libre contratación y la libertad contractual es ofrecida por Herrera Vásquez:

Es importante precisar que la libertad de contratación tiene un doble contenido: por un lado, la libertad de contratar o de conclusión, que supone la potestad de decidir cómo, cuándo y con quién se contrata, sabiendo que con ello se van a crear derechos y obligaciones y, por otro lado, la libertad contractual o de configuración interna, que implica la posibilidad de determinar el contenido del contrato, a través de los derechos y obligaciones pactadas. La segunda manifestación presupone a la primera. Para que exista libertad contractual es imprescindible que exista libertad de contratar (Herrera, 1999, p.38).

A la hora de la determinación del contenido del contrato no es posible incluir acuerdos que sean contrarios a la Constitución o la Ley (Código Tributario). En este sentido reafirmamos nuestra posición en el sentido que la existencia de cláusulas que contienen el mecanismo del *gross up* en los textos de los contratos pueden producir efectos de Derecho Civil mas no de Derecho Tributario.

Es decir que se puede acordar que el monto que el cliente tiene que pagar al proveedor del servicio incluye a la retribución por la prestación del servicio más una cantidad adicional por concepto de Impuesto a la Renta que en principio corresponde asumir al proveedor del servicio. Sin embargo, estos términos del acuerdo no pueden ser tomados en cuenta para efectos tributarios, esto es, para efectos del cálculo de la retención del Impuesto a la Renta que el usuario del servicio tiene que aplicar.

CAPÍTULO III: ASPECTO CIVIL

1. Introducción

En este capítulo vamos a abordar desde la perspectiva del Derecho Civil diferentes aspectos de las obligaciones y los contratos. En materia de obligaciones analizaremos su naturaleza jurídica. Tratándose específicamente de la obligación civil veremos sus elementos (sujeto activo, sujeto pasivo y objeto), así como también revisaremos su clasificación (dar, hacer y no hacer). Por otra parte, en materia de contratos examinaremos a los contratos civiles como fuentes de las obligaciones. En este sentido nos concentraremos en los siguientes temas: contratos como actos jurídicos, relación jurídica patrimonial, carácter obligacional de los contratos y libertad contractual.

2. Naturaleza jurídica de las obligaciones

Si observamos el plano de la vida diaria podremos advertir que la obligación cuenta con muy importante presencia. En el ámbito privado, las personas (personas naturales y personas jurídicas) frecuentemente realizan transacciones entre sí. En cada una de estas operaciones se celebran contratos y surgen obligaciones, estas relaciones cuentan con un marco jurídico que es desarrollado por el Derecho Civil.

Por otra parte, en el ámbito público, estas transacciones suelen generar tributos (impuestos, contribuciones y tasas) que también son catalogadas como obligaciones. En este caso, estas relaciones obedecen a un marco jurídico que se encuentra previsto por el Derecho Tributario.

En ese contexto, la obligación viene a ser un medio que posibilita la satisfacción de los intereses privados y públicos. Por ejemplo, si la empresa A requiere cierto servicio entonces de inmediato se pone en contacto con cierta compañía B que presta este servicio y proceden con la celebración de un contrato que contiene determinadas obligaciones. En este caso se puede advertir que gracias a estas obligaciones se atiende y resuelve las necesidades de la empresa A.

Por otra parte, la sociedad en su conjunto posee intereses públicos en materia de salud, educación, etc. Para atender estas necesidades el Estado realiza obras y servicios que son financiados por la propia sociedad mediante el pago o cumplimiento de obligaciones tributarias que son establecidas por la ley. Aquí podemos observar que gracias a estas obligaciones se pueden atender y satisfacer las necesidades públicas.

En esta oportunidad nos vamos a concentrar en las obligaciones que pertenecen al ámbito privado y cuyo contenido es de tipo patrimonial. Entendemos que una obligación es de clase patrimonial cuando las conductas de las personas producen determinados efectos en sus respectivos patrimonios. Osterling Parodi y Castillo Freyre precisan cuándo nos encontramos ante una obligación cuyo contenido es de tipo patrimonial.

Lo que determina el concepto de obligación es la necesaria existencia de un crédito y una deuda. Es fundamental que en toda obligación haya un sujeto

activo y un sujeto pasivo, lo que permite poner de relieve el predominio humano sobre los elementos materiales. Esta reciprocidad, deuda y crédito, corresponde a la misma prestación. Entre los dos requisitos, encontramos una verdadera equivalencia jurídica. Y ambos conceptos se encuentran vinculados entre ellos, mediante una relación jurídica exigible y con consecuencias patrimoniales, al menos para el deudor (Osterling & Castillo, 2000, p.677).

Los citados autores agregan que, en las obligaciones con contenido patrimonial, el acreedor puede exigir el cumplimiento de la prestación ante un incumplimiento tardío o defectuoso por parte del deudor de conformidad con la Ley.

La obligación constituye una relación jurídica que liga a dos más personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, debe cumplir una prestación a favor de la otra, llamada acreedor, para satisfacer el interés de este último digno de protección. Dentro de esa relación jurídica corresponde al acreedor el “poder” o “derecho de crédito” para exigir la prestación. Si el deudor, vinculado en tal forma, no cumple la prestación, o la cumple parcial, tardía o defectuosamente, por razones a él imputables, responde con sus bienes de dicho incumplimiento, en razón del elemento coercitivo previsto por la ley (Osterling & Castillo, 2000, p.671).

En ese sentido, para el Derecho Civil, las obligaciones de tipo patrimonial están revestidas de exigibilidad por parte del acreedor, cuyo objetivo es que exista un fiel cumplimiento por parte del deudor.

3. Obligación civil

Ahora bien, existe una importante diversidad de obligaciones patrimoniales, tales como las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, tributarias, entre otras. Para efectos de nuestra investigación nos vamos a detener en las obligaciones civiles, sin perjuicio de que, en el

siguiente y último capítulo de nuestra investigación examinemos a la obligación tributaria y cuál sería -de ser el caso- el elemento diferenciador entre ambos tipos de obligaciones.

Ya hemos advertido que en toda obligación siempre existe una persona denominada deudor que tiene que cumplir una determinada prestación a favor de otra persona denominado acreedor. En el caso específico de la obligación civil, Castillo Freyre señala que la obligación civil es un vínculo en cuya virtud una persona denominada deudor se compromete a ejecutar cierta conducta cuyo contenido es de tipo patrimonial a favor de otra persona que es el acreedor, quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la indicada prestación o, en su defecto puede exigir una indemnización (Castillo, 2017, p.19)

Este autor agrega que la obligación civil viene a ser un vínculo entre ciertas personas. Se trata de una relación especial en la medida que no alberga cualquier tipo de deber. En la obligación civil el vínculo o relación jurídica posee un contenido específicamente patrimonial (Osterling & Castillo, 2001, p. 211).

En efecto, en la obligación civil existe un vínculo de naturaleza patrimonial entre dos personas que son el deudor y acreedor, en cuya virtud el primero tiene que cumplir con una determinada conducta o prestación a favor del segundo. Incluso este último tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la referida prestación.

También es importante señalar que normalmente la fuente que origina a la obligación civil es la voluntad de los sujetos intervinientes. Es pues esta voluntad la que establece la existencia de un vínculo entre las personas y además interviene de modo decisivo en el

establecimiento de los términos en que ambas personas se van a relacionar o van a interactuar.

3.1 Elementos de las obligaciones civiles

Diversos autores, entre ellos Osterling Parodi y Castillo Freyre, han señalado que a partir del concepto de la obligación civil se puede identificar los elementos que la conforman. Estos elementos principalmente son: el sujeto pasivo, sujeto activo y objeto.

Sin embargo, existe discusión acerca de si la causa -entendida en su doble acepción como “causa eficiente” o “fuente de las obligaciones” y “causa legal” o “causa final”- viene a ser o no un cuarto elemento de la obligación tributaria.

Para Osterling Parodi y Castillo Freyre, la denominada “causa legal” o “causa final” constituye, juntamente con la denominada “causa eficiente” o “fuente de las obligaciones”, un elemento esencial de la obligación, tal como lo sustentan a continuación:

Se distingue claramente, en consecuencia, la causa legal o final, vale decir, el fin perseguido por las partes al contraer la obligación, de la fuente o causa eficiente -generada por la voluntad o por la ley- y de la causa del contrato, que obedece, según se ha expresado, a la razón que decide a cada parte a contratar, razón que es personal, ordinariamente reservada y particularmente variable. Por ello, no sería válido afirmar que la causa de la obligación no debe ser considerada elemento vital en la elaboración del acto jurídico, o que ella sea innecesaria, como parecería sugerirlo el hecho de que no se contemple en norma expresa por los Códigos Alemán, Suizo, Austríaco y Brasileño, entre otros. La causa es elemento esencial de la existencia de la obligación en el contrato. No cabe negarla. Es posible, legislativamente, prescindir de ella, como lo hace el Libro VI del Código Civil Peruano de 1984; pero esto no significa, en modo alguno, no admitir su existencia. (Osterling & Castillo, 2000, p. 721).

En ese contexto, para efectos de nuestra investigación estudiaremos los tres principales elementos que hemos identificado (el sujeto pasivo, sujeto activo y objeto), pues también vienen a ser elementos que pertenecen a toda obligación en general, y es el planteamiento que goza de mayoritaria aceptación por la doctrina.

3.1.1. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es la persona que tiene que cumplir con determinada conducta. Es muy importante que esta persona quede indubitablemente determinada en la medida que -en caso de incumplimiento o cumplimiento tardío o defectuoso de la respectiva prestación- su patrimonio pasa a responder respecto de todas aquellas consecuencias que sobrevengan conforme a ley.

En el ejemplo que venimos desarrollando desde el inicio de nuestra investigación señalamos que una persona jurídica no domiciliada en el Perú, como es FRC Ltd., suscribió un contrato con una persona jurídica domiciliada en el Perú denominada LCM S.A. En virtud de este acuerdo, FRC Ltd. se obliga a la prestación de un servicio que consiste en la transferencia de la necesaria capacidad de gestión técnica para el más eficiente desarrollo del objeto social de LCM S.A., a cambio de una contraprestación.

En este caso particular el sujeto pasivo de la obligación civil es la persona jurídica no domiciliada en el Perú denominada FRC Ltd. toda vez que se trata de la persona que tiene que cumplir con la ejecución del servicio.

3.1.2 Sujeto activo

El sujeto activo es aquella persona a cuyo favor se lleva a cabo la prestación. Esta persona tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la conducta comprometida o, en su defecto, puede exigir una indemnización debido al cumplimiento tardío o defectuoso de la prestación.

En el ejemplo antes expuesto, el sujeto activo es la persona jurídica domiciliada en el Perú denominada LCM S.A., pues es en su favor que se lleva a cabo la prestación del servicio por parte de FRC Ltd.

3.1.3 Objeto

El objeto de la obligación civil debe ser entendido como aquella conducta a realizar por el sujeto pasivo para el cumplimiento de la prestación a la cual se ha comprometido. En ese sentido, el objeto de la obligación está relacionado con una determinada conducta que debe seguir el deudor para dar cumplimiento a aquella obligación a la cual se ha comprometido, por ejemplo, este comportamiento puede consistir en la entrega de un bien, la realización de cierta actividad o la abstención de llevar a cabo un determinado comportamiento.

Para Castillo Freyre, el objeto de la obligación es la prestación y se define como la actividad humana que va a tener que ser desplegada por el deudor y que va a consistir en un efectivo dar, efectivo hacer o en un efectivo no hacer algo (Castillo, 2017, p. 20).

Ahora bien, en doctrina se reconoce que el objeto de la obligación puede estar revestido de cuatro elementos que son: posibilidad, licitud, determinación o determinabilidad y patrimonialidad. Forman parte de esta corriente doctrinaria los civilistas Osterling Parodi y

Castillo Freyre al señalar que el objeto de la obligación exige la concurrencia de cuatro elementos esenciales: posibilidad, licitud, determinación o determinabilidad y patrimonialidad (Osterling y Castillo, 2000, p. 698)

La posibilidad del objeto de la obligación encuentra su fundamento en cierto requisito para la validez del acto jurídico, en el sentido que este debe ser física y jurídicamente posible. Se trata que este objeto o conducta tiene que ver con un hecho que es susceptible de efectiva realización.

En efecto, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 140 del Libro Segundo del Código Civil, para la validez del acto jurídico se requiere, entre otros elementos, que el objeto sea física y jurídicamente posible.

Asimismo, la licitud del objeto de la obligación tiene que ver con su aceptación por parte del Derecho, en el sentido que se debe tratar de una actuación que no se puede encontrar prohibida por la ley, así como tampoco es posible que sea contraria al orden público y las buenas costumbres.

Al respecto, el numeral 3 del artículo 140 del Libro Segundo del Código Civil señala que para la validez del acto jurídico se requiere, entre otros elementos, que el objeto tenga un fin lícito.

La determinación o determinabilidad del objeto de la obligación hace referencia a que la prestación debe ser diferenciable o identificable en función de criterios objetivos.

La patrimonialidad de la obligación implica que la prestación debe ser susceptible de una valorización, es decir, que existe la posibilidad de la asignación de un valor económico.

En ese sentido y retomando el caso práctico que estamos desarrollando, el objeto de la obligación viene a ser la prestación de los servicios de gestión administrativa por parte de FRC Ltd.

3.2. Tipos de obligaciones de obligaciones

El libro Sexto del Código Civil peruano regula diversos tipos de obligaciones, de conformidad con los alcances que ha logrado desarrollar la doctrina. Las obligaciones se encuentran clasificadas en función de: i) naturaleza de la prestación: obligaciones de dar, hacer y no hacer; ii) objeto plural: obligaciones conjuntivas, alternativas y facultativas; y iii) sujeto plural: obligaciones divisibles, indivisibles, mancomunadas y solidarias (Castillo, 2017, p. 23)

Para efectos de nuestra investigación, nos vamos a concentrar solamente en el estudio de las obligaciones civiles que han sido clasificadas en función de la naturaleza de la prestación como son las obligaciones de dar, hacer y no hacer reguladas por el Código Civil.

3.2.1 Obligación de Dar

La obligación de dar tiene que ver con la transferencia física o jurídica de un bien cierto, incierto o fungible. Nosotros nos vamos a enfocar en la obligación de dar bienes ciertos o determinados, de tal manera que es necesario establecer con precisión el objeto que es materia de transferencia.

Al respecto, precisa el artículo 1132 del Código Civil que: *“El acreedor de bien cierto no puede ser obligado a recibir otro bien, aunque este sea de mayor valor”*.

Esta regla se inspira en el principio de identidad, pues solo de esta manera se puede entender el fundamento de las siguientes reflexiones de Osterling Parodi.

El acreedor de bien cierto no puede ser obligado a recibir prestación distinta, aunque sea de mayor valor, por cuanto, materia de ejecución de obligaciones, los bienes no se consideran en función del valor abstracto u objetivo que tengan, sino en consideración a quien tiene un derecho sobre ellos. Por esa razón también, el acreedor no está en aptitud de exigir un bien diferente al que se le debe, aun cuando sea de menor valor. El deudor debe cumplir con la prestación debida sin emplear prestaciones sustitutorias para extinguir la obligación, salvo pacto en contrario (Osterling, 2007, p.47).

En este sentido se puede advertir que ante el pacto de una obligación de dar un bien cierto, el sujeto pasivo se encuentra obligado a entregar el bien que se acordó, de tal manera que no puede modificar y/o cambiar el objeto de la prestación.

Continuando con el ejemplo planteado, podría existir una cláusula adicional donde queda acordado que FRC Ltd. se obliga a la entrega de un dispositivo que permita a LCM S.A. ordenar sus registros administrativos. Este dispositivo sería un bien cierto que va a ser materia de entrega física.

3.2.2 Obligación de hacer

En esta clase de obligación se encuentran aquellas conductas que tienen que ver con la elaboración de algún bien o la realización de cierto servicio o trabajo. Pueden existir las obligaciones de hacer puras y simples, así como también pueden existir las obligaciones de

hacer que concluyen con prestaciones de dar. En este último caso, aunque la entrega no sea el elemento principal de la obligación, igualmente es exigible (Castillo, 2017, p.38).

En el caso práctico que venimos analizando, la prestación de hacer consiste en el servicio de gestión administrativa que suministra FRC Ltd. a favor de LCM S.A.

3.2.3 Obligación de no hacer

En esta clase de obligación el sujeto pasivo se tiene que abstener de realizar una determinada actividad o conducta. Por ejemplo, en el caso materia de análisis, FRC Ltd., adicionalmente a la obligación de prestar el servicio de gestión administrativa a favor de LCM S.A., también de obligó a no prestar el mencionado servicio a otra empresa que comparta el mismo giro de negocio que LCM S.A. situada en territorio peruano.

4. Los contratos civiles como fuente de las obligaciones

A continuación, pasamos al estudio de ciertos aspectos de los contratos empezando por la posibilidad que pueden constituir fuentes de las obligaciones.

De conformidad con el artículo 1351 del Código Civil: *“El contrato es el acuerdo de dos más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial”*.

En efecto, según la Sentencia de Casación No. 280-2000-Ucayali, el contrato es definido como aquel acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial, siendo que tal acuerdo se exterioriza mediante la correspondiente declaración de voluntad de los contratantes.

Por otra parte, Santos Pastor señala que la función primordial del Derecho de Contratos consiste, pues, en proporcionar un conjunto de reglas -y de mecanismos que garanticen el cumplimiento de estas reglas- que aseguren que los individuos realizan sus deseos en lo concerniente a un contrato, garantizando el cumplimiento de lo acordado, permitiendo de esta manera que el tráfico de bienes y servicios (de derechos) tenga lugar y que estos fluyan de las manos de quienes menos los valoren a quienes los valoren más, que no son otros que quienes estén dispuestos a pagar más por ellos (Pastor, 1989, pp. 148-149).

A partir del concepto de contrato que hemos expuesto la doctrina ha procedido con la identificación de los elementos de esta clase de acto jurídico tal como se explica a continuación.

4.1 El contrato como acto jurídico

Según el artículo 140 de la del Código Civil, el acto jurídico es *“la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir las relaciones jurídicas”*.

Esta voluntad puede ser unilateral o plurilateral. Un acto jurídico es unilateral cuando es suficiente la manifestación de voluntad de una sola persona. Un ejemplo es el testamento en la medida que en Derecho es relevante solamente la voluntad del testador que transfiere bienes, derechos y obligaciones, de tal manera que no cuenta la voluntad de la persona beneficiaria.

Por otra parte, en los actos plurilaterales es necesaria la presencia de dos o más voluntades de las personas (Castillo, 2017, pp.30-31). Aquí se encuentran los contratos que tienen que ver con las prestaciones de servicios, en la medida que se requiere un acuerdo de

voluntades entre la persona que ejecuta la actividad y la persona que es usuaria de esta actividad.

Por último, en el entendido que los actos jurídicos se clasifican en unilaterales y plurilaterales, se debe precisar que los contratos se ubican dentro de los actos jurídicos plurilaterales (Castillo, 2017, p.31).

4.2. Relación jurídica patrimonial

La patrimonialidad de los contratos no se refiere a la onerosidad del contrato o remuneración como equivocadamente se cree. La patrimonialidad más bien tiene que ver con la valorización de las prestaciones que se encuentran comprometidas en el contrato.

Para Castillo Freyre, en todo caso la patrimonialidad de la obligación se refiere específicamente al hecho que la misma puede ser susceptible de una valorización económica, es decir que las leyes o el ordenamiento jurídico de un país permiten la asignación de valores a las prestaciones, aun cuando se trate de un mero ejercicio mental (Castillo, 2017, p.35).

4.3 Carácter obligacional de los contratos

En el Perú los contratos producen efectos meramente obligacionales, es decir que son capaces de crear, modificar, regular o extinguir obligaciones. Esto significa que los contratos por sí mismos no pueden transferir derechos (Castillo, 2017, p.31).

En efecto, los contratos carecen de la posibilidad de otorgar derechos a las partes que intervienen en el mismo. Los contratos generan obligaciones que contienen prestaciones.

Estas conductas pactadas de dar, hacer o no hacer tienen que ser cumplidas y, ante una inejecución, el acreedor puede exigir que de todos modos se proceda con el cumplimiento de la prestación.

4.4 Libertad contractual

Los contratos se sostienen en el principio de la autonomía de la voluntad. En virtud de esta máxima es perfectamente posible que las personas que participan en determinada transacción establezcan con apreciable grado de libertad el objeto de la negociación, las condiciones contractuales y el valor de las prestaciones. Al respecto Castillo Freyre señala que:

La libertad contractual es la posibilidad que tienen los particulares para que decidan libremente sobre su patrimonio, determinando con la misma libertad el contenido de sus convenios y sin mayor peligro de la intervención del Estado. Siendo ello así, lo querido por las partes debe ser respetado por todos, incluido el Estado, siempre que tal acuerdo no colisione con la ley (Castillo, 2017, p.32).

Sin embargo, si bien los contratos están revestidos de la voluntad de los intervinientes, esta libertad no es absoluta, sino que se encuentra limitada por otros derechos fundamentales y por el ordenamiento jurídico tal como lo establece el artículo 1354 del Código Civil: *“Las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo”*.

Para De Trazegnies, la limitación en el marco contractual no representa una prohibición para la libertad contractual que poseen las partes, sino que se busca encausar dichas libertades al ordenamiento jurídico (De Trazegnies, 2004, p.24)

Asimismo, a nivel jurisprudencial, la Casación No. 984-2000-Cajamarca ha señalado que las partes están revestidas investidas de una voluntad que es propia, pero esta no puede ser considerada con carácter ilimitado:

Si bien es cierto que las partes en ejercicio de su autonomía privada pueden determinar libremente los términos del contrato que han convenido en celebrar, gozando entonces de la libertad contractual o libertad de configuración interna, también lo es que dicha autonomía privada está sujeta a ciertas limitaciones que le impone la ley, en efecto, dicha libertad está limitada a las normas de carácter imperativo, conforme lo establece el artículo 1354 del Código Civil.

Precisa la Sentencia de Casación No. 3702-2000-Moquegua que por orden público se debe entender al:

(...) conjunto de normas jurídicas que el Estado considera de cumplimiento ineludible, y de cuyos márgenes no puede escapar ni la conducta de los órganos del Estado ni la de los particulares, para lo cual el Estado compromete sus atribuciones coactivas, de ser necesario recurrir a ellas.

Como se puede advertir, la manifestación de voluntad es un elemento esencial para la configuración de los contratos, sin embargo, no puede ser entendida en un sentido ilimitado sino, dentro del marco del ordenamiento jurídico, es decir, la autonomía de la voluntad está sujeta a los parámetros establecidos por el texto constitucional y el marco legal del sistema jurídico.

En ese sentido, la ley restringe la autonomía de la voluntad, pero esto en nada modifica su naturaleza jurídica. A lo más limita sus alcances, sus proyecciones, la capacidad o no de

asumir obligaciones de acuerdo con las disposiciones circunstanciales del legislador (Castillo y Osterling, 2008, p.120).

Por lo tanto, la autonomía de la voluntad en el ámbito privado no es absoluta. Ahora bien, si por ejemplo la voluntad individual de los privados pretende el traslado de cargas tributarias en materia de imposición a la renta se termina por trasgredir normas de orden público como son las reglas del Derecho Tributario, de tal manera que esta clase de acuerdos no pueden ser capaces de producir efectos en esta última rama del Derecho, tal como será analizado en el siguiente Capítulo.



CAPÍTULO IV: ASPECTO TRIBUTARIO

1. Introducción

En el presente Capítulo vamos a examinar desde la perspectiva del Derecho Tributario el problema de la traslación de la carga impositiva relativa al Impuesto a la Renta en el marco de un contrato de prestación de un servicio internacional. En este sentido estudiaremos los siguientes temas: ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, hecho imponible, obligación tributaria, transmisión convencional de la obligación tributaria (artículo 26 del Código Tributario), obligación de retener el Impuesto a la Renta cuando se trata de la renta de tercera categoría, base imponible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, gasto deducible y deducciones prohibidas según el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta

Vamos a empezar por el estudio de las normas relativas al Impuesto a la Renta peruano que se encuentran en la denominada Ley del IR. Desde el punto de vista técnico, primero corresponde analizar la hipótesis de incidencia tributaria, elaborando el concepto de esta

y revisando sus principales aspectos que son de tipo objetivo, subjetivo, espacial y temporal.

Para Ataliba la hipótesis de incidencia es, primeramente, la descripción legal de un hecho; es decir, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Agrega que, la hipótesis de incidencia tributaria es la descripción genérica de un hecho (Ataliba, 1987, pp. 66-67).

Por su parte Pérez de Ayala señala que, la hipótesis legal es solo una definición contenida en una ley que pertenece al mundo de los valores jurídicos. Agrega que es la definición por una ley de ciertos supuestos de hecho a cuya hipotética y posible realización la ley le atribuye determinados efectos jurídicos (obligación de pagar el tributo), convirtiéndose así, en una clase de hechos jurídicos (hecho imponible) (Pérez de Ayala, 1968, p.150).

Ahora bien, Ruiz de Castilla Ponce de León señala que:

La hipótesis de incidencia es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria. Una hipótesis de incidencia comprende cuatro aspectos. El aspecto objetivo consiste en el hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto subjetivo trata sobre el autor del hecho gravado. El aspecto espacial apunta a la dimensión territorial del hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto temporal se refiere a la fecha en que se entiende ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria (Ruiz de Castilla, 2006, p. 43).

Con relación a la Ley del IR peruano, la hipótesis de incidencia tributaria se encuentra desarrollada básicamente desde el artículo 1 hasta el artículo 13 de la misma. En ese sentido, a continuación, abordaremos el estudio de los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria previstos en nuestra legislación.

En primer lugar, el aspecto objetivo consiste en la descripción que realiza la ley sobre el hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Aquí la ley describe las diferentes rentas que se encuentran afectas al mencionado impuesto. Para los efectos de nuestra investigación, pondremos especial atención en los ingresos periódicos que obtiene las personas jurídicas.

En segundo lugar, el aspecto subjetivo tiene que ver con el sujeto que es autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria que, para efectos de nuestra investigación, viene ser básicamente la persona jurídica mercantil (por ejemplo, una sociedad anónima, sociedad anónima cerrada, entre otras) que obtiene una determinada renta.

