

Primer Congreso Institucional
"El Sistema Tributario Peruano:
Propuesta para el 2000"

Impuesto a la Renta
Expositor: Dr. Humberto Medrano Cornejo
Jueves, 18 de Noviembre de 1999

I. ACERCA DEL CONCEPTO DE RENTA

Debido a que hace algunos años se incluyó un párrafo en el Artículo 3 de la ley, el concepto de renta quedó desvirtuado por lo que se propone la eliminación de tal párrafo, por las consideraciones siguientes:

1.1 El texto original de la ley

Como se sabe, según la teoría de la fuente, se considera renta la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable. Periodicidad en el beneficio y mantenimiento de la fuente productora son las características que, en esa estructura, debe tener una ganancia para calificar como renta, criterios que son plenamente recogidos en la ley.

Sin embargo, la norma legal no se agota en dicha teoría ya que el legislador extiende el carácter de renta a (Artículo 1) "Las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este capítulo", luego de lo cual cuida de detallar los casos en los cuales debe considerarse que existe renta gravable, para lo cual se establecen plazos, restricciones y determinados supuestos redondeando, así, el universo conceptual de lo que debemos entender por renta en el derecho positivo.

Como ejemplo de los matices y precisiones que se introducen, la ley señala que, en el caso de enajenación de bienes que quedaron en poder del titular de una empresa unipersonal, el eventual beneficio se considerará renta sólo si la transferencia tiene lugar dentro del plazo de dos años contado a partir del cese

de actividades. Obsérvese que no se atiende a la naturaleza de la operación, como ocurre en otros casos, sino que el simple transcurso del tiempo determina si el beneficio realizado califica o no como renta, criterio que para nuestra ley es un elemento recurrente.

Es importante destacar que la ley no pretende considerar como renta gravable cualquier beneficio obtenido por el contribuyente, sino que tal naturaleza se atribuye sólo a determinadas operaciones singularizadas, que cumplen con determinados requisitos, que se indican “en los artículos siguientes de este capítulo”, como antes se indicó.

Es por ello que ganancias que, de suyo, no serían consideradas como renta conforme a la teoría de la fuente, resultan gravables por voluntad del legislador que tiene que declararlo en forma expresa, como ocurre con las sumas percibidas por la empresa como indemnización por seguros de su personal, y con las indemnizaciones destinadas a reponer un bien del activo en la parte que excedan del costo computable de los mismos, salvo que se cumplan las condiciones reglamentarias para alcanzar la inafectación.

Más adelante la ley (Artículo 3) grava las regalías (inciso a) y los resultados provenientes de la enajenación (inciso b) de los bienes que se especifican con todo cuidado en los ocho numerales de este último inciso, todo lo cual pone en evidencia que el espíritu de la ley era gravar sólo los incrementos patrimoniales taxativamente señalados, de modo que si una ganancia no derivaba de la teoría de la fuente ni aparecía incluida entre esos específicos beneficios, no estábamos frente a renta.

1.2 El párrafo añadido

De la sucinta exposición efectuada puede apreciarse que el legislador cuidó de referirse a las ganancias periódicas de fuente durable así como las circunstancias que deben presentarse para que otros beneficios pudieran calificarse jurídicamente como renta, lo que obligó a una ardua y detallada redacción que comprende una serie de variantes, plazos y restricciones.

Es por ello que causó extrañeza que esa estructura levantada en forma tan cuidadosa resultara erosionada, hace algunos años, con la inclusión que desvirtúa la noción de renta y que hace perder coherencia al texto. El



agregado señala:

“En general constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros”.

Dicho párrafo desnaturaliza el sentido del texto precedente y hace inútil el esfuerzo desplegado para perfilar con claridad el concepto de renta. En efecto, si el legislador ha tomado el cuidado de especificar con detalle las circunstancias que deben concurrir para que una ganancia se considere renta, resulta inexplicable que como corolario se consigne una norma que incluye “cualquier ganancia o beneficio” de las empresas, la que parece destinada a recoger la teoría del incremento patrimonial, conforme a la cual toda ganancia califica como renta, sin importar si es o no periódica y si proviene o no de una fuente durable. Es evidente que si este hubiera sido el propósito de la norma (como parece sugerirlo el párrafo), carecería de sentido el detalle y meticulosidad que emplea el legislador para describir los casos en que el beneficio puede considerarse renta.

El texto añadido erosiona el diseño de la ley, resulta contradictorio y dificulta la interpretación. Además, su redacción no es muy feliz pues pretende ser abarcante pero termina creando confusión pues basta preguntarse ¿Qué debe entenderse por “operaciones con terceros”? No existe respuesta porque es una frase ambigua que no permite conocer cuáles son las situaciones incluidas y, por lo tanto, sólo consigue confundir y dificultar la atribución del carácter o no de renta a determinados ingresos, como señalamos a continuación con algunos ejemplos ilustrativos.

