

LAS DONACIONES Y LIBERALIDADES EN EL IMPUESTO A LA RENTA

Jorge Bravo Cucci

1. INTRODUCCION

El presente artículo tiene como propósito concreto determinar si las donaciones y liberalidades percibidas por un sujeto donatario o beneficiario, califican dentro del concepto de renta desarrollado por las diversas teorías que en doctrina han pretendido esbozar su amplitud, y en base a ello, determinar si la percepción de donaciones se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

2. DONACIONES Y LIBERALIDADES

Para dar cumplimiento al propósito de nuestro trabajo, consideramos que resulta indispensable conocer si existe alguna diferencia conceptual entre los términos antes mencionadas, que implique un tratamiento tributario particular para cada uno de ellos, habida cuenta que en nuestro medio, dichos términos se utilizan indistintamente.

En principio, debe mencionarse que una donación es un acto de liberalidad por el cual una persona transfiere a título gratuito un bien de su propiedad o una suma de dinero a favor de un tercero. Cuando la donación se encuentra relacionada a fines altruistas o caritativos también se le conoce con el nombre de donativo. Una *liberalidad* es un acto voluntario por el cual una persona dispone de parte de su patrimonio transfiriéndolo gratuitamente a favor de un tercero, y que a decir de Sainz Gadea¹ requiere para su configuración de la concurrencia de tres requisitos a nuestro juicio concurrentes:

- a) Una atribución patrimonial gratuita que enriquece al donatario.

¹ Citado por Clavijo Hernández en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Impuesto sobre Sociedades*. Marcial Pons. Pág. 284.



- b) Una correlativa disminución patrimonial por parte del donante, y
- c) Una causa contractual constituida por la mera liberalidad de éste último.

De lo anteriormente mencionado, se puede concluir que los términos **donación y liberalidad**, son sinónimos que denotan, en la práctica, un mismo significado.

En el ordenamiento jurídico peruano se recoge el término donación, el cual es tratado por el Código Civil como un contrato en virtud del cual el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien. Se dice que la donación es un contrato por cuanto se requiere de la aceptación de la donación por parte del donatario; pudiendo darse el caso que el donatario no acepte la donación². Atendiendo a que el Código Civil Peruano hace referencia al **contrato de donación**, y al hecho que nuestra legislación sobre el Impuesto a la Renta se refiere también al término **donación**, y no a los de donativo o liberalidad, y finalmente a la constatación que se trata en realidad de una misma figura, se recogerá en lo sucesivo tal término para efectos del presente trabajo.

A modo de conclusión a lo expuesto en líneas anteriores, puede afirmarse que la donación es todo acto de liberalidad por el cual se transfiere en propiedad un bien a título gratuito.

3. LAS DONACIONES Y EL CONCEPTO DE RENTA

Es conocido que los Impuestos recaen sobre manifestaciones de riqueza. En rigor, tales manifestaciones de riqueza son tres: la renta, el consumo y el patrimonio. El Impuesto a la Renta, es aquél que recae sobre la renta como manifestación de riqueza directa, constituyendo el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto, el hecho o circunstancia de percibir o generar una renta.

Dentro de tal contexto, planteamos la tarea de determinar si la donación califica o no como renta para

² Se suele usar a manera de ejemplo, la negativa o resistencia de una persona en aceptar una donación que proviene de un sujeto que se encuentra en prisión por haber cometido delitos contra el patrimonio o por narcotráfico.



quien la percibe, y si el impuesto que grava tal manifestación de riqueza grava el producto de una donación. Lo que resulta innegable es que la donación representa para el donatario o receptor de la donación, el ingreso de un bien o una suma de dinero que incrementa su patrimonio.

Pero ocurre que no todo ingreso o riqueza nueva califica dentro de la concepción de renta que la legislación nacional pueda haber adoptado, razón por la cual es necesario hacer una breve revisión de las diversas teorías que analizan el concepto de renta, y evaluar si a la luz de cada una de ellas, el producto de una donación califica como renta.

3.1 Teoría de la renta - producto

Como es sabido, la teoría de la renta - producto establece una acepción restringida (económica) del concepto de renta, al requerir que se trate de un ingreso o riqueza nueva que califique como un producto que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Bajo tal concepción, es evidente que el producto de una donación no califica como renta para el donatario, pues la donación es un acto de liberalidad del donante, por lo que el ingreso o enriquecimiento percibido no proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, con lo que consecuentemente no se encontrará alcanzado con el impuesto que grava dicha manifestación de riqueza.