En tercer lugar, el aspecto espacial se relaciona con la descripción acerca de la localización del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Con relación a nuestra investigación, nos vamos a concentrar en las rentas de fuente peruana que son obtenidas por las personas jurídicas no domiciliadas en el Perú.

En cuarto lugar, el aspecto temporal tiene que ver con la fecha relativa al hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Para efectos de nuestra investigación pondremos especial atención a la fecha que corresponde a la obtención de la renta por parte del sujeto no domiciliado en el Perú.

2.1. Aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia tributaria

Los aspectos objetivos o aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria aluden al objeto del gravamen que no puede ser otro que un hecho económico en sí, como por

ejemplo los ingresos o rentas que obtienen las empresas. Se trata del universo de hechos, en este caso rentas, que pasan a estar afectadas con el IR (Sevillano, 2019, p. 154 y ss.).

La descripción de los aspectos objetivos que tienen que ver con las rentas empresariales se desarrolla, entre otras normas, en el artículo 1 de la Ley del IR. Nos interesa muy especialmente detenernos en el inciso a) del artículo 1 de la Ley del IR en la parte que señala que, se considera renta afecta a los ingresos periódicos que provienen de la aplicación conjunta del capital y trabajo. Desde el punto de vista operativo se puede tratar de los ingresos que son logrados gracias al desarrollo de la actividad industrial, comercial o por la prestación de servicios mercantiles.

Retomando nuestro caso práctico, tenemos que centrarnos en la renta que obtiene FRC Ltd. -sujeto no domiciliado en el Perú- por la prestación de un servicio en territorio peruano. Esta renta cumple con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 1 de la Ley del IR en el sentido que se trata de un ingreso potencialmente periódico que proviene de la explotación conjunta de capital y trabajo.

2.2. Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia tributaria

Los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia tributaria se refieren al autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Nuestra Ley del IR no posee normas expresas sobre este punto. Sin embargo, a partir del primer párrafo del artículo 14 de la Ley del IR se puede sostener que uno de los autores del hecho generador puede ser la persona jurídica como, por ejemplo, una sociedad anónima o sociedad anónima cerrada.

Respecto al caso práctico que venimos utilizando, resulta que FRC Ltd. -persona jurídica no domiciliado en el Perú- viene a ser una sociedad anónima, de tal manera que para efectos tributarios pasa a ser el autor del hecho generador, es decir, se trata de aquel sujeto que obtiene una renta que se encuentra afecta al IR.

2.3. Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria

Los aspectos espaciales de la hipótesis de incidencia tributaria tienen que ver con el lugar de ubicación del hecho (renta) que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Para el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley del IR se entiende que, -respecto de los sujetos no domiciliados en el Perú- la renta se tiene que encontrar dentro del territorio del Estado peruano. Esta situación se puede lograr en la medida que las fuentes capital y trabajo que generan esta clase de renta están ubicadas en el interior del territorio nacional.

Tomando en cuenta el caso práctico ya citado, se tiene que FRC Ltd. viene a ser un sujeto no domiciliado en el Perú que presta un servicio en el territorio peruano, de tal manera que de conformidad con el inciso e) del artículo 9 de la Ley del IR, la retribución que obtiene FRC Ltd. califica como renta de fuente peruana toda vez que las fuentes capital y trabajo que han sido explotadas para obtener ingresos se encuentran ubicadas dentro del territorio del Estado peruano.

2.4. Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria

Los aspectos temporales de la hipótesis de incidencia tributaria tienen que ver con las fechas relativas al hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Al respecto, la Ley del IR no tiene prevista una norma expresa sobre este punto.

En todo caso, tomando en cuenta el primer párrafo del artículo 76 de la Ley del IR, en la parte que regula a la obligación de retención del IR, se tiene que la fecha relativa al hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria viene a ser la fecha de pago de la retribución por parte del cliente a favor del sujeto no domiciliado en el Perú (que es el proveedor del servicio).

En ese sentido, respecto a nuestro caso práctico, corresponde concentrarnos en el momento en que FRC Ltd. percibe la retribución como contraprestación por los servicios que presta dentro del territorio del Estado peruano. De conformidad con el artículo 59 de la Ley del IR, las rentas se consideran percibidas cuando se encuentran a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

3. Hecho imponible

De acuerdo con Ruiz de Castilla Ponce de León, se configura el hecho imponible cuando en el ámbito de la realidad se cumple con cada uno de los cuatro aspectos que conforman la hipótesis de incidencia tributaria.

Al respecto, el mencionado autor señala que:

En el instante que el hecho cumple con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia, deviene en “hecho imponible”; es decir, ya nos encontramos ante un hecho que se encuentra sujeto a la imposición de cierta carga tributaria

establecida por el derecho. En ese sentido, la ocurrencia de un hecho imponible genera el inmediato nacimiento de la obligación tributaria individualizada, tal como reza el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta cuando establece que: *“La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”* (Ruiz de Castilla, 2017, pp. 148-149).

En esa misma línea, Calvo Ortega respecto al hecho imponible señala que:

Debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley. Se trata de un hecho jurídico no solo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria a favor de la Administración Pública como acreedor (Calvo, 2000, p. 183).

Por su parte, Ataliba precisa que el hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, formulada en modo hipotético- da nacimiento a la obligación tributaria. Agrega que cada hecho imponible determina el nacimiento de una obligación tributaria (Ataliba, 1987, p.78).

En el caso práctico que venimos analizando, nos encontramos ante un hecho económico que consiste en la prestación de servicios en el país que lleva a cabo FRC Ltd. a cambio de una retribución que es percibida por este mismo sujeto. Este hecho cumple con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria que vienen a ser los aspectos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales establecidos en la Ley del IR.

De esa manera, queda configurado el hecho imponible y, desde luego, se produce el inmediato nacimiento de la obligación tributaria.

4. Obligación tributaria

Antes de comenzar con el estudio de la obligación tributaria, existe una cuestión previa que tiene que ver con la relación jurídica tributaria. Después de abordar la mencionada cuestión previa, procederemos al análisis de la obligación tributaria para, posteriormente a ello, abordar el problema de la traslación de la carga económica que corresponde a la obligación tributaria que es de cargo del contribuyente.

4.1. Relación jurídica tributaria

A lo largo de los años, la doctrina -tanto a nivel nacional como internacional- ha postulado diversas teorías para tratar de explicar cuál es el contenido de la vinculación que se forma entre el particular y el Estado en materia tributaria.

Específicamente, la discusión se ha centrado en determinar si la relación jurídica tributaria se refiere a la obligación tributaria donde se exige la transferencia de una parte de la riqueza de los sujetos particulares a favor de las arcas del Estado (pago de tributos) y también comprende a las otras obligaciones que son de naturaleza formal o administrativa; o si más bien, la relación jurídica tributaria se encuentra compuesta solamente por la obligación del pago del tributo, de tal manera que las demás obligaciones que son de tipo formal o administrativo no llegan a formar parte de la relación jurídica tributaria.

Al respecto, Villegas resume la discusión doctrinal sobre el particular cuando señala lo siguiente:

Giannini y otros autores sostienen que, de las normas reguladoras de la obligación tributaria, entre el Estado y los contribuyentes, surgen derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributario. Afirman estos autores que tal relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas y negativas. En ese conjunto está incluido el objetivo final al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, reservando la expresión genérica de “derechos y obligaciones tributarios” para las restantes facultades y deberes emergentes de la relación jurídica-tributaria.

Otros tratadistas (Jarach, Tesoro, Pugliese) rechazan esta posición. Dino Jarach no admite esa complejidad de la relación jurídica-tributaria. Para este autor se trata de una simple relación obligacional al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Opina Jarach que mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico. Por ello, incluye en el concepto de “relación jurídica-tributaria” solo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria (Villegas, 2001, p. 254).

Existen pues importantes diferencias entre las dos posiciones que acabamos de señalar. Para Giannini y sus seguidores la relación jurídica tributaria es compleja, de tal manera que incluye prestaciones dinerarias y prestaciones no dinerarias. En cambio, para otros autores como Jarach, la relación jurídica tributaria es simple y contiene solo a la prestación tributaria. Las demás prestaciones que no poseen naturaleza dineraria configuran otro tipo de relaciones jurídicas que son de carácter formal o administrativo⁶.

Sin embargo, conviene precisar que, nos adherimos al planteamiento de Jarach y otros autores que -dicho sea de paso- cuentan con una importante aceptación en la doctrina. En

⁶ Para efectos de nuestra investigación no profundizaremos en el estudio de estas dos posiciones.

este sentido, para nosotros, la relación jurídica tributaria es aquella que contiene solo a la obligación tributaria. Esta relación jurídica se encuentra acompañada de ciertos deberes tales como la inscripción en el registro de la Administración Tributaria, emisión de comprobantes de pago, cumplimiento de declaraciones juradas, facilitación de labores de fiscalización de la Administración Tributaria, etc. (Ruiz de Castilla, 2005, p. 79).

Cabe precisar que -en el ámbito peruano- el Código Tributario no define, ni hace referencia a la “relación jurídica tributaria”. Sin embargo, en el artículo 1 del Libro Primero del Código Tributario se ofrece una definición de la obligación tributaria, indicando que se trata de aquel vínculo jurídico que tiene que ver con cierta prestación dineraria y que queda entablada entre el Estado y un particular. Por su parte, el artículo 87 de este mismo cuerpo legal hace referencia a otras obligaciones que más bien son de tipo administrativo o formal.

A partir de este panorama, se desprende que la legislación peruana ha adoptado la concepción de la relación jurídica tributaria que ha sido expuesta por Jarach, en el sentido que esta comprende solo a la obligación tributaria. En cambio, las demás obligaciones que acompañan a la obligación tributaria y que son de naturaleza formal o administrativa no forman parte de la relación jurídica tributaria.

A continuación, nos detendremos en el estudio del concepto y los elementos que conforman la obligación tributaria principal en la legislación peruana.

4.2. Obligación tributaria

El artículo 1 del Libro Primero del CT peruano señala que la obligación tributaria es aquel vínculo entre el acreedor y deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

A nivel doctrinario, según Ataliba, la obligación tributaria se define como aquella obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la propia ley (Ataliba, 1987, p. 37).

Históricamente, la doctrina nacional -desde los primeros autores- también ha adoptado este concepto. Así, Flores Polo señala que la obligación tributaria es la expresión concreta, una vez verificado el hecho generador que establece la ley y que determina la existencia de un crédito a favor del Estado como acreedor y un débito a cargo del deudor tributario y, en forma global, todo ello resulta la manifestación eminente del poder tributario (Flores, 1986, p.211).

Como se puede advertir, la obligación tributaria proviene de un mandato imperativo que emana de la ley. Nótese que en todos estos temas la voluntad individual del particular no constituye una fuente de la obligación tributaria.

Por su parte, Robes Moreno define a la obligación tributaria como el vínculo que nace de la ley entre dos sujetos principales: el sujeto pasivo -deudor tributario- y el sujeto activo -el Estado como acreedor- y que tiene como objeto el pago de tributos.

La menciona autora señala expresamente que:

Es una relación jurídica tributaria entre dos sujetos, acreedor y deudor, que se origina en una ley y cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria. El objeto es el pago del tributo o la deuda tributaria por parte del sujeto deudor, lo cual es exigible de manera coactiva.

Como hemos señalado, la relación jurídica tributaria tiene dos sujetos principales, conocidos como sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto pasivo o deudor tributario es quien debe cumplir con la prestación tributaria, mientras que el sujeto activo es a favor de quien se debe cumplir esa prestación. El contribuyente es quien realiza el hecho económico previsto en la ley como generador de la obligación tributaria (Robles, 2018, p.19).

En esa misma línea Sevillano Chávez señala respecto a la obligación tributaria lo siguiente:

Como todo vínculo jurídico, la obligación tributaria tiene una causa, un elemento subjetivo y otro objetivo. La causa es el mandato legal, porque como se sabe es una obligación con fuente legal. El elemento subjetivo queda comprendido en los sujetos vinculados por el pago de tributos y el elemento objetivo, al propio tributo, entendido como la suma de dinero a entregar al Estado (Sevillano, 2019, p. 195).

A partir de ello, es indiscutible el rol protagónico que toma la ley en las obligaciones tributarias: el Estado asigna a un determinado sujeto -que es el deudor- el cumplimiento de la prestación tributaria.

Además, la ley no otorga facultad alguna al deudor para que pueda renunciar -por voluntad o iniciativa propia- al cumplimiento de esta prestación. Asimismo, la ley tampoco señala de modo expreso la posibilidad que el deudor -por propia voluntad- pueda trasladar a un tercero el cumplimiento de la prestación tributaria.

Por otra parte, se puede advertir que, en los contratos relacionados a operaciones internacionales se suele recurrir a la cláusula que contiene el mecanismo denominado *gross up* que persigue el traslado de la carga tributaria, que en principio corresponde al contribuyente, de tal manera que esta carga finalmente pasa a ser asumida por un tercero.