1.2.1 Las donaciones

Con arreglo al párrafo cuestionado cabe preguntarse si las donaciones recibidas por una empresa deben o no considerarse como renta del perceptor ¿La donación constituye una “operación” en el sentido que persigue la norma? Lo defectuoso del texto puede llevar a algunos a considerar que es uno de los casos comprendidos en el párrafo agregado y que el ingreso de la suma donada tiene carácter de renta, mientras que otros pueden, comprensiblemente, asumir la posición contraria llegando a la conclusión opuesta.

Recuérdese que el Reglamento (Artículo 21, inciso g, numeral 3) señala (¿En

forma cuestionable?) que al castigar cuentas de cobranza dudosa a cargo de personas domiciliadas, que hayan sido condonadas en vía de transacción, el deudor debe considerar como ingreso gravable el monto de la deuda condonada. ¿La donación y la condonación deben tener el mismo tratamiento? ¿Era innecesaria la precisión reglamentaria o ésta es violatoria del principio de legalidad? ¿El párrafo añadido aclara o complica la interpretación?

Por lo demás, debe tenerse presente que, conforme al Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, no son deducibles:

“d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie”.

Según esta norma la situación resulta aún más injusta, por cuanto el donante no podría deducir como gasto la suma entregada y, en cambio, para el donatario ella se consideraría como parte de su renta. Es evidente que si ésta fuera la interpretación, ella sería inequitativa en extremo pero la misma se derivaría del inconveniente texto que impugnamos.

Al promulgarse una disposición que reducía el impuesto a la renta a las empresas agrarias, las autoridades tributarias pretendieron considerar como renta el “beneficio” así obtenido. Si bien el Tribunal Fiscal concluyó adecuadamente que ello no constituía renta, la existencia del párrafo cuestionado podría haber llevado en ese caso a una equívoca interpretación, peligro que debe evitarse.

Por las circunstancias anotadas, nosotros consideramos que el párrafo debe derogarse pues desnaturaliza el concepto de renta y crea dificultades de interpretación.

1.2.2 Convenios entre socios

Conforme a lo previsto por el Artículo 8 de la Ley General de Sociedades:

“Son válidos ante la sociedad y le son exigibles en todo cuanto le sea concerniente, los convenios entre socios o entre éstos y terceros, a partir del



momento en que le sean debidamente comunicados”.

Por lo tanto, sí -por ejemplo- un accionista acuerda que su parte en las utilidades le sea entregada a otro accionista ¿El beneficiario debe considerar ese importe como renta gravable? ¿Sería un beneficio derivado de una “operación con terceros”? La duda no existiría de no mediar el texto que cuestionamos.

1.2.3 El valor de colocación de las acciones

El Artículo 85 de la Ley General de Sociedades, establece:

“La suma que se obtenga en la colocación de acciones sobre su valor nominal es una prima de capital”.

“Si el valor de colocación de la acción es inferior a su valor nominal, la diferencia se refleja como pérdida de colocación”.

Cuando la empresa ofrece sus acciones en el mercado y encuentra respuesta en los interesados ¿Realiza una “operación con terceros”? La respuesta es afirmativa si se considera que se trata de un contrato que la sociedad celebra con los inversionistas y si como consecuencia de ello logra que las acciones sean colocadas por un monto superior a su valor nominal, es claro que la sociedad obtiene un beneficio, porque ingresa al activo una suma superior a la que se registra como contrapartida (capital) donde se consigna sólo el valor nominal. Sin embargo, cabe preguntarse si a la luz del párrafo analizado, existe o no renta.

Si se tratara de una operación con terceros, el beneficio obtenido por la sociedad tendría la condición de renta pero en el caso inverso; es decir, cuando la colocación genera una pérdida que reconoce la Ley General de Sociedades, ella ¿Sería deducible para fines tributarios?

Nosotros consideramos que la prima de capital no tiene naturaleza de renta, a pesar de su carácter de utilidad. Como se sabe, la prima -en términos generales- está destinada a mantener la proporcionalidad entre los nuevos y los antiguos accionistas lo que no supone una ganancia derivada de operaciones empresariales, por lo que no existiría razón para considerarla como renta

gravable. Sin embargo, debe advertirse que la propia Ley General de Sociedades la trata como utilidad pues en su Artículo 203 establece que dichas primas “sólo pueden ser distribuidas cuando la reserva legal haya alcanzado su límite máximo”.

En la doctrina mercantil existen diversas posiciones sobre este extremo pues unos, en efecto, la consideran utilidad pura y simple o utilidad destinada a incrementar la reserva legal. En otros casos se estima que tiene carácter de reserva patrimonial, pues no se trata de utilidades generadas por la empresa.

Esta utilidad no deriva de la enajenación de bienes, prestación de servicios ni de actividades propias del giro de la sociedad, pero podría calificarse como “beneficio derivado de operaciones con terceros” y, consecuentemente, podría interpretarse que es renta gravada, lo que pone una vez más en evidencia lo inconveniente del párrafo que proponemos eliminar.

Naturalmente, por razones de elemental coherencia si las acciones se colocan por importe inferior a su valor nominal, el déficit que se genere no debería deducirse, a pesar del carácter de pérdida que le atribuye expresamente la Ley Mercantil.

En cambio, si se interpretara que la prima de capital constituye renta gravada, tendría que admitirse que la pérdida es deducible para fines tributarios.

En nuestra opinión, la eliminación del párrafo resultaría una solución más adecuada que puntualizar que la prima no constituye renta y que la pérdida no sería deducible, ya que la referencia específica a este caso concreto podría volver la interpretación más compleja respecto de otras situaciones que no se mencionen expresamente, pues podría sostenerse que si sólo se ha excluido las primas de capital y no otros supuestos, éstos caerían en la categoría de ganancias por operaciones con terceros y por lo tanto serían gravables.

1.2.4 Devolución de aportes

Circunstancia similar a la descrita se presenta cuando nos enfrentamos nuevamente a la relación sociedad-accionistas, pero en el caso inverso al señalado en 1.2.3; es decir, que en lugar del supuesto de aporte (mayor o



menor al valor nominal de las acciones) efectuado por los accionistas, nos encontramos en la hipótesis de reducción de capital, en que la sociedad devuelve a sus accionistas un monto que resulta superior o inferior al valor nominal de las acciones.

En tal caso la menor suma que devuelve la sociedad ¿Constituye para ella renta gravable por tratarse de un beneficio obtenido en “operaciones con terceros”? Y si, por el contrario, la empresa entrega a los socios una suma superior al valor nominal de las acciones ¿Se trata de una pérdida deducible para fines impositivos? ¿El párrafo agregado pretendió abarcar situaciones como las señaladas o sólo tuvo como propósito alcanzar situaciones mercantiles propias del giro de la empresa, sin afectar la relación sociedad-accionistas?

De cualquier manera, es evidente que el texto cuestionado se presta, una vez más, a la posibilidad de una interpretación inadecuada. Desde luego, nos referimos únicamente a los supuestos en que la devolución del capital se realiza en dinero en efectivo y no en especie, porque en este último caso, conforme al Artículo 30 de la ley (aunque el texto no fue adecuado a la modificación del régimen de los dividendos) debe concluirse que la diferencia entre el costo computable de los bienes y el valor de mercado de los mismos constituye resultado computable para la empresa. Si al reducir el capital la entrega a los accionistas se efectúa en especie, ello implicaría enajenación de bienes, ya que conforme al Artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta:

“... se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por que se transmita el dominio a título oneroso”.

Sin embargo, cuando la reducción de capital significa para el accionista la percepción de dinero en efectivo, es claro que no existe una transferencia de bienes, ya que en esa eventualidad no se produce traslación del dominio de las acciones sino anulación de las mismas y, por ello, no hay lugar a la generación de renta o pérdida, salvo que se invoque el párrafo cuestionado para sostener que la reducción de capital importa una “operación con terceros”.

En nuestra opinión, el espíritu de la ley no fue gravar los beneficios derivados de situaciones como las descritas ni permitir la deducción de las eventuales



pérdidas generadas, pero es indiscutible que el texto analizado introduce una vez más la incertidumbre, lo que obliga a plantear la conveniencia de derogarlo para volver a la redacción primigenia de la ley y lograr que el concepto de renta resulte coherente.

Similares reflexiones pueden hacerse tratándose de la sociedad que adquiere sus propias acciones al amparo del Artículo 104 de la Ley General de Sociedades, según el cual:

“La sociedad puede adquirir sus propias acciones con cargo al capital únicamente para amortizarlas, previo acuerdo de reducción de capital adoptado conforme a ley”.

“Cuando la adquisición se realice por monto mayor al valor nominal, la diferencia sólo podrá ser pagada con cargo a beneficios y reservas libres de la sociedad”.

Si tal adquisición se efectúa por importe inferior al valor nominal de las acciones, la sociedad debe incluirlas en su activo por el precio pagado, que constituye su costo computable. Esta adquisición no produce utilidad ni pérdida en la empresa.

No obstante, la reducción del capital se realiza en función del valor nominal de las acciones, que es superior al precio pagado en la compra, por lo que es pertinente preguntarse si la diferencia constituye renta gravable.

Para nosotros la respuesta es negativa, toda vez que -como se ha visto- la “operación con terceros” (con los accionistas) no implicó utilidad ni pérdida para la sociedad; se trataba solamente de la adquisición de un bien a su valor de mercado. El eventual beneficio ocurre en un segundo momento que puede presentarse mucho después de la fecha de adquisición -al reducir el capital- lo que no debe considerarse operación realizada con “terceros”, pues el beneficio es obtenido por la sociedad a raíz de una decisión unilateral, ya que ella es propietaria de acciones cuyo costo computable es inferior al monto en que se reduce el capital, diferencia que si bien podría dar lugar a un beneficio para la empresa, es evidente que no deriva de una relación con otras personas sino con ella misma, de modo que puede sostenerse que el caso planteado no está incluido en la hipótesis.



Sin embargo, alguien podría sostener que la decisión de adquirir las propias acciones y reducir el capital constituyen dos momentos de una "única operación" y que, por lo tanto, el beneficio tiene carácter de renta por tratarse de una "operación con terceros", y que por ello el tributo es aplicable. Tales consideraciones nos confirman que es necesario devolver a la ley su redacción primigenia, eliminando el extraño párrafo, que no aporta absolutamente nada, distorsiona el concepto de renta, dificulta la interpretación de la ley y, lo que es peor, puede llevar a considerar como gravables supuestas ganancias que el párrafo arbitrariamente convierte en renta.

II. MODIFICACION DE LA BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

Como es bien sabido, en materia del Impuesto a la Renta la ley grava a quienes mantienen un determinado nexo con el Fisco,- esto es, cuando se presentan los criterios de vinculación contemplados en la norma (nacionalidad, domicilio y fuente). Nuestra ley, en el caso de los domiciliados, considera como gravable la renta de fuente mundial y tratándose de no domiciliados sólo afecta la renta de fuente peruana.

En nuestra opinión, a pesar de la declaración expresa del legislador, en cuya virtud las personas domiciliadas deben tributar por su renta de fuente mundial, en los hechos dicha norma no se cumple.

En efecto, si se analiza con cuidado la realidad y nuestra estructura económica puede apreciarse que las personas domiciliadas actualmente sólo tributan por su renta de fuente peruana, pero sin ninguna de las ventajas que acarrea la tributación territorial.

En primer lugar, debe destacarse que no somos un país exportador de capitales y, por lo tanto, no existen grandes rentas de fuente extranjera percibidas por domiciliados. En consecuencia, la obligación de declarar la renta de fuente mundial apuntaría a ingresos sumamente reducidos.

a) Dividendos y utilidades

Hace poco tiempo, a raíz de mecanismos y situaciones que no es del caso explicar, diversas personas domiciliadas perciben dividendos de empresas "holding" constituidas en el exterior, por lo que podría pensarse que existen rentas de fuente extranjera por gravar en el país.

Sin embargo, como se sabe, nuestra ley inafecta los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades y, según una importante corriente de opinión, (que nosotros no compartimos) ello comprende también los dividendos y utilidades provenientes del exterior, de manera que tampoco en ese caso existiría renta gravable.

Quedaría, entonces, por discutir sobre intereses y regalías en el supuesto que empresas domiciliadas concedan créditos importantes a empresas del exterior o que empresas domiciliadas exporten tecnología de usuarios del extranjero, lo cual si bien podría ocurrir, en todo caso no sería en medida apreciable. Sin embargo, aún suponiendo que fueran sumas importantes existe otra limitante, como explicamos a continuación.

b) Dificultades de fiscalización

Es de público conocimiento que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) puede no contar con los medios necesarios para investigar y establecer la renta de fuente extranjera que pudieran generar empresas domiciliadas en el Perú, de manera que, en los hechos, la posibilidad de acotar resulta remota.

No obstante, probablemente como una demostración de la dificultad para fiscalizar, desde hace casi veinte años existe en nuestra legislación una norma en cuya virtud se permite repatriar capitales, sin indicación de procedencia, con el único requisito de depositar los fondos en el sistema financiero nacional, con lo cual el contribuyente queda automáticamente liberado del Impuesto a la Renta, sin que tenga obligación de comunicar a nadie que tal repatriación se ha realizado.

De lo expuesto se desprende que, en la práctica, a pesar de la disposición legal de gravar la renta mundial, en el fondo se trata de una declaración lírica, sin efecto real, lo cual supone que tenemos las desventajas de una norma que grava la renta de fuente mundial y ninguna de las ventajas de gravar sólo la renta de fuente peruana.

En efecto, si un país no es exportador de capitales ¿Sería conveniente gravar sólo las rentas de fuente nacional? Creemos que sí. En esa hipótesis, numerosas empresas del exterior se establecerían en territorio nacional con el exclusivo objeto de operar en el extranjero, habida cuenta de que la ley no gravaría esas rentas.

Sin embargo, tales empresas requerirían de agentes residentes en el Perú, de directores, asesores, etc. cuyas remuneraciones sí constituirían renta de fuente peruana y, por lo tanto, sujetas al impuesto.

c) Modificación de la situación económica

Si el país se convirtiera en exportador de capitales y resultara interesante por lo tanto aplicar el impuesto a rentas de fuente extranjera, también tendrían que efectuarse ajustes en la legislación.

En efecto, a pesar que la ley vigente grava las rentas de fuente extranjera -lo que en la práctica es ineficiente- parece existir una falta de vocación en el legislador para establecer los mecanismos que permitieran conocer la forma en que debe aplicarse el tributo.

En primer lugar debe destacarse que si bien la ley señala que las personas domiciliadas deben declarar su renta de fuente mundial, ella se cuida de precisar que la misma regla no es aplicable tratándose de pérdidas sufridas en el exterior, las cuales no pueden compensarse con rentas de fuente peruana.

En consecuencia, no parecería equitativo que la ley nominalmente obligue a tributar sobre las rentas de fuente extranjera, pero no permita deducir las pérdidas de esa fuente de las ganancias obtenidas en el Perú, aunque entendemos que éste es el criterio que prima en la legislación comparada.

De otro lado, la ley no contiene ninguna regulación sobre el tratamiento que correspondería dar a las rentas que obtuviera en el exterior la sucursal de una empresa peruana. Dicho de otro modo ¿Cómo se determina la renta neta de fuente extranjera que debería declararse por la casa matriz en el Perú?

¿Para establecer dicha renta neta debe seguirse los parámetros establecidos por la ley tributaria del país en que opera la sucursal o deberían aplicarse las normas de la ley peruana?

En función de la norma actual cabría preguntarse si el Fisco admitiría como renta neta la determinada después de deducir conceptos que no acepta la ley peruana pero que podrían ser deducibles según la norma vigente en el lugar donde opera la sucursal.



Imaginemos que la ley extranjera permite deducir las sanciones impuestas por el sector público del país en que se ha hecho la inversión, cosa que está prohibida por la ley peruana. ¿Cómo se procedería en esta situación? En todo caso el concepto "sector público" del país extranjero. ¿Se analizaría siguiendo los parámetros que tenemos en el Perú?

Si la ley extranjera permite la amortización de toda clase de intangibles. ¿El Fisco peruano admitiría la renta establecida después de tal deducción?

Si las tasas de depreciación de los bienes de activo fijo en el extranjero son superiores a las que acepta el reglamento de nuestra ley. ¿Ella sería admitido por el Fisco?

Al consolidarse las operaciones de la sucursal con las de la casa matriz, tendríamos resultados que podrían ser divergentes y hasta incompatibles con los presentados a la autoridad del país de la fuente.

¿Qué ocurre si el concepto de renta de la ley extranjera difiere del previsto en la ley peruana? Así, por ejemplo, si en el extranjero no se grava la ganancia obtenida en la venta de activo fijo. ¿Se admitiría que la renta es sólo ésa o se obligaría a incluir el beneficio?

No existe ninguna regulación en el Perú que dé luces sobre el tratamiento que correspondería a esta sucursal en el exterior de una empresa peruana ni tampoco sobre los parámetros que deberían seguirse si la renta es obtenida por una subsidiaria constituida en el extranjero.

En razón de lo expuesto, consideramos que debería meditarse sobre la conveniencia de establecer el "criterio de la fuente" como el único aplicable tanto para domiciliados como para no domiciliados, no sólo porque la norma actualmente vigente no produce resultado sino porque la variación podría generar algunos efectos beneficiosos.

Igualmente, creemos que las compañías constituidas en el Perú con el exclusivo propósito de actuar en el exterior no deberían estar obligadas a llevar libros de contabilidad ni a presentar declaraciones juradas. Deberían contar obligatoriamente con un agente residente en el país, cuya remuneración -desde luego- estaría gravada en el Perú.



Para efectos de su inscripción podría establecerse una sección especial de los Registros Públicos para distinguirlas de aquellas cuyos estatutos les permitan realizar actividades dentro del país.

Desde luego, el cambio de la base jurisdiccional no debe convertirse en un medio para evadir el tributo, por lo que deben adoptarse las correspondientes medidas preventivas, en especial tratándose de rentas del trabajo.

Téngase presente que si, por ejemplo, el funcionario de una empresa es enviado al extranjero en comisión de servicio, la remuneración que perciba tiene legalmente la condición de renta de fuente extranjera, pues el pago se origina en el trabajo prestado en el exterior. Lo mismo ocurre en el caso de profesionales que viajan al exterior por encargo de un cliente.

Por tales razones, en caso de producirse la modificación propuesta, las personas naturales domiciliadas deberían continuar sujetas al tributo por su renta de fuente mundial, cuando ella se origine en el trabajo personal.

Uno de los aspectos que deben tenerse en cuenta al cambiar la base jurisdiccional de la manera propuesta, es la incidencia que ello podría tener en la celebración de convenios internacionales para evitar la doble imposición. En efecto, de efectuarse la modificación encontraríamos que las empresas domiciliadas ya no estarían obligadas a pagar el impuesto por sus rentas de fuente extranjera. Si ello es así ¿Resultaría innecesaria la celebración de tales convenios?

El cambio que se propone no impediría la celebración de dichos convenios, por cuanto siempre sería de interés establecer una tasa máxima y señalar que el tributo pagado en un país constituye crédito frente al que debe cancelarse en el otro.

Desde luego, si las circunstancias económicas variaran y el Perú se convirtiera en un país exportador de capitales, sería admisible que la ley gravara la renta de fuente mundial. En esta hipótesis, según lo dicho, tendría que precisarse el tratamiento a los dividendos provenientes del exterior y la forma de calcular la renta de fuente extranjera; esto es, determinar si son aplicables las disposiciones de la ley peruana o las vigentes en el país de la fuente.

Tratándose de un Congreso que pretende vislumbrar el régimen que corresponderá en el próximo milenio, es imposible dejar de referirse a los avances tecnológicos

y a las dificultades que ellos generan respecto de establecer la correcta ubicación de la fuente productora de renta.

Así, por ejemplo, la entidad que tiene varias computadoras en distintos países y que centraliza las reservas internacionales de pasajes en líneas de aviación, a las que acceden todas las agencias de viajes del mundo, genera importantes rentas pero ¿Dónde está ubicada la fuente productora? Cuando la televisión por cable emite desde un país extranjero avisos comerciales de productos peruanos, que se difunden en terceros países ¿La fuente productora de la renta se ubica en el territorio desde el cual se emite la señal o en los territorios a que ella llega? ¿Cómo afectará a nuestro criterio el desarrollo del *e-commerce*? Si el día de hoy es suficiente proporcionar el número de una tarjeta de crédito, presionar ciertas teclas y oprimir "print", para obtener una enciclopedia de varios volúmenes ¿Dónde está la fuente de la renta? (además de problemas con los derechos de importación y, eventualmente, con el Impuesto General a las Ventas).

Finalmente, debe recordarse que nuestra ley considera renta de fuente peruana "las originadas en actividades comerciales que se lleven a cabo en territorio nacional" ¿Con la cibernética, cómo establecer dónde se llevan a cabo las referidas actividades? Es evidente que tenemos que repensar los criterios que hemos tenido hasta la fecha. Hay muchos desafíos que el Derecho debe afrontar como consecuencia de los avances tecnológicos. Ya los códigos procesales (que son los más reacios a los cambios) han comenzado a considerar estos adelantos. Para el Derecho Tributario el reto será aún mayor y estoy seguro que en el futuro inmediato habrá más de un Congreso para estudiar este apasionante punto. A lo mejor desaparecen las diferencias entre fuente territorial y mundial.

III. TRATAMIENTO DE LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIAL

Una de las reformas tributarias más importantes realizadas en nuestro país, se produjo en los años sesenta, al expedirse el Decreto Supremo 287-68-HC en el que podemos encontrar que el propósito último del legislador era gravar la riqueza acumulada en manos de las personas naturales aplicando una tasa progresiva por escalones, a fin de alcanzar lo que se entendía como justicia en la imposición.

En atención a tales propósitos se estableció el principio de "transparencia fiscal", en cuya virtud la norma tributaria atraviesa la sociedad para gravar exclusivamente a los

socios de ésta y no a la empresa misma. Según lo expuesto, lo que verdaderamente importaba era conocer y afectar la renta total de tales socios prescindiendo del tributo respecto de las sociedades, las que quedaban, en general, excluidas del mismo.

Sin embargo, el régimen de “transparencia” al principio no resultó aplicable a las sociedades anónimas que continuaron siendo contribuyentes, pero sin excluir de los alcances del tributo a los accionistas, lo que producía una suerte de doble imposición. Como se sabe, se ha discutido mucho si gravar a la sociedad y a sus accionistas implica o no una doble tributación interna, pues quienes consideran que tal fenómeno no se produce sostienen que la sociedad y los accionistas son jurídicamente personas distintas, de tal manera que se trata de sendas aplicaciones del impuesto a cada uno de ellos en forma separada, y no de una doble imposición. Quienes sostienen un criterio opuesto indican que la doble imposición se produce porque el tributo sobre la sociedad y los accionistas incide, en última instancia, sobre la misma renta (producida por la empresa), de tal manera que se trata de una anomalía que debe corregirse.

Obsérvese, sin embargo, que si bien en principio no existiría ninguna dificultad jurídica para exigir el pago del tributo tanto a la sociedad como a sus accionistas, como ocurrió durante muchos años en el Perú, la regulación debe efectuarse de manera muy fina porque -eventualmente- el régimen podría calificarse de inconstitucional si la tasa aplicable, en conjunto, fuera excesiva y por lo tanto confiscatoria. Este marco explica por qué a pesar de gravarse a la empresa y a los accionistas se establecía, sin embargo, una limitación: “la tasa combinada”. Según este mecanismo, el tributo aplicado a la empresa y a los accionistas no podía, en conjunto, exceder de un determinado porcentaje respecto de la renta generada por la sociedad, lo que suponía un implícito reconocimiento a la existencia de doble imposición que era necesario mediatizar mediante la aplicación de una tasa máxima en el conjunto de los tributos aplicables a ambos contribuyentes.

Otra regulación importante vinculada con el mismo fenómeno se dio en el plano mercantil, pero a través de una norma de carácter tributario. En efecto, como antes se ha indicado, el propósito del legislador era acumular en cabeza del socio de empresas la totalidad de rentas que a él correspondía, para lo cual resultaba indispensable identificar a los accionistas de las sociedades y es por ello que se prohibió la emisión de acciones al portador y se obligó a las sociedades a representar su capital exclusivamente mediante acciones nominativas.

Posteriormente, el principio de “transparencia fiscal” se extendió en ciertas

circunstancias a las propias sociedades anónimas, agudizando así la tendencia de gravar a las personas naturales que se encontraban “detrás” de las sociedades.

El planteamiento referido se mantuvo durante mucho tiempo, hasta que en el ejercicio 1994, empezó un vuelco conceptual. En efecto, a partir de ese año se estableció que no se aplicaba el principio de transparencia fiscal a ninguna sociedad y que todas ellas (sea cual fuere su clase) se convertían en contribuyentes; es decir que se encontraban obligadas al pago del impuesto respecto de las utilidades que generaban. Conforme a la modificación, ya no sólo las sociedades anónimas sino todas, incluso las denominadas “de personas” quedaban obligadas a pagar el impuesto, disposición que se complementó con otra igualmente sorprendente, pero que resultaba comprensible en función del cambio introducido. En efecto, al gravarse a todas las sociedades, la distribución de dividendos y utilidades a favor de los socios, quedaba excluida del impuesto.

Adviértase la modificación radical que supone el nuevo ordenamiento pues -como se ha indicado- a partir de los años sesenta lo que importaba era establecer la renta de los socios personas naturales, quienes tenían que acumular la totalidad de sus ganancias, excluyendo del tributo a todas las sociedades distintas a las que tenían su capital representado en acciones. En cambio, la reforma del año 1994 apunta en dirección diametralmente opuesta, pues se grava a todas las sociedades, pero sólo a ellas, de tal manera que socios y accionistas dejan de ser sujetos pasivos del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, tales reformas siendo importantes no fueron las únicas sino que fueron acompañadas de otras que confluían en el idéntico propósito, de prescindir de los integrantes agrupados en cualquier forma corporativa y aplicar el tributo exclusivamente hacia las “entidades” de las que ellos forman parte. Así, por ejemplo las asociaciones de hecho de profesionales quedaron convertidas en sujetos del impuesto, pero se excluyó del mismo a sus integrantes. Posteriormente, se ha considerado como personas jurídicas a los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, a los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, entre otros cambios similares.

No obstante, en el caso de los contratos de colaboración empresarial (consorcios, joint ventures, etc.) se mantuvo el régimen de transparencia atribuyendo la utilidad a las empresas contratantes en la proporción pactada, a efecto de que cada una tribute en función de sus respectivos resultados al cierre del ejercicio.

Esta situación ha cambiado sustancialmente a partir del ejercicio 1999 en que una



nueva modificación continúa con la tendencia iniciada en 1994 y que persigue considerar como contribuyentes al mayor número posible de "entidades", prescindiendo de las personas que las componen. En línea con ese propósito, la ley vigente establece que las rentas de los joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente deben ser declaradas por las "entidades" que se convierten así en sujetos del tributo. En armonía con los casos anteriores la norma precisa que la distribución de los beneficios entre los contratantes ya no resulta gravada con el impuesto.

Nosotros consideramos que esta modificación es inconveniente y que lo adecuado sería continuar aplicando el régimen de transparencia fiscal, porque el cambio introducido no sólo no resulta eficaz para obtener justicia en la imposición sino, por el contrario, puede conducir a situaciones de extrema inequidad. En efecto, conforme al Derecho Mercantil la celebración de un contrato de colaboración empresarial no da nacimiento a una persona jurídica sino que sólo refleja el interés que en un negocio específico pueden tener varias empresas. Consecuentemente, no se logra tal justicia si se grava aquella parte del negocio (A) de una empresa en la que ésta obtiene utilidades, si es que esa misma empresa en otro negocio (B) ha sufrido pérdidas que, inclusive, pueden ser superiores al monto de la ganancia. Si tales negocios no se han realizado a través de la creación de nuevas personas jurídicas, resulta de la más estricta justicia permitir la integración de sus resultados, pues todos ellos inciden en un único sujeto.

En tal virtud, la ley que obliga a los contratos de colaboración empresarial a pagar el Impuesto a la Renta de manera singularizada por la utilidad obtenida en el negocio específico materia de tales contratos, puede devenir en inconstitucional por resultar confiscatoria si en definitiva el impuesto se termina exigiendo a una empresa que, tomando en cuenta todas sus operaciones, ha sufrido pérdidas.

Sobre este extremo, cabe recordar que conforme al Artículo 74 de la Constitución: "ningún tributo puede tener efecto confiscatorio". Este precepto resultaría violado en casos como el expuesto, en que una sociedad integrante de un consorcio u otro contrato de colaboración empresarial, debe pagar el impuesto por el beneficio derivado de ese contrato, a pesar que al consolidar sus resultados se establece que carece de renta. La ficción de considerar al contrato de colaboración empresarial como una persona jurídica, a pesar de su notorio alejamiento de la ley y la doctrina mercantil, podría admitirse de manera un tanto forzada para fines impositivos en razón



de la autonomía del Derecho Tributario, pero ello resulta inaceptable si colisiona con un esencial principio constitucional.

Como es evidente, la garantía que otorga la Carta no persigue evitar la confiscación únicamente si ella se produce por la vía directa de exigir al contribuyente un tributo que lo priva de parte sustancial de su renta, sino que la protección constitucional impide que a través de cualquier procedimiento se obligue al contribuyente a tributar sobre una renta de la cual carece.

Como es obvio, la simplificación de los mecanismos para fiscalizar no puede conducir al extremo de exigir el pago del impuesto a la renta a una empresa que ha sufrido pérdidas, por lo cual la regulación debe modificarse a efectos de mantener el criterio de transparencia fiscal en los referidos contratos de colaboración empresarial.

Debe recordarse que circunstancia similar ya se produjo durante la prolongada controversia sobre la aplicación del denominado "Impuesto Mínimo a la Renta" que consideraba como materia imponible el valor de los activos, de manera que aún aquellas empresas que habían sufrido pérdidas resultaban obligadas al pago. En nuestra jurisprudencia constitucional, a pesar de todos sus defectos, ya ha quedado claro que no puede exigirse el Impuesto a la Renta allí donde se ha sufrido pérdidas.

La estructura legal de los contratos de colaboración empresarial obliga a considerar que los resultados son atribuibles a los contratantes y no al contrato mismo, de modo que para establecer si existe o no materia imponible debe esperarse que los resultados se reflejen en las empresas contratantes, las que deben consolidar sus distintas operaciones para conocer si en definitiva han obtenido o no utilidades, pues sólo así puede haber justicia en la tributación, por lo que resulta indispensable modificar el régimen vigente.

Conviene advertir que si nuestro legislador continúa la tendencia que hemos destacado, el paso siguiente podría consistir en gravar independientemente cada uno de los negocios individuales que pudieran tener las personas naturales, de tal manera que el titular de varios de ellos resultaría obligado a tributar el Impuesto a la Renta en aquellos en los que ha obtenido utilidad, pero no tendría derecho a compensarla con las eventuales pérdidas que pudiera haber sufrido en otra actividad económica realizada por él mismo. Es claro que la exigencia del tributo en esas condiciones no tendría ningún asidero jurídico, por cuanto se supone que el propósito de la ley es llegar a diseñar un régimen que tome en consideración la capacidad contributiva del



sujeto pasivo, propósito que ciertamente no se lograría si, como en los casos expuestos, una persona se ve obligada a pagar el impuesto por la utilidad obtenida en un negocio aisladamente considerado, a pesar de que en otro ha sufrido pérdidas por mayor monto. Tal exigencia, como ya se indicó, sería inconstitucional por tener carácter confiscatorio.

El nuevo régimen también genera muchas otras dificultades laterales. En efecto, al considerar a tales contratos como personas jurídicas y contribuyentes con rentas propias de tercera categoría, podría concluirse que deberían distribuir utilidades entre sus trabajadores, lo que sólo favorecería a quienes se encontraran en las planillas de tal contrato, pero no a los servidores de las empresas participantes, aún cuando presten servicios en el mismo negocio. Por lo tanto, podría ocurrir que dos trabajadores que realizan igual labor en un mismo específico negocio tengan, sin embargo, regímenes distintos de participación en las utilidades, pudiendo alcanzar el beneficio a uno (si el contrato ha obtenido ganancia) y excluir a otro (si la empresa asociada, en definitiva, carece de utilidades). La distorsión no puede ser más evidente.

En esa misma línea de razonamiento, si el contrato sufre pérdidas éstas sólo podrían compensarse con las utilidades futuras que arroje el mismo contrato, pero como quiera que -de ordinario- éste es de corta duración ocurriría que al vencer el plazo las pérdidas no podrían ser compensadas por el propio consorcio, joint venture, etc. (pues ya no seguirían operando) ni tampoco por las empresas integrantes, pues según la estructura adoptada éstas serían verdaderos terceros extraños.

En atención a tales consideraciones proponemos que se derogue la norma y que el tratamiento que corresponde a los contratos de colaboración empresarial continúe siendo el de transparencia fiscal, pues no existe razón jurídica alguna que permita llegar a la conclusión que no obstante haber sufrido pérdidas el contribuyente debe pagar el Impuesto a la Renta, aunque sea de una manera oblicua.