3.2 Teoría del flujo de riqueza

Por su parte, la teoría del flujo de riqueza considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros; vale decir es renta como la propia designación de ésta teoría lo denota "...el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado"³.

³ García Mullin, Juan Roque. **Manual de Impuesto a la Renta**. Documento CIET. Pág. 20.



Como puede observarse la donación representa efectivamente un enriquecimiento que ingresa o fluye a la esfera patrimonial del donatario, proveniente de un contrato celebrado con el donante del bien, motivo por el cual a la luz de tal concepción, calificaría como renta gravada.

3.3 Teoría del consumo más incremento patrimonial

Por último la teoría del consumo más incremento patrimonial dentro de su más amplia acepción, considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable. En tal sentido resulta ineludible la calificación del enriquecimiento como renta para el donatario, al tratarse de una concepción sumamente amplia de lo que debe entenderse como renta, en virtud de la cual se grava la generalidad de variaciones patrimoniales del sujeto. En términos sencillos, será renta toda aquella diferencia resultante entre lo que se tenga al inicio del ejercicio y lo que se posea al cierre del mismo. No obstante ello su amplitud es tal, que resulta tener una consecuencia atendible para el donante como se verá a continuación.

En efecto, se explicaba en párrafo anterior, que para esta teoría no sólo es renta el cúmulo de variaciones patrimoniales que puedan experimentarse en un ejercicio, sino también la **generalidad de consumos** que pueden presentarse en el mismo, de tal suerte que las donaciones, al calificar como consumos efectuados por el sujeto en el curso del ejercicio gravable, califican también como renta, dentro de ésta amplia concepción. La explicación de ello es la siguiente; al consumir se ejercitan derechos destruyendo bienes económicos, motivo por el cual el valor de los consumos debe ser sumado a las acumulaciones patrimoniales. Al respecto, es importante acotar que la doctrina no es unánime en dicho extremo, cuestionándose por diversas razones que la integridad de los autoconsumos califique dentro de la extensión de la materia imponible, tal como lo expresa García Mullín⁴. Sin perjuicio de lo



anteriormente expuesto, consideramos que resulta preciso advertir que al no haber un ingreso efectivo, se deberá recurrir al concepto de renta ficta o presunta a los efectos de determinar legislativamente la renta que hipotéticamente se hubiera generado si el bien consumido hubiera sido transferido onerosamente a terceros, determinándose comúnmente dicha renta ficta en base a un porcentaje del valor del bien sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto.

3.4 Teorías sobre el concepto de Renta recogidas por la Legislación del Impuesto a la Renta

La Ley del Impuesto a la Renta se adhiere, principalmente, a la teoría de la renta - producto para establecer el concepto de renta que resulta aplicable a los ingresos y/o enriquecimientos percibidos por personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que no realizan actividad empresarial. Consecuentemente, de efectuarse una donación a favor de una persona natural, la misma no implicará para el perceptor de la donación la percepción de renta.

Tratándose de rentas de la tercera categoría, es decir, de sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta se adscribe preponderantemente a la teoría del flujo de riqueza, y en casos muy particulares a la teoría del consumo más incremento patrimonial al considerar como renta al resultado por exposición a la inflación y determinadas rentas fictas. Cabe mencionar que el sistema de rentas fictas, requiere de su mención expresa en la legislación, básicamente por tratarse de un sistema presuntivo que no responde a una percepción real de ingresos, razón por la cual la circunscripción de su aplicación y cuantificación deben encontrarse meridianamente definidas.

Consecuentemente, en aplicación del concepto de renta al cual se adhiere la legislación nacional sobre la materia, los sujetos que realizan actividad empresariales que perciban donaciones considerarán como renta gravada el producto de las mismas, por

⁴ Ob, Cit. Pág. 25 y 26.



tratarse de riqueza nueva que fluye a la empresa desde terceros, ello en estricta armonía con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3a de la Ley del Impuesto a la Renta que acoge la teoría del flujo de riqueza. Con relación a la adopción de la teoría del consumo más incremento patrimonial en relación a las rentas presuntivas, no se aprecia en nuestra legislación que se haya establecido un régimen de rentas fictas para el caso de quien efectúa una donación, razón por la cual no puede considerarse un ingreso por tal concepto para el donante.

No obstante lo expuesto, existe un sector de opinión que considera que el artículo 31a de la Ley del Impuesto a la Renta contiene un régimen presuntivo de renta, entendiendo que si se efectúa una donación de bienes los mismos se *deberán considerar transferidos a su valor de mercado*. De prosperarse en tal interpretación se tendría que una donación implicaría para el donante el reconocimiento de una renta ficta en base al valor de mercado del bien. No obstante ello, tal posición presentaría a nuestro juicio las siguientes fisuras: (i) El artículo 44a establece que las donaciones no son gastos deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, con lo cual un concepto no puede ser considerado como renta y gasto a la vez, y (ii) No se tendría parámetro para establecer si dicha renta ficta sería anual o debería computarse para efectos de los pagos a cuenta mensuales del impuesto.

De otra parte, es importante conocer que para un sector de la doctrina nacional, apoyada en fundamentos mas bien provenientes de las ciencias contables, la donación percibida por una entidad empresarial no califica como renta, por cuanto contablemente las donaciones no se abonan contra una cuenta de ingreso sino contra una cuenta patrimonial denominada "capital adicional"; consecuentemente afirman, la donación, sea ésta en efectivo o en especie, no afecta resultados. Sobre tal posición, únicamente nos queda agregar que el concepto de renta no es necesariamente equivalente al de utilidad contable, con el cual guarda diferencias temporales y permanentes.



4. LAS DONACIONES Y SU DEDUCCIÓN COMO GASTO

Respecto del donante, resulta necesario establecer si la donación, sea esta en efectivo o en bienes, representa un gasto o en su defecto una renta ficta como lo ha venido afirmando un sector de la doctrina nacional, circunscribiendo tal discusión al caso de las rentas empresariales, única categoría de renta en la cual se establece el sistema de la deducción del gasto en aplicación del principio de causalidad para determinar la renta neta de tercera categoría.

En aquellos países que adoptan la concepción de renta propuesta por la teoría del consumo más incremento patrimonial en su amplia concepción, se indicó en párrafos anteriores que tanto para el donante como para el donatario el producto de la donación calificará como renta, no existiendo lugar alguno para discutir si la donación representa o no un gasto para el donante, pues un concepto no puede calificar como ingreso y gasto a la vez.

Sin embargo, ello no ocurre en aquellos países que adoptan la concepción de renta de la teoría del flujo de riqueza, en los cuales es menester determinar la procedencia o improcedencia de la deducción gasto. Por regla general, en tales sistemas las donaciones son calificadas como gastos no deducibles de la renta bruta, al considerarse que dichos actos no guardan relación con el principio de causalidad, pues en rigor constituyen un empleo de la riqueza y no propiamente un gasto; tal es el caso de nuestra Ley el Impuesto a la Renta a través del artículo 44 literal d)⁵.

No obstante ello, existen excepciones a dicha regla, las cuales están dadas justamente al advertirse donaciones o liberalidades que guardan como propósito mediato la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente en estado de explotación. Tal es el caso de la entrega gratuita de bienes con finalidad promocional, caso en el cual la empresa transfiere en propiedad

⁵ Siguen tal regla en Hispanoamérica, países como Uruguay y Argentina y adicionalmente España. La legislación Paraguaya permite la deducción como gasto de las donaciones al Estado, Municipalidades, entidades religiosas y entidades con personería jurídica con fines no lucrativos, en la medida que el monto donado no supere el 1% de la renta neta del ejercicio, reparándose el exceso.



bienes de propia producción u otros bienes con la finalidad de promocionar sus productos y/o servicios, motivo por el cual se tratará la donación como un gasto de promoción o gasto publicitario aceptable.

Ahora bien, si la donación no cumple con el principio de causalidad, no se aceptará la deducción del gasto, consecuentemente se considerará que el sujeto no ha incurrido en el mismo y que tiene una mayor renta resultante de agregar el monto de la donación cuya deducción como gasto no ha sido permitida.