¿Qué consecuencias en materia tributaria surgen si se llega a efectuar el indicado traslado de la carga tributaria? Para responder a la interrogante planteada primero analizaremos cada uno de los elementos que forman parte de la obligación tributaria: sujeto activo, sujeto pasivo y objeto. Luego de ello, estudiaremos los aspectos jurídicos de la cláusula que contiene el mecanismo denominado *gross up* especialmente en relación con el Impuesto a la Renta.

4.2.1. Elementos de la obligación tributaria

Es importante identificar y diferenciar cada uno de los elementos que conforman la obligación tributaria, tal como indica Medrano Cornejo:

Cuando se analiza la relación jurídica tributaria observamos distintos elementos: los sujetos (el sujeto activo; es decir, el acreedor que tiene derecho a exigir la prestación en que el tributo consiste y, de otro lado, como contraparte el sujeto pasivo; esto es, el deudor obligado a cumplir con la prestación), el objeto (generalmente una suma de dinero) y el hecho imponible; o sea la situación que en caso de producirse determina el surgimiento de la obligación de tributar. El reconocimiento del hecho imponible es esencial pues, como resulta obvio, la ley no contiene una relación con los nombres de las personas obligadas a pagar un tributo, sino que se limita a señalar supuestos que, en caso de producirse, convierten en deudor tributario a la persona que resulta incurso en ellos (Medrano, 2002, p. 9).

A más detalle, Huamaní Cueva expone cada uno de los elementos que forman parte de la obligación tributaria. Estos elementos son el sujeto activo, sujeto pasivo y objeto.

Sujeto activo: titular de la pretensión, del crédito tributario; titular del derecho de crédito; el acreedor, aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria; el Estado; el gobierno central, los gobiernos regionales; los gobiernos locales y otras entidades de derecho público.

El sujeto pasivo: titular del deber de prestación; el deudor tributario; la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

El objeto: la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo; el tributo a pagar; nuestro Código Tributario señala que la obligación tributaria tiene como objeto “el cumplimiento de la prestación tributaria (Huamaní, 2013, p. 212).

Entonces, la obligación tributaria es creada por la ley y es esta la que describe los tres principales elementos esenciales que la conforman: sujeto activo, sujeto pasivo y objeto. Teniendo en cuenta la importancia de estos tres elementos, seguidamente procedemos a desarrollarlos a mayor detalle.

4.2.1.1. Sujeto activo

El sujeto activo o también denominado acreedor tributario viene a ser el sujeto a cuyo favor se realiza el cumplimiento de la prestación tributaria, según se desprende del primer párrafo del artículo 4 del Libro Primero del CT.

Además, este dispositivo legal indica que son acreedores de la obligación tributaria: *“El Gobierno Central, Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”*.

Por su parte, Sotelo indica que el acreedor tributario no es, como comúnmente se cree, aquél sujeto a quien se paga el tributo. El acreedor tributario más bien es aquel sujeto a favor de quien debe realizarse la prestación tributaria. Entonces, aquél a quien -desde un punto de vista operativo- se paga un tributo es el sujeto que ostenta la función de recaudación. Respecto a este último punto normalmente hay que pensar en el órgano administrador del tributo que cobra por el acreedor tributario -como por ejemplo la SUNAT- mientras que otras veces se trata de una entidad bancaria o financiera que ha sido designada para recibir los pagos de tributos (Sotelo, 2000, p.200).

En efecto, el acreedor tributario es aquel sujeto designado por la ley para que a su favor se realice el pago del tributo y no quien ha sido designado por la ley para administrar y/o recaudar los fondos pecuniarios del Estado.

Por lo tanto, al calificar el tributo como una obligación de carácter público que emana del ejercicio del poder tributario del Estado queda claro que el acreedor del tributo -sujeto activo- solo puede ser el propio Estado, independientemente del sujeto específico a quien la ley encarga recepcionar y/o administrar los fondos fiscales (Sevillano, 2019, p. 170).

No genera mayor discusión la designación del Estado como sujeto activo de la obligación tributaria. También queda claro que la ley designa a una entidad específica (SUNAT, por ejemplo) para administrar los fondos generados por la recaudación del impuesto, de tal manera que en ningún supuesto esta entidad puede calificar como el acreedor de la obligación tributaria sino sólo como un intermediario que tiene que ver con la recaudación tributaria.

4.2.1.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo o deudor tributario viene a ser la persona que está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, es decir, se trata del sujeto que tiene que cumplir con la entrega de cierta suma de dinero al Estado. El artículo 7 del Libro Primero del CT peruano precisa que el deudor tributario puede ser el contribuyente o responsable.

Por su parte, el artículo 8 del Libro Primero del CT define al contribuyente como aquel que realiza, o respecto de quien se produce el hecho generador de la obligación tributaria, es decir, en materia de impuestos, el contribuyente es el sujeto que lleva a cabo el hecho imponible. Se tiene entonces que, en el plano fáctico, el autor del hecho que produce efectos tributarios (nacimiento de la obligación tributaria o impuesto) califica como sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien puede ser una persona natural, o persona jurídica.

Para García Vizcaíno son contribuyentes del impuesto aquellos sujetos que se encuentran obligados al pago del impuesto ante el fisco. Una característica muy importante de esta obligación es que viene a ser a título personal y se rige sobre todo por lo siguiente: el sujeto designado por ley como contribuyente es autor del hecho imponible, y además debe cumplir con el mandato de pago del tributo (García, 1999, p. 325).

En esa misma línea, Robles Moreno señala que el contribuyente es el autor del hecho imponible y, además, es el sujeto que está obligado al pago del impuesto (Robles, 2002, p.91).

Velásquez y Vargas señalan que el contribuyente es el obligado directo al pago del tributo por mandato de la ley. Es decir que este sujeto tiene una obligación principalísima: el pago

del tributo, traducida en una consecuencia de tipo económico, que tiene que ver con el desprendimiento de una parte de la riqueza personal para ser entregada al Estado, aportando de este modo al presupuesto del Estado (Velásquez & Vargas, 1996, p. 111).

Por su parte, Giuliani Fonrouge adopta la terminología utilizada en el Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) cuando desarrolla la definición del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, al señalar que son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, pues afirma que dicho concepto es menos propenso al equívoco (Giuliani, 1987, p. 433).

En ese sentido, el sujeto pasivo de la obligación tributaria -específicamente en materia de la imposición a la renta- es aquel que realiza el hecho imponible (renta) que se encuentra previamente descrito en la ley y sobre quien recae la obligación de pago del tributo a favor del Estado, de tal manera que tiene que desprenderse de una parte de su patrimonio para ser entregado al fisco.

Por lo tanto, para efectos de nuestra investigación, resulta de suma importancia destacar que -tratándose de la imposición a la renta- la designación del sujeto pasivo por ley significa que la ley identifica y determina el patrimonio que debe responder ante la Administración Tributaria.

Con mayor profundidad debemos resaltar que en materia de imposición a la renta -tanto a nivel de legislación expresa como de doctrina- queda establecida la identidad entre los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia tributaria y la figura del contribuyente.

En efecto, de conformidad con el texto expreso del artículo 8 del Libro Primero del CT, el sujeto que lleva a cabo el hecho (renta) que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria pasa a ser deudor dentro de esta relación jurídica tributaria.

En ese sentido, la carga tributaria, en principio, tiene que ser asumida por el autor del hecho generador, entonces -al existir identidad entre autor del hecho generador y sujeto pasivo- forzosamente hay que concluir que -en definitiva- el contribuyente del impuesto es quien tiene que asumir la indicada carga tributaria.

Por otra parte, si existe un contrato que contiene la cláusula del mecanismo de *gross up* resulta que -en materia de imposición a la renta- esta clase de pacto no puede prosperar porque se quebraría la correspondencia entre el autor del hecho generador, sujeto pasivo y, por otra parte, la necesidad de tener que soportar la respectiva carga tributaria.

En el caso práctico que venimos examinando FRC Ltd. es la persona jurídica no domiciliada en el Perú que presta servicios en el territorio peruano a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú denominada LCM S.A., a cambio de una retribución o renta. Ahora bien, FRC Ltd. es el sujeto que obtiene renta, es decir, es el autor del hecho generador de la obligación tributaria, pasando a ser contribuyente del IR. En todo momento FRC Ltd. es el sujeto que tiene que soportar la carga tributaria, como autor del hecho generador y también como sujeto pasivo.

En este caso una cláusula contractual que contiene el mecanismo de *gross up*, de algún modo llevaría a la quiebra de la correspondencia entre el autor del hecho generador y contribuyente y, por otra parte, la necesidad de tener que soportar la respectiva carga

tributaria. En efecto, en virtud de la indicada cláusula contractual, FRC Ltd. desplazaría su carga tributaria para que finalmente pase a ser asumida por LCM S.A.

4.2.1.3. Objeto de la obligación tributaria

Ataliba define al objeto de la obligación tributaria como un acto de entrega de dinero al fisco:

El principal objeto de las normas jurídicas es el comportamiento humano. Así el objeto de la obligación tributaria es el comportamiento del sujeto pasivo, es decir el acto de entrega de dinero a las arcas públicas. El dinero, por lo tanto, es el objeto del comportamiento. Es este el objeto de la obligación tributaria (Ataliba, 1987, p. 31).

Ruiz de Castilla Ponce de León señala que el objeto de la obligación tributaria consiste en el aporte de cierta suma de dinero por parte de los particulares a favor de las arcas del Estado con carácter definitivo, es decir, sin lugar a devolución alguna (Ruiz de Castilla, 2017, p. 52).

En ese sentido se puede sostener que la obligación tributaria tiene como objeto a la prestación tributaria y, a su vez, el objeto de esta prestación consiste en la conducta de dar cierta suma de dinero por parte de un determinado sujeto a favor de las arcas del Estado.

4.3. Diferencias entre obligación tributaria y obligación civil

Habiendo estudiado la naturaleza jurídica de la obligación civil y la obligación tributaria, podemos concluir que ambas obligaciones poseen una misma naturaleza: se trata de un vínculo a partir del cual un sujeto denominado deudor tiene que cumplir cierta prestación

a favor de otro sujeto llamado acreedor. Además, ambas clases de obligaciones poseen la misma estructura: sujeto activo, sujeto pasivo y objeto que viene a ser cierta prestación.

Sin embargo, una diferencia muy importante entre ambas obligaciones tiene que ver con la fuente que las origina. Cuando se trata de la obligación civil generalmente la fuente es la voluntad individual de la persona. En cambio, en materia de la obligación tributaria, la fuente es la ley.

Desde luego, esta diferencia ya ha sido advertida por la doctrina. Sainz de Bujanda, confirma que la obligación civil y la obligación tributaria poseen identidad estructural. Luego indica que la gran diferencia entre ambos vínculos jurídicos es la fuente, en la medida que la obligación civil nace de la voluntad individual de la persona mientras que la obligación tributaria nace de la ley.

El mencionado autor señala textualmente que:

El esquema formal de la obligación tributaria puede asimilarse al de la obligación en general, cuya disciplina suelen contener los códigos civiles en los diversos ordenamientos; pero el régimen de dicha obligación tributaria será el establecido en la ley positiva que la establezca, y, consiguientemente, carecerán de validez científica cualesquiera argumentos que, para situar el momento de su nacimiento, o cualquier otro fin, traten de extraerse solo del conjunto normativo que rige las obligaciones en general, dado que en las obligaciones legales la primacía corresponde a cada ley en singular, esto es, a la que establezca la obligación (Sainz de Bujanda, 1973, p.150).

López Freyle también destaca que la diferencia entre la obligación de orden legal y una obligación voluntaria tiene que ver con la fuente. Además, explica las consecuencias de las obligaciones que provienen de la ley.

La matiz diferencial de las obligaciones voluntarias y las legales consiste en que las primeras nacen de la voluntad de las personas amparadas por la ley; y las segundas surgen de la ley cuando se produce el hecho que en ella se prevé y en cuya realización puede intervenir la voluntad, si bien dicha intervención no se produce para generar la obligación legal, sino para que nazca otra clase de vínculos o efectos que tiene, por ello, la significación de presupuesto de hecho de la obligación es ex lege. **Cuando es la ley la que decreta el nacimiento de determinadas obligaciones, para los casos en que se realicen determinados presupuestos de hecho, definidos en las normas, el contenido de esas obligaciones ha de estar rígida e inderogablemente determinado en la propia norma que impone la obligación** [El énfasis es nuestro] (López, 1962, p. 350).

Es muy importante la parte final del pensamiento de este autor en la medida que lleva a afirmar que la obligación tributaria tiene la característica de ser indisponible. Es decir, que ninguno de los dos sujetos que forman parte de este vínculo jurídico pueden -por propia voluntad- modificar los términos de interacción entre ambos sujetos. En otros términos, el acreedor y deudor tributario no pueden -por propia voluntad- renunciar a la obligación, así como tampoco pueden trasladar a un tercero la carga tributaria, especialmente cuando se trata de la imposición a la renta.

4.4. Transmisión convencional de la obligación tributaria: artículo 26 de Código Tributario

Es importante comenzar señalando que la obligación civil es una relación que obedece a principios y reglas que pertenecen al Derecho Privado, donde el punto de partida es el

interés privado. En cambio, la obligación tributaria es un vínculo que responde a principios y reglas que se encuentran en el Derecho Público en la medida que el punto de partida es el interés público.

Por otra parte, ya hemos dejado establecido que la fuente de la obligación tributaria es la ley. También hemos podido advertir que la obligación tributaria es indisponible, es decir, no es posible que -por propia voluntad de los sujetos que participan en esta relación jurídica- se pueda modificar los términos en que ambas partes tienen que interactuar, de tal manera que el deudor tributario no puede trasladar la carga tributaria que en principio le corresponde, especialmente cuando se trata de imposición a la renta.

Cabe preguntarse si la legislación peruana contiene alguna norma que resguarde la inoponibilidad de las obligaciones tributarias frente a posibles acuerdos de los privados que persiguen su modificación o si existe alguna norma que establezca cierta excepción que permita que -por propia voluntad de los privados- se puede llegar a modificar algún aspecto de la obligación tributaria.

Antes de elaborar la respuesta vamos a detallar aún más el caso práctico que venimos utilizando a lo largo de nuestra investigación: una persona jurídica no domiciliada en el Perú denominada FRC Ltd. suscribe un contrato con una persona jurídica domiciliada en el Perú denominada LCM S.A. En virtud de este acuerdo FRC Ltd. se obliga a utilizar en el Perú su capacidad de gestión técnica para el desarrollo del objeto social de LCM S.A. a cambio de una contraprestación. Ambas partes también convienen que el Impuesto a la Renta peruano debe pasar a la base para efectos del cálculo de la retención del Impuesto a la Renta peruano.

Entre las cláusulas de este contrato de servicios que nos interesa destacar se encuentran las siguientes:

Clausula 4: Remuneración de la transmisión de la capacidad de gestión técnica

FRC Ltd. recibirá de LCM S.A como remuneración por la transferencia de la capacidad de gestión técnica un honorario mensual equivalente al 10% de los ingresos por los servicios que facture LCM S.A. a sus clientes. Este acuerdo específico se mantendrá invariable durante la vigencia del Contrato.

Clausula 5: Pago de tributos

Cualquier impuesto, tasa, retención o tributo de cualquier tipo, que se genere con motivo de las transacciones contenidas en el presente Contrato, así como de los derechos y obligaciones de él derivados, serán de cargo de LCM S.A. De esta forma, todas las cantidades y pagos que deben ser realizados a favor de FRC Ltd. de conformidad con lo establecido en el presente Contrato, serán aumentadas en la cantidad necesaria con el objeto de que FRC Ltd. las reciba netas y libres de cualquier tributo o impuesto que pudiera recaer sobre dichas cantidades, independientemente de las distintas jurisdicciones que puedan verse implicadas en cada operación, y constituyendo dichas cantidades el precio de los servicios prestados por FRC Ltd.

Nótese que en la Cláusula 4 se indica -de modo expreso- la determinación de la remuneración o retribución que corresponde a FRC Ltd. por la prestación de sus servicios.

Ahora veamos con detenimiento la Cláusula 5. Una primera cuestión es la siguiente: ¿A qué se refiere la Cláusula 5 cuando se señala que será de cargo de LCM S.A. el impuesto o retención que se genere con motivo de la prestación de servicios que ha sido pactada? Nosotros entendemos que en este punto se está pactando que el impacto económico del IR, que en principio debería ser asumido por FRC Ltd., finalmente pasa a ser soportado por LCM S.A. No se trata que LCM S.A. se obligue simplemente a la gestión formal de pago de todos los tributos que genera la prestación de servicios que lleva a cabo FRC Ltd. en el Perú.

Otro tema es como sigue: ¿Qué significa la Cláusula 5 cuando se indica que todas las cantidades y pagos que deben ser realizados a favor de FRC Ltd. serán “aumentados en la cantidad necesaria con el objeto que FRC Ltd. las reciba netas y libres de cualquier impuesto que pudiera recaer sobre estas cantidades”? Precisamente este es el denominado mecanismo del *gross up*, de tal manera que el monto remunerativo que está pactado en la Cláusula 4 pasa a experimentar un engrosamiento por motivos tributarios. Ocurre que este incremento del monto -que en principio posee naturaleza remunerativa- trae como consecuencia que el IR que en principio debería ser asumido por FRC Ltd. termina siendo soportado por LCM S.A.

En efecto, de conformidad con los cálculos matemáticos que hemos desarrollado en el Capítulo I, queda claro que el IR peruano que en este caso se tiene que aplicar por la vía de la retención pasa a ser adicionado al monto que en principio posee naturaleza remunerativa; de tal manera que para LCM S.A. el costo del servicio no va a ser el monto remunerativo que aparece en la cláusula 4, sino un monto mucho mayor. Este mayor monto es precisamente el IR que en principio debería ser asumido por FRC Ltd. De esta

manera, se produce un traslado de la carga tributaria, en el sentido que LCM S.A. termina por asumir el IR que en principio corresponde soportar a FRC Ltd.

Recordemos los anotados cálculos matemáticos realizados en el Capítulo I. Por un lado, si no existiese la Cláusula 5 tendríamos el siguiente esquema:

ESQUEMA No. 1

Retribución pactada -----	100,000.00
IR peruano vía retención (30%) -----	(30,000.00)
Renta neta por pagar a FRC Ltd. -----	70,000.00

De otra parte, atendiendo a la existencia de la cláusula 5, el esquema es como sigue:

ESQUEMA No. 2

Primer paso:

$$\begin{array}{r} 100,000.00 \text{ ----- } 70\% \\ X \text{ ----- } 100\% \end{array}$$

$$X = \frac{100,000.00 \times 100\%}{70\%} = 142,857.00$$

Segundo paso:

Base para el cálculo de la retención del IR peruano -----	142,857.00
IR peruano vía retención (30%) -----	(42,857.00)
Renta neta por pagar a FRC Ltd. -----	100,000.00

Ahora bien, en el Esquema No. 1 se puede apreciar que la base para el cálculo de la retención del IR peruano es USD 100,000.00. En cambio, en el Esquema No. 2 la base para el cálculo de la retención del IR peruano es USD 142,857.00.

Si comparamos estos dos montos (USD 100,000 y USD 142,857) queda muy claro que en el segundo caso ha existido un engrosamiento o incremento cuyo monto es USD 42,857.00 que es precisamente el monto del IR peruano que debería ser asumido por FRC Ltd.

A nivel jurisprudencial el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 13502-1-2014 ha definido a la cláusula contractual del tipo *gross up* como aquel mecanismo en cuya virtud se modifica la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta.

El mecanismo denominado "*gross-up*" o "*grossing up*" es la forma que suele calcularse la retribución en las operaciones realizadas con sujetos que deben sufrir retenciones, normalmente no domiciliados, como en aquellos casos que exigen que la retribución pactada y que debe abonarse no se reduzca debido a la aplicación de las retenciones que pudieran corresponder por el pago de tributos. En la práctica se aplica una fórmula matemática para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente que le corresponda de acuerdo a ley, por otro lado, para cumplir con el pago pactado por los servicios contratados.

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros mediante el Expediente No. 1752-2015 aborda el tema de la cláusula contractual que contiene el mecanismo del *gross up* abordando el conflicto que se produce entre el Derecho Civil y Derecho Tributario.

Se advierte que las partes pactaron la cláusula conocida como "*gross up*" o "*grossing up*" por la cual cada una de las partes asumiría los impuestos que se

debían pagar en sus respectivos países, aun cuando estos impuestos debiera pagarlos solo la contraparte. Esto quiere decir que la empresa no domiciliada al pactar dicha cláusula aspiraba a recibir el monto pactado libre de impuestos, de lo que se infiere, entonces, que el monto del impuesto venía a ser asumido por el cliente.

Cabe agregar que, esa cláusula es usual en los contratos internacionales y, por mandato de lo dispuesto en el artículo 1331 del Código Civil, es de obligatorio cumplimiento para las partes, no obstante, de acuerdo a nuestra legislación tributaria no puede ser opuesta a la Administración Tributaria en atención a lo glosado en el artículo 26 del Código Tributario y el artículo 47 del Impuesto a la Renta.

Nos interesa destacar que: aquí se advierte que el punto de partida para abordar la problemática del *gross up* es el Derecho Civil, que toma muy en cuenta los intereses privados de las partes. Dentro de este ámbito del Derecho, la cláusula sobre el *gross up* es válida, es decir, es capaz de producir efectos jurídicos, pero sólo entre las partes contratantes.

Sin embargo, el asunto se complica porque el punto de llegada es el Derecho Tributario que, por supuesto, gira en torno al interés público o interés del conjunto de la sociedad. Así las cosas, la cláusula bajo análisis no es válida, es decir, no es capaz de producir efectos jurídicos en materia impositiva tomando en cuenta la ley que en este caso viene a ser el artículo 26 del Código Tributario y el artículo 47 de la Ley del IR.

Por su parte, la Sentencia recaída en el Expediente No. 15121-2017-0-1801-JR-CA-20 se refiere a la cláusula del tipo *gross up* destacando que lleva al incumplimiento de la ley tributaria en la parte que esta designa al sujeto que debe soportar la carga tributaria.

La cláusula que se pacta en los contratos internaciones, por la cual cada una de las partes asume los impuestos que debe pagarse en sus respectivos países, aun cuando estos impuestos debiera pagarlos la contraparte. Así pues, si en un contrato suscrito por una empresa domiciliada con una empresa proveedora no domiciliada se pacta esta cláusula, entonces, la empresa domiciliada se compromete a pagar en su propio país el Impuesto a la Renta que legislativamente le corresponde pagar a la empresa no domiciliada.

Por otra parte, a nivel doctrinal no existen mayores estudios sobre los aspectos tributarios de la cláusula contractual que contiene el mecanismo del *gross up*. La revista Actualidad Empresarial, dedicada al análisis de los aspectos prácticos de las normas tributarias, aporta una definición de la cláusula del *gross up* indicando que la finalidad de esta clase de acuerdo consiste en la traslación del pago del impuesto para que sea asumido por el agente de retención.

La cláusula de "*gross up*" es conocida como aquella que se pacta en los contratos internacionales, por la cual cada una de las partes asume los impuestos que deben pagarse en sus respectivos países, aun cuando estos impuestos debiera pagarlos la contraparte. Así pues, si en un contrato suscrito por una empresa domiciliada con una empresa proveedora no domiciliada se pacta esta cláusula, entonces, la empresa domiciliada se compromete a pagar en su propio país el Impuesto a la Renta que legislativamente le corresponde pagar a la empresa no domiciliada.

Como se puede apreciar, la posición que en este caso se asume es prácticamente la misma que ya hemos advertido en la última de las sentencias examinadas, tal como se señala a continuación:

- i. El proveedor del servicio -persona jurídica no domiciliada- debería soportar económicamente una carga tributaria y resulta que no será así; mientras que,

- ii. El usuario del servicio, quien actuaría solo como agente retenedor y que en principio no debería asumir económicamente la carga del impuesto, será quien en definitiva terminará asumiendo la indicada carga tributaria.

Luego de todas estas consideraciones previas ya estamos en condiciones de analizar de lleno el artículo 26 de nuestro CT. Si bien en virtud del principio de la autonomía de los privados es válido pactar el traslado de la carga tributaria, de tal manera que esta se desplaza del proveedor de bienes o servicios hacia el cliente, resulta que en el Derecho Tributario esta clase de pactos no tienen la posibilidad de producir efectos.

Ya hemos dejado establecido que una de las diferencias entre la obligación civil y la obligación tributaria tiene que ver con la fuente. En la obligación civil generalmente la fuente es la voluntad individual de una persona. En cambio, en la obligación tributaria la fuente es la ley. De lo anterior se puede desprender que el contenido de la obligación tributaria -que se encuentra preestablecido por la ley- no puede ser modificado por la voluntad individual de un particular.

Si la ley tributaria ha establecido que -en materia de impuestos- el autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria también es el contribuyente y siempre este sujeto tiene que asumir la respectiva carga tributaria; entonces no existe la posibilidad que la voluntad individual de este sujeto pueda trasladar la referida carga económica para que sea finalmente asumida por otro sujeto distinto. En pocas palabras la obligación tributaria es indisponible.

En concordancia con estos planteamientos en nuestro CT se ha visto por conveniente la inclusión de una norma expresa que precisamente deja establecido que la voluntad individual de los privados acerca de la traslación de cargas tributarias no produce efectos en el Derecho Tributario.

El texto del artículo 26 del CT señala lo siguiente: *“Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria”*.

Por su parte, la jurisprudencia judicial ha ratificado esta regla, a través de la Sentencia recaída en el Expediente No. 05487-2017-1801-JR-CA-20, señalando que: *“Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria”*.

Ahora bien, veamos la posición de la doctrina en torno a este dispositivo legal. Velásquez y Vargas coinciden en señalar que en virtud del principio de legalidad todo pacto que celebren los privados relativo al traslado de cargas tributarias no prospera en nuestro Derecho Tributario.

Como afirmamos al examinar la naturaleza de la obligación tributaria, esta es de Derecho Público y es *“ex-lege”*, pues nace con prescindencia de la voluntad del sujeto obligado; así mismo, la definimos como aquella que establece unilateralmente el Estado en ejercicio del poder de imperio, exigible coactivamente a quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley que le da origen.

Más aún, si recordamos, el Derecho tributario es de Derecho Público y como tal no puede quedar librado a la voluntad de los particulares, como sucede en el Derecho civil. Por ello, todo pacto que celebren los particulares en relación con

el incumplimiento de sus obligaciones tributarias carece de efecto jurídico para el Estado (acreedor tributario). Por este motivo, es nulo el pacto que dos empresas celebren mediante escritura pública, en la que se especifica que una de ellas se obliga a pagar el impuesto de la otra. En este caso el Estado cobrará, por separado, las deudas tributarias que adquieran (Velásquez y Vargas, 1996, p. 126).

Del mismo temperamento es Huamaní Cueva cuando se señala que la voluntad individual de los privados no puede prosperar ante la indisponibilidad de la obligación tributaria, de tal manera que queda excluida la posibilidad de traslados de cargas tributarias.

El artículo bajo comentario establece que la transmisión convencional (por convenio, contrato, acuerdo, negocio, etc., cuyo objeto sea el traspaso o traslado de una persona a otra) de la obligación tributaria (o transmisión de la titularidad del deudor o posición del sujeto pasivo; sea como contribuyente o como responsable solidario) por la naturaleza de esta (obligación de derecho público, *ex lege*), la indisponibilidad de cualquier elemento de la obligación tributaria, carece de eficacia frente a la Administración Tributaria.

En este entender, aquellos pactos que con estas características se establecen en algunos contratos de arrendamiento no son ni serán oponibles a la Administración, pues para esta el arrendador seguirá siendo titular de la deuda; si ocurriera lo pactado y se ejecutará como tal (pues no hay impedimento para ello), por haber “asumido” el tercero el tributo, resultaría, por ejemplo, acrecentada la renta lo que determinaría el incremento de la materia imponible del contribuyente (Huamaní, 2013, pp., 367 – 368).

Gildemeister Ruiz Huidobro también sostiene que en virtud del principio de legalidad toda modificación a la ley tributaria que se pretende llevar a cabo sin recurrir a otra ley tributaria no puede producir efectos en el Derecho Tributario. Es muy importante destacar que, para el citado profesor si la ley establece que el autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria debe asumir la respectiva carga tributaria, entonces

no es aceptable que por su propia voluntad individual pueda trasladar a un tercero esta carga.

Con relación a esta norma, debemos indicar que el sujeto pasivo es determinado como tal por mandato de la ley, esto es, en virtud del principio de legalidad, el sujeto pasivo queda sujeto a la obligación tributaria si realiza el hecho imponible establecido en la ley. De allí que no puede desobligarse por un simple acuerdo de voluntades, sino a través de los medios o formas que la propia ley establezca. El acuerdo de voluntades acordado mediante el cual el deudor transmite su obligación tributaria a otra persona carece de eficacia. Ello significa que no es un acto jurídico nulo, sino que simplemente para efectos tributarios es totalmente ineficaz, carece de efecto alguno (Gildemeister, 2019, p.592).

Por su parte el Modelo de Código Tributario del CIAT, entre sus comentarios, también comparte la postura que señala que en virtud del principio de legalidad no puede prosperar en Derecho Tributario los pactos entre privados acerca del traslado de cargas tributarias.

En suma, tomando en cuenta nuestra jurisprudencia, doctrina y legislación se puede sostener que -de conformidad con el principio de legalidad- en el Derecho Tributario carece de validez el acuerdo entre privados para el traslado de cargas tributarias.

5. Obligación de retener el Impuesto a la Renta cuando se trata de rentas de tercera categoría

En la relación jurídica tributaria -obligación tributaria- se encuentran dos sujetos que son el acreedor y deudor. Según el artículo 7 del Libro Primero del CT el deudor es el sujeto que tiene que cumplir con la prestación tributaria o conducta de dar una determinada suma de dinero al Estado. El citado artículo 7 indica que el deudor tributario se clasifica en contribuyente y responsable.

Al respecto, el artículo 8 del Libro Primero del CT permite inferir que en materia de impuestos el autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria tiene la calidad de contribuyente.

Asimismo, el artículo 9 del Libro Primero del CT permite asumir que -en materia de impuestos- el sujeto responsable viene a ser una persona que no es autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria pero la ley establece que tiene el deber de cumplir con la prestación tributaria.

Además, atendiendo al artículo 10 del Libro Primero del CT, entre los sujetos responsables, se encuentra el agente de retención. En ese sentido, a continuación, se realiza el estudio del agente retenedor.

La retención de tributos tiene que ver con las conductas de ciertos sujetos. Se trata de dos comportamientos: a) retención del tributo, y b) entrega al Estado del monto retenido.

A nivel doctrinario, se discute la naturaleza jurídica de la retención de tributos. Un sector de opinión sostiene que esta clase de retención tiene la naturaleza de obligación tributaria, es decir, se trata de una conducta donde uno de los componentes esenciales es el aspecto económico que consiste en la entrega de una determinada suma de dinero por parte del agente de retención a favor del Estado.

Otra corriente de opinión, por el contrario, señala que la retención de tributos tiene naturaleza de deber administrativo, o sea que consiste en cierto comportamiento donde uno de los componentes esenciales es el aspecto administrativo, toda vez que se trata de

una técnica o procedimiento que facilita la labor de recaudación (efectiva captación del tributo) por parte de la Administración Tributaria.

Entonces, desde la perspectiva de la obligación tributaria se tiene que en la figura de la retención se valora muy especialmente el aspecto económico. En cambio a partir del deber administrativo resulta que la retención es apreciada sobre todo a partir de sus rasgos administrativos.

Al respecto Robles Moreno entiende que la retención de tributos viene a ser un deber de colaboración (Robles, 2018, p. 26). De igual manera, Huamaní Cueva afirma que los agentes de retención en puridad no son sujetos de la obligación tributaria, sino que se trata de sujetos que tienen el deber de realizar ciertos actos que tienen que ver con la entrega de sumas de dinero por concepto de tributo a favor del Estado (Humaní, 2013, p. 255).

Por nuestra parte coincidimos con quienes sostienen que la retención de tributos posee la naturaleza de deber administrativo, en el entendido que se trata de un vínculo de tipo predominantemente administrativo que queda entablado entre un particular (administrado) y la Administración Tributaria, constituyendo una relación que viene a ser paralela al vínculo jurídico tributario que queda configurado entre un particular en calidad de deudor y el Estado que es poseedor del título de acreedor. En atención a este último punto, el agente de retención viene a ser un tercero respecto de la obligación tributaria.

Así las cosas, el agente retenedor es solo un intermediario entre el contribuyente y el Estado que facilita la recaudación (pago) del tributo.

Por otro lado, con relación al universo de sujetos que pueden ser agentes de retención, Villegas señala que pueden ser aquellos sujetos que, por su función pública, actividad, oficio o profesión se hallan en contacto directo con cierto importe dinerario que es de propiedad del contribuyente o que este tendría que recibir, de tal manera que tiene la posibilidad de amputar cierta parte que corresponde al Estado por concepto de tributo (Villegas, 2001, p.293).

Sobre el particular, a nivel legislativo, el artículo 10 del Libro Primero del CT señala que por ley o Decreto Supremo se puede designar a los agentes de retención, siempre que se trate de sujetos que por razón de su actividad, función o posición contractual se encuentren en la posibilidad de retener tributos y entregar al Estado las sumas retenidas.

En esa misma línea, el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 13257-3-2011 señala que:

La retención supone la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido en calidad de tributo.

Además, conviene precisar las consecuencias que se derivan de la aplicación de la retención. De conformidad con el inciso 2 del artículo 18 del CT si el agente de retención efectivamente aplica la retención, pero no entrega al Estado la suma retenida, entonces en adelante existe un solo deudor tributario que es precisamente este sujeto. Por tanto, la Administración Tributaria puede exigir el pago del tributo solamente al agente de retención en calidad de sujeto responsable.

De otra parte, si el agente de retención en ningún momento aplica la retención, entonces deviene en responsable solidario, de tal manera que en este caso existen dos deudores tributarios: el contribuyente y el agente de retención. La Administración Tributaria puede exigir el pago del tributo a cualquiera de estos sujetos de modo simultáneo o sucesivo.

Por otro lado, de conformidad con los artículos 71 y 76 de la Ley del IR, en el supuesto de operaciones y/o transacciones con sujetos no domiciliados que dan lugar a la generación de rentas de fuente peruana, el sujeto domiciliado en el Perú -que procede con el pago de la respectiva renta o retribución- tiene el deber de aplicar la retención del impuesto y además tiene el deber de entregar al Estado la suma retenida.

Si regresamos al caso planteado anteriormente, en cuya virtud la empresa FRC Ltd. -sujeto no domiciliado en el Perú- presta cierto servicio dentro del territorio del Estado peruano a favor de LCM S.A., de tal manera que aquella genera a su favor una renta de fuente peruana; entonces se tiene que -en relación al IR (obligación tributaria) que grava este ingreso- el contribuyente del impuesto es el sujeto no domiciliado en el Perú (FRC Ltd.), mientras que el agente de retención viene a ser la compañía LCM S.A.

Es muy importante tomar en cuenta que el monto del IR (obligación tributaria) que corresponde abonar al Estado peruano debe provenir del patrimonio del autor del hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria (renta) y que además ostenta la calidad de contribuyente, que es la empresa FRC Ltd. y no tiene que provenir del patrimonio de la compañía LCM S.A. que sólo es agente de retención (agente recaudador del tributo)

Sobre el particular ya hemos precisado que la actividad de la retención viene a ser solamente una labor de tipo administrativo u operativo cuya finalidad consiste en facilitar la recaudación o efectiva captación del tributo por parte del Estado.

Las posibilidades de la figura de la retención no pueden exceder su faceta que es puramente administrativa, de tal manera que -a través del mecanismo de la retención- no es posible la implementación de una cuestión sustantiva como es la mutación económica en cuya virtud el agente de retención termina por absorber el impacto económico que supone el cumplimiento de cierta obligación tributaria.

6. Base imponible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría

Es sabido que -desde el punto de vista de la lógica temática- a la obligación tributaria le sigue la determinación de esta. La obligación tributaria es un vínculo jurídico que -entre otros- posee elementos de tipo cualitativo tales como el hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria y el deudor, mientras que los elementos de tipo cuantitativo tienen que ver con la base imponible y la tasa.

Estos elementos de la relación jurídica tributaria requieren de una determinación, pues solo de esta manera se puede efectivizar el pago o cumplimiento de la obligación tributaria. La determinación de la obligación tributaria significa la precisión de sus elementos. En este sentido el artículo 59 del CT establece que la determinación de la obligación tributaria lleva especialmente a la precisión del hecho generador de la obligación tributaria, contribuyente, base imponible y la cuantía del tributo.

En la medida que el objeto central de nuestra investigación tiene que ver con la determinación de la base imponible para efectos del IR, vamos a detenernos especialmente en este punto.

Antes de seguir avanzando, conviene precisar que nos vamos a concentrar en el estudio de la base imponible del IR cuyo pago a favor del Estado peruano corresponde al sujeto domiciliado en el Perú en calidad de contribuyente.

Con relación al Impuesto a la Renta Empresarial, que corresponde a los sujetos domiciliados en el Perú, la Ley del IR ha establecido un procedimiento específico para la determinación de la base imponible.

Según el cuarto párrafo del artículo 20 de la Ley del IR el punto de partida tiene que ver con los ingresos brutos de un determinado ejercicio. Luego procede la deducción de los descuentos, devoluciones y bonificaciones, con la finalidad de encontrar los ingresos netos.

A continuación, corresponde la deducción del costo computable de conformidad con el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley del IR. De esta manera queda determinada la renta bruta anual.

Acto seguido procede la deducción de los gastos del ejercicio cuya regulación se encuentra prevista en el artículo 37 de la Ley del IR con la finalidad de establecer la renta neta anual.

Además, según el artículo 50 de la Ley del IR es posible la deducción de las pérdidas de los ejercicios anteriores, de tal manera que se llega a la determinación de un monto imponible

sobre el cual se aplica la tasa del Impuesto a la Renta para encontrar la suma de dinero que el contribuyente tiene que pagar a favor del Estado.

Ahora bien, dentro de este esquema general para la determinación del IRE nos interesa detenernos especialmente en los gastos deducibles.

7. Gasto deducible

La legislación ha establecido una serie de requisitos para la deducción del gasto. Entre los requisitos sustantivos más importantes se encuentran los siguientes: i) principio de causalidad y ii) operación real.

Por otra parte, entre los requisitos formales más significativos están los siguientes: a) comprobantes de pago, y b) utilización de los medios de pago previstos por la denominada Ley de Bancarización No. 28194.

Para los efectos de nuestra investigación interesa detenernos en el requisito relativo al principio de causalidad que se encuentra previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR.

Según el citado dispositivo legal, son deducibles todos aquellos gastos que resultan ser necesarios para: i) producir rentas, ii) mantener la fuente productora de renta gravada, y iii) producir ganancias de capital; en tanto no se encuentren limitados o prohibidos por la ley.

Por su parte, Acosta señala que la relación de causalidad no puede interpretarse en forma restrictiva, únicamente referida a la relación causal directa entre el gasto y el ingreso (teoría

finalista), sino que también debe tomarse como parámetro de referencia la actividad productora de renta, la misma que debe responder a una prudente y normal gestión empresarial (Acosta, 1993, p.215).

A su turno, Walker Villanueva indica que la postura adoptada a nivel jurisprudencial para explicar la vinculación entre los gastos y la generación de rentas en doctrina se denomina la teoría de la causa final o subjetiva pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial recibe la denominación de teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non* (Villanueva, 2013, p.102).

Por otra parte, atendiendo al texto expreso de la citada norma en la parte que se refiere a la necesidad del gasto, se tendría que entender que debe ser elevado el rango de intensidad del vínculo entre la renta y, por otra parte, la obtención de la renta, mantenimiento de la fuente productora de renta o la generación de ganancias de capital.

Sin embargo, este vínculo causal debe ser entendido más bien con cierta relatividad, pues un gasto es deducible si: i) por lo menos tiene la posibilidad de generar ingresos, con independencia de la efectiva obtención o no de estos ingresos, o ii) si guarda una vinculación directa o indirecta con el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Dentro de este orden de ideas, en el Perú se sostiene que el gasto deducible no solo es el gasto necesario o imprescindible, sino que también puede ser deducible cualquier otro tipo de gasto, siempre que guarde alguna clase de vinculación con la obtención de rentas o mantenimiento de la fuente productora de renta.

En cierto modo Alva Mateucci es partidario de esta posición cuando sostiene que:

Para poder determinar si un gasto es deducible o no, es necesario identificar que este sea necesario para la generación de la renta y/o el mantenimiento de la fuente productora de la renta y no una simple lectura de los literales del artículo 37, sino que se debe estudiar el encabezado del propio artículo. Ello significa que se estaría aplicando una lista abierta, que en latín se le conoce como “*numerus apertus*” (Alva, 2010, p.u).

En esa línea la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal desde 1999 ha interpretado el principio de causalidad en sentido amplio, tal como se puede advertir en las Resoluciones No. 710-2-1999, No. 01275-2-2004 y No. 20880-11-2012 en las cuales ha señalado que:

El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa. No obstante, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Asimismo, diversas sentencias de casación, entre ellas la Sentencia recaída en el Expediente No. 10948-2014-Lima señala que el gasto debe guardar cierto nivel de vinculación con la obtención de renta, mantenimiento de la fuente productora de renta o generación de ganancia de capital. De conformidad con esta concepción, la causalidad adquiere un nivel menos intenso.

Como se puede advertir, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial en el desarrollo de la diversa jurisprudencia vienen desarrollando una línea argumentativa que se adscribe a las

corrientes amplias, permitiendo la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata directa, sino de modo indirecto o mediato. Para tal efecto, se ha tenido que considerar ciertos parámetros o criterios adicionales que tienen que ver con la normalidad o proporcionalidad en relación con la actividad económica (Duran, 2018, p. 19).

Al respecto, García Mullín señala que:

Del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios para la obtención de la renta gravable o mantenimiento de la fuente, ser normales de acuerdo con el giro del negocio; mantener cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros (García, 1980, p. 120).

En este sentido, mediante la Ley No. 27356, el legislador peruano incorporó la Tercera Disposición Final a la Ley del Impuesto a la Renta para precisar el concepto del principio de causalidad señalando que:

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso 1) de dicho artículo, entre otros.

Según el propio dispositivo legal, el criterio de normalidad señala que debe ser tomado en cuenta en función de la actividad que genera la renta. En el fondo se trata que el gasto guarde coherencia con el objeto social o giro de negocio de la empresa. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 3964-1-2006 señala que para evaluar la causalidad del gasto es necesario analizar el *modus operandi* del contribuyente.

El criterio de razonabilidad se refiere a la proporción entre el ingreso y gasto. Se trata de un criterio de tipo cuantitativo en la medida que se compara el monto del ingreso con el monto del gasto. En ese sentido, se debe evaluar en cada caso concreto la proporción del gasto que puede ser aceptable para efectos tributarios.

En esa misma línea el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones No. 2430-4-96 y 2411-4-96 señala que el monto del gasto debe corresponder al volumen de las operaciones del negocio, es decir que debe considerarse su proporcionalidad y razonabilidad.

En suma, el principio de causalidad señala que -para efectos tributarios- es deducible el gasto que cumpla con cierta relación causal respecto a la renta o la actividad empresarial del contribuyente, siempre que se cumplan con los parámetros de normalidad y proporcionalidad.

En este contexto, de la fórmula de *gross up* pactada entre FRC Ltd. y LCM S.A. se puede observar que el primero procura la traslación de la carga impositiva al beneficiario del servicio. Para este efecto se lleva a cabo un incremento de la renta de fuente peruana que corresponde a FRC Ltd. Este aumento es la renta a pagar al sujeto no domiciliado que ciertamente generaría en LCM S.A. un mayor gasto deducible para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Al encontrarnos ante un servicio de gestión administrativa que incide en la generación de la renta gravable para la consecución del objeto social de LCM S.A., entonces el gasto incurrido para la obtención del indicado servicio cumple con el principio de causalidad

establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por ende, califica como un gasto deducible para la determinación del IR de tercera categoría.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que -según contrato- el monto total de los desembolsos que corresponderían realizar a LCM S.A. se encontrarían compuestos por dos conceptos:

- i. La contraprestación a pagar por los servicios recibidos según la Cláusula 4 del contrato, y
- ii. El IR peruano asumido, debido a la cláusula del *gross up*, que en principio corresponde que sea soportado por el sujeto no domiciliado en el Perú (FRC Ltd.).

No genera mayor discusión la calificación de gasto deducible relativo al monto de la contraprestación a pagar por los servicios recibidos de FRC Ltd. de acuerdo a la Cláusula 4 del contrato. Pero el monto que corresponde al impuesto que sería asumido por LCM S.A. no califica como un gasto deducible en la medida que no tiene como finalidad la generación de rentas gravadas para LCM S.A. El monto que pasa a ser asumido por LCM S.A. tiene por objetivo básico simplemente la traslación de cierta carga tributaria que en principio debería ser asumida por FRC Ltd. En este caso no se cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Si de todos modos LCM S.A. procede con la deducción bajo comentario entonces la Administración Tributaria, vía fiscalización, debe proceder con el consiguiente reparo o rechazo de la deducción.

Por otra parte, pretender una deducción del impuesto que se trasladaría a LCM S.A. perjudica a la recaudación fiscal en la medida que se produciría una reducción indebida de

la base imponible de esta empresa que, a su vez, llevaría a una reducción del monto del Impuesto a la Renta por pagar que tendría que cumplir en calidad de contribuyente.

Adicionalmente el artículo 37 de la Ley del IR señala que es deducible todo gasto que contribuya a generar renta gravada o mantener la fuente productora de renta, en tanto no se encuentre prohibido o limitado por la misma ley. Al respecto, para el caso de asunción de impuestos el artículo 47 de la Ley del IR prohíbe de forma expresa la deducción de esta clase de montos. A continuación, procedemos con el análisis de este tema.

8. Deducciones prohibidas: Artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta

A diferencia de los gastos deducibles para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría que se rigen bajo una concepción amplia del principio de causalidad; se tiene que -respecto de los gastos no deducibles- la legislación nacional ha preferido establecer una lista taxativa de estas prohibiciones estableciéndolas en los artículos 44 y 47 de la Ley del IR.

Nos interesa detenernos en el análisis de la prohibición prevista en el artículo 47 de la Ley del IR, en cuya virtud:

El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses. **El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta.**

Se puede sostener que del artículo 47 de la Ley del IR se desprenden dos reglas fundamentales para la deducción de gastos:

- i. Para efectos tributarios el contribuyente del Impuesto a la Renta que ha realizado el hecho imponible no puede desplazar hacia otro sujeto la carga tributaria que en principio le corresponde, y
- ii. Si de todos modos ocurre la referida traslación de la carga tributaria por parte de este contribuyente hacia un tercero, este último no puede deducir como gasto el tributo asumido.

En el fondo, la regla general que ha sido establecida por el artículo 47 de la Ley del IR consiste en la prohibición del traslado de la carga tributaria que significa el Impuesto a la Renta que en principio corresponde ser asumido por el contribuyente que es autor del hecho imponible. Si se incumple esta regla, una de las sanciones es que no procede la deducción como gasto de este impuesto para el tercero que pasa a asumir esta carga económica.

Esta posición ha sido recogida en el ámbito judicial según se advierte en la Sentencia recaída en el Expediente No. 15121-2017-0-1801—JR-CA-20, expedida a propósito de un caso de traslación del impuesto en los términos que venimos examinando a lo largo de nuestra investigación. En este pronunciamiento jurisdiccional se señala que el artículo 47 de la Ley del IR prohíbe la deducción como gasto para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría si se trata de aquel Impuesto a la Renta que es asumido indebidamente por un tercero, en la medida que este no es el contribuyente o autor del hecho generador de la obligación tributaria.

La mencionada Sentencia señala lo siguiente:

La norma glosada establece la prohibición de deducir como gasto el Impuesto a la Renta correspondiente a un tercero. El supuesto de hecho de la norma es aquel en el cual el usuario deduce como gasto el impuesto a la renta que le correspondería pagar a quien percibe la renta o presta el servicio. Ello tiene lógica pues, de ser el caso, el pagador de la retribución deduciría como gasto tanto la retribución pagada como el Impuesto a la Renta generado por esta operación, lo que no se encuentra permitido. El artículo 47 citado resulta aplicable, entonces, cuando el contribuyente paga el Impuesto a la Renta que corresponde a un tercero.

De conformidad con este pronunciamiento judicial el monto no deducible que venimos analizando tiene que ser añadido a la renta neta imponible para determinar el correcto Impuesto a la Renta que corresponde al sujeto que practicó la deducción indebida.

Por otra parte, se puede afirmar que la prohibición establecida en el artículo 47 de la Ley del IR complementa lo establecido en el artículo 26 del Código Tributario que establece la ineficacia de los pactos entre privados frente a la Administración Tributaria cuando lo que se procura es que un tercero pase a asumir económicamente la carga tributaria que en principio corresponde al autor de cierto hecho generador que además es contribuyente.

El común denominador de ambos dispositivos legales es que se fundamentan en el principio de legalidad, pues es la ley -y no la voluntad de los privados- la que establece la estructura de la obligación tributaria y cuando la ley, relativa a la imposición a la renta, especifica al contribuyente resulta que está predeterminando al sujeto que tiene que soportar la incidencia económica de esta clase de tributo. La voluntad o pacto contractual que procura una traslación de la carga tributaria resulta ser contraria al principio de

legalidad. Por coherencia queda prohibida la posibilidad de la deducción como gasto de aquel Impuesto a la Renta que pasa a ser asumido por un tercero, es decir por un sujeto distinto del contribuyente.

Con relación al caso práctico que venimos utilizando como ejemplo se tiene que FRC Ltd. y LCM S.A., mediante un pacto que contiene el mecanismo denominado *gross up*, acuerdan que FRC Ltd. (empresa que provee servicios) habrá de recibir una contraprestación libre de impuestos, lo que conlleva a que LCM S.A. (cliente de los referidos servicios) pase a sumir económicamente el IR que se tiene que aplicar a la retribución que corresponde a FRC Ltd. Así las cosas, esta última empresa procura -por propia voluntad- la traslación de la carga tributaria que en principio le corresponde soportar, según disposición de la ley peruana. De conformidad con el artículo 26 del Código Tributario y el artículo 47 de la Ley del IR este pacto no produce efectos en el Derecho Tributario, de tal manera que:

- i. FRC Ltd. de todas maneras tiene que asumir la carga tributaria por concepto del respectivo Impuesto a la Renta, y
- ii. no es deducible como gasto para LCM SA el impuesto que acabamos de indicar.

CONCLUSIONES

1. Desde el punto de vista económico se tiene que si los privados, por voluntad propia, acuerdan el traslado de la carga tributaria especialmente en materia de imposición a la renta -tal como sucede con las cláusulas contractuales denominadas *gross up*- entonces se generan conflictos con los principios de generalidad e igualdad.
2. La cláusula contractual que contiene el mecanismo del *grossing up* quiebra la relación de tipo causal (causa -efecto) que debe existir entre el suministro de obras y servicios estatales y el debido financiamiento material precisamente por parte del usuario de esta actividad estatal.
3. El traslado de cargas tributarias lleva a que -no obstante que un contribuyente obtiene beneficios o rentas que derivan del uso de la actividad estatal- no llegue a ocurrir un efectivo desplazamiento de cierta parte de esta riqueza económica o ingreso específico que obtiene el referido particular (financiamiento material) a favor del Estado.
4. Tomando en cuenta el Derecho Constitucional, cabe advertir que, el traslado de cargas tributarias en materia de imposición a la renta por propia voluntad de los miembros que forman parte de la sociedad genera conflictos con el principio de solidaridad porque en el campo jurídico no tiene cabida la posibilidad de la auto exclusión que

lleva a que un determinado sujeto quede liberado de las cargas tributarias que en principio le corresponde asumir en calidad de contribuyente.

5. El traslado de cargas tributarias también genera conflictos con el deber de contribuir que -por definición- supone un estado de sujeción o sometimiento del privado frente a determinados mandatos constitucionales relacionados con el financiamiento para la satisfacción de las necesidades públicas. Por tanto, no existe un espacio para que la voluntad individual del privado pueda llevar a la liberación de esta clase de deber.
6. El traslado de cargas tributarias genera conflictos con el principio de legalidad especialmente en materia de imposición a la renta en la medida que es la ley la que establece: i) que un mismo sujeto constituye el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia tributaria y también califica como contribuyente, y ii) este sujeto tiene que asumir la respectiva carga tributaria. En la medida que en materia de imposición a la renta no existe una base legal expresa que autorice al contribuyente para que pueda trasladar la carga tributaria que en principio le corresponde, entonces esta alternativa queda descartada.
7. El traslado de la carga tributaria genera un conflicto con el principio de capacidad contributiva pues la carga tributaria que en principio deber ser asumida por la riqueza económica del contribuyente del Impuesto a la Renta resulta que termina por incidir en la riqueza económica de un tercero.
8. En el Derecho Constitucional se reconoce el principio de la autonomía de la voluntad, libre contratación y libertad de contratación, de tal manera que en el ámbito del

Derecho Privado son válidos los pactos relativos al traslado de cargas tributarias. Sin embargo, los derechos constitucionales que acabamos de indicar no son absolutos, toda vez que poseen límites que se encuentran en la Constitución y la ley, tal como sucede con los principios y normas que pertenecen al Derecho Tributario.

- 9.** Desde la perspectiva del Derecho Civil, resulta que los pactos que tienen que ver con el traslado de cargas tributarias, especialmente en materia de imposición a la renta, tienen como límite a las normas de orden público como por ejemplo los principios y normas del Derecho Tributario, de tal manera que las voluntades individuales de los privados no pueden modificar el reparto de las cargas tributarias que ha sido establecido por la ley impositiva.
- 10.** Tomando en consideración el Derecho Tributario, se tiene que el pacto de los privados acerca del traslado de la carga tributaria, especialmente en materia de imposición a la renta, no puede contrariar a nuestra Ley del Impuesto a la Renta en la parte que establece los siguientes puntos: i) sujeto que constituye el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia tributaria, ii) sujeto que califica como contribuyente, y iii) identidad entre ambos sujetos, de tal manera que -en definitiva- el sujeto que obtiene rentas (ingresos afectos) es quien debe soportar la respectiva carga tributaria.
- 11.** El artículo 26 del Código Tributario señala de modo expreso que los acuerdos entre privados acerca del traslado de cargas tributarias no producen efectos en el Derecho Tributario.

12. En la medida que los pactos entre particulares relativos al traslado de cargas tributarias (Impuesto a la Renta) no cumplen con el principio de causalidad, entonces no pueden generarse un gasto deducible para el sujeto que termina por asumir el impacto de las referidas cargas económicas, de conformidad con el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.



BIBLIOGRAFÍA

Acosta, S. (1993). *Comentarios a las Leyes Financieras y tributarias. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Edesa.

Alva Mateucci, M. (2010). *Principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta en Blog de Mario Alva Mateucci*. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/> Consulta: 12 de junio de 2020.

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Blancas Bustamante, C. (2017). *Derecho Constitucional*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Bravo Cucci, J. (2009). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Tercera edición. Lima: Editorial Grijley.

Bravo Cucci, J. (2009). *Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva, en IUS ET VERITAS*. Revista No. 38.

Brun, H. & Rojas, S. *Tratamiento del Impuesto a la Renta asumido por un Tercero, en Actualidad Empresarial*. Revista No. 99.

Calvo Ortega, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero*. Tomo I. Derecho Tributario (Parte General). Madrid: Editorial Civitas.

Castillo Freyre, M. (2017). *Derecho de las Obligaciones*. Primera Edición. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Castillo Freyre, M. (2008). *Lecciones de contratos – Parte General*. Primera edición. Lima: Ediciones Libro Amigo.

Castillo Freyre, M. & Osterling Parodi, F. (2008). *Compendio de derecho de las obligaciones*. Primera edición. Lima: Palestra Editores.

Córdova, A. (2006). *Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas, en Los sujetos responsables en materia tributaria. IX Jornadas Nacionales de derecho tributario*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

De Trazegnies Granda, F. (2004). *El código civil de 1984: ¿Vejez prematura o prematura declaración de vejez? Reflexiones a propósito del papel del contrato en la construcción de un orden social libre*. En THĒMIS-Revista de Derecho No. 49. Lima.

Durán Rojo, L. (2006). *El deber de contribuir en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. En Gaceta del Tribunal Constitucional, Revista No. 3.

Durán Rojo, L. (2006). *La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un estudio introductorio, en Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Temas de derecho tributario y de derecho público. Lima: Palestra editores.

Durán Rojo, L. & Mejía Acosta, M. (2018). *El principio de causalidad y la deducción del gasto*. En Análisis Tributario. Revista No. 326.

Flores Polo, P. (1986). *Derecho financiero y tributario peruano*. Lima: Primera edición.

García Mullín, R. (1980). *Manual del Impuesto a la Renta*. Santo Domingo: Instituto de Capacidad Tributaria.

García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Gildemeister Ruiz Huidobro, A. (2019). *Comentarios al artículo 26 del Código Tributario*. En Derecho Constitucional Tributario, volumen 1. Primera edición. Lima: Ediciones Legales.

Giuliani Fonrouge, C. (1987). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Herrera Vásquez, R. (1999). *La regulación constitucional de la libertad de contratación: la problemática del artículo 62 de la Carta Magna de 1993*. En Revista de la Magistratura No. 2.

Huamani Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Primera edición. Lima: Editorial Jurista Editores EIRL.

Jarach, D. (2013). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Cuarta Edición. Buenos Aires: AbeledoPerrot

Landa Arroyo, C. (2014). *El Derecho del Trabajo en el Perú y su proceso de constitucionalización: Análisis especial del caso de la mujer y la madre trabajadora*. En: THĒMIS-Revista de Derecho No. 65. Lima.

Landa Arroyo, C. (2013). *La constitucionalización del derecho peruano*. En Revista de la Facultad de Derecho PUCP. No. 71. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Landa Arroyo, C. (2014). *La constitucionalización del derecho civil: el derecho fundamental a la libertad contractual, sus alcances y sus límites*. En THĒMIS-Revista de Derecho PUCP No. 66.

Landa Arroyo, C. (2006). *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. En Jurisprudencia y Doctrina Constitucional tributaria de Gaceta Jurídica. Lima.

López Freyle, I. (1962). *Principios de derecho tributario: la reforma tributaria de 1960*. Colombia: Ediciones Lerner.

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT): Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. (2015). Panamá.

Medrano Cornejo, H. (2002). *Hipótesis de incidencia, Supuesto de la materia*. En Revista Derecho & Sociedad No. 19.

Medrano Cornejo, H. (1981). *Constitución y Poder Tributario*. En Revista de la Facultad de Derecho PUCP No. 35. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Osterling Parodi, F. & Castillo Freyre, M. (2000). *Algunos conceptos sobre la teoría de las obligaciones, en Homenaje a José León Barandiarán*. Congreso de la República.

Osterling Parodi, F. & Castillo Freyre, M. (2001). *Tratado de las obligaciones*. Segunda Edición. Fondo Editorial PUCP.

Osterling Parodi, F. (2007). *Las Obligaciones*. Octava Edición. Lima: Editora Jurídica Grijley.

Pastor, S. (1989). *Sistema Jurídico y Economía*. Madrid: Editorial Tecnos.

Pérez De Ayala, J. L. (1968). *Derecho Tributario*. Edición de Derecho Financiero. Madrid.

Pérez Royo, F. (1985). *Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria*. En Revista Española de Derecho Constitucional. No. 13.

Revista Actualidad Empresarial No. 161 – Segunda Quincena de junio de 2008.

Robles Moreno, C. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Robles Moreno, C. (2006). *Los principios constitucionales tributarios*. En Ensayos jurídicos contemporáneos: testimonio de una huella académica. Lima: Pacífico Editores.

Robles Moreno, C. & Gamarra Bellido, M. (2002). *La sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria y la capacidad de pago*. En Revista Foro Jurídico – Facultad de Derecho PUCP.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. & Robles Moreno, C. (2013). *Constitucionalización de la definición del tributo*. En Revista de Derecho PUCP No. 71. Lima. Fondo Editorial PUCP.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2019). *Transmisión convencional de la obligación tributaria: conflictos económicos y constitucionales*. En Derecho Constitucional Tributario, volumen 2. Primera edición. Lima: Ediciones Legales.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2006). *El aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria y el contribuyente*. En Revista jurídica Vectigalia No. 2.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2005). *Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos*. En Revista Derecho & Sociedad No. 24 - Facultad de Derecho PUCP.

Sainz de Bujanda, F. (1973). *El nacimiento de la obligación tributaria*. En Hacienda y Derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo. Instituto de Estudios Políticos.

Sevilla Segura, J. (2005). *Política y técnicas tributarias*. Madrid: Editorial Instituto de Estudios Fiscales.

Sevillano Chávez, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario: Principios tributarios y Código Tributario*. Lima: Segunda edición revisada y aumentada. Fondo Editorial PUCP.

Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros. (2016). Expediente No. 1752-2015. Sentencia: 28 de setiembre de 2016.

Spisso, R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. Quinta edición. Buenos Aires.

Sotelo Castañeda, E. (2000). *Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria*. Revista Derecho & Sociedad No. 15. Facultad de Derecho PUCP.

Sotelo Castañeda, E. & Vargas León, L. (1998). *En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales*. En Revista de Derecho IUS ET VERITAS No. 17.

Tarsitano, A. (2015). *El principio de capacidad contributiva: La visión de la jurisprudencia argentina y peruana*. En Revista Enfoque Constitucional de Análisis Tributario. No. 2.

Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia (2017). Sentencia: 30 de mayo de 2017. Casación No. 10948-2014. Consulta: 30 de mayo de 2020

Tribunal Constitucional (2007). Expediente No.06089-2006-PA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2007. Consulta: 20 de junio de 2020.

Tribunal Constitucional (2006). Expediente No. 0047-2004-AI/TC. Sentencia: 24 de abril de 2006. Consulta: 20 de junio de 2020.

Tribunal Constitucional (2005). Expediente No. 0048-2004-PI/TC. Sentencia: 01 de abril de 2005. Consulta: 20 de junio de 2020.

Tribunal Constitucional (2007). Expediente No. 0002-2006-PI/TC. Sentencia: 26 de mayo de 2007. Consulta: 28 de junio de 2020.

Tribunal Constitucional (2004). Expediente No. 004-2004-AI/TC. Sentencia: 21 de setiembre de 2004. Consulta: 28 de junio de 2020.

Tribunal Constitucional (2003). Expediente No. 2727-2000-AA/TC. Sentencia: 19 de diciembre de 2003. Consulta: 22 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2007). Expediente No. 2248-2007-PA/TC. Sentencia: 16 de noviembre de 2007. Consulta: 22 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2009). Expediente No. 02724-2007-PA/TC. Sentencia: 30 de julio de 2009. Consulta: 28 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2005). Expediente No. 0042-2004-AI/TC. Sentencia: 13 de abril 2005. Consulta: 28 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2003). Expediente No. 0489-2000-AA/TC. Sentencia: 05 de junio de 2003. Consulta: 29 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2004). Expediente No. 0029-2004-AI/TC. Sentencia: 02 agosto de 2004. Consulta: 29 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2004). Expediente No. 33-2004-AI/TC. Sentencia: 28 de setiembre de 2004. Consulta: 29 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2002). Expediente No. 0905-2001-AA/TC. Sentencia: 14 de agosto de 2002. Consulta: 29 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2006). Expediente No. 6167-2005-PHC/TC. Sentencia: 28 de febrero de 2006. Consulta: 29 de julio de 2020.

Tribunal Constitucional (2007). Expediente No. 7339-2006-PA/TC. Sentencia: 13 de abril de 2007. Consulta: 28 de julio de 2020.

Tribunal Fiscal (2011). Resolución No. 13257-3-2011. Consulta: 10 de agosto de 2020.

Tribunal Fiscal (1999). Resolución No. 710-2-1999. Consulta: 10 de agosto de 2020.

Tribunal Fiscal (2004). Resolución No. 01275-2-2004. Consulta: 10 de agosto de 2020.

Tribunal Fiscal (2012). Resolución No. 20880-11-2012. Consulta: 15 de agosto de 2020.

Tribunal Fiscal (2006). Resolución No. 3964-1-2006. Consulta: 15 de junio de 2020.

Tribunal Fiscal (1996). Resolución No. 2430-4-1996. Consulta: 17 de junio de 2020

Tribunal Fiscal (1996). Resolución No. 2411-4-1996. Consulta: 17 de mayo de 2020

Valdés Costa, R. (2013). *Curso de Derecho Tributario*. Montevideo: B. de F Ltda.

Velásquez, J. & Vargas, W. (1996). *Derecho Tributario Moderno*. Lima: Editora Grijley.

Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima. (2019). Expediente No. 15121-2017-0-1801-JR-CA-20. Sentencia: 09 de mayo de 2019. Consulta: 10 de junio de 2020.

Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima. (2019). Expediente No. 05487-2017-1801-JR-CA-20.

Villanueva Gutiérrez, W. (2013). *El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario*. En THĒMIS-Revista de Derecho No. 64.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Sétima edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma.