

DERECHO TRIBUTARIO
Impuesto a la renta: aspectos significativos

Colección **Lo Esencial del Derecho** 32

Comité Editorial

Baldo Kresalja Rosselló (presidente)

César Landa Arroyo

Jorge Danós Ordóñez

Manuel Montegudo Valdez

Abraham Siles Vallejos (secretario ejecutivo)

HUMBERTO MEDRANO

DERECHO TRIBUTARIO

Impuesto a la renta: aspectos significativos



**FONDO
EDITORIAL**

PONTIFICIA **UNIVERSIDAD CATÓLICA** DEL PERÚ

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

340.7 Medrano Cornejo, Humberto, 1941-
L Derecho tributario : impuesto a la renta : aspectos significativos / Humberto Me-
32 drano.-- 1a ed.-- Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial,
2018 (Lima : Tarea Asociación Gráfica Educativa).
152 p. ; 21 cm.-- (Lo esencial del derecho ; 32)

Bibliografía: p. [149]-150.
D.L. 2018-04742
ISBN 978-612-317-342-5

1. Derecho - Estudio y enseñanza 2. Impuestos - Aspectos legales - Perú 3. Derecho
tributario - Perú - Interpretación y aplicación I. Pontificia Universidad Católica del
Perú II. Título III. Serie

BNP: 2018-083

Derecho tributario

Impuesto a la renta: aspectos significativos

Humberto Medrano

Colección «Lo Esencial del Derecho» N° 32

© Humberto Medrano, 2018

De esta edición:

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2018

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

La colección «Lo Esencial del Derecho» ha sido realizada por la Facultad de
Derecho de la PUCP bajo los auspicios del equipo rectoral.

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: abril de 2018

Tiraje: 1000 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio,
total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

ISBN obra completa: 978-612-317-229-9

ISBN volumen: 978-612-317-342-5

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2018-04742

Registro del Proyecto Editorial: 31501361800324

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

Índice

PRESENTACIÓN	11
INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO 1	
EL CONCEPTO DE RENTA	17
1. Resumen de teorías sobre la materia	17
1.1. Teoría de la fuente o de la renta producto	18
1.2. Teoría del balance o del incremento patrimonial	23
1.3. Teoría del flujo de riqueza	23
2. Jurisprudencia sobre el concepto de renta	24
2.1. Condonación del impuesto a la renta	24
2.2. Intereses pagados por el Estado	25
2.3. Restitución de derechos arancelarios (<i>drawback</i>)	31
2.4. Indemnización por siniestro de bienes asegurados	35
2.5. Indemnización por daño emergente	39
3. Preguntas	42
CAPÍTULO 2	
CRITERIOS DE VINCULACIÓN	43
1. Concepto	43
2. Nacionalidad	44
3. Domicilio	45
4. Fuente de la renta	47

5. Actividades llevadas a cabo parte en el país y parte en el extranjero	50
6. Doble imposición internacional	51
7. Preguntas	52
CAPÍTULO 3	
DE LOS CONTRIBUYENTES	53
1. Concepto	53
1.1. Personas naturales	53
1.2. Sociedades conyugales	53
1.3. Sucesiones indivisas	55
1.4. Personas jurídicas	55
2. Preguntas	57
CAPÍTULO 4	
CATEGORÍAS DE RENTA	59
1. Formas de imposición a la renta e incidencia de los ingresos de fuente extranjera	59
1.1. Formas de imposición	59
1.2. Criterios de atribución temporal	61
1.3. Incidencia de las rentas de fuente extranjera	64
2. Rentas de primera categoría	65
2.1. Concepto	65
2.2. Renta bruta	66
2.3. Renta neta y tasa aplicable	68
2.4. Criterio de imputación	68
3. Rentas de segunda categoría	68
3.1. Concepto	68
3.2. Sujetos pasivos	70
3.3. Renta bruta	70
3.4. Renta neta y tasa aplicable	70
3.5. Criterio de imputación	70
3.6. Principales rentas de esta categoría	71

4. Rentas de tercera categoría	81
4.1. Concepto	81
4.2. Renta en la enajenación de bienes	82
4.3. Tratamiento de las pérdidas	83
4.4. Las pérdidas de fuente extranjera	84
4.5. Principales deducciones	85
4.6. Sustento de las deducciones	103
4.7. Gastos no aceptables	103
4.8. Determinación del impuesto en rentas de carácter internacional	111
4.9. Contribuyentes no domiciliados	113
4.10. Pagos mensuales a cuenta	116
5. Rentas de cuarta categoría	117
5.1. Concepto	117
5.2. Deducciones	117
5.3. Inscripción en el RUC	118
5.4. Emisión de comprobantes de pago	119
5.5. Declaraciones juradas	119
6. Rentas de quinta categoría	120
6.1. Concepto	120
7. Deducciones permitidas para el conjunto de las rentas de cuarta y quinta categoría	124
8. Tasas aplicables	126
9. Preguntas	127
CAPÍTULO 5	
TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES	129
1. Concepto	129
1.1. Régimen 1 del artículo 104 de la LIR	133
1.2. Régimen 2 del artículo 104 de la LIR	137
1.3. Régimen 3 del artículo 104 de la LIR	141
1.4. Obligaciones formales	142

2. Reorganización simple	143
3. Transformación de empresas	145
4. Traslado al Perú de domicilio de una sociedad constituida en el extranjero	146
5. Preguntas	148
BIBLIOGRAFÍA	149

Fondo Editorial PUCP

PRESENTACIÓN

En su visión de consolidarse como un referente académico nacional y regional en la formación integral de las personas, la Pontificia Universidad Católica del Perú ha decidido poner a disposición de la comunidad la colección jurídica «Lo Esencial del Derecho».

El propósito de esta colección es hacer llegar a los estudiantes y profesores de derecho, funcionarios públicos, profesionales dedicados a la práctica privada y público en general, un desarrollo sistemático y actualizado de materias jurídicas vinculadas al derecho público, al derecho privado y a las nuevas especialidades incorporadas por los procesos de la globalización y los cambios tecnológicos.

La colección consta de cien títulos que se irán publicando a lo largo de varios meses. Los autores son en su mayoría reconocidos profesores de la PUCP y son responsables de los contenidos de sus obras. Las publicaciones no solo tienen calidad académica y claridad expositiva, sino también responden a los retos que en cada materia exige la realidad peruana y respetan los valores humanistas y cristianos que inspiran a nuestra comunidad académica.

«Lo Esencial del Derecho» también busca establecer en cada materia un común denominador de amplia aceptación y acogida, para contrarrestar y superar las limitaciones de información en la enseñanza y práctica del derecho en nuestro país.

Los profesores de la Facultad de Derecho de la PUCP consideran su deber el contribuir a la formación de profesionales conscientes de su compromiso con la sociedad que los acoge y con la realización de la justicia.

El proyecto es realizado por la Facultad de Derecho de la PUCP bajo los auspicios del equipo rectoral.

Fondo Editorial PUCP

INTRODUCCIÓN

En el Perú, la primera Ley Orgánica sobre Impuesto a la Renta (ley 7904) se promulgó en 1934 y permaneció vigente durante largo tiempo, pero con muchas modificaciones que la volvieron sumamente compleja. Una reforma importante se introdujo en 1968 (DS 287-68HC), en la cual se dividió las rentas en cinco categorías con deducciones específicas en cada una de ellas para obtener, así, sendas sumas netas que, en conjunto, arrojaban la materia imponible global que se sometía a una escala progresiva por escalones.

Sin embargo, con el tiempo la estructura se ha ido modificando y actualmente las de primera, segunda y tercera categoría no son acumulables entre sí ni con las demás, sino que están sujetas al tributo con una tasa proporcional, que restringe su progresividad.

Como consecuencia del régimen vigente, ingresos de monto significativo derivados del arrendamiento de predios, de la enajenación de estos bienes o acciones entre otros casos dan lugar al gravamen con la tasa definitiva de 5%, mientras que los del trabajo generan el impuesto sobre la base de una escala progresiva que empieza en 8% y llega hasta 30%.

Este impuesto reviste gran importancia como medio de recaudación para el Estado y como costo para las personas y empresas. Tiene estrecha vinculación con instituciones de otras ramas del derecho, especialmente del derecho mercantil. Debido a su clásica condición de tributo directo,

su impacto es fácilmente sentido por los obligados, de modo que cualquier cambio —en las deducciones, tasas o requerimientos formales— provoca reacciones inmediatas.

En el texto, después de definir lo que debe entenderse por renta de acuerdo con las distintas teorías que existen sobre el particular, se destaca que, jurídicamente, no toda ganancia se considera gravada. Luego se reseña los ingresos que están comprendidos en las distintas categorías y los aspectos más importantes de estas, incluyendo las deducciones permitidas y las tasas aplicables.

Finalmente, se aborda el tratamiento que corresponde a la fusión, escisión y reorganización simple de sociedades o empresas, indicándose los diversos regímenes tributarios que los contribuyentes pueden adoptar, así como los derechos susceptibles de transmitirse o no a los adquirentes.

En el caso de las personas naturales, no se contemplaba deducción alguna por cargas de familia, pago de pensiones escolares de los hijos o egresos similares, como ocurre en otras realidades. Durante mucho tiempo, solo se ha permitido que los perceptores de rentas del trabajo deduzcan anualmente, por todo concepto, una suma equivalente a siete UIT; pero, a partir del ejercicio 2017, se autoriza el descuento por arrendamiento de bienes, intereses por créditos para adquirir vivienda única y pagos a determinados profesionales.

Tratándose de empresas, la obtención de utilidades supone incurrir en gastos, castigos y desmedros que el ordenamiento detalla largamente. Sin embargo, es bien sabido que un porcentaje muy importante de los bienes y servicios es generado por la economía informal, lo que da lugar a razonables críticas de quienes cumplen con todas las obligaciones fiscales, porque las inspecciones se dirigen a estos, cuando lo aconsejable sería tratar de incorporar al campo impositivo a quienes hoy día no contribuyen.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) es la entidad que tiene la función de aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos del gobierno nacional, como ocurre con el impuesto a la renta. Asimismo, puede proponer y participar en la reglamentación

de las normas tributarias y formular las resoluciones de determinación y multa, cuyas impugnaciones por los contribuyentes son resueltas en primera instancia por la propia entidad y sus pronunciamientos son apelables ante el Tribunal Fiscal.

Obviamente, la naturaleza de este trabajo no permite un estudio exhaustivo de todos los ángulos del impuesto a la renta, ya que solo se persigue que el lector tenga una idea clara sobre los aspectos más significativos de este importante tributo.

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 1 EL CONCEPTO DE RENTA

1. RESUMEN DE TEORÍAS SOBRE LA MATERIA

Según Horacio García Belsunce (1967), la determinación teórica de lo que debe considerarse como renta constituye una cuestión esencial con miras a dos objetivos: uno, orientar al legislador en la fijación del objeto y alcance de los impuestos que gravan las rentas y, otro, orientar al intérprete de la ley cuando ella elude la definición y se limita a consignar, a título enunciativo, los distintos beneficios que resultan comprendidos en el tributo.

En la doctrina existen temperamentos contrapuestos sobre lo adecuado o no de una definición en la ley positiva. Hay quienes estiman que ello es inútil porque científicamente no existe una posición única sobre la materia y que la noción siempre se desarrolla a lo largo del ordenamiento que es donde debe encontrarse el criterio del legislador. Se trata, en realidad, de una definición legalista.

Nosotros consideramos que sí es conveniente señalar los caracteres de la renta. Ello permite conocer con alguna precisión cuál es el marco dentro del cual puede exigirse el gravamen, de modo que cuando el intérprete se vea precisado a establecer si determinada ganancia está o no afecta, le resulte útil contrastarla con tales caracteres.

En forma sumamente apretada y siguiendo a Roque García Mullín, podría señalarse que por renta debe entenderse:

- a) El producto periódico de un capital.
- b) El total de ingresos materiales que recibe el individuo, o sea el total de enriquecimientos que provienen de fuera del individuo, cualquiera sea su origen y sean o no periódicos.
- c) El total de enriquecimientos del individuo, ya se hubieran traducido en satisfacciones (consumo) o en ahorros, a lo largo de un periodo; este concepto implica considerar todo lo consumido en el periodo, más (menos) el cambio producido en su situación patrimonial (García Mullín, 1978, p. 11).

Como ya se indicó, para la definición de renta no existe una posición doctrinaria uniforme, por lo que cada legislador adopta la tesis que considera conveniente a su propia realidad, introduciendo variantes en las teorías más difundidas, que reseñamos a continuación.

1.1. Teoría de la fuente o de la renta producto

Solo se considera como renta la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable. Como se sabe, las fuentes productoras de renta son, en principio, dos (capital y trabajo), de cuya combinación surge una tercera: la empresa.

De acuerdo con esta teoría, es claro que no existe identidad entre ganancia y renta, pues un sujeto podría percibir un beneficio muy significativo y, sin embargo, no estar obligado a pagar el tributo. Es el caso de la persona que recibe una herencia o un legado y que así incrementa su patrimonio; pero, como este aumento de su fortuna carece de periodicidad y no proviene de una fuente inmodificable, no califica como renta.

Es por ello que en muchos países este tipo de ingresos está sujeto a tributos específicos; por ejemplo, los impuestos sucesorios, como ocurría en el Perú hasta 1979 en que fueron derogados por el decreto ley 22719.

A igual conclusión se llega respecto de los premios obtenidos en juegos de azar, loterías, casinos, apuestas en carrera de caballos y ganancias similares. Los ingresos de esta clase no tienen periodicidad ni se originan

en ninguna de las fuentes productoras de renta, de tal manera que resultan excluidos del ámbito de aplicación del tributo.

Un caso muy significativo es el de las distinciones literarias, artísticas o científicas que muchas veces representan un ingreso cuantioso para los ganadores, como ocurre con el Premio Nobel, el Premio Cervantes, etc. Quienes reciben estos honores tampoco están obligados a tributar, si es que la legislación de la que se trata asume la teoría de la fuente. No existe aquí periodicidad en la ganancia ni una fuente productora.

Sin embargo, alguien podría tener la tentación de considerarlos como renta derivada del trabajo y, por lo tanto, susceptibles de ser gravados. Nuestra posición es contraria porque tales premios no constituyen una remuneración por la prestación de servicios personales, que es una condición indispensable para considerar que se trata de una renta generada por dicha fuente. Esta, como se sabe, tiene dos vertientes: el trabajo realizado en forma independiente y el prestado en relación de dependencia. De ninguna de ellas fluyen los referidos ingresos.

Desde el punto de vista tributario, la condición de escritor puede dar lugar a la percepción de honorarios profesionales al redactar trabajos o ensayos por encargos de un tercero. Asimismo, pueden generarse remuneraciones para el escritor que ingresa a trabajar en una empresa. Dichas retribuciones tienen la naturaleza de renta.

Ello no sucede cuando un jurado considera que los méritos intelectuales de una persona merecen ser reconocidos con un premio pecuniario. En esa hipótesis, el ingreso no se genera como contraprestación de un servicio. El premiado no tiene vinculación jurídica con la entidad que le otorga la distinción.

En todos los premios, existe discrecionalidad en la entidad que los otorga, lo que resultaría inconcebible en una relación laboral o profesional, pues el empleador o usuario de un servicio no puede pretender sostener que tiene libertad para decidir si paga o no por el trabajo que realiza el sujeto contratado.

Nótese que la situación sería completamente distinta si el análisis recae en los ingresos generados por la venta de los libros de los escritores, pues en ese caso el autor percibirá determinados importes que sí tendrían la condición de renta gravable, pues estaríamos frente a regalías que se producen periódicamente de una fuente durable. Del mismo modo, si el monto del premio —que no constituye renta— se entrega en prestamo o se deposita en un banco, serán gravables los intereses que generen.

Ahora bien, la definición del concepto de renta también tiene importancia al analizar la situación de las empresas que obtienen ganancias de capital; es decir, cuando enajenan determinada clase de bienes que, en principio, no están destinados a ser comercializados: el activo fijo (maquinaria, equipos, etc.).

Como resulta evidente, una empresa no se constituye para vender sus bienes de activo fijo, de modo que la ganancia que provenga de su enajenación no sería periódica ni susceptible de obtenerse periódicamente y, además, la fuente del beneficio desaparecería al producirse la operación.

Así lo interpretaban los especialistas de nuestro país hace algunas décadas, tomando como base lo dispuesto por el artículo 10 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) entonces vigente (ley 7904) que, respecto de las utilidades industriales y comerciales, establecía: «Se prohíbe considerar las pérdidas que procedan de inversiones o especulaciones ajenas al giro del negocio».

Tal regulación permitía concluir —con cierto rigor— que, si los resultados negativos que arrojaban esas operaciones no eran deducibles, tampoco podían gravarse las ganancias que ellas produjeran. Por lo tanto, no era renta el beneficio que una empresa obtuviera al enajenar bienes de su activo fijo.

Al respecto, Juan Lino Castillo indica que la referida ley: «Considera utilidad la que fluye directamente del activo circulante» (2009, p. 9), sin admitir las pérdidas de capital ni incluir por consiguiente las ganancias de esta clase y teniendo en cuenta el objeto de la empresa, especialmente

el de las sociedades, condicionando a lo establecido en sus estatutos y el giro del negocio determinado por la habitualidad.

Cabe destacar, siguiendo las apreciaciones de Castillo, que durante la vigencia de dicha ley la Administración Tributaria analizaba en primer lugar los estatutos de la sociedad para establecer si la operación examinada era o no propia del giro social o si, a pesar de no estar comprendida en su objeto, se había realizado en forma reiterada, a fin de determinar si la empresa era o no habitual. En caso afirmativo, el beneficio se consideraba renta gravable.

Supuesto interesante era la transferencia de valores emitidos por otras empresas, donde la jurisprudencia del Consejo Superior de Contribuciones —entidad que en la antigua estructura administrativa equivalía al actual Tribunal Fiscal— estableció que había lugar al impuesto si la enajenante se dedicaba habitualmente a la compraventa de acciones (RCSC 10627, del 24 de febrero de 1961) o si se trataba de valores emitidos por compañías de giro similar (RCSC 4980, de 28 de diciembre de 1948).

Desde luego, «procede deducir la pérdida en la venta de acciones cuando es una operación propia del negocio» (RCSC del 4 de julio de 1958).

En aquellos años, los abogados especialistas en derecho mercantil, al redactar los estatutos de las sociedades, trataban de evitar que se les pudiera atribuir la realización de operaciones *ultra vires*.

Con ese propósito, en lugar de señalar como objeto social determinadas actividades específicas, preferían hacer una relación de los negocios que se proponían efectuar y culminaban señalando que la sociedad podía llevar a cabo todas las operaciones permitidas por las leyes del Perú.

Los estatutos redactados de esa manera hacían que la Administración Tributaria pudiera sostener que en esa empresa todo el activo era «negociable» y, por tanto, que constituían renta incluso los beneficios derivados de la enajenación del activo fijo, cosa que no ocurría cuando los estatutos señalaban un objeto preciso que permitía distinguir cuáles eran bienes del activo «no negociable».

En el decreto supremo 287-68-HC, se aborda frontalmente esta materia estableciendo que el impuesto se aplicará «sobre las rentas que provengan del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores y sobre las ganancias y beneficios considerados expresamente por este título como rentas gravadas [...]».

Obsérvese que el texto recogió íntegramente la teoría de la fuente y, además, amplió la incidencia del tributo a otras ganancias y beneficios, pero no a todos, sino únicamente a los expresamente incluidos en la ley. Es decir, el tributo resultaba aplicable sobre cualquier utilidad que tuviera carácter periódico derivado de fuente durable y, además, sobre algunos otros beneficios específicamente indicados. Se trataba claramente de una ampliación de la teoría de la fuente, sin llegar a los extremos de la teoría del incremento patrimonial.

Entre las ganancias expresamente consideradas se encuentra: «Los resultados provenientes de la enajenación de: “Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de empresas o sociedades [...]”» (artículo 3).

Con esa norma se extendió de manera significativa los alcances del impuesto a la renta y se dejó en claro que este ya no quedaba limitado a la ganancia obtenida por la enajenación del activo circulante, sino de cualquier tipo de activo, lo que naturalmente comprendía los bienes del activo fijo.

Posteriormente, el decreto legislativo 200 recogió de manera más completa la teoría de la fuente, pero afectó también otras ganancias específicas no comprendidas en dicha teoría. Así, conforme al artículo 1 de esta norma, el impuesto grava:

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

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

Nótese que en este texto el legislador no se limita solo a citar las fuentes, sino que cuida de agregar que ellas deben ser durables y generar ingresos periódicos. No obstante, como su antecedente, no se reduce a ese ámbito, sino que considera como gravables otras ganancias específicas, lo que incluía «los resultados de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas [...]».

1.2. Teoría del balance o del incremento patrimonial

Toda ganancia se encuentra gravada, aun cuando no se derive de una fuente durable ni sea susceptible de producir ingresos periódicos. De acuerdo con ello, lo único que importa es la diferencia entre el patrimonio que se tenía al inicio del ejercicio y el que se cuenta al cierre de este, con independencia del origen, de derivarse o no de la venta de activo fijo o circulante.

Esta posición nunca ha sido recogida en forma químicamente pura en nuestra legislación positiva, pues ella no ha comprendido como renta todas las utilidades, beneficios e incrementos patrimoniales percibidos o devengados a favor de una empresa.

1.3. Teoría del flujo de riqueza

Según Roque García Mullín, comprende la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros, «o sea al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado» (1978, p. 16). De modo que lo esencial es que la ganancia o beneficio derive de operaciones con terceros, sin importar si provienen o no de una fuente durable.

Ello incluye los ingresos «por actividades accidentales» y los ingresos eventuales cuya producción depende de un factor aleatorio ajeno a la voluntad de quien los percibe, tales como los premios de lotería y los juegos de azar.

Asimismo, se gravan los ingresos a título gratuito por acto entre vivos (regalos, donaciones) o por causa de muerte (legados y herencias).

Como quiera que lo esencial es que exista una «operación con terceros», se excluye del concepto de renta el aumento de valor que experimentan los bienes que no se han enajenado, así como los beneficios que el sujeto puede proporcionarse sin realizar intercambios, tales como el uso de bienes durables o la provisión de bienes y servicios de propia producción.

Esta apreciación teórica ha tenido gran importancia en la legislación y la jurisprudencia de nuestro país, como lo demuestra el hecho de haberse agregado (ley 25381) un último párrafo al artículo 3 de la LIR, señalando: «En general constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros [...]».

En su día, el texto dio lugar a gran discusión no solo para establecer lo que debía entenderse por ganancia o beneficio; sino, sobre todo, para interpretar el alcance de la expresión operaciones con terceros.

¿Estaban incluidas las donaciones percibidas, la obtención de un premio, los subsidios otorgados, las ganancias derivadas del azar? La jurisprudencia ha arrojado luz sobre estos extremos, como veremos con algunos ejemplos.

2. JURISPRUDENCIA SOBRE EL CONCEPTO DE RENTA

2.1. Condonación del impuesto a la renta

El decreto legislativo 802 concedió a las empresas agrarias azucareras una reducción de un porcentaje significativo de los tributos que estuvieran adeudando. La administración tributaria consideró que dicho beneficio constituía renta gravable, pues resultaba indiscutible que las obligaciones por pagar habían quedado reducidas generándose así una ventaja económica que debería afectar la cuenta de resultados.

Las empresas apelaron ante el Tribunal Fiscal que se pronunció sobre el tema en su resolución 616-4-1999, donde sostuvo:

Que tal reducción no califica como renta, de acuerdo con el criterio de renta producto previsto en el inciso a) del artículo 1 de la Ley de Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774 [teoría de la fuente].

Que [...] si bien en el último párrafo del artículo 3° se establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros [...] debe indicarse que las sumas que han sido materia de acotación [...] no provienen de operaciones realizadas por la recurrente con terceros sino de ingresos que debían en principio ser entregados al Estado, pero que este dispuso, en virtud de la norma arriba citada que no lo sean.

Que las obligaciones tributarias y los beneficios otorgados respecto de las mismas, nacen por imperio de la Ley [...] lo que no sucede en el caso de obligaciones entre particulares [...].

Que en tal sentido la situación controvertida no se encuentra comprendida en el concepto de operaciones con terceros contenido en el indicado artículo 3°, no constituyendo el monto de la deuda tributaria que se reduce un ingreso afecto al impuesto a la renta [...].

Cabe destacar que la jurisprudencia cuida de puntualizar que, en el caso analizado, no existían beneficios derivados de operaciones con terceros, porque estos «son entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto consienten en el nacimiento de obligaciones, lo que no sucede en el caso de los tributos [...]», descripción que tendrá gran importancia al analizar otras situaciones que se presentaron después.

2.2. Intereses pagados por el Estado

Según el artículo 38 del Código Tributario, si el contribuyente ha efectuado pagos indebidos o en exceso, tiene derecho no solo a solicitar su devolución; sino, además, a pedir que se le abonen intereses.

Pues bien, en un caso concreto, la Administración Tributaria reconoció el derecho a la devolución del impuesto indebidamente pagado, así como a los intereses que ordena el Código Tributario, los que en opinión de Sunat integraban la renta del sujeto pasivo porque, tratándose de empresas, está gravada cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

Esa reflexión equivalía a considerar que el Estado era un tercero con quien el obligado habría realizado operaciones, no obstante que solo se trataba de un pago indebido. Nos parecía que la interpretación del fisco no estaba ajustada al sentido de la norma ni al pensamiento de su inspirador Roque García Mullín.

Al pronunciarse sobre este extremo, el Tribunal Fiscal, en su resolución 601-5-2003 (del 5 de febrero de 2003), estableció que:

El análisis sobre si el interés en cuestión está o no gravado con el Impuesto a la Renta, no debe centrarse en el tipo de daño que se va a resarcir sino en establecer si a partir de las características vinculadas a su surgimiento el ingreso constituye renta para efectos del impuesto [...]. De acuerdo con la teoría de la renta producto, renta es la utilidad o ganancia periódica susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable [...], de tal manera que los ingresos eventuales no quedan comprendidos dentro del campo del impuesto».