De otra parte, es importante mencionar que las legislaciones nacionales buscan motivar que las empresas efectúen donaciones con fines altruistas, para lo cual se otorgan tratamientos preferenciales a las donaciones efectuadas con tales fines, ya sea permitiendo que puedan deducirse como gasto, o posibilitando la aplicación de créditos contra el impuesto del ejercicio. La legislación nacional ha optado por mantener la no deducibilidad de las donaciones que no cumplen con el principio de causalidad, considerándose dentro de ellas a las donaciones con fines altruistas, y optándose en casos excepcionales por permitir aplicar un crédito contra el impuesto⁶.

Sin perjuicio de ello, es importante mencionar que en el caso peruano se acepta la deducción como gasto de las donaciones con finalidad altruista específicamente efectuadas a favor de la Iglesia Católica y el Hogar Clínica San Juan de Dios, en la medida que el valor del monto donado no exceda del 15% de la renta neta del contribuyente, siempre y cuando que se cumplan con las formalidades establecidas para efectuar tales donaciones⁷.

⁶ El artículo 88º de la Ley del Impuesto a la Renta en su Literal d), señala los casos en los cuales se posibilita a los donantes a aplicar un crédito contra el Impuesto a la Renta.

⁷ Dicho tratamiento es aplicable en virtud del Convenio Internacional suscrito entre el Estado Peruano y la Santa Sede el cual fuera celebrado el 19 de julio de 1980. En dicho Convenio se reconoció un régimen de estabilidad garantizando a la Iglesia Católica la aplicación del sistema de subvenciones bajo los alcances de la Ley del Impuesto a la Renta vigente a la fecha de celebración del mencionado Convenio, vale decir el Decreto Supremo Nro. 287-68-HC, el cual contemplaba la deducción de las mismas en las condiciones señaladas. Posteriormente por Decreto Supremo Nro. 179-92-PCM se incluyó a las donaciones al Hogar Clínica San Juan de Dios dentro de los alcances del beneficio tributario otorgado a las donaciones efectuadas a favor de la Iglesia Católica.



Finalmente, respecto al artículo 31º de la Ley del Impuesto a la Renta, opinamos que la mención respecto de la transferencia a valor de mercado debe entenderse a los efectos de cuantificar el reparo del gasto y no a los efectos de reconocer una renta ficta. En efecto, puede advertirse que de efectuarse el reparo a valores históricos, se estaría agregando a la utilidad un menor monto redundando ello en un menor Impuesto a la Renta.

Lima diciembre de 1998



TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE EN EL PERU A LAS
DONACIONES EFECTUADAS POR ENTIDADES EMPRESARIALES

Modalidades	Impuesto a la Renta	Impuesto General a las Ventas
<p>Donaciones que cumplen con el principio de causalidad</p> <p>Algunos ejemplos:</p> <p>1. Obsequios a clientes</p> <p>2. Entrega de bienes con fines promocionales</p> <p>3. Entrega de bienes a los trabajadores que sean de su libre disposición y no indispensables para la prestación de sus servicios</p>	<p>Se acepta su deducción como gasto para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría.</p> <p>Concepto deducible:</p> <p>1. Gastos de representación</p> <p>2. Gastos de publicidad y/o promoción de ventas</p> <p>3. Gastos vinculados a la relación laboral</p>	<p>Al tratarse de donaciones de bienes muebles, por regla general se gravarán al considerarse como retiro de bienes.</p> <p>No obstante ello, si se trata de entrega de bienes con fines promocionales, la transferencia gratuita de dichos bienes no calificará como retiro de bienes y consecuente no estará gravada con el IGV en la medida que el valor de mercado de los bienes obsequiados no exceda del 0.5% de los ingresos brutos del contribuyente con un límite máximo de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias.</p> <p>Tampoco se encuentran gravados con el IGV el retiro de insumos y bienes empleados para los labores de producción y fabricación de la propia empresa, los consumos de bienes efectuados por la propia empresa siempre que sea necesario para la realización de operaciones gravadas, el retiro de bienes efectuado a los trabajadores como condición de trabajo, entre otros.</p>
<p>Donaciones que no cumplen con el principio de causalidad.</p>	<p>No se acepta su deducción como gasto para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría. Se reparan al final del ejercicio agregándose a la utilidad vía declaración jurada.</p>	<p>Al tratarse de donaciones de bienes muebles se gravará la operación con el IGV por calificar como retiro de bienes.</p>