En la mencionada resolución, se cita expresamente el *Manual del impuesto a la renta* de Roque García Mullín y se agrega que el interés percibido por el contribuyente estaba vinculado a una obligación legal, por lo que no se está frente a un acto entre particulares, pues la devolución y los intereses nacen en virtud de la ley.

El ingreso no tiene ninguna vinculación con la actividad mercantil de la empresa involucrada, pues esta no ha realizado operaciones (se entiende mercantiles) con el Estado, sino que se trata simplemente de compensar el perjuicio sufrido por el contribuyente. Por ello, la resolución finaliza señalando que no puede considerarse que los intereses pagados

por la administración se encuentren gravados con el impuesto a la renta, pues no califican en el concepto de renta producto ni se trata de ingresos provenientes de operaciones con terceros.

Por lo demás, obsérvese que, considerar que los intereses percibidos debían integrar la renta de quien efectuó pagos indebidos o en exceso, implicaría un recorte del derecho del contribuyente pues —por una parte— el Estado abonaría una cierta suma y —de otro lado— el propio Estado exigiría el tributo, con lo cual los intereses sufrirían una reducción de 29,5% (según la tasa vigente), lo que evidentemente no podría haber sido el propósito del legislador.

Cuando el artículo 3 de la LIR señala: «En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros [...]». Es claro que pretendía ser omnicompreensivo, pero no parecería una expresión feliz, porque la sola circunstancia del ingreso a la caja de una empresa no tiene, necesariamente, que significar la obtención de una renta. La prueba más evidente de ello es que un determinado activo puede ser enajenado en una suma importante que constituya su valor de mercado, pero que resulte inferior al costo computable que tiene en libros. En esa hipótesis no solo no existiría renta gravada, sino que por el contrario se habría producido una pérdida significativa.

No obstante, como ha ocurrido en los textos anteriores, lo trascendente es que la ganancia derive de operaciones con terceros.

El artículo 1, inciso g, del reglamento trata de introducir precisiones al indicar:

La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del artículo 3 de la ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Sin embargo, en lo que podría calificarse como un exceso, el siguiente párrafo de dicha norma reglamentaria, establece:

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

El texto tiene varias dificultades. Si bien desde la perspectiva doctrinaria no existe inconveniente insalvable para incluir como renta gravada los beneficios derivados de actos a título gratuito, lo cierto es que el texto de la ley no parecería respaldar la posición asumida por el reglamento. Recordemos que el artículo 3 de la ley alude a la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros ¿Qué debe entenderse por operaciones? Como las normas no contienen ninguna definición, tiene que recurrirse al diccionario, cuya acepción pertinente podría ser: «Negociación o contrato sobre valores o mercaderías», lo que no parecería producirse en el caso de una transferencia a título gratuito. De otro lado, también puede señalarse que existe violación del principio de legalidad; pues, si se pretende considerar como renta los beneficios obtenidos a raíz de donaciones, ello significa regulación de la base de cálculo del tributo, lo que es materia reservada exclusivamente a la ley.

Además, una regulación de esa naturaleza puede generar más dudas que certezas. En efecto, ¿qué ocurre en el supuesto que los accionistas decidan reintegrar la pérdida sufrida por la sociedad?, ¿es una transferencia a título gratuito que un particular realiza a favor de la sociedad y, por lo tanto, constituye renta gravable de esta?, ¿es válido sostener que se trata de un ingreso obtenido en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares?, ¿el reintegro por los accionistas es una operación de la sociedad con terceros?

El artículo 220 de la Ley General de Sociedades (LGS) señala:

La reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido el capital en más del 50% [...] salvo cuando se cuente con reservas legales o de libre disposición, se realicen nuevos

aportes o los accionistas asuman la pérdida en cuantía que compense el desmedro.

De acuerdo con Enrique Elías: «Esto se puede lograr, por ejemplo, si los accionistas realizan un reintegro directo de esas pérdidas, entregando dinero u otros bienes al activo social, sin aumento de capital o bien condonando deudas que la sociedad pudiese tener frente a ellos, sin emitir por ello nuevas acciones» (2015, p. 576).

¿Esta actitud de los accionistas frente a la sociedad tiene el carácter de transferencia a título gratuito que realiza un particular a su favor? Si así fuera y el ingreso tuviera el carácter de renta, encontraríamos de inmediato que su monto serviría para compensar los resultados negativos de la sociedad no solo para fines mercantiles, sino también para efectos tributarios. Es probable entonces que tengamos que reinterpretar el inciso d del artículo 29 del reglamento, según el cual: «Los contribuyentes no pierden el derecho de efectuar la compensación de pérdidas cuando estas sean cubiertas por reservas legales, reducción del capital, nuevos aportes de los socios o por cualquier otra forma». Si la norma reglamentaria se aplicara al caso analizado, se habría eliminado el derecho a continuar arrastrando las pérdidas.

¿Es esa la finalidad perseguida por el legislador? Nótese que el beneficio no proviene de la actividad de la empresa, no se genera en operaciones con terceros, entendiéndolas como las relativas a su activo o a su giro social.

De validarse esa interpretación, resultaría tributariamente gravoso para la sociedad que los socios asuman las pérdidas de esta por lo que obviamente la determinación de la junta de accionistas, llegado el caso, sería optar por efectuar aportes para aumentar el capital a fin de recibir las acciones correspondientes, pues en esa hipótesis es evidente que no nos encontraríamos frente a una transferencia a título gratuito. Si esta simple diferencia de posición hace que no exista renta a pesar de perseguirse idénticos propósitos, consideramos que la decisión de los accionistas no debe calificar como ganancia para la sociedad.

Pero esta regulación también genera otras dificultades. Según el artículo 44 de la LIR, no se permite deducir las donaciones o actos de liberalidad; de modo que, si una empresa accionista se hace cargo de las pérdidas de otra sociedad mediante el procedimiento indicado, se produciría una doble incidencia tributaria que parece no haber sido advertida.

En efecto, por un lado, para la empresa perceptora el ingreso incidiría en su renta bruta; pero, por otra parte, la sociedad accionista no podría deducir el monto entregado porque aparecería como un acto de liberalidad, generándose así una suerte de reiterada imposición.

En nuestra opinión, la actitud de los socios respecto de la empresa en que han invertido no supone un acto de liberalidad. Es el cumplimiento de un acuerdo adoptado en la junta de accionistas, necesario para que la sociedad pueda seguir operando. Es más, la empresa socia tendría el derecho a considerar que el costo computable de sus acciones se incrementa en el monto entregado para tal propósito. Este extremo es importante porque, en caso de enajenación de esos valores, la existencia o no de utilidad debería determinarse tomando en cuenta que la suma proporcionada forma parte del costo de dichos títulos.

La situación se agrava si es que las pérdidas son cubiertas mediante la entrega de bienes de una a otra empresa porque, además de las consecuencias anotadas, podría pretenderse que tal transferencia se considere efectuada a valor de mercado, con lo cual el accionista resultaría con utilidad gravable, como si se tratara de una operación con terceros. Esta interpretación extrema pretendería basarse en lo previsto en el artículo 32 de la LIR, conforme al cual:

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad... el valor asignado a los bienes... será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente [...].

Aún más, dentro de esa tesis, podría concluirse que, habida cuenta de la vinculación entre las partes, resulta aplicable el régimen de precios de transferencia si se cumplen los requisitos del artículo 32-A de la LIR.

Nosotros discrepamos de esta posición y sostenemos que el transferente debe limitarse a no deducir el valor del bien entregado, sin que ello signifique obligación de generar renta en función del valor de mercado, como si se tratara de una enajenación.

En el mismo sentido, si, por ejemplo, la empresa recibe un premio pecuniario del Poder Ejecutivo o de una entidad gremial por haber destacado en cuanto a calidad de sus productos o en razón del volumen exportado o a raíz del puesto conseguido en una exposición internacional o en circunstancias similares, ¿ello constituiría renta de la perceptora?, ¿tales ingresos pueden calificarse como derivados de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares? Nuestra opinión es negativa. La renta solo puede estar referida a la ganancia obtenida a raíz de operaciones mercantiles con otros particulares. No se trata de gravar cualquier beneficio. Nuestra ley no ha recogido —todavía— la teoría del incremento patrimonial.

2.3. Restitución de derechos arancelarios (*drawback*)

Es definida, por el artículo 76 de la Ley General de Aduanas (decreto legislativo 809), como «el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción».

La noción central implícita en el mecanismo es «evitar que se exporten impuestos», para lo cual se devuelve al exportador los derechos que este debió pagar al internar los insumos requeridos para elaborar el producto que se coloca en el extranjero.

¿Cómo se establece la cuantía de la restitución? La empresa exportadora tiene derecho a que se le devuelva la suma que resulte de aplicar

un porcentaje (actualmente 5%) sobre el valor FOB que corresponda al producto exportado, de manera que el monto resultante no guarda relación con el importe de los derechos arancelarios efectivamente pagados al internar materias primas, insumos, etc. y, por ello, el contribuyente puede, en definitiva, recibir una cantidad superior a la realmente abonada por tales derechos.

En un ejemplo extremo, podría acontecer que el insumo importado tenga un reducido precio, por lo cual los derechos arancelarios alcanzan una suma pequeña. Sin embargo, si ese modesto bien es incorporado en un producto que se vende al exterior en un monto muy importante, el cinco por ciento del valor FOB de la mercadería exportada otorgaría derecho a recibir una suma largamente superior al importe abonado en la aduana con motivo del internamiento.

Si por los insumos importados se pagaron derechos de US\$ 10 000.00 y se utilizaron para fabricar artículos cuyo valor FOB fue de US\$ 1 000 000.00, la exportadora estaría facultada para solicitar una restitución equivalente a US\$ 50 000.00, de donde se desprende que el fisco «devuelve» al contribuyente US\$ 40 000.00 más que el tributo cancelado por este. ¿Tal beneficio tiene o no la naturaleza jurídica de renta?

Como quiera que la asimetría entre lo pagado y lo que se devuelve no es fruto del azar y de ella debe ser consciente el legislador, esa ganancia no tiene legalmente la condición de renta, pues simplemente el ordenamiento ha querido otorgar un incentivo a las empresas por razones de política de comercio exterior. Es evidente que se trata de un mecanismo para alentar la exportación y, dentro de los diversos procedimientos que existen para ello, se ha recurrido a la entrega de una suma calculada en función del valor FOB, sin tomar en cuenta el monto de los derechos arancelarios pagados. El beneficio derivado de la estructura legal adoptada puede definirse, desde nuestro punto de vista, como subsidio o subvención; pues para el diseño legal no interesa tanto las sumas que el Estado entrega cuanto las ventajas que la actividad exportadora representa para el país en términos de captación de divisas, generación de empleo y otras consideraciones

que el legislador ha tenido presente y que han llevado a premiar a los exportadores mediante este procedimiento.

En el caso que nos ocupa, el sistema adoptado sería una forma de alentar las ventas al exterior dotando a las empresas nacionales de los medios necesarios para ponerlas en condiciones de competir con las de otros países. Se trata de una materia que no es extraña en el ámbito del comercio internacional, como puede comprobarse en el «Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias» que forma parte del «Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994» (GATT) al que está adherido el Perú, donde se señala lo siguiente:

Los sistemas de devolución pueden constituir una subvención a la exportación en la medida en que tengan por efecto la remisión o devolución de cargas a la importación en cuantía superior a la de las realmente percibidas sobre los insumos consumidos en la producción del producto exportado (artículo 1.1, a, 1, ji; y anexo II).

En el reglamento de dicho acuerdo, aprobado en el Perú por decreto supremo 006-2003-PCM (del 10 de enero de 2003), se precisa:

Artículo 13. Sistemas de reducción de impuestos indirectos y de devolución de cargas a la importación como subvenciones específicas.- Los sistemas... de devolución de las cargas a la importación de productos consumidos o utilizados en la producción de productos exportados, solo serán consideradas subvenciones específicas en la medida en que dicha reducción o devolución sea en cuantía superior a aquella resultante de los impuestos indirectos y cargas de importación realmente pagados en el proceso de producción.

La descripción hecha en el documento del GATT y lo dispuesto en el reglamento se ajusta a la definición de subvención. Por ello, consideramos, que el «socorro o auxilio» que el subsidio implica no encuadra dentro del concepto de renta previsto en nuestra legislación positiva, pues no tiene periodicidad ni proviene de una fuente durable. Tampoco deriva de operaciones con terceros. Por lo tanto, concluimos que el subsidio

no tiene naturaleza de renta, porque se origina en una decisión unilateral del Estado que concurre para auxiliar a las empresas dedicadas a una actividad que se considera debe ser protegida porque, seguramente, así conviene a la economía del país. El ingreso no fluye de manera directa de terceros a raíz de las actividades empresariales del contribuyente.

El Tribunal Fiscal, en su resolución 3205-4-2005 (del 20 de mayo de 2005), al pronunciarse sobre el tema, acertadamente señala:

[...] de acuerdo con la teoría de la renta producto, renta es la utilidad o ganancia susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable en estado de explotación, de tal manera que los ingresos eventuales no quedan comprendidos dentro del campo del impuesto;

Que, por su parte, según la teoría del flujo de riqueza el concepto de renta se identifica con el beneficio, gravándose toda utilidad, con prescindencia de que provenga de una fuente periódica o durable, pues en este caso “renta es la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros o sea el total del flujo de riqueza que desde terceros fluya hacia el contribuyente en un período dado”;

Que en el caso de autos los ingresos obtenidos por la recurrente como producto de su acogimiento al régimen aduanero de *drawback*, no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco derivan de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto consienten en el nacimiento de obligaciones [...];

[...] dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, estos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza.

Obsérvese que para el Tribunal Fiscal debe excluirse del concepto de renta no solo el beneficio (diferencia entre lo pagado y lo devuelto), sino la totalidad del monto percibido. Asimismo, hay que anotar que de los considerandos del informe que la sustenta puede concluirse que los subsidios, en general, no tienen la condición de renta.

2.4. Indemnización por siniestro de bienes asegurados

El contrato de seguro se funda en la mutualidad y en la estadística. Se asume que implica una atomización del riesgo, en el entendido que es improbable que el siniestro se presente, a la vez, respecto de todos los bienes asegurados.

En el derecho de seguros, constituye un axioma que el asegurado no puede lucrar con la póliza. Ello significa que el propósito del contrato es proveer al beneficiario de una indemnización que le permita resarcirse del daño sufrido. No sería admisible que el interesado sobrevaluara sus bienes y al producirse el siniestro recibiera una suma superior al perjuicio sufrido. De igual manera, no se aceptaría que un mismo bien, respecto de idéntico riesgo, fuera asegurado por su valor total en cada una de varias compañías de seguros y, en caso de siniestro, se pretendiera exigir sendas indemnizaciones por el monto total a cada aseguradora.

Para Isaac Halperin, en esta materia es esencial el principio indemnizatorio conforme al cual: «El asegurado no puede obtener un lucro sino solo el resarcimiento del daño sufrido, aunque el monto asegurado sea mayor» (1972, p. 371). El mismo autor agrega que «la suma asegurada no puede percibirse íntegramente cuando excede el valor de la cosa al momento del siniestro, salvo: el caso de seguro a nuevo —o de reemplazo o de vetustez— por el que debe habilitarse al asegurado a adquirir otra cosa igual nueva» (1972, p. 371). Entendemos la expresión como sinónimo de cuantía que permite adquirir un activo sin uso. En consecuencia, si bien la indemnización prevista en el contrato debe compensar los perjuicios que sufra el asegurado, no existe inconveniente para pactar un importe que supere el costo computable del activo, habida cuenta de la necesidad

de adquirir uno nuevo que, por ello, tendrá en el mercado un costo superior al bien asegurado.

Si eso ocurre en los hechos y la empresa recibe a ese título una cantidad mayor que el costo computable que el activo siniestrado tiene en libros, ¿la diferencia constituye renta gravada?

Frente a las distintas formas de regular la situación descrita, el legislador ha optado por considerar como rentas gravadas la parte que exceda el costo computable del bien asegurado, pero permite la inafectación si se cumple ciertos requisitos cuya precisión se encarga al Poder Ejecutivo.

Así, el inciso c del artículo 1 del reglamento señala que no se computará como ganancia el monto de la indemnización que, excediendo el costo computable del bien, sea destinado a su reposición total o parcial y siempre que para ese fin la adquisición se contrate y el bien se reponga dentro de un determinado plazo, contado a partir de la percepción del monto correspondiente.

Es evidente que la intención de la norma es coadyuvar a que la empresa pueda reiniciar su actividad productiva sin que el régimen tributario le signifique impedimento o le genere dificultades. En efecto, si la cantidad prevista en la póliza equivale exactamente al valor del bien nuevo, cualquier exigencia del tributo supondría cercenar la suma a recibir y dificultaría (o impediría) la adquisición que se desea, con lo cual quedaría desvirtuado el diseño legal. Si existiera obligación de tributar, mientras mayor fuera la diferencia entre el costo computable y el importe recibido, más alto sería el impuesto a pagar.

En conclusión, el beneficio obtenido de la manera indicada tiene la condición de renta, pero resulta inafecta en caso de darse las condiciones exigidas por la norma, aún cuando, en sentido estricto, consideramos que el mecanismo conduce más bien a un diferimiento del tributo, el que se hará exigible si es que el bien sustituto se enajena en el futuro.

Como resulta obvio, la norma no podía limitarse a dejar de exigir el gravamen por la diferencia, sino que tenía que arbitrar los medios para

alcanzar un resultado justo, lo que se pretende conseguir a través del costo computable que se otorga al nuevo bien que reemplaza al siniestrado.

La solución por la que opta nuestra legislación implica una ficción que, tomando en cuenta que al recibir la indemnización la diferencia de valores no ha sido gravada, exige que para efectos fiscales el costo del bien nuevo sea el mismo que tenía el bien sustituido.

En consecuencia, a pesar del notorio mayor valor del activo de reemplazo, este solo puede depreciarse hasta el importe que hubiera correspondido al desaparecido. De ello se sigue que el castigo por el bien nuevo tiene un límite que podría ser muy reducido, de manera que, en caso de enajenación, se produciría una significativa ganancia gravable.

Sin embargo, podría ocurrir que, al siniestrarse un activo de costo computable (100) asegurado por un valor que se entendía de reposición (1000), al adquirir el bien sustituto, este tenga un mayor precio (1500), de modo que la compra solo puede materializarse si la empresa asegurada asume la diferencia de 500. En este supuesto, el tratamiento legal consiste en que el monto adicional se aplique a incrementar el costo computable de manera que, en el ejemplo propuesto, este pasaría de 100 a 600, tal como señala el artículo 21.5 de la LIR.

Para que la indemnización quede comprendida en el tratamiento legal descrito, es necesario que sea destinada «a la reposición total o parcial de dicho bien». ¿Cuál es el alcance de este requisito?, ¿es obligatorio que el activo por adquirir cumpla exactamente la misma función que tenía el desaparecido? Dicho de otro modo, si el siniestro afectó una máquina aplicada a una finalidad específica, ¿la reposición debe corresponder a otra de idéntico propósito y con iguales características?, ¿o el vocablo «reposición» tiene un sentido meramente cuantitativo; es decir, que no hay inconveniente legal para que, aprovechando el ingreso, la empresa pudiera decidir la compra de un activo distinto dirigido a una producción diferente? En esta hipótesis, ¿no se habría cumplido con la condición necesaria y estaríamos frente a renta gravable?

Nosotros consideramos que lo único que importa al legislador es que la suma recibida de la compañía de seguros se utilice para adquirir otro activo. Las normas vigentes no establecen como condición que exista identidad absoluta entre el siniestrado y el sustituto; no se exige una igualdad matemática de características, rendimientos o propósitos entre el antiguo y el nuevo elemento.

Obsérvese que en algunos casos podría ser razonable que la empresa decida invertir los recursos en un equipo cuyo objeto es fabricar un producto distinto del que elaboraba el destruido. En efecto, si el siniestrado pertenecía a un área que resultaba poco rentable, nadie podría objetar que los importes recibidos se utilicen para comprar maquinaria que permita obtener artículos cuya venta podría generar ganancias más elevadas. Sería absurdo que este cambio fuera reparado por las autoridades tributarias toda vez que, precisamente por el uso adecuado del monto indemnizatorio, la empresa podría estar en aptitud de obtener mayores utilidades y, en consecuencia, pagar un impuesto más alto.

La finalidad de la norma es que la indemnización se dirija a la adquisición de un activo, pero no hay ninguna regulación que permita suponer que el legislador obliga a que se trate de uno idéntico al desaparecido. En cambio, pone un fuerte acento en la determinación del costo computable del que se incorpora, exigiendo que sea el mismo que era atribuible al sustituido, lo que puede cumplirse perfectamente con uno de propósito distinto al siniestrado. Lo importante es que la indemnización se utilice para continuar con las operaciones, al margen de la similitud o no entre el bien reemplazando y el reemplazante.

Creemos que el sentido de la regulación obligaría, además, a utilizar la tasa de depreciación que correspondía al activo desaparecido, aun cuando, según la respectiva tabla, al nuevo le resultara aplicable un porcentaje más elevado.

Debe destacarse que la propia Administración Tributaria (informe 17-2010-Sunat, del 2 de febrero de 2010) señala que, si el monto indemnizatorio se destina a la adquisición del total de acciones de una

sociedad titular de un bloque patrimonial que incluye un bien similar al siniestrado y, posteriormente, dichas acciones se cancelan por mérito de la absorción integral de la empresa y el bien pasa a propiedad de la absorbente, también será aplicable la inafectación del impuesto a la renta, siempre y cuando se acredite que el valor del activo incorporado es igual o superior al importe recibido a ese título.

2.5. Indemnización por daño emergente

Según la LIR (artículo 3, inciso a), se considera como renta gravada el monto de las indemnizaciones «que no impliquen la reparación de un daño», lo que supone excluir de tal concepto las que se pagan por daño emergente y gravar solo las percibidas por lucro cesante.

Esta apreciación ha sido confirmada por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, conforme puede advertirse de la RTF 879-2-2001 de fecha 26 de julio de 2001, donde se señala:

[...] las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta siempre son aquellas destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, lo que además implica que previamente exista una pérdida a ser cubierta, es decir, indemnizaciones relacionadas con daños emergentes. Así, el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye renta gravable, salvo las excepciones contempladas por la ley. Ello, toda vez que mientras solo se compense una pérdida sufrida hasta su importe, los resultados finales se mantendrán inalterables. Por el contrario, si la indemnización supera al daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para su perceptor, gravado con el Impuesto a la Renta según las normas expuestas. Así, el lucro cesante, que supone indemnizaciones relacionadas con un incremento patrimonial no percibido por el incumplimiento, hace referencia a ingresos o ganancias que en circunstancias normales sí se encontrarían gravadas con el Impuesto.

En el inciso e del artículo 1 del reglamento, se precisa que «[...] no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes».

Nuestro ordenamiento civil no define lo que debe entenderse por daño emergente y lucro cesante, con lo cual ha dejado un amplio margen a la interpretación de la autoridad jurisdiccional. Empero, hay consenso al entender que el primer concepto está constituido por toda pérdida acaecida en el patrimonio del sujeto cuando se le causó el daño. En cambio, el segundo se refiere a la pérdida de lo que, en ese momento, aún no se hallaba en el patrimonio del afectado; esto es, se trata del futuro enriquecimiento frustrado.

De lo expuesto, fluye que solo el juzgador (o árbitro) puede discernir cuándo y sobre qué repercute el daño; es decir, si la lesión incide en la situación patrimonial presente o futura del sujeto involucrado. Esto tiene extraordinaria importancia desde el punto de vista tributario.

En efecto, puede acontecer —no es lo usual— que dos empresas lleguen a un acuerdo en cuya virtud una conviene en pagar a la otra determinada suma por lucro cesante y cierto importe por concepto de daño emergente. En esta hipótesis, se plantea la posibilidad de que la Administración Tributaria cuestione la naturaleza de la indemnización, así como el monto acordado, invocando lo dispuesto por la ley 27356:

Precítese que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente... 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 [...] entre otros.

En cambio, la Administración Tributaria no puede cuestionar el carácter ni la cuantía ordenada por el Poder Judicial o por un tribunal arbitral, pues carece de facultades para sostener que la suma establecida por los jueces o árbitros no compensa daño emergente, sino lucro cesante y que, en consecuencia, constituye renta gravada para el perceptor.

Tal posición, que ya ha sido esgrimida por el fisco, es contraria a lo previsto en el artículo 139, numeral 2, de la Constitución porque implicaría atribuirse el derecho de recalificar y reinterpretar una sentencia o un laudo. Si en sede judicial o arbitral se resolvió que se trataba de daño emergente, los funcionarios no pueden sostener algo distinto, pues las sentencias y laudos tienen el valor de cosa juzgada y sus alcances no pueden modificarse ni corregirse. Solo al juzgador corresponde determinar si la lesión incide en la situación patrimonial presente o futura de la persona afectada.

El Tribunal Fiscal, como se esperaba, ha establecido que «las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, esto es indemnizaciones relacionadas con daños emergentes [...]» (RTF 2116 -5-2006).

En dicha resolución, se reconoce que: «Los tribunales arbitrales [...] dentro del ámbito de su competencia se encuentran facultados para desestimar cualquier intervención y/o injerencia de terceros destinada a avocarse a materias sometidas a arbitraje [...]» y agrega que no es posible modificar una resolución que adquiere la calidad de cosa juzgada, pues los órganos que resuelven conflictos tienen el deber de ajustarse a dicha resolución.

En esta significativa jurisprudencia, se indica que, si el laudo reconoció determinado importe por daño emergente, la administración tenía que levantar el reparo. De ello fluyen dos conclusiones: se reitera que el ingreso de esa clase no constituye renta gravada y que la calificación como tal efectuada por jueces y árbitros no puede ser cuestionada por los órganos administrativos.

Por lo tanto, tiene gran importancia que los contribuyentes soliciten a jueces y árbitros que al resolver una causa determinen con exactitud qué parte de la indemnización se otorga por lucro cesante y cuál por daño emergente, porque solo la primera estará gravada. No hacerlo podría conducir al no querido efecto de —vía el tributo— reducir el monto ordenado y tener que pagar, además, multas e intereses.

3. PREGUNTAS

1. La empresa exportadora que gana un premio en efectivo otorgado por la Sociedad Nacional de Industrias por haber batido un récord en la venta al exterior de productos manufacturados en el Perú, ¿debe considerar ese ingreso como parte de su renta gravada?
2. La persona natural que recibe una donación, ¿debe considerar ese ingreso como parte de su renta gravada?
3. Si una compañía de seguros indemniza a una empresa por el siniestro de determinados bienes por un monto que excede del costo computable de los mismos, ¿la diferencia se considera renta gravada?

CAPÍTULO 2

CRITERIOS DE VINCULACIÓN

1. CONCEPTO

En materia tributaria, cada país, de acuerdo a su propio ordenamiento, puede establecer la base fáctica que considere más adecuada para que resulten obligados los que se ajusten a ella; pero es claro que, entre el Estado que hace la descripción hipotética de los hechos y las personas que serán los sujetos pasivos, tienen que mediar determinados nexos. Debe existir «un cierto nivel de relación, porque de lo contrario además de carecer de justificación, la norma podría resultar impráctica pues el pretendido acreedor no estaría en aptitud de exigir su cumplimiento» (1991, p. 160). Tales nexos, que se conocen como «criterios de vinculación» y son: nacionalidad, domicilio y fuente.

Sin embargo, en los hechos, muy pocos Estados aplican de manera aislada alguno de tales criterios, pues lo usual es que se utilice de forma conjunta el domicilio y la fuente. El elemento nacionalidad suele ser invocado en las leyes de los países más desarrollados económicamente, pero no es el único factor. En general, los países importadores de capital —como es el caso de Perú— han considerado más conveniente el criterio fuente, de tal manera que son contribuyentes los no domiciliados que perciben rentas de fuente nacional. Tratándose de países exportadores de capital, se adopta los otros dos criterios.

De acuerdo con nuestro ordenamiento, los sujetos no domiciliados solo tienen que tributar respecto de sus rentas de fuente peruana. En cambio, los domiciliados deben hacerlo por sus rentas de fuente mundial; es decir, tanto las obtenidas en territorio nacional como las generadas fuera del país. No se admite computar la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable para determinar el impuesto.

Como quiera que obviamente los demás Estados también tienen la capacidad jurídica de exigir la prestación a los residentes en su territorio, aún cuando la renta se hubiera producido fuera de sus fronteras, lo cual puede conducir a que una misma persona quede sujeta a la obligación frente al fisco del país donde domicilia y de aquel en cuyo territorio está ubicada la fuente de la renta. Tales circunstancias dan lugar a doble o múltiple imposición internacional, que se trata de resolver o atenuar mediante la suscripción de convenios para evitar la doble imposición (CDI), como los que el Perú ha celebrado.

Ahora bien, cuando la renta de fuente extranjera es producida en un país con el cual no se tiene celebrado tal convenio, la legislación peruana establece unilateralmente que el impuesto pagado en el exterior tiene la naturaleza de crédito frente al que debe abonarse en el país.

2. NACIONALIDAD

En los países que utilizan este criterio, los nacionales deben cumplir con pagar el impuesto sea cual fuere su domicilio y el lugar en que obtienen la renta; es decir, la obligación surge aún cuando la fuente de la renta y la residencia del contribuyente están ubicados fuera de las fronteras del país que exige la prestación.

Al emplear este criterio, un Estado (A) puede comprender como sujetos pasivos a todos quienes tengan esa nacionalidad con prescindencia del lugar (B) en que domicilien o del país (C) en que esté ubicada la fuente que genera el beneficio. Sin perjuicio de admitir que la soberanía de un país le permite adoptar ese criterio, resulta cuestionable su empleo —por lo menos como nexo único— porque la tributación tiene que ver con

hechos económicos, de modo que no resulta fácil percibir las razones de esa clase que pudieran justificar que, solo por tener una determinada nacionalidad, alguien resulte tributariamente obligado frente a cierto Estado, a pesar que reside en otro país y que la fuente de la ganancia se encuentra ubicada en un tercer territorio. Si una persona está domiciliada en un Estado (A) y disfruta de los beneficios que este le brinda o la renta que percibe se genera en un Estado (B), podría considerarse justificada la exigencia tributaria por parte de (A) o (B), lo cual no ocurre cuando la ley apela al criterio nacionalidad.

Por lo demás, este nexo solo podría invocarse respecto de personas naturales que son las únicas que jurídicamente tienen nacionalidad. Si una persona puede cambiar esa condición y mantener su domicilio, sin modificar la ubicación de la fuente generadora de la renta, no parecería que la nacionalidad resulte suficiente para gravarla. Es por ello que existen algunos casos emblemáticos de personas que han cambiado de nacionalidad para evitar la incidencia tributaria que este vínculo genera.

De otro lado, la adopción de este criterio puede llevar a la falta de certeza o a la múltiple imposición, porque hay situaciones en las que varios estados distintos pueden «atribuir» su nacionalidad a un mismo sujeto pasivo. Bastaría que uno de ellos adoptara el principio «*jus sanguinis*», en cuya virtud el hijo tiene la nacionalidad de los padres, y que otro Estado contemplara el principio «*jus soli*», conforme al cual son nacionales los que nacen en su territorio. En esa hipótesis, una persona puede resultar con múltiples obligaciones respecto de ambas jurisdicciones. También debe mencionarse lo que ocurre con la mujer que, al casarse, adquiere la nacionalidad del marido —de acuerdo con las leyes del país de este—, pero no la modifica según las del país de ella. Aquí vuelven a presentarse las consecuencias a que hemos aludido.

3. DOMICILIO

Si este concepto se mantuviera únicamente como un enunciado genérico, daría lugar a numerosas dificultades de aplicación práctica, porque a un

mismo sujeto se le podrían asignar distintos domicilios, dependiendo de las regulaciones legales aplicables en cada país. Por ello, resulta indispensable establecer los términos y requisitos que deben cumplirse para que una persona pueda ser considerada con domicilio en determinado territorio para fines del régimen impositivo.

Este extremo tiene importancia porque, según ya se indicó, en el caso del Perú, los sujetos domiciliados deben tributar por su renta de fuente mundial, de manera que es necesario precisar por lo menos los casos más significativos en que se alcanza esa condición. De acuerdo con la LIR, se considera domiciliadas en el país:

- a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas del derecho común.
- b) Las personas naturales extranjeras que hayan recibido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.
- c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales que hayan sido designadas por el sector público nacional.
- d) Las personas jurídicas constituidas en el país.
- e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.
- f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de la ley.
- g) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades constituidas o establecidas en el país.

Para efectos del impuesto, las personas naturales, con excepción de las que tienen cargos oficiales en el exterior, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú. Si no puede acreditarse la residencia en otro país, ellas mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Los peruanos que hubieran perdido su condición de domiciliados, la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria, permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendarios o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Es importante señalar que las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable. Los cambios que se produzcan en el transcurso del mismo solo tendrán efectos a partir del ejercicio siguiente.

4. FUENTE DE LA RENTA

En los regímenes legales que adoptan el principio de la fuente (o del territorio), la suerte del tributo está supeditada a que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta, lo que tiene gran importancia para los sujetos no domiciliados, toda vez que ellos solo están obligados a pagar el impuesto respecto de sus rentas de fuente nacional. Por ello, debe destacarse que, de acuerdo con la LIR, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera, entre otras, como rentas de fuente peruana:

- Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la república.

Los derechos vinculados con estos bienes son los que surgen de la posesión, propiedad, usufructo, uso, habitación, superficie y

servidumbre. También debe notarse que el concepto de renta abarca no solo los frutos derivados del predio, sino que incluye las ganancias que pudieran generarse de su enajenación.

- Los dividendos y cualquier otra forma de reparto de utilidades cuando la empresa o sociedad que los distribuya se encuentre domiciliada en el país.
- Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier otra índole, así como las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en el territorio nacional.
- Las obtenidas por la enajenación de acciones y participaciones representativas del capital de sociedades constituidas en el Perú.
- Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los productos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se preste servicios equivalentes, cuando ese servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país. El reglamento precisa que, por servicio digital, se entiende a los que se presta mediante accesos en línea, que se caracteriza por ser esencialmente automático y no viable en ausencia de la tecnología de la información.
- Las obtenidas por asistencia técnica, que es el servicio por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas con el objeto de proporcionar conocimientos especializados no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. También comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados.

Se entiende que la asistencia técnica se utiliza económicamente en el país cuando sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines de quienes son domiciliados en el

país o cuando el contribuyente considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica.

El artículo 10 de la LIR señala otros casos en que las rentas también se consideran de fuente peruana:

- Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país.
- Las dietas y cualquier otro tipo de remuneración que empresas domiciliadas paguen a sus directores o miembros de sus órganos administrativos que actúen en el exterior.
- Las remuneraciones otorgadas por el sector público nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.
- Los resultados provenientes de la contratación de instrumentos financieros derivados obtenidos por sujetos domiciliados en el país.
- Las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país, lo que ocurre cuando se enajenan acciones o participaciones del capital de una persona jurídica no domiciliada que, a su vez, es propietaria de acciones o participaciones del capital de una o más personas jurídicas domiciliadas siempre que se produzca, de manera concurrente, las siguientes condiciones:
 - En cualquiera de los doce meses anteriores a la enajenación, el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas equivalga al 50% o más del valor de mercado de todas las acciones o participaciones del capital de la persona jurídica no domiciliada.
 - En un periodo cualquiera de doce meses, se enajene acciones o participaciones que representen el 10% o más del capital de una persona jurídica no domiciliada.

Igualmente, se considera de fuente peruana los dividendos distribuidos por una empresa no domiciliada constituidos por la diferencia entre el valor nominal de las acciones y los importes que perciban los socios a raíz de la reducción de capital o liquidación de la persona jurídica. Ello siempre que en los doce meses anteriores tal empresa hubiera aumentado su capital como consecuencia de nuevos aportes, capitalización de créditos o de una reorganización y en la medida que, en cualquiera de los doce meses anteriores a dicho incremento, el valor de mercado de las acciones de las sociedades domiciliadas equivalga al 50% o más del valor de mercado de todas las acciones de la empresa no domiciliada.

5. ACTIVIDADES LLEVADAS A CABO PARTE EN EL PAÍS Y PARTE EN EL EXTRANJERO

Conforme a lo previsto por el artículo 12 de la LIR, se presume de pleno derecho que las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, detallados en el artículo 48 de la LIR, los porcentajes siguientes:

- a) Actividades de seguros: 7% sobre las primas.
- b) Alquiler de naves: 80% de los ingresos brutos que perciban por dicha actividad.
- c) Alquiler de aeronaves: 60% de los ingresos brutos que perciban por dicha actividad.
- d) Transportes entre la república y el extranjero: 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que, por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración a las líneas extranjeras con sede en tales países.

- e) Servicios de telecomunicaciones entre la república y el extranjero: 5% de los ingresos brutos.
- f) Agencias internacionales de noticias: 10% sobre las remuneraciones brutas que obtengan por el suministro de noticias.
- g) Distribución de películas cinematográficas y similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas: 20% sobre los ingresos brutos.
- h) Empresas que suministren contenedores para transporte en el país o desde el país al exterior y no presten el servicio de transporte: 15% de los ingresos brutos.
- i) Sobreestadía de contenedores para transporte: 80% de los ingresos brutos.
- j) Cesión de derechos de retransmisión televisiva: 20% de los ingresos brutos.

En principio, sobre la renta neta que resulte de aplicar los porcentajes mencionados, debe calcularse el impuesto con la tasa de 30%. Sin embargo, en el caso específico del alquiler de naves y aeronaves, la tasa es de 10%, conforme lo establece el artículo 56 de la LIR.

6. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Como ya se ha indicado, cuando dos Estados utilizan criterios de vinculación distintos, pueden ambos convertirse en acreedores respecto de la misma renta percibida por un único contribuyente. Tal circunstancia da lugar a la doble o múltiple tributación internacional que se trata de eliminar o reducir mediante la celebración de convenios específicos que pueden ser bilaterales o multilaterales.

Así, en algunos convenios se señala que, en materia de beneficios empresariales, estos solo pueden someterse a imposición del Estado en que domicilia la empresa, a no ser que esta realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.

En otros casos, como ocurre entre los países de la Comunidad Andina, el tributo solo puede ser exigido por el Estado en que se encuentre ubicada la fuente productora de la renta.

De acuerdo con la LIR, los contribuyentes domiciliados en el Perú que obtienen rentas de fuente extranjera y que por lo tanto deben sumarla a las de fuente nacional, tienen derecho a considerar como crédito el impuesto abonado en el exterior, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del sujeto pasivo a las rentas obtenidas en el extranjero, ni del impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a la devolución.

7. PREGUNTAS

1. ¿Un ciudadano de nacionalidad peruana que reside en el extranjero debe pagar impuesto a la renta en el Perú por las ganancias que obtiene fuera del país?
2. ¿Un ciudadano extranjero que obtiene renta generada en el Perú está sujeto al impuesto en nuestro país?
3. ¿La sucursal en el país de una sociedad constituida en el exterior que obtiene renta de fuente peruana y renta de fuente extranjera está obligada a tributar en el Perú?
4. ¿Constituyen rentas de fuente peruana las remuneraciones otorgadas por el sector público nacional a quienes desempeñan funciones de representación en el extranjero?
5. ¿Qué se entiende por enajenación indirecta de acciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país?

CAPÍTULO 3 DE LOS CONTRIBUYENTES

1. CONCEPTO

Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas.

1.1. Personas naturales

Pueden percibir rentas de todas las categorías y, desde luego, son las únicas que pueden obtenerlas de la fuente trabajo (rentas de cuarta y quinta categoría) que, sumadas a las de fuente extranjera, están sujetas a la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 53 de la ley.

1.2. Sociedades conyugales

Conforme al artículo 16 de la LIR, tratándose de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, estos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal. Las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes serán atribuidas por igual a cada uno de los cónyuges.

Las rentas de los hijos menores de edad deberán ser acumuladas a las del cónyuge que obtenga mayor renta o, de ser el caso, a la sociedad conyugal.

Los cónyuges que opten por declarar y pagar el impuesto como sociedad conyugal por las rentas producidas por los bienes propios y/o comunes aplicarán las reglas siguientes:

- a) Atribuirán a uno de ellos la representación de la sociedad conyugal, comunicando este hecho a la Administración Tributaria. La opción se ejercitará en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio. Igual regla se aplicará cuando los cónyuges opten por regresar al régimen de declaración y pago por separado.
- b) La representación deberá ser ejercida por el cónyuge domiciliado en el país. Si este cambiara su condición a no domiciliado, automáticamente recaerá la representación en el cónyuge domiciliado, si lo hubiera.
- c) El representante considerará en su declaración las rentas de la sociedad conyugal conjuntamente con sus rentas propias.
- d) De haberse ejercitado la opción de atribuir las rentas a uno solo de los cónyuges y se produjera con posterioridad la separación de bienes por sentencia judicial, por escritura pública o por sentencia de separación de cuerpos, la declaración y pago se efectuará independientemente por las reglas que se generen a partir del mes siguiente. En este supuesto, los pagos a cuenta efectuados se atribuirán a los cónyuges en función a la distribución de bienes y rentas resultante de la separación.
- e) En caso de disolución del vínculo matrimonial, las rentas de los hijos menores de edad serán atribuidas a quien ejerza la administración de los bienes del menor.

1.3. Sucesiones indivisas

Las rentas de las sucesiones indivisas se reputarán, para fines del impuesto, como de una persona natural hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba el testamento en los registros públicos. Las rentas a declarar son las generadas entre el 1 de enero y el día del fallecimiento del causante, debiendo tenerse en cuenta que, si se trata de una persona que era casada, la sucesión indivisa deberá tributar solo sobre la renta producida por los bienes propios, más el 50% de la renta generada por los bienes de la sociedad conyugal, asumiendo que exista régimen de gananciales.

Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y por el periodo que transcurra hasta la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, el cónyuge superviviente, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados.

A partir de la fecha en que se adjudique judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, cada uno de los herederos deberá computar las rentas producidas por los bienes que se les haya adjudicado.

Conviene destacar que, según la jurisprudencia, las sucesiones indivisas pueden estar representadas por cualquiera de sus partícipes. Asimismo, los precedentes administrativos señalan que la división y partición de herencia no constituye permuta y que, por lo tanto, no da surgimiento a renta gravada, pues no estamos frente a enajenación de bienes.

1.4. Personas jurídicas

Son las legislaciones las que deciden qué modalidades de personas jurídicas se consideran empresas, y por ende contribuyentes para efectos

de impuesto a la renta. Las posturas que adoptan las legislaciones van de un extremo a otro. Unas no consideran contribuyente a ninguna persona jurídica. Otras consideran contribuyentes a todas las personas jurídicas y algunas otras [...] a determinadas clases de personas jurídicas, señaladamente las sociedades de capitales (Seminario Dapello, 1997, p. 105).

La LIR considera como personas jurídicas a las siguientes:

- a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.
- b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.
- c) Las empresas de propiedad social.
- d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.
- e) Las asociaciones y las fundaciones no consideradas como exoneradas por la propia ley.
- f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.
- g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada constituidas en el país.
- h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Ahora bien, el artículo 65 de la LIR precisa que deben llevar contabilidad independiente las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la LGS, comunidad de bienes, *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial perceptores de rentas de tercera categoría. Todas ellas son consideradas personas jurídicas para los fines del tributo y, por ello, están obligadas a pagar el impuesto por las utilidades que generen.

Sin embargo, tratándose de contratos en que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos supuestos solicitar autorización a Sunat, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

En las sociedades irregulares y en los contratos que no se encuentran obligados a llevar contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

La ley precisa que, en los contratos con vencimiento a plazos menores a tres años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto comunicarlo a Sunat dentro de los cinco días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

2. PREGUNTAS

1. En la sociedad conyugal, ¿quién debe declarar las rentas comunes?
2. ¿Cuál es el tratamiento aplicable a la renta que percibe una sucesión indivisa?
3. En los contratos de consorcio, ¿el impuesto a la renta debe ser pagado por cada uno de los consorciados o con su celebración surge un contribuyente distinto?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 4 CATEGORÍAS DE RENTA

1. FORMAS DE IMPOSICIÓN A LA RENTA E INCIDENCIA DE LOS INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA

1.1. Formas de imposición

Aún cuando en las legislaciones contemporáneas no se adopta una única forma de imposición en este tributo, conviene señalar que las más importantes, siguiendo a Héctor Villegas (1987), son las siguientes:

- Sistema cedular o analítico: consiste en distinguir las rentas según su origen (rentas del capital, del trabajo o mixtas). Se trata de un sistema de imposición real, ya que grava las fuentes por separado con alícuotas proporcionales, teniendo el inconveniente de que no posibilita incidir sobre la totalidad del enriquecimiento de determinado contribuyente, no permitiendo, por lo tanto, que se pueda efectuar deducciones personales. El sistema se caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas según su origen y en aplicar una alícuota proporcional a cada una de estas rentas.
- Sistema global o sintético: a diferencia del anterior, grava el conjunto de rentas de un obligado con prescindencia de su origen. Este método tiene la desventaja de que, al no tener en cuenta el diferente origen de las rentas, las trata a todas en idéntica forma y

ello puede dar lugar a situaciones injustas. Por ejemplo, se considera inequitativo dar el mismo tratamiento tributario a rentas que derivan del trabajo personal y a las que provienen del capital, por cuanto se entiende que estas últimas deben estar más fuertemente gravadas. Como ventaja, podría señalarse que la alícuota puede ser progresiva y son posibles las deducciones personales.

- Sistema mixto: funciona de modo que existe un impuesto cedular básico según el cual se forma categorías que distinguen la renta según su origen; pero el impuesto adquiere carácter personal ya que el importe de todas esas categorías es sumado y en esa forma se obtiene la totalidad de las rentas del contribuyente. Este sistema reúne las ventajas de los dos anteriores, eliminando las desventajas. Así, puede tenerse en cuenta el origen de la renta para efectuar las deducciones necesarias y a su vez puede existir progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la situación especial de cada individuo.

En nuestro país, hemos atravesado en distintas ocasiones con la aplicación de esas diversas fórmulas, con algunas variantes. En la actual estructura de la ley, las rentas se dividen en distintas categorías y se permite la deducción de conceptos específicos en cada una de ellas, aplicándose una tasa proporcional cuando se trata de las rentas de primera, segunda y tercera categoría.

En cambio, las rentas del trabajo (cuarta y quinta categoría) deben sumarse después de practicar algunas deducciones específicas que la ley autoriza, a fin de aplicar sobre la renta neta una escala progresiva acumulativa.

Conforme al artículo 22 de la LIR, para los efectos del tributo, las rentas afectas de fuente peruana se clasifican en las siguientes categorías:

- a) Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.

- b) Segunda: rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.
- c) Tercera: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley.
- d) Cuarta: rentas del trabajo independiente.
- e) Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Nótese que la división en categorías está referida a las rentas «de fuente peruana». En consecuencia, las producidas en el exterior son simplemente rentas de fuente extranjera, de manera general, sin quedar comprendidas en una categoría específica. Por lo tanto, cada vez que en la LIR o su reglamento se hace referencia a determinada categoría, debe asumirse que esa regulación no abarca las rentas generadas fuera del país.

1.2. Criterios de atribución temporal

Como quiera que el tributo es de carácter anual, tiene la mayor importancia establecer a qué periodo deben imputarse los ingresos y los gastos, porque ello puede modificar de manera sustantiva el monto de la obligación. Conforme a lo establecido por el artículo 57 de la LIR, el ejercicio gravable comienza en 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las reglas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.
- b) Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- c) Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país, provenientes de la explotación de un

negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.

d) Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Tales normas serán de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Para Enrique J. Reig (1996), en el criterio de lo percibido, lo que interesa es la disponibilidad de la ganancia por su titular; es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto ha podido disponer de ella, aún cuando su disposición no haya sido real, sino solo una posibilidad.

El artículo 59 de la LIR precisa que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Según el mismo autor, el ingreso devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. La determinación del importe exacto del ingreso o gasto o la fijación de un término preciso para el pago, son irrelevantes siempre que se haya producido en el respectivo período los hechos sustanciales inherentes o la existencia misma del derecho a percibir el ingreso, o a ser requerido el pago de un gasto.

En consecuencia, el concepto tiene estas características:

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado (Reig, 1996, p. 302).

Conviene precisar que, conforme al artículo 58 de la LIR, los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios en que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago. Para determinar el monto exigible en cada ejercicio gravable, se dividirá el impuesto calculado sobre el íntegro de la operación entre el ingreso total de la enajenación y el resultado se multiplicará por los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio.

Según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, esa regla también es aplicable para los casos en los cuales el pago se haya pactado en una sola cuota, pero por plazo que excede de un año.

Sin embargo, debe resaltarse que la ley no contiene ninguna definición de lo que se entiende por «devengado», lo que genera frecuentes discrepancias entre el fisco y los contribuyentes, como ha ocurrido con los denominados «intereses en suspenso», que son los que se generan para las entidades financieras después del vencimiento del plazo otorgado a sus clientes para el pago de los créditos que no han sido satisfechos por estos.

La Superintendencia de Banca y Seguros prohíbe que tales intereses afecten la cuenta de resultados y las entidades bajo su supervisión los consideran no devengados porque, de acuerdo con lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, los ingresos provenientes del uso por terceros de los activos de una empresa que generan intereses, deben reconocerse cuando «es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa [...]».

En una situación como la planteada, puede concluirse que resulta improbable que tales «intereses en suspenso» fluyan hacia los acreedores y, por lo tanto, su importe no debe sumarse a la materia imponible. Este criterio ha sido confirmado por jurisprudencia de la Corte Suprema.

1.3. Incidencia de las rentas de fuente extranjera

Los sujetos domiciliados tienen que sumar y compensar entre sí los resultados de sus fuentes productoras de renta extranjera y, únicamente si de allí se obtuviera una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial peruana, según corresponda. En ningún caso puede computarse la pérdida neta total de fuente exterior, la que no es compensable para determinar el impuesto. En la compensación de los resultados obtenidos fuera del país, no se tomará en cuenta las pérdidas sufridas en países o territorios de baja o nula imposición.

Como la obligación legal de tributar sobre las rentas de fuente extranjera no contiene matices, es importante precisar que ella únicamente abarca las ganancias en el exterior que la norma local comprende como gravables. Así, por ejemplo, si las regulaciones foráneas establecen que una persona natural debe considerar gravable la utilidad que le genera la transferencia de una embarcación, el vendedor domiciliado en el Perú no tendría que incluirla en su declaración jurada, ya que la LIR solo alcanza a los beneficios derivados de la enajenación de inmuebles y valores. Ello significa que, aún cuando la ganancia fuera producida en una jurisdicción que la define como afecta, el receptor residente no tendría que incorporarla en su materia imponible si, como ocurre en la hipótesis planteada, nuestro ordenamiento no la califica como renta para propósitos fiscales.

Igualmente, si una empresa *off shore* acuerda pagar dividendos a un socio que reside en territorio nacional, este debe sumarlos a sus demás rentas. Sin embargo, debe recordarse que la LIR no considera como tales la distribución de títulos de propia emisión representativos del capital. Por lo tanto, si una sociedad, en vez de repartir sus resultados en efectivo o en especie, decide incorporarlos al capital y emitir nuevas acciones, el monto de estas no da nacimiento al tributo.

Veremos a continuación los aspectos que consideramos más significativos en cada una de las categorías en que la LIR divide las rentas.

2. RENTAS DE PRIMERA CATEGORÍA

2.1. Concepto

El impuesto a la renta de primera categoría grava principalmente los ingresos derivados del arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; es decir, de la explotación pasiva de los mismos a través de la cesión para su utilización por terceros. Se encuentran incluidos:

- a) Los ingresos obtenidos por el arrendamiento de predios (terrenos o edificaciones), así como el importe pactado por los servicios suministrados por el arrendador (persona que da en alquiler) y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario (inquilino) y que legalmente corresponda al arrendador.
- b) Los ingresos obtenidos por la locación o cesión temporal de bienes muebles o inmuebles (distintos de predios), así como los derechos sobre estos o sobre los predios.
- c) El valor de las mejoras incorporadas en el bien por el arrendatario o subarrendatario (inquilino), en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que este no se encuentre obligado a reembolsar.
- d) Al cederse un predio gratuitamente o a precio no determinado, se deberá declarar como renta ficta el 6% del valor de autoavalúo efectuado para fines del impuesto predial, que es de carácter municipal, importe que debe considerarse como ingreso bruto.
- e) En caso se ceda un bien mueble o inmueble distinto de un predio, se deberá declarar como renta ficta el 8% del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio de los referidos bienes, importe que debe considerarse como ingreso bruto.

2.2. Renta bruta

Está constituida por el producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente corresponda al locador. Cabe resaltar que el arrendamiento en especie debe considerarse al valor de mercado en la fecha del devengo.

Para el impuesto predial municipal, se considera sujeto pasivo al propietario del bien. Si en la negociación entre las partes se ha acordado que el tributo sea pagado por el inquilino, su importe integra la renta de dicho propietario. En cambio, lo usual es que los arbitrios por servicios municipales tengan como obligado al arrendatario, de modo que este hecho no conduce al incremento de la renta del propietario.

En los predios amoblados, se considera como renta de esta categoría el íntegro de la merced conductiva. Sin embargo, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva no podrá ser inferior a 6% del valor del predio. Esa presunción también es de aplicación para las empresas. Para estos propósitos, debe entenderse como valor del bien el que resulta de lo establecido en la Ley del Impuesto Predial que, según lo dicho, es un tributo de carácter municipal.

En el caso de subarrendamiento, la renta bruta es la diferencia entre la merced conductiva que se abone al arrendatario y la que este debe abonar al propietario.

Tratándose de predios cuya ocupación han cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, existe renta ficta que se calcula en el 6% del valor del predio declarado en el autovalúo por impuesto predial. Dicha presunción también es aplicable para las personas jurídicas y empresas respecto de predios cuya ocupación hayan cedido a un tercero gratuitamente o a precio no determinado. Se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario.

Forma parte de la materia imponible el valor de las mejoras introducidas en el bien por el arrendatario o subarrendatario, en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que este no se encuentre obligado a reembolsar. Se entiende que la renta debe atribuirse al ejercicio en que el inmueble se devuelve al propietario y al valor que corresponda según el impuesto predial municipal o, a falta de este, al valor de mercado en la fecha de la devolución. En la hipótesis de que el arrendatario realice actividades generadoras de rentas de tercera categoría, estará facultado para depreciar el valor de las mejoras introducidas, con la tasa aplicable según la naturaleza del bien. Si al devolver el inmueble por terminación del contrato aún existiera un saldo por depreciar, el íntegro del mismo debe deducirse en el ejercicio en que ocurra la devolución.

Se encuentran incluidas dentro de las rentas de primera categoría las producidas por la locación o cesión temporal de cosas muebles o inmuebles distintos al predio, así como los derechos sobre bienes.

Asimismo, se presume, sin admitir prueba en contrario, que la cesión de bienes muebles e inmuebles distintos de predios cuya depreciación o amortización admite la ley, efectuada por personas naturales a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza, a contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, genera una renta bruta anual no menor al 8% del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio de los referidos bienes. En cuanto al requisito de la depreciación, el reglamento precisa que se trata de bienes que se depreciarían o amortizarían si formaran parte de los activos de un sujeto generador de rentas de tercera categoría.

La presunción no operará para el cedente en los siguientes casos:

- a) Cuando sea parte integrante de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente.
- b) Cuando la cesión se haya efectuado a favor del sector público nacional.
- c) Cuando se trate de transacciones entre partes vinculadas.

2.3. Renta neta y tasa aplicable

El contribuyente tiene derecho a deducir de su renta bruta de primera categoría el 20% de la misma, conforme a lo previsto por el artículo 36 de la LIR. La tasa nominal del impuesto es de 6,25%; pero, en razón de la deducción que se autoriza en la base, la incidencia efectiva es de 5% sobre la renta bruta.

En la mayoría de casos, el impuesto tendrá carácter definitivo, toda vez que las rentas de primera categoría no se suman a las demás para tributar sobre todas en forma global. Dicho de otra manera, el gravamen es de naturaleza cedular; es decir, funciona como un compartimiento estanco. Sin embargo, es importante destacar que, según el artículo 84 de la LIR, se entiende que los abonos hechos por tales rentas tienen la condición de pagos a cuenta, lo que es ratificado por el artículo 53 del reglamento. Es probable que, al otorgarle esta condición, el legislador haya tomado en consideración que quienes tienen renta ficta en esta categoría no están obligados a hacer pagos a cuenta, pero sí deben incluirla al establecer el tributo que debe pagarse al cierre del ejercicio.

2.4. Criterio de imputación

Las rentas de primera categoría deben atribuirse al ejercicio del devengo. Eso significa que la renta tiene que incorporarse a la materia imponible para tributar sobre ella en el periodo en el cual vence el plazo para el pago del arrendamiento, aún cuando en los hechos el arrendatario no haya cumplido con pagar la merced conductiva.

3. RENTAS DE SEGUNDA CATEGORÍA

3.1. Concepto

El impuesto a la renta de segunda categoría grava los ingresos que no provengan del arrendamiento de bienes ni de actividades empresariales. Dentro de ellos se considera:

- a) Los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos y reajustes de capital generados por toda clase de créditos.
- b) Los intereses, excedentes y otros ingresos que reciban los socios de las cooperativas como retribución por sus capitales aportados, con excepción de los percibidos por socios de cooperativas de trabajo.
- c) Las regalías.
- d) El producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.
- e) Las rentas vitalicias.
- f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer.
- g) La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquellos al cumplirse el plazo estipulado en los contratos dotales del seguro de vida y los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.
- h) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inciso j del artículo 28 de la ley, provenientes de fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate de valores mobiliarios emitidos en nombre de los citados fondos o patrimonios, y de fideicomisos bancarios.
- i) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.
- j) Las ganancias de capital.
- k) Cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.
- l) La enajenación habitual de valores mobiliarios.

3.2. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos las personas naturales, las sociedades conyugales que optaron por tributar como tales y las sucesiones indivisas que obtengan los ingresos que han sido detallados.

3.3. Renta bruta

Respecto a la ganancia de capital por enajenación de inmuebles y valores mobiliarios, la renta bruta está constituida por la diferencia entre el ingreso percibido y el costo computable de los bienes transferidos. En las demás rentas de esta categoría, la renta bruta es igual al ingreso.

3.4. Renta neta y tasa aplicable

El contribuyente tiene derecho a deducir de la renta bruta de esta categoría el 20% de la misma, conforme a lo previsto por el artículo 36 de la LIR. Sobre la renta neta así obtenida, se aplica la tasa de 6,25%, lo que significa una tasa efectiva de 5%.

Es importante precisar que la deducción no opera tratándose de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, donde el impuesto se aplica sobre el íntegro del monto percibido, por los periodos y con la tasa del 5%.

Debe recordarse que las rentas de segunda categoría son de configuración inmediata, con excepción de la ganancia de capital por venta de valores mobiliarios, que es de liquidación anual.

3.5. Criterio de imputación

Las rentas de segunda categoría se rigen por el criterio de lo percibido; es decir, deben atribuirse al ejercicio en el que se percibe el ingreso. Las rentas se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

3.6. Principales rentas de esta categoría

3.6.1. *Intereses*

Se considera interés a toda suma que sea producto de la colocación de un capital mediante un préstamo; en otras palabras, es la diferencia existente entre la cantidad que recibe el deudor y la mayor suma que devuelva al acreedor, salvo que se acredite lo contrario.

Se presume que todo préstamo en dinero genera intereses por un monto no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), si se trata de moneda nacional, o a la tasa LIBOR, si el crédito es en moneda extranjera. No obstante, se acepta prueba en contrario; pues, si el prestatario es una persona que lleva libros de contabilidad y allí consta que no se paga intereses o que estos son inferiores a los mínimos previstos en la norma, no opera la presunción.

Cabe precisar que en el ámbito civil o comercial es posible que los contratantes fijen el precio o retribución que consideren más conveniente o inclusive decidir no cobrar suma alguna por la venta de bienes, prestación de servicios u otra transacción. Sin embargo, en el ámbito tributario, la ley establece que todas esas operaciones deben llevarse a un valor de mercado.

En el caso de contratos entre partes vinculadas, debe operar el régimen de «precios de transferencia», el cual contiene distintos métodos para valuar dichas transacciones. No obstante, la redacción de este supuesto ha llevado a algunos fiscalizadores a concluir que no cabe prueba en contrario, de modo que, según esa posición, siempre existirían intereses gravables.

En este punto, debe señalarse que la LIR no excluye en forma expresa el derecho de cualquier contribuyente a probar contra la referida presunción. Asimismo, el régimen de precios de transferencia solo es útil para cuantificar la prestación, pero no para configurar el hecho imponible. Establecer que determinado acto se encuentra afecto al impuesto, requiere mención legal específica y no puede inferirse por la simple remisión a una disposición que no tiene esa finalidad, pues la renta ficta o presunta solo puede atribuirse cuando una ley lo señale en forma explícita.

Por ello, si en un préstamo entre partes vinculadas se conviene en que no habrá intereses, no puede imputarse al acreedor la percepción de inexistentes beneficios si dicha situación se acredita con los libros contables del deudor.

De acuerdo con la LIR, la presunción de intereses no opera en los préstamos que realiza una empresa a su personal por adelanto de sueldo, siempre y cuando no excedan de 1 UIT o de 30 UIT, en los préstamos para la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico, ni en los préstamos con motivo de convenios entre trabajadores y empresas aprobados por la autoridad administrativa de trabajo.

3.6.2. *Regalías*

Se considera como tales la remuneración por el uso de bienes intangibles provenientes de la propiedad intelectual o industrial. En tal sentido, se considera regalía a toda prestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor, así como toda contraprestación por la cesión en uso *software* y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Para que una cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (*software*) sea considerada regalía, tiene que transferir temporalmente la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el *software*.

3.6.3. *Rentas vitalicias*

Mediante un contrato de renta vitalicia, una persona se obliga a entregar determinada suma de dinero u otros bienes fungibles en los periodos que se estipulen y, para su duración, debe señalarse la vida de una o varias personas. El contrato debe constar en escritura pública y puede celebrarse a título oneroso o gratuito.

3.6.4. Ganancias de capital

Son los ingresos que provienen de la enajenación de bienes de capital y por estos se entiende los que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa. Solo se considera las ganancias obtenidas en la enajenación de inmuebles y de valores mobiliarios.

Se considera enajenación toda venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y todo acto de disposición mediante el cual se transmita el dominio a título oneroso.

Solo se grava el ingreso que se obtiene por la enajenación de inmuebles adquiridos a partir del 1 de enero de 2004, de modo que los comprados o heredados antes de esa fecha se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del tributo.

Tratándose de sucesiones indivisas, se entenderá como fecha de adquisición a la fecha de fallecimiento del causante; pero, si ya ha sido dictada la declaratoria de herederos o se ha inscrito el testamento, se considera como fecha de adquisición aquella en que se dicte la sucesión intestada o se inscriba el testamento en los registros públicos.

Es importante señalar que, si un terreno fue adquirido antes del 1 de enero de 2004 y sobre él se han efectuado construcciones posteriores, la venta del conjunto del inmueble no está gravada con el impuesto a la renta, pues dicho supuesto no encaja de manera exacta con la hipótesis de incidencia descrita por el legislador, como se ha señalado en el informe 058-2012-Sunat del 7 de junio de 2012.

Tampoco se encuentra gravada la ganancia que se obtiene al enajenar inmuebles ocupados como casa-habitación. Se considera como tal, según el reglamento de la LIR, al predio del enajenante que permanezca en su propiedad por los menos dos años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

Si existieran varios inmuebles que cumplieran con los requisitos antes mencionados, se considera casa habitación solo al que, luego de la enajenación de los demás inmuebles, resulta como el único de su propiedad. En el caso de la sociedad conyugal, se reputará como casa

habitación al inmueble de su propiedad, en la parte que corresponda al cónyuge que no sea propietario de otro inmueble. Respecto de la sucesión indivisa, solo se considera los inmuebles de propiedad de la misma. Si existe copropiedad, se debe analizar de manera independiente si cada uno de los involucrados es a su vez propietario de otro inmueble.

Nótese que, al utilizar la expresión «inmuebles», se amplía el alcance de la norma de una forma que claramente no era el propósito del legislador. Por eso Sunat, mediante informe 091-2012 del 27 de setiembre de 2012, señaló que: «La ganancia de capital generada por la venta de un terreno sin construir, que constituye única propiedad del vendedor, se encuentra afecta al pago del Impuesto a la Renta de segunda categoría, siempre que dicho inmueble hubiese sido adquirido a partir del 01-01-2004».

No obstante lo expuesto, en algunos casos la enajenación de inmuebles por personas naturales no da lugar a la ganancia de capital con la tasa aplicable a las rentas de segunda categoría, sino que resulta exigible la correspondiente a las rentas empresariales (tercera categoría). Ello ocurre cuando los inmuebles han sido adquiridos o edificados total o parcialmente para efectos de su enajenación. Debido a que no existe manera de establecer el propósito perseguido por el contribuyente, las autoridades tributarias tendrán que analizar cada situación en concreto, considerando como uno de los factores más importantes el lapso que media entre la adquisición y la enajenación del bien. Asimismo, es claro que no existe fines de venta cuando la incorporación al patrimonio se produce a través de herencia, aún cuando se trate de varios predios.

Este criterio es expuesto por Raimondi y Atchabahian, al señalar: «Los bienes heredados de quien no hacía habitualidad de la compra venta de inmuebles, como asimismo la vivienda propia del sujeto, no serían calificables como bienes de cambio. El heredero de muchos inmuebles, que los realiza, no incurre por esa causa en habitualidad de la compra venta [...]» (2000, p. 54).

De otro lado, la norma considera expresamente que existe habitualidad para las personas naturales a partir de la tercera enajenación, inclusive, que se realice en el mismo ejercicio gravable.

Ahora bien, es importante señalar que para la determinación de la habitualidad no se debe computar la enajenación de inmuebles destinados exclusivamente a estacionamiento y/o depósito siempre que el enajenante haya sido o sea al momento de la transacción propietario de un inmueble destinado a un fin distinto, pero ubicado en la misma edificación que aquellos. Esta regulación resulta aplicable aun cuando los inmuebles se transfieran por separado a uno o varios adquirentes.

Para esos efectos, tampoco se computa las enajenaciones de bienes adquiridos por causa de muerte ni la transferencia de la casa habitación. Nótese que no se ha excluido el caso de los bienes adquiridos por anticipo de herencia o cualquier otro modo de adquisición a título gratuito.

En la enajenación de valores mobiliarios, la ganancia se determina por la diferencia entre el costo computable y el importe pactado en la transferencia, el cual no puede ser inferior al valor de mercado.

Si los bienes han sido adquiridos a título oneroso, el costo computable será el de adquisición, conforme al artículo 21 de la LIR. En cambio, si la adquisición se hubiera efectuado a título gratuito, por causa de muerte o por acto entre vivos, el costo computable será igual a cero. Alternativamente, se podrá considerar el costo computable que correspondía al transferente antes de la transferencia, siempre que este se acredite de manera fehaciente.

Sin embargo, debido a las múltiples formas en que es posible adquirir acciones, se ha precisado la determinación del costo computable en diversas otras circunstancias:

- a) En el caso de acciones recibidas por capitalización de utilidades, será su valor nominal.
- b) Para las acciones recibidas por capitalización de deudas al amparo de la Ley de Reestructuración Patrimonial, el costo es igual a cero si el crédito hubiera sido totalmente provisionado y castigado.

- c) En las acciones recibidas como consecuencia de una reorganización empresarial, el costo computable resulta de dividir el costo de las acciones del contribuyente que se cancelen a raíz de la reorganización entre el número de acciones que él recibe.
- d) Tratándose de una reorganización simple, el costo de las acciones que se emitan será el que corresponda al activo transferido.
- e) Si en la reorganización se ha optado por la revaluación sin efecto tributario, esta no se considerará en la determinación del costo.
- f) Si el bloque patrimonial transferido está compuesto por activos y pasivos, el costo será la diferencia entre ambos. Si el pasivo fuera mayor al activo, el costo computable será cero.

Cabe precisar que el valor de mercado a considerar es el que resulte mayor entre el valor de transacción y el de cotización bursátil o el valor de participación patrimonial, en caso no exista tal cotización. Para las transacciones entre partes vinculadas, debe tomarse en cuenta el régimen de precios de transferencia.

3.6.5. Los dividendos

Tienen un régimen especial porque se considera como tales no solo los previstos por la legislación mercantil, sino también los otros conceptos que la LIR comprende exclusivamente para fines fiscales. Entre estos, se incluye las utilidades que distribuyan las personas jurídicas en efectivo o en especie, salvo los títulos de propia emisión representativos de su capital. Ello significa que, cuando una empresa procede a la capitalización de beneficios emitiendo las respectivas acciones o entregando las participaciones que correspondan, los importes respectivos no tienen la condición de dividendos gravados.

Para fines del tributo, el reparto de dividendos en especie debe efectuarse a valor de mercado por lo que también genera consecuencias para la empresa que los distribuye, toda vez que la diferencia entre ese valor y el costo computable constituye utilidad o pérdida para ella. Este

tratamiento se aplicará aún cuando la entrega tenga lugar a raíz de la liquidación de las empresas que la efectúen.

El artículo 24B de la LIR establece que las personas jurídicas que perciban dividendos no deben computarlos para la determinación de su renta imponible. El pago de dividendos a favor de ellas no da lugar a la retención del tributo, conforme a lo establecido por el artículo 73A de la misma norma.

3.6.6. Tasa y hecho imponible

A partir del ejercicio 2017, el impuesto sobre los dividendos es de 5% y su monto debe ser retenido por quien los distribuye. Sin embargo, cuando el reparto se acuerda en especie, el impuesto debe ser pagado por la empresa y reembolsado por el beneficiario. Así lo dispone el artículo 73A de la LIR.

Conforme al artículo 89 del reglamento de la LIR, la obligación de retener el impuesto nace en la fecha en que se decide la distribución o cuando los dividendos se ponen a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero.

Señalaremos a continuación algunos de los supuestos más importantes en que las normas legales vigentes consideran que existen dividendos.

A) Revaluación de activos

La distribución del excedente por revaluación voluntaria de activos se considera dividendo, salvo que sea capitalizado, en cuyo caso la distribución en forma de acciones y participaciones no alcanza tal condición. Conforme a la LGS (artículo 228), los bienes del activo de la sociedad deben contabilizarse por su valor de adquisición y son amortizados o depreciados anualmente en proporción al tiempo de su vida útil y la disminución de valor que sufran por su uso o disfrute. Tales bienes pueden ser objeto de revaluación previa comprobación pericial.

Resulta discutible, mercantilmente, la posibilidad de entregar dividendos con cargo al excedente de revaluación, toda vez que la distribución solo puede efectuarse en la medida que existan utilidades

reales y, conforme a la doctrina, el excedente de revaluación solo puede calificarse como una expectativa de utilidad. No obstante, históricamente el legislador tributario ha establecido que su distribución debe considerarse como un dividendo. En cambio, no existe ninguna duda que dicho excedente puede ser capitalizado o destinado a compensar pérdidas. El solo hecho de la revaluación no genera renta gravable para la empresa.

La revaluación de los activos no modifica el costo computable de esos bienes, su vida útil ni la base para calcular la depreciación; de tal manera que, en la eventualidad de enajenación, los resultados se obtendrán comparando dicho costo computable original con el valor en el cual se efectúe la transferencia. De acuerdo con el reglamento de la LIR, si la empresa capitaliza el excedente de revaluación, las acciones que se emitan tendrán costo computable cero para fines del tributo. Sin embargo, cabe precisar que todas las acciones con iguales derechos recibidas en distintas oportunidades y adquiridas de manera diversa tendrán como costo computable el valor promedio.

B) Reducción de capital

En principio, la reducción de capital en una sociedad implica la simple devolución de los aportes a los socios y, por lo tanto, ello no debería constituir hecho imponible. Sin embargo, como quiera que, según lo explicado, al efectuarse la capitalización de utilidades, excedentes de revaluación, primas y/o reservas de libre disposición y emitirse acciones, no se aplicó el impuesto a la renta, la ley establece que cualquier posterior reducción de capital, salvo que se destine a cubrir pérdidas, implica distribución de dividendos.

Asimismo, los dividendos se configuran si en el momento de acordar la reducción de capital existen tales utilidades excedentes y/o reservas de libre disposición. Como es fácil apreciar, son regulaciones cuyo propósito es evitar la elusión del tributo; es decir, impedir que, bajo la apariencia de una disminución patrimonial, se entregue utilidades. Desde luego, si posteriormente se produjera el reparto a favor de los socios, ya no se consideraría como dividendos. Igualmente, si tales cuentas hubieran sido

capitalizadas, la posterior reducción de capital por ese monto no tendrá la condición de distribución de beneficios.

Ahora bien, si al realizar esa operación la empresa entrega a sus socios una suma de monto superior al valor nominal de los títulos representativos del capital, el exceso tendrá naturaleza de dividendos.

De acuerdo con la LGS, a algunos accionistas se les puede exigir que, además del valor nominal de las acciones, entreguen primas de capital. En principio, con ellas se persigue que la contribución de los nuevos aportantes sirva para compensar el esfuerzo llevado a cabo por los socios originales. Por lo tanto, cuando se reduce el capital, el dividendo está integrado por la diferencia entre el valor nominal de los títulos más las primas de capital y el importe que los socios reciban en esa oportunidad.

C) Partes de fundador

Según la referida ley, los fundadores de una empresa pueden reservarse derechos especiales de contenido económico. Cuando se trata de participación en las utilidades, los beneficios no pueden exceder en conjunto de la décima parte de la utilidad distribuible anual de los primeros cinco años, en un periodo máximo de diez años contados a partir del ejercicio siguiente a la constitución de la sociedad.

D) Préstamos a socios

En el pasado, el ordenamiento legal consideraba que los préstamos a socios o accionistas por un plazo de hasta doce meses no configuraban dividendos, sino que mantenían la condición de mutuo y generaban intereses. Las normas vigentes establecen que cualquier préstamo a los socios, sea cual fuere el plazo y en la medida que la empresa cuente con utilidades, se considerará como dividendos. En caso de no contar con utilidades o entregarse al socio una suma mayor que la que le correspondería en una verdadera distribución, los préstamos que se efectuaran dentro de esas circunstancias mantendrían su naturaleza de tales y, por lo tanto, generarían intereses sujetos al tributo.

Debe recordarse que, como hemos indicado, no están sujetos al impuesto los dividendos a favor de accionistas que son personas jurídicas domiciliadas.

E) Disposición indirecta de la renta

También se considera como dividendos toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario.

Esta regla tiene, asimismo, un claro carácter antielusivo. Se trata de evitar que los egresos no sustentados se agreguen simplemente a la renta de tercera categoría o se limiten a pagar el mayor impuesto que correspondería a la empresa. Lo que quiere la norma es que se cumpla con pagar, además, el impuesto a los dividendos. Dicho de otra manera, se asume que los egresos cuyo destino no pueda ser determinado deben agregarse a la utilidad y considerarse como una distribución de utilidades.

En este caso, sin embargo, existe una particularidad, pues el impuesto a los dividendos resulta exigible a la sociedad y no a los socios. Usualmente, la tasa que se aplica a la empresa es la misma que corresponde a los socios en una distribución real (5% a partir del ejercicio 2017). Resulta importante señalar que esta tasa adicional procede independientemente de los resultados del ejercicio; es decir, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable.

F) Remuneraciones a accionistas y familiares

La normativa tributaria trata de evitar que por vía de las retribuciones al trabajo se logre reducir el monto de las rentas de la sociedad y se efectúe una distribución encubierta de dividendos. Es por ello que en todos esos casos la ley (artículo 37, inciso n) ha establecido que las remuneraciones a accionistas o socios que califiquen como partes vinculadas con el empleador, en los términos señalados por el artículo 24 del reglamento de la LIR, no pueden superar el valor del mercado y cualquier exceso es

considerado no deducible como gasto y adicionalmente se le otorga la naturaleza de dividendo para el accionista o socio. El detalle para el cálculo del valor de mercado de las remuneraciones aparece en el artículo 19A del mencionado reglamento.

Las mismas consecuencias se producen si las retribuciones excesivas son pagadas al cónyuge o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo grado de afinidad de cada una de las personas indicadas.

4. RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA

4.1. Concepto

Pertencen a esta categoría las rentas derivadas de la actividad empresarial en cualquiera de sus facetas, así como las que obtengan los notarios. Se incluye también las rentas de las personas jurídicas, así como las derivadas del ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio y cualquier otra renta no comprendida en las demás categorías.

Igualmente, están consideradas aquí las rentas derivadas de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios cuya depreciación admite la ley, así como las obtenidas por las instituciones educativas particulares. Cuando actividades que generan rentas de cuarta categoría (renta del trabajo independiente) se complementen con explotaciones empresariales o viceversa, el total de la renta se considera de tercera categoría. Un ejemplo notorio de este supuesto es del médico que cuenta con una clínica, caso en el cual se integra a dicha categoría no solo el ingreso derivado de la atención por el establecimiento, sino también la parte correspondiente a los honorarios profesionales. Desde luego si la clínica es propiedad de una empresa, los médicos de la misma —aunque sean socios de ella— podrán girar recibos por honorarios respecto de los servicios que brinden en su condición de profesionales. En esta hipótesis, no existe una persona que complemente la explotación comercial con actividades profesionales.

4.2. Renta en la enajenación de bienes

La LIR precisa que, cuando una sociedad enajena bienes, la materia imponible es la diferencia entre su costo computable y el monto de la transferencia. Por costo computable se entiende el importe de la adquisición, producción, construcción o ingreso al patrimonio, menos la respectiva depreciación. La transferencia debe hacerse por el valor de mercado. Se cumple, así, con el mandato constitucional: los elementos para cuantificar la obligación deben estar contemplados en la ley (principio de legalidad). No quedan al arbitrio de fiscalizadores ni de contribuyentes.

De otro lado, los asientos contables deben ceñirse a regulaciones técnicas (NIIF, NIC, etc.) diseñadas en el extranjero, que se validan para su aplicación en el Perú y que sirven, esencialmente, para preparar y presentar los estados financieros de las empresas. Sin embargo, ellas no pueden, por sí solas, incidir en la determinación del impuesto porque obviamente no tienen rango de ley ni constituyen normas jurídicas. Por eso, preocupa que la administración haya señalado en un informe que, cuando el valor del activo se rebaje siguiendo directrices de las NIIF, la depreciación para fines tributarios debe calcularse sobre ese menor valor.

Según lo dicho, una consecuencia de ese calibre solo puede derivar de disposiciones específicas contenidas en una ley. Constituye un serio error sostener que la formalidad contable puede variar el monto a depreciar y, por consiguiente, el *quantum* de la obligación. Se ignora que el sentido de la ley no puede modificarse por un reglamento ni por los mecanismos técnicos para el asiento en libros o en razón de principios financieros, salvo que así lo disponga el propio legislador.

La interpretación de las normas tributarias por los funcionarios y por los particulares debe pasar por el respeto al principio de legalidad. Lo contrario genera incertidumbre, provoca numerosas acotaciones fiscales y da inicio a larguísimas reclamaciones, con perjuicio para todos.

4.3. Tratamiento de las pérdidas

En el impuesto a la renta, el ejercicio gravable coincide con el año calendario y, en principio, cada periodo es tratado como un compartimento estanco. Sin embargo, las pérdidas sufridas por una empresa en determinado periodo tienen incidencia en los años posteriores, de modo que no se desconoce completamente las que se hubieran producido en los ejercicios precedentes.

En la legislación vigente, existen dos sistemas para la compensación («arrastre») de pérdidas. Según el artículo 50 de la LIR, ellas pueden imputarse año a año contra las rentas que se obtengan hasta en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores, a partir del periodo siguiente a su generación. El saldo que no resulte recuperado no podrá arrastrarse a los próximos años. Debe notarse que, a diferencia de otras realidades, los resultados negativos de un ejercicio solo tienen incidencia en los ejercicios futuros, no en los anteriores. Según algunas legislaciones, el impuesto pagado en el ejercicio en que se obtuvo ganancia debe ser devuelto al contribuyente si en el siguiente no genera utilidades, toda vez que, mirando el conjunto de las operaciones, la empresa carece de beneficios.

El segundo sistema de compensación es el que permite el «arrastre» hasta la recuperación total; es decir que en este caso no opera el límite de cuatro años, pero al utilizar este procedimiento solo puede aplicarse hasta el 50% de la renta anual, de modo que, a pesar de no haberse producido la reversión del íntegro de los resultados negativos, la empresa tiene que tributar sobre el 50% de la utilidad de cada ejercicio.

Escogido uno de los sistemas, ya no puede variarse hasta que se haya compensado todas las pérdidas mediante el procedimiento escogido.

En ambos sistemas, las rentas exoneradas se consideran ingresos para determinar el importe compensable. Ellas sirven para reducir las pérdidas del ejercicio en que se obtienen. Pero si el contribuyente no sufre pérdidas en un ejercicio, sino que está compensando las producidas en periodos anteriores, no tiene que computar las rentas exoneradas.

Las empresas no pierden el derecho a compensar los quebrantos sufridos cuando estos son cubiertos por reservas legales, reducción de capital, nuevos aportes de los socios o cualquier otra forma. Asimismo, es importante destacar que, tratándose de dividendos percibidos por personas jurídicas, los ingresos no califican como renta exonerada, si no inafecta y, por lo tanto, no se suman para establecer la renta que sirve para la compensación.

4.4. Las pérdidas de fuente extranjera

Según lo dicho, las personas domiciliadas deben tributar por su renta de fuente mundial. Del exterior solo puede traerse renta neta; es decir, no se acepta compensar las rentas locales con eventuales pérdidas sufridas en el extranjero. También se ha señalado que procede la compensación cuando una misma persona ha obtenido ganancias y detrimentos en el exterior, pero que las pérdidas originadas en países o territorios de baja o nula imposición («paraísos fiscales») no pueden ser compensadas con las utilidades generadas en lugares que no tienen esa condición.

Sin embargo, la LIR no hace la menor referencia a la posibilidad de que las pérdidas netas en el extranjero aceptables, según el criterio expuesto, puedan «arrastrarse» para compensarlas con las rentas también del exterior que se generen en el futuro, como ocurre con los resultados locales.

Para algunos, ese mecanismo solo puede aplicarse si está específicamente previsto por la norma, lo que no ocurre en este caso. Según otra corriente, procede la compensación con los beneficios de los ejercicios siguientes, pues ella no está expresamente prohibida. Nótese que, si en un periodo las operaciones que un contribuyente realiza fuera del país le producen pérdida por una determinada suma y en el año siguiente dan lugar a una utilidad del mismo monto, al analizar su situación en conjunto, es claro que no ha obtenido ganancia alguna.

El tratamiento de la compensación de pérdidas sufridas en el exterior tiene importancia porque, en opinión de la Administración Tributaria, ellas no pueden arrastrarse para compensarlas contra rentas futuras del

mismo origen. En vista de ello, cabría analizar si la posición del fisco guarda coherencia con la garantía que otorga la Constitución: «Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio [...]. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo» (artículo 74). El propósito de la Carta es asegurar que no se utilizará la vía impositiva para transferir al Estado el patrimonio de los particulares, por lo que es válido preguntarse si se ajusta a ese fin que un sujeto sin verdaderas utilidades resulte obligado frente al fisco. Nosotros consideramos que, en una eventual acción ante el Tribunal Constitucional, este haría prevalecer el principio de no confiscatoriedad.

Parece claro que a nadie se le puede exigir tributar sobre el beneficio logrado en un año, prescindiendo de los resultados negativos del anterior. Pretender exigir el impuesto cuando, en rigor, no existe renta podría convertirlo en una exacción.

4.5. Principales deducciones

El impuesto se aplica sobre la renta neta; es decir, la renta bruta menos los gastos necesarios para producirla o mantener su fuente, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida, conforme establece el artículo 37 de la LIR que recoge, así, el denominado «principio de causalidad».

Entre las principales deducciones aceptables en esta categoría, tenemos:

- **Gastos financieros:** los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

Ahora bien, tales intereses solo son deducibles en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos. También son deducibles los intereses de fraccionamiento otorgados conforme al Código Tributario.

Si los endeudamientos de la empresa se han producido con partes vinculadas, los intereses solo son deducibles cuando provengan de deudas que no excedan de tres veces el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior.

En el caso específico de bancos y entidades financieras, debe determinarse la proporción existente entre los ingresos financieros gravados (80) y el total de ingresos financieros gravados, exonerados o inafectos (100). En ese supuesto, se deduce solo el 80% de los gastos.

- **Los otros tributos:** son deducibles cuando recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas. Obviamente, el tributo sobre la renta no es el único al que tienen que hacer frente las empresas, ya que existen otros impuestos contribuciones y tasas que deben considerarse como gasto.

Sin embargo, en el caso específico del impuesto general a las ventas (IGV), al efectuarse la venta o prestarse el servicio, ese gravamen es trasladado al comprador o usuario quien, por su parte, puede considerarlo como crédito fiscal frente al IGV que, a su vez, tendrá que pagar al realizar operaciones gravadas.

En otras palabras, el IGV no incide en los resultados del negocio del adquirente si este tiene derecho a trasladarlo a terceros en razón de sus propias operaciones. Sin embargo, si no se cumplen los requisitos establecidos para tener derecho al crédito fiscal, el IGV trasladado al comprador del bien o usuario del servicio tiene naturaleza de gasto o costo, según corresponda. También debe precisarse que cualquier impuesto que se paga al adquirir bienes forma parte del costo de los mismos, como ocurre, por ejemplo, con la alcabala de enajenaciones que grava la transferencia de inmuebles. La empresa compradora debe considerar como costo del bien no solo el precio, sino además la carga tributaria que debe soportar con motivo de la operación. La misma suerte corren los

gastos notariales, registrales y todos los demás que se originen en la compra de dicho bien.

En algunos casos, determinados tributos por mandato de la ley son considerados como un crédito frente al impuesto a la renta. Así ocurre con el impuesto transitorio a los activos netos (ITAN) que solo tiene esa naturaleza y que, por lo tanto, no puede deducirse como gasto.

- **Primas de seguros:** son las que cubren a las empresas por riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante. Tratándose de personas naturales, la deducción solo se acepta hasta el 30% de la prima, cuando la casa de propiedad del contribuyente sea utilizada parcialmente como oficina o establecimiento comercial.
- **Las pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente:** en nuestro viejo ordenamiento tributario, no se permitía que las empresas descontaran de su renta bruta los quebrantos sufridos cuando eran víctimas de delitos. Se sostenía que en ese supuesto la incidencia en resultados no derivaba del curso ordinario de las operaciones y que en ese escenario tales perjuicios, por su naturaleza, podrían disminuir la base gravable de un teórico tributo al patrimonio, pero que no eran admisibles para fines del impuesto a la renta.

En cambio, la ley vigente acepta expresamente la deducción de aquellas pérdidas que se producen a raíz de ilícitos penales que afectan un negocio y que son cometidos por sus dependientes o terceros, siempre que se acredite judicialmente el hecho delictuoso o se demuestre que es inútil ejercitar la acción correspondiente.

Por lo tanto, la empresa agraviada tendría que esperar hasta la conclusión del proceso para que la deducción sea procedente, pues podría argumentarse que solo en ese momento se ha cumplido el requisito legal. Tomando en cuenta la extrema lentitud que en

nuestro medio suelen tener las diligencias de esta naturaleza, el efecto querido por la norma solo se producirá varios años después de aquel en que se generó el perjuicio.

Sin embargo, la jurisprudencia ha establecido que, cuando el Ministerio Público no ha podido identificar al autor del delito y dispone el archivamiento provisional del expediente, puede deducirse la pérdida en el ejercicio en que ello ocurre.

Lo moroso del procedimiento penal y los mecanismos de defensa que suelen emplearse para dilatarlo, especialmente cuando existe orden de comparecencia y no prisión efectiva, hace que en múltiples ocasiones el Poder Judicial se vea precisado a declarar que, en vista del tiempo transcurrido sin haberse expedido sentencia firme, ha operado la prescripción. Con ello se archivan los autos de manera definitiva.

Nótese que en la situación propuesta se cumplió con recurrir a los órganos competentes; pero, como el trámite no puede continuar, podría afirmarse, desde cierto ángulo, que no se ha logrado probar judicialmente que el delito se ha cometido. No obstante, debe recordarse que el enjuiciamiento solo puede empezar si media denuncia fiscal; lo cual implica, en principio, que el ilícito ha existido, con prescindencia de la falta de condena al presunto autor. Es necesario notar que la ley tributaria requiere que se acredite que ha ocurrido el acto punible no que se haya castigado al acusado.

Evidentemente, en la referida hipótesis no se necesita demostrar que es inútil ejercitar la acción judicial; pues ella, en efecto, fue planteada en tiempo oportuno. Lo que puede probarse es que continuarla resulta jurídicamente impracticable.

En nuestra opinión, la imposibilidad de llevar adelante la causa ante los tribunales por las razones expuestas, constituye sustentación aún más sólida que la prevista por el texto literal de la ley y, por lo tanto, consideramos que en tales circunstancias la empresa tiene

derecho a deducir las pérdidas en el momento en que los jueces declaren que se ha producido la prescripción.

- **Depreciación por desgaste u obsolescencia:** la ley contiene una tasa especial (5%) para la depreciación de edificios y construcciones. Para los demás bienes, las tasas se encuentran señaladas por el artículo 22 del reglamento. La depreciación debe calcularse sobre el costo de adquisición, producción, construcción o valor de ingreso al patrimonio, más los costos posteriores; es decir, aquellos que se generan luego de que los bienes han sido afectados a la producción. Al respecto, es importante precisar que las mejoras introducidas en bienes del activo fijo no pueden considerarse como gasto, sino se integran al valor del bien y se deprecian. También debe destacarse que el valor computable incluye los gastos incurridos con motivo de la compra del bien, tales como fletes, seguros, comisiones normales, instalación, montaje y otros similares que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

La depreciación que se acepta tributariamente es aquella que se encuentra contabilizada dentro del ejercicio en los libros y registros, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla que aparece en el citado artículo 22 del reglamento.

Cabe señalar que, tratándose de bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase un cuarto de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio.

Ahora bien, también la depreciación puede efectuarse por razones de obsolescencia. En esos casos, los bienes que queden obsoletos o fuera de uso pueden depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

- **Mermas y desmedros:** por merma se entiende la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por

causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, como ocurre con los combustibles y alcoholes. Para admitir la deducción por este concepto, la administración tributaria puede requerir un informe técnico emitido por un profesional independiente.

Por su parte, desmedro es la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias haciéndolas inutilizables para los fines a que están destinados. Eso ocurre, por ejemplo, con la fruta que se pudre o las medicinas que han vencido.

La Sunat puede aceptar como pruebas la destrucción de las existencias ante notario público, siempre que ello se le comunique previamente en un plazo no menor a seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes.

- **Gastos de organización y preoperativos:** los gastos de organización son aquellos en los que se incurre antes de la constitución de la sociedad y los preoperativos son los que se generan después de tal constitución, pero antes de iniciar las actividades propias del giro de la empresa. Son gastos que inciden no solo en el ejercicio en el cual se realizan, sino que se proyectan hacia el futuro.

Estos gastos pueden, a opción del contribuyente, deducirse íntegramente en el primer ejercicio o amortizarse en el plazo máximo de diez años. El reglamento ha cuidado de precisar que la deducción puede efectuarse a partir del ejercicio en que se inicia la producción o explotación. Es importante destacar que el mismo régimen se aplica tratándose de gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y que, según el artículo 20 de la LIR, los intereses en ningún caso formarán parte del costo computable de los bienes.

- **Provisión y castigo de deudas:** las rentas de tercera categoría deben imputarse al ejercicio en que se devengan. Sin embargo, cuando el deudor no cumple con pagar las obligaciones a su cargo, el acreedor tiene derecho a formular la provisión correspondiente, cuyo

importe reduce el monto de la renta bruta. No se reconoce como deudas incobrables las contraídas entre sí por partes vinculadas y las que se encuentren afianzadas o garantizadas.

El carácter de deuda incobrable debe verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable y esta requiere que la deuda se encuentre vencida y se demuestre que las dificultades financieras del deudor hacen previsible el riesgo de incobrabilidad o se demuestre las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, el protesto de documentos o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha. Se ha presentado dificultades para interpretar lo que debe entenderse por «gestiones de cobro»; pues, en el caso de empresas que brindan servicios públicos de telefonía y electricidad, se ha considerado que no es suficiente que en un recibo se señale que el mismo cliente está adeudando el consumo de meses anteriores.

El castigo de las malas deudas supone que previamente se hayan provisionado. Además, deben haberse ejercitado las acciones judiciales hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de tres UIT.

Sobre este extremo, se ha señalado que «si el deudor tiene un garante (fiador o avalista) la gestión de cobranza también debería dirigirse hacia este último, pues de lo contrario no se estaría evidenciando el riesgo de incobrabilidad de la deuda» (Talledo, 2015, t. II, p. 104.3). En el caso de castigo de deudas que hayan sido condonadas en vía de transacción, deberá emitirse una nota de abono a favor del deudor. Si este realiza actividad empresarial, debe considerar como ingreso gravable el monto de la deuda condonada. Cuando se trate de créditos capitalizados por acuerdo de la junta de acreedores según el sistema concursal, las acciones que recibe el

acreedor tienen costo computable cero, si el crédito que se capitaliza hubiera sido totalmente provisionado y castigado. Si la deuda no estuviera totalmente provisionada, el costo computable de tales acciones será el valor no provisionado.

- **Provisiones para beneficios sociales:** esta deducción ha perdido trascendencia al haberse modificado el régimen de beneficios sociales de los trabajadores. En efecto, la provisión tenía como objeto reflejar en cada año el impacto en la empresa de tales beneficios patrimoniales. El pago debía efectuarse cuando el trabajador cesaba en el empleo.

De acuerdo con el sistema laboral vigente, el empleador debe depositar los beneficios sociales cada año en una cuenta abierta a nombre del trabajador, de manera que ya no se efectúan provisiones o estas no son de monto significativo, por lo cual este concepto ha dejado de tener la importancia que se le otorgaba en el pasado.

- **Pensiones de jubilación:** también en este caso la deducción solo puede ser aplicada por aquellas empresas que jubilaron a trabajadores dentro del antiguo régimen en que correspondía al empleador el pago de las pensiones. Según el ordenamiento vigente, el abono de las mismas, a cambio de los respectivos aportes, está a cargo de la Caja de Seguro Social o de las AFP.

- **Aguinaldos, bonificaciones y retribuciones al personal:** se considera como gasto todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones pueden deducirse en el ejercicio a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo para presentar la declaración jurada de dicho periodo.

La posibilidad de deducción comprende todos aquellos casos en que la empresa haya efectuado pagos al servidor, incluso como un modo de incentivar su renuncia al empleo. El asunto tiene importancia porque, en un determinado momento en el pasado, las autoridades

sostuvieron que este mayor pago constituía un acto de liberalidad y, por lo tanto, no era susceptible de descontarse de la renta bruta. Ahora se considera que se trata de un gasto, pero que debe cumplirse con el requisito de «generalidad».

- **Gastos de salud, recreativos y culturales:** tratándose de los gastos recreativos, no se admite como deducible más allá del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio, con un máximo de 40 UIT. Después de cuestionable jurisprudencia en contrario, actualmente ya se admite, dentro de los gastos culturales y educativos, los pagos que la empresa efectúe por cursos de postgrado de sus trabajadores. Se exige que exista «generalidad»; es decir, que los pagos se efectúen respecto de todos aquellos que están en condición similar. Tal generalidad no es aplicable en los casos que respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación de su personal para que la misma repercuta en la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora.
- **Remuneraciones a los directores:** pueden deducirse de la renta bruta los pagos que se les efectúe en la parte que, en conjunto, no exceda del 6% de la utilidad comercial del ejercicio. Debe destacarse que el referido porcentaje no se establece en función de la renta tributaria, sino de los resultados mercantiles. Asimismo, cabe precisar que la limitación opera únicamente respecto de las retribuciones por las labores en tanto que directores. En consecuencia, si un miembro del directorio es además gerente o tiene otro cargo ejecutivo, tendrá derecho a percibir la remuneración que corresponda por esa otra actividad, la que también podrá ser descontada de la renta bruta de la empresa.

En el supuesto que los pagos superen el margen señalado, el exceso no es deducible para la empresa, pero seguirá considerándose como renta de cuarta categoría para el director.

En algunas ocasiones, los fiscalizadores han rechazado la deducción de las sumas abonadas a los miembros del directorio, sosteniendo que no puede considerarse devengado en el período cuyo balance se examina porque es objeto de aprobación en el año siguiente, está supeditado a la existencia de beneficios y requiere la decisión de los socios, todo lo cual significa que el egreso es incierto y, por ello, no se cumple las condiciones técnicas para que proceda la deducción en el ejercicio examinado.

No compartimos esa posición. En primer lugar, debe notarse que, como ya señalamos, la suma por entregar a los integrantes del colegiado no está vinculada con la renta (concepto tributario), sino con la utilidad (concepto mercantil), por lo cual es forzoso concluir que el cálculo tiene que hacerse en función de los resultados del negocio y estos, legalmente, solo pueden ser los que aprueba la junta obligatoria anual de accionistas. Conforme a la LGS, dicha junta se debe realizar dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio económico, para pronunciarse sobre los estados financieros del año anterior y decidir, si fuera el caso, acerca de la aplicación de las ganancias.

En consecuencia, la utilidad comercial a que se refiere la LIR solo puede ser la que arroja el balance sometido a la junta dentro del plazo indicado, pero es indudable que la obligación de la sociedad para con dichos administradores surge al cierre del ejercicio en que estos prestaron sus servicios. A esa fecha, ya se sabe que deben pagarse tales remuneraciones, su monto es perfectamente determinable y, como quiera que la decisión formal es adoptada por los socios de la empresa y no por terceros, se satisfacen los requisitos para su aceptación como gasto en el referido período.

Debe tenerse presente que la propia LIR señala que la suma correspondiente debe descontarse «en el ejercicio»; es decir, en el año en que tales personas ejercieron su cargo y esa misma disposición

relaciona expresamente el pago con la utilidad comercial. Tal circunstancia hace necesario remitirse a la LGS y esta, como ya se expresó, establece que la decisión sobre la utilidad comercial debe tomarse dentro del primer trimestre del año siguiente y no antes, como se pretendería dentro de la tesis cuestionada. Siendo imposible sostener que el propósito de la LIR ha sido violentar los términos de la LGS, es inevitable concluir que el rechazo a la deducción se origina en una interpretación errada.

De otro lado, como la LIR precisa que la deducción no puede exceder en conjunto del 6% de la utilidad comercial, no existe inconveniente para acordar que unos directores perciban mayores retribuciones que otros, pues la única limitación es que el total a distribuir no exceda del mencionado porcentaje.

- **Remuneraciones a los titulares de empresas, socios o accionistas:** la ley establece que cuando se trata de «partes vinculadas» —es decir, de personas que tienen influencia en el control, administración o capital de la empresa—, la suma que se pague en exceso del valor del mercado de las remuneraciones no será deducible como gasto para la empresa y constituirá dividendo para el socio o accionista. Tomando en cuenta que doctrinariamente debe buscarse que el tratamiento impositivo al trabajo sea menos duro que el aplicable al capital, es usual que la legislación incluya medidas antielusivas cuando los socios o accionistas de una empresa prestan servicios a esta en condición de dependientes. El eventual exceso de remuneraciones se rechaza como gasto de la empresa, la que debe incluirlo en su utilidad imponible y, además, afectarlo con el impuesto a los dividendos. En otras palabras, se produce una recalificación para darle el tratamiento de renta del capital.

Obviamente, solo al cierre del ejercicio puede conocerse con certeza si las remuneraciones pagadas sobrepasan el máximo admisible, pero a lo largo del año la empresa ya ha retenido al socio/trabajador

el impuesto sobre la totalidad de sus sueldos (quinta categoría). Por tanto, un mismo importe resulta incidido por dos regímenes, generando una múltiple tributación nacional y produciendo una patología que debe resolverse.

Si fiscalmente los sueldos han dejado de ser tales, pero ya se realizó sobre ellos la retención mensual que correspondía a su naturaleza anterior y el gravamen a los dividendos es menor, resulta claro que el socio ha hecho un pago indebido que se le debe devolver. Además, debe recordarse que, según el Código Tributario, cuando el contribuyente hace pagos indebidos o en exceso, se genera intereses a su favor. Por lo tanto, quien se encuentre en la situación descrita, puede solicitar la devolución del exceso pagado más los intereses respectivos.

- **Remuneraciones al cónyuge y parientes del propietario de empresas, de socios o accionistas:** se aplica a estas personas las mismas limitaciones que ya se indicaron; es decir, las retribuciones que exceden del valor del mercado son consideradas como dividendos del socio y no pueden deducirse como gasto de la empresa. Con ello se pretende evitar que esa parte de la renta quede sujeta a un tributo menor que el previsto por la ley, de acuerdo con su naturaleza de utilidades de la empresa.
- **Gastos en actividades mineras:** debido a la importancia que la actividad minera tiene en nuestro país, el legislador ha cuidado de puntualizar que los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras pueden deducirse en el ejercicio en que se incurra o amortizarse conforme a la Ley General de Minería. Esta última norma precisa que el valor de adquisición de los derechos mineros, incluyendo el precio pagado o los gastos de denuncia, se amortizarán a partir del ejercicio en que deba cumplirse con la obligación de producción mínima.

- **Regalías:** se considera como tal a toda contraprestación originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda prestación por la cesión en uso de *software* y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Si el pago se efectúa a quienes tienen la condición de no domiciliados, el pagador de la renta debe retenerles 30%. En cambio, si el pago se realiza en favor de una persona jurídica domiciliada, no existe retención y el perceptor debe sumarla a sus otras rentas para tributar sobre el conjunto de ellas.

Si la regalía es obtenida por una persona natural domiciliada, para ella significaría renta de segunda categoría y, conforme se ha indicado, el tributo aplicable sería de 6,25% sobre el 80% del ingreso, lo que significa una tasa neta del 5%.

- **Gastos de representación propios del giro del negocio:** están comprendidos los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos y los destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes. No se incluye los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

La deducción procede en la medida en que los gastos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Es importante destacar que, si a un servidor se le entrega regularmente determinadas sumas por gastos de representación, el ingreso constituye para aquel renta de quinta categoría y gasto para la empresa. Si el servidor presenta los respectivos comprobantes y la empresa procede al reembolso, no se considera como renta de

quinta categoría; pero, para que tenga el tratamiento de gasto, debe cumplirse con la sustentación a través de comprobantes de pago y acreditar que se cumple con el principio de causalidad.

- **Gastos de viaje:** son deducibles los gastos incurridos por transporte y viáticos, indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. La necesidad del viaje debe acreditarse con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos de transporte con los pasajes. Los viáticos aceptables no pueden exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el gobierno central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. La alimentación y movilidad en el exterior pueden acreditarse con los documentos emitidos en el extranjero o con declaración jurada de la persona que realiza el viaje, caso en el cual el gasto aceptable no podrá exceder del 30% del monto máximo que otorga el gobierno a sus funcionarios. Nunca es aceptable la deducción de los gastos del acompañante.
- **Arrendamiento de predios:** parecería innecesaria una referencia expresa a este tipo de egresos, toda vez que se trata de un gasto propio del giro del negocio que se ajusta al principio de causalidad; sin embargo, su mención es importante por el lado de la limitación. En efecto, cuando se trata de un inmueble arrendado que es habitado por el contribuyente y utilizado parcialmente para la obtención de rentas de tercera categoría, se acepta como deducción solo el 30% del alquiler y hasta el 50% de gastos de mantenimiento.
- **Gastos que para el perceptor son rentas de segunda, cuarta y quinta categoría:** como ya se indicó, las rentas de primera y tercera categoría se imputan con arreglo al criterio de lo devengado; en cambio, las demás se atribuyen al ejercicio en que se perciban. Este distinto tratamiento podría conducir a que la empresa practique la deducción por haber surgido ya su obligación de pago; pero, faltando la cancelación del monto adeudado, los acreedores no

resultarían sujetos al tributo, lo que implica que no habría lugar al gravamen respecto de ninguna de las partes. Es por ello que el inciso v del artículo 37 de la LIR establece que los gastos o costos que constituyan para sus perceptores rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada de dicho ejercicio.

- **Gastos en vehículos automotores:** son deducibles los gastos incurridos en vehículos de las categorías A2, A3 y A4 que resulten indispensables y se encuentren aplicados en forma permanente para el desarrollo de las actividades del giro o negocio. La deducción comprende los gastos de arrendamiento, combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparaciones similares, así como depreciación por desgaste.

Ahora bien, tratándose de gastos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 asignadas a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, son deducibles los conceptos mencionados, pero con los límites previstos en la tabla que aparece del artículo 21 inciso r del reglamento de la LIR, en función de los ingresos de la empresa, según la cual:

Ingresos netos anuales	Número de vehículos
Hasta 3200 UIT	1
Hasta 16 100 UIT	2
Hasta 24 200 UIT	3
Hasta 32 300 UIT	4
Más de 32 300 UIT	5

Asimismo, la ley señala que no serán deducibles los gastos generados por vehículos automotores cuyo precio exceda el importe o los importes que establezca el reglamento. Para ese propósito, esta última norma precisa que no son admisibles los gastos generados por los vehículos cuyo costo o valor de ingreso al patrimonio, según se trate de adquisiciones a título oneroso o gratuito, haya sido mayor a 30 UIT.

Como puede advertirse, el límite de 30 UIT solo es aplicable respecto de los vehículos de propiedad de la empresa contribuyente, toda vez que la norma alude al «costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio», lo que significa que la regulación únicamente comprende los vehículos comprados por la empresa o que han sido donados a esta y, por lo tanto, no afecta los automóviles que pudiera utilizar en razón de un contrato de *leasing* operativo que, en esencia, es un contrato de alquiler simple, no de arrendamiento financiero. La distinción es importante porque en este último el arrendatario registra los bienes como propios, los deprecia y cuenta con una opción de compra, nada de lo cual ocurre con el otro tipo de contrato.

Como el principio de causalidad exige que, para ser deducibles, los gastos deben ser necesarios para producir la renta y mantener su fuente, deberá acreditarse que los vehículos que utiliza la empresa son, en efecto, empleados para los fines del negocio. Igualmente, hay que recordar que los gastos deben ser normales y cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Resulta evidente que, en el caso de los vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración del negocio, el propósito de la limitación es evitar que se cargue a los resultados de la empresa los gastos de aquellos que no se dedican íntegramente a la producción de renta gravada, sino que son usados

por sus ejecutivos para propósitos particulares. En cuanto al tope máximo del precio, resulta obvio que la finalidad es impedir que los gastos sean generados por vehículos de lujo.

Debe notarse que no se ha incluido en la limitación los egresos derivados del uso de camionetas *pick up*, de tal manera que ellos serán deducibles, aun cuando los vehículos estén destinados a las actividades referidas.

Es importante destacar que, al no permitirse la deducción de la depreciación de los vehículos que no cumplen con los requisitos indicados, en el fondo solo se consigue el diferimiento de la incidencia de este hecho.

En efecto, si los vehículos no se deprecian es claro que su costo computable para fines tributarios siempre será el precio en que se compraron; lo que, obviamente, no impide que en la realidad sufran deterioro o se vuelvan obsoletos. Por lo tanto, luego de varios años de uso, tienen que venderse por su valor de mercado que siempre será una suma considerablemente menor a la de compra.

Ello produce una pérdida que, según la ley, puede deducirse de la renta bruta, de tal manera que el cargo que no se permitió a lo largo de varios años puede reflejarse al enajenar los vehículos.

De acuerdo con la ley del IGV, el adquirente de bienes o el usuario de servicios pueden considerar como crédito fiscal el monto de ese tributo trasladado por sus proveedores, si es que el importe pagado por tales conceptos resulta admisible como gasto o costo de la empresa, con arreglo a la legislación del impuesto a la renta. La suma invertida en la adquisición de los vehículos tiene sin duda la naturaleza de costo y, por tanto, procede tomar el crédito fiscal.

- **Donaciones:** son deducibles las otorgadas al sector público nacional y a entidades sin fines de lucro dedicadas a propósitos de beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicos, artísticos, literarios, deportivos, salud y otros fines

semejantes, siempre que dichas entidades cuenten con la calificación previa por parte de la Sunat. La deducción no puede exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría luego de compensar las pérdidas. El valor deducible de las donaciones no podrá ser superior al costo computable de los bienes donados.

- **Personas con discapacidad:** cuando las empresas emplean personas con discapacidad, tienen derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se pague a aquellas. Según el reglamento, si tales servidores representan hasta el 30% del total de los trabajadores, la deducción adicional por las remuneraciones de cada uno será del 50%. Si representan más del 30% del total de los trabajadores, la deducción adicional será de 80% sobre el monto de las remuneraciones pagadas a ellos.

- **Gastos de movilidad de trabajadores:** son deducibles en la medida que sean necesarios para el desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial para los mismos.

Estos gastos de movilidad pueden sustentarse con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad. Los gastos sustentados con planillas no podrán exceder por cada trabajador del importe diario equivalente al 4% de la remuneración mínima vital mensual establecida para la actividad privada.

No se acepta la deducción si el trabajador tiene a su disposición movilidad asignada por el empleador.

- **Aporte voluntario a fin previsional:** la empresa puede deducir los aportes voluntarios que efectúe en la cuenta de capitalización individual de los trabajadores cuya remuneración no exceda de 28 remuneraciones mínimas vitales anuales y no supere el 100% del aporte voluntario realizado por el trabajador; el cual, a su vez, no debe exceder del 100% del aporte obligatorio.

- **Gastos en investigación científica, tecnológica e innovación:** son admisibles como gasto siempre que los proyectos sean calificados positivamente por el Concytec, que puede autorizar que el proyecto sea realizado directamente por el contribuyente si reúne las condiciones necesarias para ello.

4.6. Sustento de las deducciones

En principio solo son deducibles para la empresa los gastos que se encuentren respaldados con facturas; sin embargo, pueden deducirse aquellos que cuenten con boletas de venta o *tickets* emitidos solo por obligados que pertenezcan al régimen único simplificado (nuevo RUS) hasta el límite del 6% de los montos acreditados mediante comprobante de pago que otorgan derecho a la deducción. Dicho límite no puede superar 200 UIT en el ejercicio.

4.7. Gastos no aceptables

En principio, son deducibles todos los gastos necesarios para producir renta y mantener su fuente; pero la ley prohíbe, específicamente, descontar de la utilidad algunos de ellos. Entre las restricciones más importantes, pueden considerarse:

- **Sanciones:** no son deducibles las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y en general las sanciones aplicadas por el sector público nacional. Tiene importancia destacar que la disposición comprende solo este tipo de penalidades y no las que surgen de un contrato entre particulares.

Así, por ejemplo, cuando una empresa obtiene un préstamo y lo dedica a los fines del negocio, está facultada para descontar todos los intereses y gastos que el mismo genere. Ahora bien, un crédito se toma por el periodo e intereses acordados al celebrar el contrato, pero el deudor puede decidir pagarlo antes del plazo previsto y

como quiera que es usual que en estas operaciones se establezca que el prepagado genera una penalidad, existen algunas opiniones conforme a las cuales el egreso por este concepto no califica como interés, pues no deriva del rendimiento del capital, el pago no se hace para cumplir con la contraprestación por el uso del crédito, sino como resarcimiento por no satisfacer las obligaciones en los términos pactados.

No compartimos esta interpretación. La ley solo prohíbe deducir las sanciones impuestas por las autoridades, pero no se refiere en absoluto a las acostumbradas cláusulas penales para la hipótesis —propia del riesgo en cualquier contrato civil o mercantil— de que no se cumpla con la prestación en el plazo o forma acordados. Esta posibilidad es inherente al mundo de los negocios. Por tanto, no aceptar como gastos las sumas cobradas en las circunstancias anotadas es negar que la deducción procede en razón del nexo entre los pagos y la obtención de beneficios afectos, prescindiendo del carácter de interés que se le pueda o no atribuir. Si el crédito se utilizó en operaciones propias de la empresa, todos los egresos que demande tienen que aceptarse para fines impositivos.

De otro lado, nótese que, si bien la empresa deudora tiene derecho a efectuar la deducción, el mismo importe, a la vez, constituye ingreso gravable para la acreedora, de modo que no existe perjuicio fiscal.

Igual reflexiones resultan aplicables para las cláusulas penales que pudieran existir en los contratos de construcción o similares en los que se haya previsto una sanción en caso de no concluir la obra dentro del plazo pactado. No podría sostenerse que el egreso es ajeno a la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora. Se trata de gastos propios del giro del negocio (riesgos usuales) y, por tanto, deducibles en función del principio de causalidad.

Este es el temperamento que había adoptado el Tribunal Fiscal (véase la RTF 13373-4-2009, del 11 de diciembre de 2009), conforme al cual una indemnización es causal si la asunción de los riesgos que ella implica resulta normal para la actividad de renta gravada y si tiene alguna relación con la generación de la misma, para lo cual se debe atender la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Sin embargo, la Corte Suprema (sentencia de casación 8407-2013-Lima, del 2 de julio de 2015) resolvió en sentido contrario, expresando que tal indemnización no es deducible porque ello implicaría avalar la conducta de quien incumplió con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios.

Nosotros consideramos que el pago de la indemnización se ajusta al principio de causalidad y, por lo tanto, es deducible en la medida que la obligación de abonarla constituye un riesgo normal en la actividad económica que desarrolla una empresa. Desde luego, su monto debe resultar razonable sobre la base de la importancia económica del contrato.

- **Las donaciones y actos de liberalidad:** tampoco pueden deducirse, salvo que se realicen en favor del sector público nacional y asociaciones civiles sin fines de lucro y sin exceder del 10% de la renta neta.
- **Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo:** en este caso los egresos forman parte del costo de los bienes y, tratándose del activo fijo, su recuperación se produce mediante la depreciación autorizada por la ley.
- **Las provisiones no admitidas por la ley:** solo pueden deducirse las provisiones expresamente previstas en las normas vigentes, como ocurre, entre otras, con las provisiones de las malas deudas.

- **Amortización de intangibles:** no se permite la amortización en la inversión en llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares.

Sin embargo, el precio pagado por los intangibles que son de duración limitada, puede considerarse como gasto del negocio en un solo ejercicio o ser amortizado proporcionalmente en el plazo máximo de diez años. Califican como intangibles de duración limitada aquellos cuya vida tiene esa condición por ley o por su propia naturaleza (derechos de autor, *software*, etc.).

Como quiera que la norma autoriza ese tratamiento siempre que exista «precio pagado», la administración interpretó que su aplicación requería que los intangibles hubieran sido transferidos mediante compra-venta. Sin embargo, la jurisprudencia ha precisado que la disposición también opera cuando la adquisición se ha efectuado a través de cualquier otro contrato, siempre que sea a título oneroso. No obstante, según la propia LIR, la deducción no es aplicable cuando los intangibles han sido aportados a una sociedad.

Las regulaciones glosadas tienen especial importancia cuando estamos frente a un contrato de arrendamiento financiero (*leasing*) cuyo objeto es la locación de bienes para su uso por la arrendataria mediante el pago de cuotas periódicas y con opción de compra. Ella, asimismo, está facultada para depreciarlos, a pesar que todavía no es propietaria; pues, para fines impositivos, forman parte de su activo fijo.

Ahora bien, cabe preguntarse sobre las consecuencias que se producen si, antes de ejercer la opción de compra, tal arrendataria cede su posición contractual a un tercero. En esta operación, lo usual es que el cedente cobre al cesionario una suma superior al monto de las cuotas ya abonadas por el primero y que el saldo que falta para completar la cantidad pactada con la arrendadora sea asumido por dicho cesionario.

Frente a las circunstancias descritas, se plantea la cuestión de establecer si ese mayor importe pagado por el cesionario constituye un valor que debe añadirse al activo fijo materia del *leasing* y depreciarse de manera acelerada (durante el plazo del contrato). Alternativamente, podría interpretarse que debe emplearse el porcentaje regular previsto por el ordenamiento según el tipo de bien del cual se trate. Finalmente, también sería posible concluir que la operación tiene que sujetarse a un mecanismo distinto, entendiendo que la suma adicional desembolsada no forma parte del costo de adquisición.

Aún cuando no existe todavía un pronunciamiento específico de las autoridades tributarias sobre esta situación concreta, de los precedentes sentados por el Tribunal Fiscal puede inferirse que, para el cesionario, el referido mayor pago tiene la naturaleza de activo intangible de duración limitada y, por lo tanto, susceptible de considerarse como un gasto del ejercicio en que se realiza la cesión o, a criterio del interesado, amortizarse dentro del término máximo de diez años.

Sobre esta materia también se ha producido discrepancias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria respecto de lo que debe entenderse por «precio pagado», que es el elemento central para ser viable la deducción. En algunos casos, los fiscalizadores han sostenido que, cuando no se ha cancelado el íntegro del valor de los intangibles en el ejercicio en que son comprados, no puede afirmarse que existe «precio pagado» y por lo tanto no se cumpliría el requisito que genera el derecho a la deducción. Las empresas que se encontraban en tal supuesto consideraron que la objeción era incorrecta, pues ninguna norma legal supedita ese derecho al efectivo pago del importe acordado por los intangibles y consideraron que la controversia era meramente conceptual.

Además, puntualizaron que el egreso debía aceptarse por simple aplicación del criterio de lo devengado que, según la ley, rige respecto de las rentas de tercera categoría y conforme al cual un gasto debe considerarse como tal en el ejercicio en que se contrae. En consecuencia, para la afectación a resultados, basta que el comprador de los activos pruebe que debe abonar la contraprestación al transferente.

El Tribunal Fiscal ha dilucidado esta cuestión señalando que, cuando la ley hace referencia a «precio pagado» por activos intangibles de duración limitada, debe entenderse que se refiere a la contraprestación a cambio de la transferencia de propiedad definitiva de tales bienes, sin que se incluya como requisito para la amortización que el monto esté totalmente cancelado. Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia sentada, la condición legal para practicar la deducción se cumple si en los hechos se ha generado el deber de abonar el valor convenido, aún cuando las partes contratantes hayan previsto cierto plazo para satisfacer la deuda.

- **Comisiones en el exterior:** es frecuente que las empresas constituidas en el país paguen comisiones a sujetos no domiciliados para colocar en el extranjero productos manufacturados en el Perú o para realizar fuera del país determinadas compras. En ambos casos, tales personas están generando renta de fuente extranjera en la medida que su labor se desarrolla fuera del país y, por lo tanto, ellas no están obligadas a tributar en el Perú. Es por eso que el legislador se ha preocupado de puntualizar que no son aceptables las comisiones que se paguen por tales conceptos si es que ellas exceden del porcentaje que usualmente se abona en el país donde se originan.
- **Gastos y documentación sustentatoria:** el reglamento de comprobantes de pago señala las características que deben tener estos instrumentos, que incluyen detalles como autorización de Sunat a la empresa que los imprimió. Si el comprobante no cumple tales

requisitos o el emisor tiene la condición de no habido, el gasto no se encuentra sustentado adecuadamente y por lo tanto no resulta aceptable.

Adicionalmente, de acuerdo con una ley específica, las obligaciones que se cumplen mediante sumas de dinero deben satisfacerse utilizando «medios de pago», entre los cuales se encuentra los depósitos en cuenta, giros, transferencia de fondos, tarjetas de débito o crédito expedidas en el país y cheques con la cláusula «no negociable».

Los egresos en que se incurra sin utilizar «medios de pago» no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, entre otras consecuencias. Por lo tanto, los compradores de bienes (especialmente los que adquieren inmuebles y acciones) deben cuidar de emplear los referidos instrumentos; pues, en caso contrario, tendrán que considerar que el costo computable es cero. Eso significa que cuando, a su vez, los vendan tendrán como renta imponible el ingreso bruto y no solo la ganancia, lo que multiplicará el monto del impuesto a pagar.

Como quiera que los medios de pago son los previstos en la ley del sistema financiero nacional, eso implica que siempre deben utilizarse los servicios de las empresas que integran tal sistema. Es aquí donde se ha producido una interpretación que puede calificarse como excesiva; pues, al venderse acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, se exige el empleo de dichos medios, a pesar que comprador y vendedor son personas residentes en el extranjero. Ello conduce a que, en contratos entre no domiciliados, celebrados y perfeccionados en el exterior, se exija utilizar una entidad financiera nacional, lo que resulta innecesario y supone la aplicación extraterritorial de formalidades previstas por el ordenamiento interno.

En algunos casos, para ceñirse al criterio expuesto, el comprador se ha visto precisado a abrir una cuenta y hacer el depósito en un banco local para de inmediato ordenar la transferencia a una cuenta del vendedor en el extranjero, lo que eleva los costos y retarda el cumplimiento de la transacción. Tratándose de personas no residentes, lo habitual es que sus recursos se encuentren fuera de nuestro país, de manera que obligarlos a ese ingreso y salida es un mecanismo absurdo y costoso. Así como se ha previsto que las mencionadas reglas no son aplicables tratándose de operaciones de comercio exterior, igual exclusión debería existir respecto de las transacciones celebradas fuera del Perú entre quienes domicilian en el extranjero.

- **El IGV que grava el retiro de bienes:** conforme a la ley del IGV, el tributo trasladado por los proveedores tiene la condición de crédito fiscal; es decir, puede descontarse del impuesto bruto generado por las operaciones realizadas por el contribuyente. Cuando el IGV no pueda utilizarse como crédito fiscal, su monto es deducible como gasto o costo. Sin embargo, cuando estamos frente a «retiro de bienes» —es decir, entrega de bienes a terceros o autoconsumos de la empresa—, el IGV no puede considerarse como costo o gasto. La LIR reitera ese criterio.
- **Depreciación por revaluación voluntaria:** como ya se indicó, la LGS permite que las empresas revalúen sus activos, previa comprobación pericial. Sin embargo, el costo computable de tales bienes continúa siendo el que ellos tenían antes de la revaluación, de modo que la depreciación tiene que seguir computándose sobre este importe.
- **Países de baja o nula imposición:** es el nombre técnico que se aplica a los territorios que popularmente son denominados «paraísos fiscales» y la relación de ellos se aprueba por decreto supremo. No se acepta como gastos los que provienen de operaciones con residentes

en esos territorios o que sean establecimientos permanentes allí u obtengan ingresos o ganancias a través de tales territorios.

En un primer momento, se prohibió la deducción de cualquier gasto de esa naturaleza; pero luego se ha excluido los derivados de operaciones de crédito, de seguros y reaseguros, cesión en uso de naves y aeronaves, transporte del país al exterior y viceversa y derechos de pase por el canal de Panamá.

Nótese que la prohibición de deducción solo está referida a los gastos. En consecuencia, son admisibles los egresos que constituyan costo para la empresa, como ocurre, por ejemplo, con la adquisición de bienes destinados al activo fijo que podrán depreciarse a partir de su valor de adquisición.

- **Las pérdidas de capital en la enajenación de valores:** en principio, debe aceptarse la pérdida que sufre una empresa al enajenar valores, de la misma manera que se grava la operación en caso de existir ganancia. Sin embargo, el legislador ha considerado que eventualmente ello puede constituir una fuente de elusión si antes o después de la enajenación que produce la pérdida, el mismo contribuyente adquiere valores de igual tipo que los enajenados. Eso pondría en evidencia que no existía el real propósito de transferirlos; sino que, aprovechando la caída en el valor de los mismos, se pretende afectar la renta con resultados negativos que en el fondo serían no reales.

4.8. Determinación del impuesto en rentas de carácter internacional

Existen ciertos supuestos en los cuales la materia imponible no queda determinada en razón de los ingresos menos gastos; sino que ella se fija, sin admitir prueba en contrario, solo en función de un porcentaje de los ingresos. Entre esos casos, previstos en el art. 48 de la LIR, tenemos:

- **Alquiler de naves:** se considera como renta neta el 80% de los ingresos brutos que se perciban. Tratándose de aeronaves, la renta neta equivale al 60% de los ingresos brutos. En ambas hipótesis, el impuesto se aplica con la tasa de 10%.
- **Transporte entre la república y el extranjero:** 1% respecto del transporte aéreo y 2% de los ingresos por fletamento o transporte marítimo, salvo que por reciprocidad con el tratamiento que se otorga a naves peruanas que operan en otros países proceda la exoneración. Sobre la renta neta así establecida, debe pagarse el tributo con la tasa de 30%.
- **Tratamiento de las sucursales de empresas extranjeras:** dichas sucursales solo están gravadas por las rentas que obtengan de fuente peruana. Se admite las mismas deducciones y se considera igual tasa que las aplicables a las empresas en general. Sobre el saldo para el titular del exterior, se aplica las alícuotas que corresponden a la entrega de dividendos, habiéndose establecido que las modificaciones previstas para estos operarán también respecto de ese saldo. La diferencia entre uno y otro caso es la oportunidad en que se exige el impuesto. Como ya se dijo, en el reparto de dividendos el hecho imponible es el acuerdo de distribución o la puesta a disposición de los mismos, lo que ocurra primero; en cambio, tratándose de sucursales, este tributo debe pagarse conjuntamente con el que corresponde a las utilidades de la sucursal.
- **Intereses por créditos externos:** resulta aplicable una tasa especial de 4,99% si tales créditos están destinados a la finalidad del giro o negocio del sujeto domiciliado y no devengan un interés superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga el crédito, más tres puntos.

El reglamento precisa que esa tasa preferencial es la LIBOR más cuatro puntos, de manera que la exigencia se cumple si el crédito no devenga intereses mayores a la tasa LIBOR más siete puntos.

La comparación debe hacerse cuando se celebra el contrato o se introduce alguna modificación.

Si no se cumple esos requisitos, el impuesto se aplica con la tasa de 30%. Esta misma tasa se exige cuando se trata de intereses abonados al exterior por empresas privadas del país, en razón de créditos concedidos por una empresa del extranjero con la cual se encuentra vinculada o cuando los intereses se abonen por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre partes vinculadas.

Conviene destacar que, conforme al artículo 47 de la LIR, el impuesto puede ser asumido por el deudor domiciliado en el país y deducido como gasto por este sin que ello implique mayor renta para el acreedor.

- **Asistencia técnica:** por razones que resultan obvias en vista de los requerimientos del país, la asistencia técnica da lugar a la exigencia de una tasa más reducida que la ordinaria: 15%. Se entiende por asistencia técnica (inciso c, artículo 4 del reglamento) todo servicio, independiente de que sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas con el objeto de proporcionar conocimientos especializados no patentables que sean necesarios para la actividad realizada por el usuario. La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de tales conocimientos especializados.

4.9. Contribuyentes no domiciliados

Como ya se indicó precedentemente, los sujetos no domiciliados solo están obligados a tributar por sus rentas de fuente peruana, pero la ley distingue entre las tasas que corresponden a las personas naturales y las que deben emplearse respecto de las sociedades o empresas. El artículo 54 de la LIR

precisa que las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, quedarán sujetas a las siguientes tasas:

- a) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades: 5%
 - b) Rentas provenientes de la enajenación de inmuebles: 5%
 - c) Los intereses cuando los paguen o acrediten un generador de rentas de tercera categoría domiciliado en el país, siempre que entre las partes no exista vinculación o cuando los intereses no deriven de operaciones realizadas desde o a través de países o territorios de baja o nula imposición: 4,99%
 - d) Operaciones entre partes vinculadas o desde o a través de países o territorios de baja o nula imposición: 30%
 - e) Ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera de bolsa: 30%
 - f) Otras rentas provenientes del capital: 5%
 - g) Rentas por actividades comprendidas en el artículo 28 de la ley (rentas de tercera categoría): 30%
 - h) Rentas del trabajo (sobre el 80%): 30%
 - i) Rentas por regalías: 30%
 - j) Rentas de artistas, intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo realizados en el país: 15%
 - k) Otras rentas distintas a las señaladas en los incisos anteriores: 30%
- El artículo 56 de la LIR señala que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas:
- a) Intereses provenientes de créditos externos: 4,99% Siempre que cumplan con los siguientes requisitos:
 - En caso de prestamos en efectivo que se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.

- Que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres puntos. Los referidos tres puntos cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo que se pague a beneficiarios del extranjero. Están incluidos los intereses de los créditos externos destinados al financiamiento de importaciones, siempre que se cumpla con las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- d) Intereses que abonen al exterior las empresas de operaciones múltiples establecidas en el Perú, a que se refiere la ley general del sistema financiero y del sistema de seguros y orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros por la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior: 4,99%
- e) Rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves: 10%
- f) Regalías: 30%
- g) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades: 5%

Tratándose de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, se entenderá distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto, considerándose como monto gravable la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otros conceptos disponibles que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto pagado.
- h) Asistencia técnica: 15%
- i) Espectáculos en vivo con la participación principal de artistas, intérpretes y ejecutantes no domiciliados: 15%
- j) Rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios en bolsa: 5%

- k) Intereses provenientes de bonos y otros instrumentos de deuda, así como los incrementos de capital de dichos depósitos en moneda nacional o extranjera y otros intereses provenientes de operaciones de crédito de las empresas: 4,99%
- l) Otras rentas: 30%

4.10. Pagos mensuales a cuenta

Aunque el hecho imponible se presenta si al cierre del ejercicio la empresa ha generado renta gravable, la ley establece que las empresas deben efectuar anticipos mensuales —que la norma llama «pagos a cuenta»— por el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente:

- a) La cuota que resulte de aplicar, a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado por el ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Para los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.
De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán las cuotas mensuales de acuerdo con el literal siguiente.
- b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Sin embargo, el contribuyente puede modificar el importe de los pagos a cuenta si el coeficiente no supera los ratios establecidos en la tabla que contiene la ley. En ciertos casos —por ejemplo, cuando el mes de julio no existe impuesto calculado—, los pagos a cuenta pueden suspenderse.

5. RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

5.1. Concepto

Son las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría. Es importante destacar que, si la práctica profesional se lleva a cabo en forma colectiva, la renta se considera de tercera categoría.

Se encuentran comprendidas también las rentas derivadas del desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo las labores de regidor municipal o consejero regional.

5.2. Deducciones

Los contribuyentes tienen derecho a deducir de la renta bruta de esta categoría el 20% de la misma, hasta el límite de 24 UIT. Tal deducción no es aplicable para quienes perciben rentas como director de empresas, gestor de negocios y, en general, distintas del ejercicio individual de cualquier profesión. Adicionalmente, los perceptores de estas rentas pueden descontar el importe fijo equivalente a 7 UIT.

Los perceptores de estas rentas tienen que efectuar pagos a cuenta por un monto equivalente al 8% del ingreso mensual percibido. Si el pago de la remuneración es efectuado por personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad, son estas las que deben cumplir con retener los pagos a cuenta.

Sin embargo, puede solicitarse a la Administración Tributaria la suspensión de las retenciones y de tales pagos a partir del mes de junio de cada ejercicio gravable. Dicha solicitud procede, en general, cuando la proyección de ingresos del ejercicio determine que el importe retenido y/o los abonos realizados hasta ese momento son iguales o superiores al impuesto que corresponderá pagar en el año.

En el caso de sujetos no domiciliados, el impuesto (30%) debe ser retenido por el pagador de la renta de cuarta categoría calculándolo sobre el 80% de los importes pagados o acreditados. Por lo tanto, ello supone una tasa neta de 24% sobre el ingreso bruto.

Tales personas pueden prestar servicios a un solo cliente durante uno o varios periodos, lo que no los convierte en perceptores de rentas de quinta categoría, siempre que no exista subordinación o dependencia. Sin embargo, el ingreso puede calificar dentro de tal categoría si se prestan a favor de un sujeto con el que simultáneamente se tenga una relación laboral de dependencia. Cabe señalar que un monto fijo de retribución no implica por si solo que exista renta de quinta categoría, pues para ello sería necesario que haya subordinación respecto del pagador de la renta.

La jurisprudencia ha establecido que la circunstancia de que un profesional cuente con poderes de representación de una empresa no supone vínculo laboral; por lo tanto, el ingreso que percibe de esta mantiene su condición de renta de cuarta categoría. Asimismo, constituyen renta de esta categoría los ingresos recibidos por servicios de consultoría prestados con la colaboración de otras personas que se encuentran bajo la dirección y responsabilidad del profesional, por lo que no puede afirmarse que el servicio se haya realizado en forma asociada.

En cambio, se ha determinado que no puede calificarse como renta de cuarta categoría la percibida por un profesional que realiza actividad de construcción si es que está a cargo de la ejecución de una obra en calidad de constructor, facultado para adquirir materiales y contratar personal, siendo responsable por el incumplimiento de los proveedores y de la calidad de los materiales. En este caso, estamos frente a la renta generada por actividad empresarial (tercera categoría).

5.3. Inscripción en el RUC

Las personas naturales que adquieran la condición de contribuyentes del impuesto a la renta de cuarta categoría deberán inscribirse ante el

registro único de contribuyentes de Sunat antes de iniciar sus actividades generadoras de rentas gravadas.

Para ello, el sujeto solo debe presentar su documento de identidad original y copia de un recibo de servicios básicos.

5.4. Emisión de comprobantes de pago

Los sujetos perceptores de renta de cuarta categoría están obligados a emitir comprobantes de pago a través del sistema de emisión electrónica (SEE), para lo cual deben seguir los pasos siguientes:

- a) Solicitar el código de usuario y clave SOL en cualquier oficina de Sunat.
- b) Ingresar a «Sunat operaciones en línea» con el código y clave otorgados.
- c) Dirigirse a la sección «comprobantes de pago» y seleccionar la opción «SEE-SOL».
- d) Marcar «emitir recibo por honorario electrónico» y llenar los datos del usuario del servicio prestado.

Se exceptúa de esta obligación a las personas que perciban rentas por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea o actividades similares.

Los recibos por honorarios se entregarán al usuario en el momento en que se perciba la retribución y por el monto de la misma.

5.5. Declaraciones juradas

Se debe presentar cada año dentro de los plazos previstos por Sunat en función al número de RUC. Si los pagos a cuenta y/o retenciones resultan inferiores al impuesto anual, deberá abonarse el respectivo saldo de regularización. Si tales pagos excedieran el monto del impuesto correspondiente al ejercicio, se podrá optar entre solicitar su devolución

o aplicarlos como crédito contra los abonos a cuenta de los periodos siguientes.

6. RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

6.1. Concepto

Según el artículo 34 de la LIR, constituyen rentas de quinta categoría las siguientes:

- a) La derivadas del trabajo prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios de esa naturaleza.

No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio al lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional, conforme a su grado o categoría.

Según el artículo 20 del reglamento de la LIR, están incluidas en esta categoría las asignaciones que por concepto de gastos de representación se otorga directamente al servidor. No se incluye los reembolsos de gastos que constan en los comprobantes de pago respectivos.

b) Las rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.

Sin embargo, debe tenerse presente que, según el inciso d del artículo 18 de la LIR, constituyen ingresos inafectos: «Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez».

c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.

e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

El inciso b del artículo 20 del reglamento de la LIR incluye como rentas de quinta categoría los ingresos que los asociados a las sociedades civiles o de hecho o miembros de asociaciones que ejerzan cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, obtengan como retribución a su trabajo personal, siempre que no participen en la gestión de las referidas entidades. En este caso, dichas rentas son consideradas de quinta categoría aún en el supuesto que no cumplan con los requisitos señalados en el inciso e.

Por su parte, el inciso j del artículo 21 del mismo reglamento señala que las retribuciones pagadas con motivo del trabajo prestado en forma independiente y sus correspondientes retenciones serán consignadas en un libro denominado «Libro de retenciones incisos e y f del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta», el que servirá para sustentar tales gastos.

Esta disposición no es aplicable para los sujetos que estén obligados a incluir tales retribuciones en la planilla electrónica o para aquellos que, sin estarlo, ejerzan la opción de llevar dicha planilla.

El inciso c del artículo 20 del reglamento de la LIR precisa que no constituyen renta gravable de quinta categoría:

- a) Las sumas que se paguen al servidor que, al ser contratado fuera del país, tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por los conceptos siguientes:
 - Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo.
 - Alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.
 - Transporte al país e internación del equipaje y menaje de casa al inicio del contrato.
 - Pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo.
 - Transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa al término del contrato.

Para que sea de aplicación lo dispuesto en este numeral, en el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente deberá constar que tales gastos serán asumidos por el empleador.

- b) Las sumas que el usuario de la asistencia técnica pague a las personas naturales no domiciliadas contratadas para prestar dicho servicio en el país, por concepto de pasajes dentro y fuera del país y viáticos por alimentación y hospedaje en el Perú.

- c) Los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a lo que se refiere el inciso II del artículo 37 de la ley.

Lo dispuesto en este numeral también será de aplicación cuando:

- El servidor requiera atención especializada en el exterior no accesibles en el país, debidamente certificada por el organismo competente del sector salud.
- El trabajador, por asuntos de servicio vinculados con la empresa, estando en el extranjero, requiera, por causa de fuerza mayor o caso fortuito, atención médica en el exterior.

Los gastos de atención médica en el exterior deberán ser acreditados con la documentación sustentatoria autenticada por el consulado del Perú o el que haga sus veces.

- d) Las retribuciones que se asignen los dueños de empresas unipersonales; las que, de acuerdo con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 14 de la ley, constituyen rentas de tercera categoría.

El empleador debe practicar retenciones mensuales a sus trabajadores a cuenta del impuesto anual; pero, para determinar la materia imponible, solo debe considerar una deducción fija de 7 UIT, no obstante que quienes perciben rentas del trabajo (cuarta y quinta categoría) pueden considerar diversas otras deducciones que se detallan más adelante, pero que deben ser practicadas directamente por los propios contribuyentes. Esta regulación puede conducir a que las retenciones hechas por los empleadores (que solo tomaron en cuenta la deducción fija) resulten mayores que el impuesto que realmente corresponde pagar al cierre del ejercicio.

Precisamente por eso, el artículo 79 de la LIR establece que no están obligados a presentar declaración jurada los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría, con excepción de los que deduzcan como gastos los conceptos que se señala en el punto siguiente y aquellos que soliciten la devolución de las retenciones en exceso.

7. DEDUCCIONES PERMITIDAS PARA EL CONJUNTO DE LAS RENTAS DE CUARTA Y QUINTA CATEGORÍA

Las personas domiciliadas que perciben rentas del trabajo deben sumarlas a las de fuente extranjera para aplicar sobre el conjunto de las mismas la escala progresiva que se detalla más adelante. Como ya se indicó, el tributo pagado en el extranjero tiene la condición de crédito frente al que debe abonarse en el Perú.

De la renta bruta, puede deducirse el impuesto a las transacciones financieras (ITF) pagado en el ejercicio y las donaciones efectuadas al sector público nacional y a las asociaciones civiles sin fines de lucro. La ley también permite (a partir del ejercicio 2017) descontar, del conjunto de rentas de cuarta y quinta categoría, los conceptos siguientes:

- a) Hasta el 30% del arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles situados en el país que no estén destinados exclusivamente al desarrollo de actividades que generen rentas de tercera categoría.
- b) Intereses de créditos hipotecarios para primera vivienda. Se precisa que no están comprendidos los créditos otorgados para la refacción, remodelación, ampliación, mejoramiento y subdivisión de vivienda propia. Tampoco los contratos de capitalización inmobiliaria y los de arrendamiento financiero.
- c) Honorarios profesionales de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país, siempre que califiquen como rentas de cuarta categoría. Este requisito supone que el servicio sea brindado de manera independiente y no a través de una clínica u organización empresarial, porque en tal hipótesis la renta calificaría como de tercera categoría. La deducción incluye los gastos efectuados por el contribuyente para la atención de su salud, la de sus hijos menores de 18 años o mayores con discapacidad, cónyuge o concubina, en la parte no reembolsable por los seguros. Solo será deducible como gasto el 30% de dichos honorarios.

d) Servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría. Solo será deducible en 30% de la contraprestación. El reglamento contiene el detalle de las profesiones y oficios que otorgan derecho a esta deducción, que incluye:

- Abogado.
- Analista de sistemas y computación.
- Arquitecto.
- Enfermero.
- Entrenador deportivo.
- Fotógrafo y operadores de cámara, cine y televisión.
- Ingeniero.
- Intérprete y traductor.
- Nutricionista.
- Obstetriz.
- Psicólogo.
- Tecnólogos médicos.
- Veterinario.

e) Las aportaciones al seguro social de salud que se realicen por los trabajadores del hogar.

Los gastos establecidos, excepto los previstos en el inciso e, serán deducibles siempre que:

a) Estén sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la Sunat, según corresponda. No será deducible el gasto sustentado en un comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de emisión tenga la condición de no habido salvo que al 31 de diciembre del ejercicio hubiera

cumplido con levantar tal condición. Tampoco pueden deducirse los gastos respecto del contribuyente a quien Sunat haya notificado la baja de su inscripción en el RUC.

- b) El pago del servicio se realice utilizando los medios de pago establecidos en la ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía.

La deducción de los gastos señalados no podrá exceder en conjunto de tres 3 UIT por cada ejercicio.

8. TASAS APLICABLES

Los contribuyentes que obtengan rentas de cuarta y quinta categorías solo podrán deducir por una vez el monto fijo (7 UIT) y los gastos a que se ha hecho referencia. De acuerdo con el artículo 53 de la ley sobre la renta neta de tales categorías sumada a la de fuente extranjera, se aplica la siguiente escala progresiva acumulativa:

Hasta 5 UIT	8%
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14%
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17%
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20%
Más de 45 UIT	30%

9. PREGUNTAS

1. La persona natural que cede gratuitamente o a precio no determinado un inmueble de su propiedad, está sujeta al impuesto a la renta?
2. ¿Qué se entiende por ganancias de capital?
3. ¿La revaluación voluntaria de los activos modifica el costo computable de los mismos?
4. ¿Los préstamos que una sociedad otorga a sus accionistas dan lugar a dividendos para los fines del impuesto a la renta?
5. ¿Cuál es el tratamiento que corresponde dar a las pérdidas sufridas por una empresa?
6. ¿Puede una empresa deducir de su materia imponible los gastos incurridos en vehículos automotores?
7. ¿Los perceptores de rentas de cuarta categoría pueden deducir ilimitadamente los gastos en que incurran para generarlas?
8. ¿Las rentas vitalicias y las pensiones que tienen su origen en el trabajo personal están sujetas al impuesto a la renta?
9. ¿Del conjunto de las rentas de cuarta y quinta categoría pueden deducirse los honorarios profesionales de médicos y odontólogos?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO 5

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES

1. CONCEPTO

En términos generales, la reorganización de sociedades consiste en la concentración o el fraccionamiento del patrimonio de sociedades con el propósito de producir más y mejor. Las empresas optan por concentrar o fraccionar sus patrimonios por intereses diversos, pero buscando siempre la manera más idónea para cumplir con su objeto social.

El artículo 103 de la LIR señala que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización con arreglo a lo que establezca el reglamento. El artículo 65 de este último incluye la fusión, escisión y reorganización simple.

Respecto de los procesos de reorganización empresarial:

[...] la legislación tributaria puede incentivarlos o desalentarlos pero también puede operar como una herramienta neutra frente a los procesos económicos que involucran...el criterio de neutralidad de la legislación fiscal frente a los procesos económicos subyacentes en las reorganizaciones parece ser el más conveniente, salvo cuando existan fundadas razones que motiven excepciones al mismo» (Asorey, 1996, p. 21).

Al analizar cualquier ordenamiento sobre esta materia, es muy importante determinar cuáles son los derechos y obligaciones que se permite u ordena transmitir entre las sociedades participantes, lo que incluye

establecer si la empresa adquirente puede computar las pérdidas acumuladas por la transferente, si existe o no el derecho a revaluar los activos y la forma en que el impuesto a la renta incide en los distintos regímenes de reorganización.

Respecto de estos extremos, el ordenamiento legal de nuestro país ha sido oscilante. Hay etapas en las que se ha admitido la cesión de las pérdidas de una a otra sociedad y períodos en los cuales —como ocurre actualmente— la empresa adquirente no puede compensar con sus propias rentas los resultados negativos de la transferente.

En el caso específico de la disposición legal vigente, el artículo 106 de la LIR precisa que: «En la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente».

Asimismo, existen limitaciones cuando es la empresa adquirente la que tiene pérdidas. Al respecto, el segundo párrafo del artículo 106 de la LIR establece:

En caso que el adquirente tuviera pérdidas tributarias, no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se genere con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo, antes de la reorganización y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria.

Parece tratarse de una medida antielusiva que, en el fondo, supone una limitación irremontable para algunas empresas, como las dedicadas a la prestación de servicios, las que generalmente no tienen activos fijos cuantiosos. Si bien es verdad que debido a su giro de negocios no es frecuente que sufran pérdidas considerables, la hipótesis podría presentarse.

Debe notarse que, en determinadas circunstancias, la regulación comentada puede conducir a graves injusticias. En efecto, asumiendo que las partes intervinientes hayan tomado la decisión de reorganizarse como el medio idóneo para poder continuar con sus operaciones, las ganancias futuras no podrían ser utilizadas para compensar las pérdidas realmente sufridas, a pesar de no haber sido cuestionadas por la administración. Si se observa con cuidado, ello puede conducir a una exigencia confiscatoria,

pues el impuesto incidirá sobre una renta inexistente al obligar que la adquirente determine renta imponible aun cuando, en realidad, se encuentre con cuantiosos resultados negativos.

Los constantes cambios legislativos y el texto de la norma vigente reflejan las dudas del legislador ante el evidente conflicto que se presenta entre la conveniencia de fomentar las reorganizaciones societarias y la necesidad de evitar la elusión fiscal.

Quizá para admitir la transferencia de las pérdidas, la LIR debería enfatizar la exigencia prevista en el inciso 3 del artículo 347 de la LGS, donde se señala que el proyecto de fusión debe contener una explicación detallada de sus principales aspectos jurídicos y económicos, pudiendo, para efectos tributarios, establecerse algún otro requisito (por ejemplo, un informe técnico) que permita demostrar que la reorganización tiene plena justificación y razonabilidad mercantil, a fin de concluir que no persigue exclusivamente el propósito de tomar las pérdidas de otra empresa.

Otro aspecto significativo se relaciona con la posibilidad de reevaluar los activos con motivo de la reorganización, así como el tratamiento legal que corresponde otorgarle para fines del impuesto a la renta. En la legislación vigente, como veremos, este extremo suscita diversas inquietudes.

Todo ordenamiento mercantil alienta las reorganizaciones y trata de poner las menores trabas posibles, en el entendido que es un procedimiento o mecanismo que redundará en beneficio de la actividad económica. El legislador tributario no es ajeno a este propósito y usualmente coadyuva a la finalidad de allanar los inconvenientes de esa naturaleza para conseguir que las sociedades se reorganicen. Al respecto, el artículo 105 de la LIR establece que: «La reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento».

El artículo 65 del reglamento de la LIR entiende como reorganización de sociedades o empresas la fusión en cualquiera de las dos formas previstas en el artículo 344 de la LGS. Dicha norma precisa que, por extensión, las empresas individuales de responsabilidad limitada podrán reorganizarse

por fusión, siempre que pertenezcan al mismo titular. Asimismo, se comprende a la escisión y a la reorganización simple.

Es necesario recordar que, según el artículo 228 de la LGS, los bienes del activo de la sociedad se contabilizan por su valor de adquisición o de costo y son amortizados o depreciados anualmente en proporción al tiempo de su vida útil y a la disminución de valor que sufran por su uso o disfrute: «Tales bienes pueden ser objeto de revaluación previa comprobación pericial».

La circunstancia de que la LIR no establezca expresamente la obligación de una tasación no significa que pueda prescindirse de esta, porque la LIR se limita a señalar las consecuencias tributarias del acto mercantil de la revaluación, por lo que resulta indispensable recurrir a la LGS. La «comprobación pericial» a que esta alude no es otra que la tasación que debe efectuar un experto.

La obvia intención del legislador es asegurar que la operación refleje la verdadera situación patrimonial de las empresas, evitando que los estados financieros aparezcan distorsionados. El temperamento adoptado por la LGS tiene un cierto correlato tributario a lo largo de la LIR, en cuyo artículo 32 se indica:

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad [...] el valor asignado a los bienes [...] para efectos del impuesto será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente [...].

Como puede advertirse, también desde la perspectiva fiscal existe exigencia respecto de la utilización del valor real de los bienes porque, como se sabe, el costo computable de los mismos resulta determinante para establecer los resultados en caso de enajenación y la base para la depreciación del activo. Eso explica el distinto tratamiento que la LIR establece en esta materia, dependiendo del régimen que se adopte.

Empecemos por referir que el artículo 104 de la LIR precisa que las partes intervinientes podrán optar en forma excluyente por cualquiera de los tres regímenes que esa norma detalla, lo que —como veremos— parece indicar que existe libertad para escoger el camino a seguir; pero que, una vez adoptado este, ello obliga a todas las sociedades intervinientes. Nos proponemos hacer una revisión de las distintas posibilidades que allí se plantean y analizar el tratamiento que corresponde en cada uno de tales regímenes.

1.1. Régimen 1 del artículo 104 de la LIR

Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable [...] estará gravado con el impuesto a la renta. En este caso los bienes transferidos, así como los del adquirente tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.

Conforme a este régimen, las partes pueden acordar la revaluación voluntaria de sus activos y considerar el monto resultante como nuevo costo computable. Para ello, debe pagarse el impuesto a la renta sobre la diferencia entre el valor que los bienes tenían en libros antes de la revaluación y el importe que se determine luego de ella. El proceso requiere, como ya se indicó, la realización de un peritaje.

Frente a la «voluntariedad» que se infiere del texto, debe preguntarse si ello significa que, por ejemplo, en caso de fusión por absorción, la revaluación puede llevarse a cabo solo por alguna o algunas de las sociedades intervinientes o si necesariamente debe ser efectuada por todas las empresas involucradas. La pregunta resulta pertinente porque en el enunciado del artículo 104 de la LIR se señala que las partes pueden optar «en forma excluyente» por cualquiera de los regímenes. El que estamos analizando —como ya se vio— consiste en la revaluación de los activos con efecto tributario; mientras que, según el régimen 3 del mismo artículo (sobre el que volveremos después), puede no acordarse revaluación alguna

y considerar como costo computable de la adquirente el mismo valor que tenían los bienes en la transferente.

En consecuencia, si unas sociedades revaloraran sus bienes y otras no lo hicieran, podría interpretarse que aquellas se han acogido al régimen 1 y estas al régimen 3, lo que resultaría contrario al mandato según el cual la opción por un específico mecanismo debe ejercerse «en forma excluyente». Si esta apreciación fuese correcta, es evidente que todas las empresas involucradas deberían actuar de la misma manera. Lo contrario supondría que se estarían aplicando dos sistemas de manera concurrente y no uno exclusivamente, como exige la norma.

Desde luego, aun suponiendo que la obligación comprendiera a todas las sociedades intervinientes, es claro que el mandato no alcanzaría a aquellas cuyos activos tienen en libros un valor igual al de mercado. En esa hipótesis, no cabría revaluación alguna pues, como ya se indicó, la LGS alude a la comprobación pericial y la LIR señala que en toda transferencia debe tomarse en cuenta el valor de mercado, de modo que el acogimiento a este régimen no puede llevar a exceder el límite real dado por el valor de mercado. Por lo tanto, la revaluación no sería exigible respecto de aquellos bienes que ya aparecen en ese valor.

Si por mandato de la norma una opción excluye a las demás, todas las sociedades intervinientes deben ceñirse al mismo régimen. Dicho de otro modo, si lo que se desea es modificar el costo computable de los bienes que integran el activo de las sociedades participantes, todas deben proceder a revalorarlos —dentro del referido límite— porque se trata de una disposición omnicomprendiva. Desde esta perspectiva, no sería posible que unas empresas revaloraran y otras no lo hicieran.

Sin embargo, ellas podrían efectuar la revaluación solo para efectos mercantiles sin efectos en el impuesto a la renta. Lo que no resultaría admisible es que unas sociedades optaran por revaluar y pagar el tributo y otras se limitaran a revaluar con propósito exclusivamente mercantil. La única excepción sería el ya indicado supuesto de que los bienes se encuentren registrados a su valor de mercado, hipótesis en la cual seguiría siendo deseable contar con la tasación que así lo indique.

Como una ratificación del carácter común del mandato, el numeral 1 del artículo 104 de la LIR señala: «En este caso, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados». Es obvio que, cuando la norma alude a los bienes del adquirente, lo que pretende es precisar que, a pesar que en su caso no se produce transferencia de bienes, ello no exime de la obligación de revaluar.

En el régimen 1, se precisa que la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable estará gravada, debiendo observarse que la norma no crea un impuesto especial aplicable a estas operaciones, por lo que debe entenderse que las sociedades tendrán que pagar la tasa del impuesto a la renta que corresponda sobre el monto revaluado.

Como ya se expresó, según el artículo 106 de la LIR, en la reorganización de sociedades el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente y, en caso de tener pérdidas propias, el «arrastre» de ellas está limitado al valor de su activo fijo antes de la revaluación.

Conforme al artículo 69 del reglamento de la LIR, las sociedades que opten por el tratamiento previsto en el numeral 1 del artículo 104 de la LIR deberán considerar como valor depreciable de los bienes el valor revaluado menos la depreciación acumulada, cuando procediera. Dichos bienes serán considerados nuevos y se aplicará lo dispuesto en el artículo 22 del reglamento de la LIR.

En nuestra opinión, esta disposición es inapropiada porque contradice el concepto de reorganización. En efecto, tanto en la fusión como en la escisión existe continuidad jurídica. En la fusión, la absorbente o la nueva empresa representan la permanencia jurídica y económica de las sociedades absorbidas. No se produce por lo tanto la adquisición de bienes por un tercero. El transferente continúa realizando sus propias operaciones en cabeza del adquirente. En la escisión, también existe una sucesión a título universal, debiendo notarse que los bienes no ingresan a la empresa adquirente por compraventa, aporte u otra modalidad que permita suponer que para ellos se inicia un nuevo proceso de depreciación.

Si existe continuidad jurídica, es claro que la empresa adquirente debe seguir depreciando los bienes que se encontraban en el activo de la

transferente por todo el plazo que le faltaba a la primera para culminar la operación. Dicho de otro modo, la depreciación no empieza en ese momento, sino que continúa la que ya venía realizándose, por cuanto el cambio formal de propietario no se origina estrictamente en la enajenación de los bienes.

Tratando de encontrar las razones que podrían haber llevado a una regulación de esta naturaleza, podría pensarse que, en caso de una revaluación de monto significativo, puede presumirse que el bien será utilizado en el futuro por un plazo dilatado. Sin embargo, si la revaluación alcanza una cifra más o menos modesta, la depreciación puede tomar diez o más años; mientras que, en cabeza de la transferente, hubiera concluido en uno o dos años.

Todo parece indicar que el propósito ha sido evitar que el contribuyente afecte su renta imponible de manera importante aplicando el íntegro de la depreciación en un lapso reducido. Obsérvese que la norma citada no se refiere solo al monto del excedente; sino, inclusive, al saldo por depreciar que existía antes de la revaluación, ya que allí se precisa que el importe depreciable está constituido por «el valor revaluado» (que incluye el saldo previo) menos la depreciación acumulada (que, obviamente, se calculó sobre el valor anterior).

La norma reglamentaria conduce a un arbitrario diferimiento del plazo de depreciación de los bienes que a pesar de su antigüedad se irían amortizando en el mismo plazo que los bienes nuevos recién adquiridos. Sin embargo, conviene destacar que en estos casos no podría invocarse violación del principio de legalidad; pues, en materia de depreciación, la ley siempre ha delegado en el reglamento la regulación de todo lo referido a la depreciación del activo, con la solitaria excepción de los edificios y construcciones.

1.2. Régimen 2 del artículo 104 de la LIR

Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable [...] no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.

Como ocurre en el numeral 1, también en este segundo régimen los bienes de adquirente y transferente deben revaluarse, pero sin efecto tributario. Se entiende, sin embargo, que debe respetarse el mandato de la LGS que exige la tasación pericial.

El legislador ha querido permitir que las empresas «sinceren» el valor de los bienes de su activo, sin que ello dé lugar a consecuencias en el impuesto a la renta; es decir, exactamente lo que en cualquier momento puede hacer una sociedad, aún cuando ello no ocurra dentro de un proceso de reorganización. Al respecto, debe recordarse que la propia LIR, en el inciso b de su artículo 24A, considera como dividendos: «La distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, ya sea en efectivo o en especie, salvo en títulos de propia emisión representativos del capital».

Conforme al artículo 230 de la LGS: «1. Solo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado». Las utilidades obtenidas a que se refiere la norma mercantil tienen que ser «ciertas y líquidas». Sobre este extremo, Enrique Elías señala:

Pero donde no se puede llegar, sin quebrantar la norma, es a distribuir beneficios no realizados o que su realización sea dudosa. Tal es el caso, por ejemplo, de las plusvalías de revaluación de activos [...].

Estas no pueden repartirse si el bien que les dio origen no ha sido realizado y siempre que se trate de plusvalías reales y no simplemente de plusvalías monetarias o nominales (Elías Laroza, 1999, p. 336).

Por eso, siempre ha llamado la atención el texto de la LIR que considera como dividendos la distribución del mayor valor atribuido por revaluación a los bienes del activo. Se estaría regulando así (para fines tributarios) una situación que técnicamente (desde el punto de vista mercantil) no podría presentarse.

En efecto, la revaluación del activo fijo no implica que la sociedad haya producido utilidades. En rigor, es solo una «expectativa» de beneficio que se concretará únicamente en el supuesto de que al enajenarse el bien resulte que en efecto se ha conseguido un precio igual o superior al monto revaluado.

No obstante la imposibilidad legal a que nos hemos referido, el legislador tributario reitera que es posible entregar como dividendos el excedente de revaluación porque, según el artículo 105 de la LIR: «En el caso previsto en el numeral 2 del artículo anterior, si la ganancia es distribuida en efectivo o en especie por la sociedad o empresa que la haya generado, se considerará renta gravada en dicha sociedad o empresa [...]».

De la norma transcrita se desprende no solo la supuesta factibilidad de repartir el excedente; sino, además, que el tributo que resultaría aplicable, en principio, es el que corresponde a las utilidades de la sociedad. Dicho de otro modo, a pesar de todos los cuestionamientos técnicos que podrían efectuarse a la distribución que plantea la LIR, lo cierto es que esta estima que la empresa que revaluó los activos debe pagar el impuesto a la renta como si la ganancia realmente se hubiera obtenido, aún cuando los bienes no han sido enajenados.

La distribución del «beneficio» por revaluación supone la obtención de renta gravable por la sociedad, si media reorganización. La LIR no contiene regla similar cuando se trata de una revaluación ordinaria al amparo de la LGS; pues, en este caso, se limita a gravarla como dividendos. En un texto anterior de la LIR, el legislador era más preciso, pues indicaba que el pago del impuesto a los dividendos era sin perjuicio del tributo que correspondería a la empresa al producirse la enajenación de los bienes, ya que en ese momento recién se producía la utilidad para la sociedad porque

allí el costo computable prescindía del monto revaluado. Como se indicó al analizar las rentas de segunda categoría, el reglamento establece que la revaluación «no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni la vida útil de los bienes».

El régimen 2 de reorganización no aclara cuál es el ejercicio al que debe atribuirse la utilidad, pero puede interpretarse que ello ocurre al producirse la distribución. En este supuesto, la empresa debe agregar esa «ganancia» a los resultados del ejercicio en que se adopta tal decisión.

Debemos entender (luego volveremos sobre el tema) que la capitalización del excedente no configura distribución del mismo.

Obsérvese que el tributo se precipita cuando la ganancia es repartida «por la [...] empresa que la haya generado». Frente a esta regla, cabe preguntarse lo que sucedería si en un proceso de fusión la sociedad que produjo el excedente ha sido absorbida, transfiriéndolo a la absorbente. En este escenario, si se procede a la entrega de utilidades, es claro que no sería realizada por la sociedad «que la ha generado» y, por lo tanto, podría concluirse que no hay lugar al tributo.

Nosotros consideramos que tal interpretación no sería correcta, a pesar de ceñirse a la literalidad del artículo, porque no es posible percatarse de las razones que pudieran existir para aplicar el impuesto solo cuando la distribución se efectúa por una de las sociedades involucradas. Es una medida claramente antielusiva y, por ello, cabe exigir la prestación por tratarse de una «ganancia» respecto de la cual no se ha satisfecho la obligación fiscal.

En nuestra opinión dicha regla respecto de la sociedad no enerva lo dispuesto por el inciso b del artículo 24A de la LIR que incide en la renta de los accionistas al calificar como dividendos la distribución del excedente. Aún cuando la norma no contiene ninguna precisión sobre este extremo, cabría considerar que el monto de los dividendos equivaldría al importe del excedente menos el gravamen a pagar en cabeza de la sociedad.

Es importante destacar que si el excedente se capitaliza, emitiéndose a favor de los socios las acciones correspondientes, ello no significa reparto

de la ganancia y, por lo tanto, ni la sociedad ni los accionistas resultan obligados a pagar el impuesto a la renta. Al respecto, el ya citado artículo 24A de la LIR precisa que no se configura distribución de dividendos cuando el monto de la revaluación se entrega en acciones de propia emisión; lo que, en este caso, se encuentra confirmado por el primer párrafo del artículo 75 del reglamento de la LIR, donde se establece que: «La entrega de acciones [...] producto de la capitalización del mayor valor previsto en el numeral 2 del artículo 104 de la Ley no constituye la distribución a que se refiere el artículo 105 de la ley».

Esta regla, para el específico supuesto de la revaluación en la reorganización de sociedades, guarda concordancia con el tratamiento que otorga la LIR cuando se trata de la revaluación voluntaria al amparo de la LGS.

Ahora bien, se estima que la ganancia ha sido distribuida y, en consecuencia, que la sociedad que la haya obtenido debe pagar el impuesto a la renta, si ella reduce su capital dentro de los cuatro ejercicios siguientes al de la reorganización, salvo que el propósito sea restituir el equilibrio entre capital social y patrimonio neto disminuidos por pérdidas o cuando estas hayan disminuido el capital en más de 50% (numeral 4 del artículo 216 y artículo 220 de la LGS). Por lo tanto, la reducción de capital por cualquier otra razón precipitará la exigencia del impuesto.

Las mismas consecuencias se producen si se acuerda la distribución de utilidades, incluyendo excedentes de revaluación, primas y/o reservas de libre disposición dentro de igual lapso de cuatro ejercicios. Nótese que, al no haberse hecho ninguna distinción, la empresa que se hubiera reorganizado al amparo del régimen 2 del artículo 104 de la LIR no podrá distribuir dividendos, aún cuando estos fueran generados posteriormente y, por lo tanto, no guarden conexión con los activos que se revaluaron con motivo de la reorganización ni existían antes de esta. Son circunstancias que pueden hacer poco atractivo este régimen.

También hay lugar al impuesto si una sociedad se escinde y las acciones que reciben sus socios son transferidas en propiedad o canceladas por una posterior reorganización, siempre que:

- a) Las referidas acciones representen más del 50% en capital o en derechos de voto del total de las acciones emitidas a los socios a raíz de la reorganización.
- b) Tal transferencia o cancelación se realice hasta el cierre del ejercicio siguiente a aquel en que entró en vigencia la escisión.

Se supone que la ganancia es distribuida por la sociedad que adquirió el bloque patrimonial escindido y la renta se imputa al ejercicio en que se efectuó la distribución. El hecho de pagar el impuesto no faculta a considerar como costo el mayor valor atribuido por revaluación.

Al respecto, cabe señalar que las consecuencias referidas solo se precipitan si la transferencia versa sobre las acciones que se emitieron a los socios de la escindida a raíz de la reorganización. Por lo tanto, si el bloque patrimonial se transfiere a una sociedad ya existente, no habría incidencia alguna si las acciones que se enajenan son las que los socios tenían en dicha sociedad antes de la operación.

1.3. Régimen 3 del artículo 104 de la LIR

En caso que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente, el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente [...]. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 32 de la presente ley [...].

Este inciso ha previsto la forma «ortodoxa» de la reorganización, en la que existe una continuidad jurídica absoluta, no se revalúan los bienes y estos pasan a la adquirente en el mismo costo computable que tenían en los libros de la transferente, con independencia de su valor real. La norma indica que, al acogerse a este régimen, no resulta aplicable el artículo

32 de la LIR que obliga a considerar para fines del impuesto que toda transferencia debe efectuarse «a valor de mercado». Se trata, por lo tanto, de una excepción a esa regla general.

Al mantenerse el costo computable, se entiende que la depreciación debe ser realizada por la adquirente con la misma tasa que utilizaba la transferente; pero, sobre todo, que el plazo para culminar tal depreciación es el mismo que correspondía a esta, pues la «continuidad jurídica» que la reorganización supone, implica que todos los derechos de una empresa se transfieren a la otra en los mismos términos, salvo que la propia ley contemple excepciones puntuales.

1.4. Obligaciones formales

Si las empresas que se reorganizan optan por el régimen del numeral 1 del artículo 104, deben pagar el impuesto por las revaluaciones efectuadas. Sin embargo, tal obligación solo comprende a las sociedades que se extinguen. El pago debe hacerse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la reorganización. El tributo debe ser determinado y pagado conjuntamente con la declaración jurada, tomándose en cuenta al efecto el balance formulado al día anterior de la entrada en vigencia de la reorganización, según establece el artículo 49 del reglamento de la LIR.

Las sociedades que continúan operando deberán limitarse a considerar el monto del excedente como parte de la materia imponible del ejercicio.

El artículo 72 del reglamento de la LIR establece que, al producirse la reorganización, los saldos a favor, pagos a cuenta, créditos, deducciones y devoluciones en general atribuibles a la empresa transferente se prorratearán entre las empresas adquirentes de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes del activo transferido. Sin embargo, en el acuerdo de reorganización puede hacerse constar un reparto distinto, lo que debe comunicarse a la Sunat.

Es importante tener presente que, según el artículo 17 del Código Tributario, en los casos de reorganización de sociedades surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

Si bien es cierto que la norma no contiene ninguna precisión, es opinión generalizada que tal responsabilidad solo puede alcanzar hasta el valor de los bienes adquiridos.

Igualmente, para fines del IGV, el reglamento de la ley de dicho impuesto establece que, en la reorganización de sociedades, el crédito fiscal que corresponda a la empresa transferente se prorrateará entre las adquirentes de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes, respecto del activo total transferido. También en este supuesto, las partes pueden acordar un reparto distinto, lo que debe comunicarse a Sunat.

Finalmente, debe recordarse que, si entre los bienes transferidos con motivo de la reorganización existen inmuebles, la operación dará lugar al impuesto del alcabala, extremo que sería recomendable analizar para incluirlo en la exoneración; pues, en algunas ocasiones, podría convertirse en factor de desaliento para la fusión o escisión.

2. REORGANIZACIÓN SIMPLE

Como ya se expresó, el artículo 103 de la LIR enuncia que la reorganización se configura en los casos de fusión, escisión u otras formas «con arreglo a lo que establezca el reglamento» y este, en el inciso c del artículo 65, incluye «la reorganización simple a que se refiere el artículo 391° de la Ley General de Sociedades [...]».

En esa forma de reorganización de una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.

Obsérvese que, a diferencia de la fusión o escisión, las acciones generadas por la operación no se emiten directamente a los socios de las empresas involucradas, sino a nombre de estas, porque se trata de la transferencia de bloques patrimoniales que una sociedad efectúa al capital de otra.

Ahora bien, podría acontecer que el valor de los pasivos que forman parte de ese bloque resulte mayor que el de los activos, de manera que el importe neto patrimonial sea negativo. Nosotros consideramos que tal circunstancia no significa que deje de existir reorganización.

En efecto, recuérdese que el inciso 4 del artículo 347 de la LGS, que regula el contenido del proyecto de fusión, señala que allí debe constar «el número y clase de las acciones [...] que la sociedad incorporante o absorbente debe emitir [...] y, en su caso, la variación del monto del capital de esta última». Por lo tanto, la emisión de acciones solo procede en su caso; es decir, si el aporte patrimonial es positivo, pero en la hipótesis inversa no habría incremento de capital en la sociedad incorporante y esta no tendría que emitir nuevas acciones, pero siempre estamos frente a una reorganización.

Tal posibilidad aparece aún más claramente tratándose de la escisión, pues el inciso 7 del artículo 372 de la LGS cuida de señalar que el respectivo proyecto debe contener «el capital social y las acciones [...] por emitirse por las nuevas sociedades, en su caso, o la variación del monto del capital de la sociedad o sociedades beneficiarias, si lo hubiere».

Tampoco en este supuesto resulta imperioso el aumento de capital y, por tanto, cuando el artículo 391 de la LGS señala que al efectuarse la segregación y aporte de los bloques patrimoniales «recibiendo [las acciones] correspondientes a dichos aportes», solo se refiere a aquellos casos en que existe aporte de un bloque patrimonial positivo. De allí no puede concluirse que ello sea condición indispensable de la reorganización simple.

Según el artículo 105A de la LIR, también en la reorganización al amparo del régimen 3 del artículo 104, se produce renta gravada para la sociedad que adquiere el bloque patrimonial escindido por otra, por la diferencia entre el valor de mercado y el costo computable de los activos recibidos por la reorganización, si las personas a las que emitió acciones por ser socios de la escindida transfieren en propiedad o amortizan dichas acciones o las cancelan por una posterior reorganización, siempre que:

- a) Las acciones transferidas, amortizadas o canceladas representen más del 50% en capital o derechos de voto del total de acciones emitidas a los socios de la escindida como consecuencia de la reorganización.
- b) Tales actos se realicen hasta el cierre del ejercicio siguiente a aquel en que entró en vigencia la reorganización.

Asimismo, la sociedad que segrega un bloque patrimonial dentro de una reorganización simple y amortiza las acciones recibidas, genera renta gravada por la diferencia entre el valor de mercado de los activos transferidos por la reorganización o el importe recibido de la sociedad cuyas acciones se amortizan, el que resulte mayor y el costo computable de dichos activos, siempre que:

- a) Las acciones representen más del 50% en capital o en derechos de voto del total de acciones emitidas a la sociedad en razón de la reorganización.
- b) La amortización de las acciones se realice hasta el cierre del ejercicio siguiente a aquel en que entró en vigencia la reorganización.

Nótese que, según las normas glosadas, las referidas consecuencias se precipitan solo cuando ocurre la transferencia, amortización o cancelación de las acciones emitidas a raíz de la reorganización. Por lo tanto, si una sociedad «A» escinde parte de sus activos para crear otra sociedad «B», emitiéndose las acciones correspondientes a esta, la obligación de tributar a cargo de la sociedad que adquirió el bloque patrimonial escindido solo se presentaría si son las acciones de «B» las que se transfieren, amortizan o cancelan.

3. TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS

La sección segunda de la LGS se titula «Reorganización de sociedades» y, en el título I, se legisla sobre la «Transformación» de las mismas, precisándose que cualesquiera de las sociedades reguladas por la ley

pueden transformarse en cualquier otra, sin que ello entrañe cambio de la personalidad jurídica.

Los referidos extremos tienen importancia porque la transformación, en los términos señalados, no ha sido incluida dentro del concepto de «reorganización de sociedades y empresas», circunstancia que, sin embargo, no puede suponer que da lugar a la aplicación del impuesto a la renta ni al IGV. En efecto, la sociedad que se transforma no cambia de personalidad jurídica y, como dicho acto no supone transferencia de bienes, no genera ganancias y, por ello, no da nacimiento a ninguno de tales tributos: «La transformación implica la simple alteración de la forma societaria, con permanencia de los elementos sustanciales del ente [...] no supone creación de nueva entidad sino mudanza en la apariencia externa» (Guliani Fonrouge & Navarrine, 2007, p. 565).

El artículo 395 de la LGS precisa que la sucursal en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero puede reorganizarse, así como ser transformada, para constituirse en el Perú adoptando alguna de las formas societarias reguladas por dicha ley. Sobre el particular, tiene importancia destacar que la administración, en el informe 126-2003-Sunat del 25 de marzo de 2003, señala que dicha transformación no da lugar al impuesto a la renta ni al IGV.

4. TRASLADO AL PERÚ DE DOMICILIO DE UNA SOCIEDAD CONSTITUIDA EN EL EXTRANJERO

Los regímenes tributarios aplicables a la reorganización de sociedades solo operan si todas las empresas intervinientes tienen la condición de domiciliadas en el país. Por eso, es conveniente recordar que, conforme al artículo 394 de la LGS:

Cualquier sociedad constituida y con domicilio en el extranjero, siempre que la Ley no lo prohíba, puede radicarse en el Perú, conservando su personalidad jurídica y transformándose y adecuando su pacto social y estatuto a la forma societaria que decida asumir

en el Perú. Para ello, debe cancelar su inscripción en el extranjero y formalizar su inscripción en el registro.

El simple traslado al Perú del domicilio de una empresa constituida en el exterior no implica transferencia de bienes ni generación de ganancias por lo que, conforme a la LIR, no existe hecho imponible ni, consecuentemente, impuesto a la renta en nuestro país. Sin embargo, dependiendo de la legislación de que se trate, podría dar lugar a deberes fiscales en el extranjero.

Tampoco resulta gravable la eventual transferencia de las acciones emitidas por tal empresa mientras ella domiciliaba fuera del Perú. En efecto, según la LIR (artículo 9, inciso h), son rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de acciones emitidas por empresas constituidas en el Perú. Como quiera que los sujetos no domiciliados solo deben pagar impuesto por sus rentas de fuente peruana (artículo 6 del LIR), ello significa que cualquier beneficio que obtuvieran los socios residentes en el exterior no estaría afecto en nuestro país, salvo en el caso de la transferencia indirecta de acciones a que no hemos referido al tratar sobre fuente de la renta.

Ahora bien, si cumpliendo con los requisitos de la LGS una empresa constituida en el extranjero decide radicarse en el Perú, obtiene RUC, empieza a presentar las correspondientes declaraciones juradas y, en fin, queda sometida a todas las obligaciones sustantivas y formales del ordenamiento legal peruano, no existiría ningún inconveniente para su reorganización, porque ya se consideraría domiciliada en el Perú.

Tal conclusión tiene trascendencia porque, con clara falta de actualización, el artículo 7 de la LIR considera domiciliadas en el Perú a «las personas jurídicas constituidas en el país» (inciso d). ¿Qué ocurre con la empresa constituida en el extranjero que, al amparo de la LGS, se radica en el Perú? En nuestra opinión, tal sociedad tiene la condición de domiciliada.

La posición contraria sobre la base de la literalidad de la norma conduciría a conclusiones absurdas y generaría dificultades insalvables que obviamente no pueden haber sido queridas por el legislador. En efecto, si para el caso inverso se efectuara una interpretación simétrica, resultaría que una sociedad «constituida en el país» sería calificada como domiciliada por siempre, aún cuando hubiera trasladado su sede al extranjero y cancelado su inscripción en los registros públicos del Perú. Recuérdesse que, según el artículo 15 de la LIR, las personas jurídicas siguen siendo sujetos del impuesto hasta que se extingan.

Dentro de la tesis rígida, dicha sociedad tendría que seguir tributando en el Perú, inclusive por sus rentas de fuente extranjera, porque según la letra de la norma mantendría su condición de domiciliada sin haber sido liquidada. En el supuesto contrario, no se otorgaría esa calidad a la sociedad del exterior que decidió radicarse en el Perú; la que, en consecuencia, no tendría que hacer frente al impuesto por sus rentas de fuente extranjera.

Ambas conclusiones son igualmente absurdas y, por lo tanto, no deben admitirse. Las sociedades que deciden radicar en el Perú tienen, respecto de este extremo, la misma naturaleza que las constituidas en el país, de modo que les resulta exigibles todos los deberes y pueden ejercer todos los derechos que nuestro ordenamiento jurídico prevé para estas.

5. PREGUNTAS

1. En la fusión de sociedades, ¿puede la empresa absorbente tomar las pérdidas de la empresa absorbida?
2. En la fusión de sociedades, cuando es la empresa absorbente la que tiene pérdidas acumuladas, ¿puede seguir compensándolas con rentas de los ejercicios futuros?
3. Si en la reorganización de sociedades se acuerda la revaluación voluntaria de los activos, ¿cómo se determina el costo computable de los mismo?

BIBLIOGRAFÍA

- Asorey, Rubén (1996). *Reorganizaciones empresariales*. Argentina: La Ley.
- Castillo, Juan Lino (2009). *Tributación y Derecho. Liber in memoriam*. Lima: Palestra.
- Elías Laroza, Enrique (1999). *Derecho societario peruano* (tomo II). Lima: Normas Legales.
- García Belsunce, Horacio (1967). *El concepto de rédito*. Buenos Aires: Depalma.
- García Mullín, Roque (1978). *Manual de impuesto a la renta*. Buenos Aires: CIET.
- Giuliani Fonrouge, Carlos & Susana Navarrine (2007). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: LexisNexis.
- Halperin Isaac (1972). *Seguros*. Buenos Aires: Depalma.
- Medrano Cornejo, Humberto (1991). *Derecho tributario*. Lima: Talleres de Artes Gráficas Espino.
- Raimondi, Carlos & Adolfo Archabahian (2000). *El impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Depalma.
- Reig, Enrique J. (1996). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Macchi.
- Seminario Dapello, Arturo (1997). *Impuesto a la renta*. Lima: Gaceta Jurídica.

Talledo, César (2015). *Manual del impuesto a la renta*. Lima: Economía y Finanzas.

Villegas, Héctor (1987). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (cuarta edición, tomo II). Buenos Aires: Depalma.

Fondo Editorial PUCP

VOLÚMENES PUBLICADOS

1. *Derechos reales*. Jorge Avendaño V. y Francisco Avendaño A.
2. *Los derechos fundamentales*. César Landa Arroyo
3. *Derecho penal básico*. Felipe Andrés Villavicencio Terreros
4. *Derecho constitucional*. Carlos Blancas Bustamante
5. *Introducción al derecho ambiental*. Patrick Wieland Fernandini
6. *Nociones básicas de derecho internacional público*. Elizabeth Salmón
7. *La enseñanza del derecho*. Lorenzo Zolezzi Ibárcena
8. *Derecho constitucional económico*. Baldo Kresalja y César Ochoa
9. *Aspectos jurídicos de la contratación estatal*. Juan Carlos Morón Urbina y Zita Aguilera B.
10. *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Marcial Rubio Correa y Elmer Arce
11. *Derecho tributario: temas básicos*. Francisco Ruiz de Castilla
12. *El mercado de valores en fácil*. Lilian Rocca
13. *Derecho de las obligaciones*. Mario Castillo Freyre
14. *Derecho de sucesiones*. César E. Fernández Arce
15. *Ética y ejercicio de la ciudadanía*. Alberto Simons Camino, S.J.
16. *Arbitraje comercial nacional e internacional*.
César Guzmán-Barrón Sobrevilla

17. *Derecho eclesiástico del Estado peruano*. Milagros Revilla Izquierdo
18. *Delitos económicos, contra la administración pública y criminalidad organizada*. José Ugaz Sánchez-Moreno y Francisco Ugaz Heudebert
19. *Sistema de justicia en el Perú*. David Lovatón Palacios
20. *Manual de derecho marítimo*. Percy Urday B.
21. *Los secretos de los seguros*. Alonso Núñez del Prado Simons
22. *Derecho internacional privado*. César Delgado Barreto y María Antonieta Delgado Menéndez
23. *Introducción al derecho urbanístico*. Iván Ortiz Sánchez
24. *La protección jurídica de los signos distintivos. Marcas, nombres y lemas comerciales*. María del Carmen Arana Courrejolles
25. *Sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades*. Julio Salas Sánchez
26. *Las creaciones industriales y su protección jurídica. Patentes de invención, modelos de utilidad, diseños industriales y secretos empresariales*. Baldo Kresalja Rosselló
27. *Derecho penal. Parte especial: los delitos*. Víctor Prado Saldarriaga
28. *El derecho a la seguridad social*. César Gonzales Hunt y Javier Paitán Martínez
29. *Derecho de la niñez y adolescencia*. María Consuelo Barletta Villarán
30. *La interpretación de la ley. Teoría y métodos*. Shoschana Zusman T.
31. *Las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional del Perú*. Christian Donayre Montesinos

Fondo Editorial PUCP

Se terminó de imprimir en
los talleres gráficos de
Tarea Asociación Gráfica Educativa
Psje. María Auxiliadora 156, Breña
Correo e.: tareagrafica@tareagrafica.com
Teléfono: 332-3229 Fax: 424-1582
Se utilizaron caracteres
Adobe Garamond Pro en 11 puntos
para el cuerpo del texto
abril 2018 Lima - Perú

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP