

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Cuándo el "o" y el "y" generan efectos tributarios?: disyunción y conjunción	I-1
	Devolución de IGV a turistas: <i>Tax Free</i>	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Aspectos relevantes en la emisión de liquidaciones de compra electrónicas	I-11
	¿Cuándo vence el plazo para solicitar una prórroga de un requerimiento de la SUNAT?	I-15
	Tratamiento tributario de la emisión de bonos	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Cálculo y aplicación de la retención de la renta de quinta categoría 2023	I-23
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	¿El traslado de vehículos importados requiere la emisión de GRE?: a propósito del Informe N.º 00065-2023/SUNAT	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Consideraciones acerca del costo computable en el impuesto a la renta	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

¿Cuándo el “o” y el “y” generan efectos tributarios?: disyunción y conjunción

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción – 2. Disyunción – 3. Conjunción – 4. Ejemplos del uso de la “o”: disyunción – 5. Ejemplos del uso de la “y”: conjunción – 6. Conclusión



RESUMEN

El presente artículo tiene por propósito mostrar cómo en los textos de las normas que regulan diversos tributos se debe tener en consideración situaciones en las cuales se aplican los operadores lógicos, como es el caso de la disyunción (representado por la letra “o”), para validar diversas alternativas en la lectura de las normas; como también la conjunción (representado por la letra “y”), cuando se determina la aplicación de varios requisitos que deben ser cumplidos en su integridad. El presente artículo no pretende desarrollar criterios ni métodos de interpretación a aplicar en materia tributaria.

Palabras clave: disyunción / conjunción / unión / alternativas / opciones / operadores lógicos

Recibido: 08-06-2023

Aprobado: 09-06-2023

Publicado en línea: 16-06-2023



ABSTRACT

The purpose of this article is to show how in the texts of the rules that regulate various taxes, situations in which logical operators are applied must be taken into consideration, such as the case of disjunction (represented by the letter "or"), to validate various alternatives in the reading of the rules; as well as conjunction (represented by the letter "and"), when determining the application of various requirements that must be complied with in their entirety. This article does not intend to develop criteria or methods of interpretation to be applied in tax matters.

Keywords: disjunction / conjunction / union / alternatives / options / logical operators.

Title: When Do "Or" and "And" Generate Tax Effects?: Disjunction and Conjunction

1. Introducción

Al efectuar una revisión de la normatividad tributaria, podemos observar en muchos casos que el legislador ha diseñado que, para el otorgamiento de algún beneficio o consecuencia normativa, se debe cumplir una serie de requisitos.

En algunos casos pueden ser alternativos, en los cuales solo se deben cumplir algunos de ellos para poder aplicar una consecuencia normativa, por lo que nos encontraríamos ante el uso de un operador lógico conocido como la disyunción (representado por la letra “o”).

En otros supuestos, puede ser que el cumplimiento de los requisitos señalados por la legislación tributaria para el otorgamiento

de alguna consecuencia jurídica exija que se deban tomar en cuenta todos y no solo algunos, con lo cual nos encontraríamos frente al uso del operador lógico denominado conjunción (representado por la letra “y”).

El presente artículo no pretende desarrollar criterios ni tampoco métodos de interpretación jurídica utilizados en la aplicación de la materia tributaria, solo desea mostrar ejemplos en la legislación tributaria peruana, donde se puede apreciar la aplicación de los conectores lógicos de disyunción y conjunción.

2. Disyunción

La disyunción es un operador lógico que es utilizado en diferentes campos, incluido el ámbito jurídico. Normalmente se le reconoce por la letra “o” y permite la elección de una alternativa

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

entre varias que se presentan, como también el cumplimiento de algún requisito entre varios propuestos.

Es interesante revisar la opinión de PEREZ PORTO y MERINO, quienes indican sobre este tema lo siguiente:

En la gramática, se conoce como disyunción o conjunción disyuntiva a la palabra (o conjunto de ellas) que indica una alternancia excluyente o exclusiva. La expresión “Vamos a Miami o a Punta Cana” presenta la disyunción “o”, mientras que la frase “Elige entre Pedro u Oscar” incluye la conjunción disyuntiva “u”.¹

Al efectuar una revisión del *Diccionario de la lengua española* se puede observar que el término “disyunción” tiene el siguiente significado:

Disyunción

Del lat. *disiunctio*, -ōnis ‘desunión’.

1. f. Acción y efecto de separar y desunir.
2. f. Fil. Separación de dos realidades, cada una de las cuales está referida intrínsecamente a la otra; p. ej., masculino y femenino; izquierdo y derecho.
3. f. Fil. y Gram. Relación de alternancia o exclusión entre dos o más términos.
4. f. Ret. Sucesión de oraciones cada una de las cuales lleva todas sus partes necesarias, sin que precise valerse para su perfecto sentido de ninguna de las que preceden o siguen.²

3. Conjunción

Al efectuar una revisión del *Diccionario de la lengua española*, se puede observar que el término “conjunción” tiene el siguiente significado:

Conjunción

Del lat. *coniunctio*, -ōnis.

1. f. junta (ll unión).
2. f. Astrol. Aspecto de dos astros que ocupan una misma casa celeste.
3. f. Astron. Situación relativa de dos o más astros cuando se encuentran alineados con el punto de observación.
4. f. Gram. Clase de palabras invariables, generalmente átonas, cuyos elementos manifiestan relaciones de coordinación o subordinación entre palabras, grupos sintácticos u oraciones.
5. f. Gram. Cada uno de los elementos que integran el paradigma de la conjunción.³

Es interesante revisar la opinión de SERRANO BONILLA con respecto a la conjunción representada por la letra “o”, él manifiesta lo siguiente:

O - Conjunción. Partícula disyuntiva usada para expresar una alternativa o para dar elección de una entre dos o más cosas. Es también usada para clarificar lo que ya ha sido dicho previamente y en tales casos, significa “en otras palabras”, “a saber” o “eso es para decir”.

La palabra “o” es usada como una palabra funcional para indicar una alternativa entre cosas diferentes o de semejantes.⁴

4. Ejemplos del uso de la “o”: disyunción

Veamos a continuación algunos ejemplos en donde se ha utilizado la disyunción representada por la letra “o”.

4.1. ¿Cómo se demuestra el riesgo de la incobrabilidad en la normatividad del impuesto a la renta?

Al observar la normatividad contenida en la Ley del Impuesto a la Renta, particularmente en lo regulado por el literal i) del artículo 37 de la mencionada ley, apreciamos que no se define a las deudas de cobranza dudosa, solamente se establece que estas pueden ser deducibles como gasto siempre que se cumplan las condiciones reguladas en el literal f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

De este modo, al consultar el literal i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se menciona que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; en consecuencia, son deducibles **los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto**, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

En el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el literal i) del artículo 21, se establece que para poder efectuar la provisión de las deudas de cobranza dudosa se requiere que se cumpla con los siguientes requisitos:

- **Primer requisito.** Que se identifique el derecho de cobro al que corresponde.
- **Segundo requisito.** Que se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor de la obligación impaga, determinando la provisión en el momento en el cual ocurre el hecho generador de la provisión.
- **Tercer requisito.** Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Por lo que se aprecia, se debe cumplir con los tres requisitos, indicados en el literal i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para poder efectuar la provisión de cobranza dudosa. Lo cual responde a la aplicación de la conjunción al exigirse el cumplimiento total de requisitos.

4.1.1. ¿Se aplica la conjunción en el segundo requisito?

Al efectuar una revisión del cumplimiento del segundo requisito, que alude a la verificación de las dificultades financieras del deudor de la obligación impaga, apreciamos que el legislador ha optado por considerar una serie de supuestos en los cuales el contribuyente que efectúe la provisión debe por lo menos cumplir algunos de ellos.

Siendo ello así, es pertinente revisar lo dispuesto en el literal a) del numeral 2 del inciso l) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que, para efectuar la provisión de cobranza dudosa, la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad. El mismo reglamento otorga los siguientes supuestos para demostrar el riesgo de incobrabilidad:

- a) **Mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios.** Ello implica una revisión de la cartera de clientes morosos dentro de la propia empresa, para verificar si el cliente cumple con el pago de sus obligaciones, con ciertas dificultades o simplemente no paga.

Aquí, podrían ser de utilidad informaciones de la prensa que indiquen las empresas que aún no pueden realizar operaciones por el hecho de que están prohibidas de prestar servicios

1 PEREZ PORTO, J. y M. MERINO, “Disyunción - Qué es, definición y concepto”, en *Definición*. de. Última actualización el 2 de julio de 2014. <https://definicion.de/disyuncion/> <https://definicion.de/disyuncion/>.

2 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE), “Disyunción”, en *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/disyunci%C3%B3n>.

3 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE), “Conjunción”, en *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/conjunci%C3%B3n>.

4 SERRANO BONILLA, Gustavo, “Las implicancias jurídicas de la utilización del término “yo” en los contratos bancarios” (13 de febrero de 1991), en *Revista Jurídica*, Guayaquil: 29 de noviembre del 2016, pp. 96-97. https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/1991/02/03_Implicaciones_Juridicas_De_Utilizacion_Del_Term.pdf.

porque tienen aglomeración de personas, como es el caso de las empresas que brindan esparcimiento y diversión, como, por ejemplo, los teatros, los cines, los clubes, los espectáculos públicos, entre otros.

- b) **Se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda.** Aquí, por ejemplo, puede presentarse el caso de la emisión de alguna o varias cartas notariales, entregadas al deudor por parte de una notaría por encargo de la empresa acreedora, en las que se le indica la existencia de la deuda y la posibilidad de acercarse a regularizar su situación en el más breve plazo, como también las cartas reiterativas o aquellas de tipo conminativo y de exigencia de la deuda bajo amenaza de hincar el proceso judicial correspondiente.

También podría servir de sustento los reiterados envíos de correos electrónicos sin obtener respuesta a los mismos, siempre que la cuenta electrónica del deudor esté habilitada y haya sido el mecanismo de intercambio de comunicaciones permanente entre el deudor y el proveedor en tiempo anterior.

La **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 9882-1-2001** del 18 de diciembre del 2001 precisa que para que proceda la provisión por deudas de cobranza dudosa, se debe acreditar fehacientemente ante la Administración, las dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o se demuestre la morosidad del deudor mediante documentación.

- c) **Se efectúe el protesto de documentos.** Esto puede presentarse en el caso de documentos que califiquen como títulos valores que no fueron cancelados en su momento y el contribuyente hizo uso del derecho que le corresponde para poder efectuar el protesto de los documentos ante el notario o juez de paz.

En el caso específico del protesto de una letra de cambio como título valor, si el deudor no cumple con efectuar la cancelación de la deuda contenida en la letra de cambio (que de seguro corresponde a la cancelación de una factura) —aunque haya vencido la letra de cambio—, el que tenga la calidad de tenedor de la letra deberá entregarla a un notario público o un juez de paz para efectos de que lleve a cabo la diligencia de protesto por falta de pago. En ese caso, el tenedor tiene un plazo de ocho (8) días naturales.

Entonces, el notario o el juez de paz deberán realizar el protesto mismo luego de entregada la letra de cambio. Este tipo de diligencia deberá llevarse a cabo hasta antes de cumplirse el décimo quinto (15) día calendario contado desde su vencimiento.

- d) **Se dé el inicio de procedimientos judiciales de cobranza.** Lo antes señalado implica presentar una demanda de cancelación a través de un proceso que se lleva ante los juzgados, estableciendo una exigencia que, a través de la sentencia, el juez ordene al deudor a cancelar.
- e) **Que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.** En este último punto observamos que, si solo se cumple el transcurso del tiempo, ya se podrá provisionar la deuda de cobranza dudosa.

De la lectura del texto y de los diversos supuestos, no existen parámetros que indiquen si existe prioridad en cuanto a la utilización de los mismos o si exista alguna valoración en cuanto a la probanza (como una especie de prueba tasada).

Ello equivale a decir que, de acuerdo con las circunstancias en las que se desarrolle cada caso, el contribuyente que decida provisionar alguna deuda como de cobranza dudosa deberá elegir algunos de los supuestos antes mencionados.

De lo expuesto en este punto, apreciamos que una misma norma tributaria puede contener regulaciones en donde se considera la conjunción, como es el caso de cumplimiento de los tres requisitos para que la provisión de cobranza dudosa proceda como deducción de gasto, y a la vez la aplicación de la disyunción, en el caso del cumplimiento del segundo requisito que busca demostrar el riesgo de incobrabilidad.

4.2. Los herederos o condóminos originarios en el impuesto de alcabala

En el texto de la Ley de Tributación Municipal, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 156-2004-EF⁵, se aprecia en el artículo 27 las transferencias que se consideran inafectas al pago del impuesto de alcabala.

De manera específica, el texto del literal g) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal considera como una operación inafecta al pago del impuesto de alcabala **las transferencias de las alícuotas entre herederos o “condóminos originarios”**. Este último concepto alude a los copropietarios que adquirieron la propiedad inicialmente y que se realizan transferencias entre ellos.

Distinto sería en el caso de que se produzca la venta a una tercera persona que no es copropietaria inicial. En esta última operación de transferencia no existe afectación al pago de alcabala.

Como se observa, cuando en la legislación se consideran los supuestos de inafectación, se alude a dos posibilidades de transferencia de propiedad de alícuotas de inmuebles:

- La primera de ellas menciona a las alícuotas entre herederos.
- La segunda alude a las alícuotas de condóminos originarios.

Es importante resaltar que el propio Tribunal Fiscal señaló en la Resolución N.° 11003, de fecha 14 de noviembre de 1975, que “son condóminos originarios aquellas personas que adquieren su derecho de copropiedad en un mismo acto y bajo un mismo título sobre un referido bien”⁶.

Nótese que el origen de la calidad de copropietarios puede tener su origen a través de una herencia o por medio de una compraventa, lo cual permite apreciar que, en caso de presentarse cualquiera de ambos supuestos, la legislación considerará la inafectación del impuesto de alcabala en aplicación de lo señalado por el literal g) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal.

Aquí, al verificarse que se cumpla cualquiera de los dos supuestos señalados en el literal g) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal, ello determina que se conceda la inafectación del impuesto de alcabala. Este es un ejemplo con la aplicación de la disyunción, al permitirse la aplicación de una inafectación a cualquiera de los dos supuestos antes mencionados.

4.3. La retención del impuesto a la renta por los dividendos

Al efectuar una revisión del texto del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que la retención se efectuará cuando (i) se acuerde la distribución de dividendos o (ii) cualquier otra forma de distribución de utilidades.

En el **primer supuesto (i)**, apreciamos que dicha situación se produce cuando en el libro de actas existe un acuerdo por escrito indicando el reparto, el cual puede tener fecha de ejecución o no.

El **segundo supuesto (ii)** puede presentarse cuando se reparta el monto de dinero a favor del accionista, ya sea en la entrega de un cheque, el depósito de una suma de dinero en una cuenta del sistema financiero nacional o en una cuenta en el extranjero, la entrega de dinero en efectivo, la transferencia de bienes

⁵ Véase https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250868/226256_file20181218-16260-19m6en2.pdf?v=1545175933.

⁶ TRIBUNAL FISCAL, Resolución N.° 11003, Lima: 14 de noviembre de 1975. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1975/0/1975-011003-0.PDF.

muebles o inmuebles como un mecanismo de dación en pago, entre otras formas.

Nótese que lo interesante del caso es que puede presentarse cualquiera de estas situaciones para que de manera obligatoria el pagador de los dividendos realice la respectiva retención a favor del fisco.

Veamos a continuación dos casos que nos pueden ayudar a comprender mejor esta explicación.

Primer caso

Puede existir el caso en el cual la empresa acordó la distribución en el mes de enero del 2023, pero la entrega física del dinero ocurrió en el mes de mayo del 2023.

Si se observa, primero ocurrió el acuerdo, motivo por el cual la empresa debió cumplir con cancelar la tasa respectiva en el mes de febrero del 2023 donde vencen las obligaciones del periodo de enero del 2023.

De lo expresado, se aprecia que, en el caso de los dividendos es importante precisar que debe ocurrir uno de los hechos señalados en el texto del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ya sea la toma del acuerdo o la distribución física del dividendo, con lo cual, y en aplicación de la disyunción, bastó que se cumpla uno solo de los supuestos señalados por el legislador.

Segundo caso

También puede presentarse el caso en el cual la empresa toma el acuerdo de distribución de utilidades entre los accionistas en el mes de febrero del 2023 y en dicho acuerdo se determinó que las utilidades serían distribuidas en el mes de setiembre del 2023, habida cuenta que en esa fecha se cobraría una importante suma por un trabajo realizado por la empresa a un cliente del exterior.

Considerando que el acuerdo se tomó en el mes de febrero del 2023, aun cuando la distribución de las utilidades se materialice en el mes de setiembre del 2023, ya se cumplió uno de los supuestos señalados en el texto del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este sentido, la empresa deberá cumplir con presentar el Programa de Declaración Telemática N.° 617, Otras retenciones, en el periodo febrero del 2023 que vence en el mes de marzo del 2023.

4.4. Cuando la Administración Tributaria excepcionalmente puede trabar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva

Conforme lo precisa el texto del primer párrafo del artículo 56 del Código Tributario, excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario será indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la Administración, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria y de acuerdo con las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente.

Lo antes mencionado permite observar que el fisco puede, si lo amerita el caso, trabar medidas cautelares previas cuando se presente cualquiera de los dos supuestos antes mencionados, es decir:

- Cuando por el comportamiento del deudor tributario será indispensable, o
- existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva.

Nótese que se considera el operador lógico “o”, lo que equivale a una disyunción. Ello no significa que se deben cumplir las dos condiciones, sino solo una de ellas.

Este supuesto ha sido reflejado en los considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 0012-Q-2022, con fecha en el 14 de enero de 2022, los cuales se transcriben a continuación:

Que, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N.°s 02907-1-2007, 0090960-Q-2014, 00767-Q-2014, entre otras, del análisis del artículo 56 del Código Tributario se concluye que establece la existencia de dos supuestos generales e independientes entre sí, en los cuales la Administración se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas: (i) Cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) al l) del citado artículo, y (ii) Cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo.

Que esta conclusión se fundamenta en que se ha utilizado en la norma la conjunción disyuntiva “o” (que denota diferencia), siendo además que efectivamente los dos supuestos enunciados son distintos, toda vez que las razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, sino que, al ser ajenas al mismo, ponen en peligro el pago de la deuda tributaria. Criterio señalado por este Tribunal en las Resoluciones N.°s 06373-2-2005, 00583-Q-2013, entre otras.

Que, en tal sentido, resulta suficiente la acreditación de alguno de los supuestos antes mencionados a efecto de considerar que la medida cautelar previa ordenada por la Administración se encuentra arreglada a ley. Criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N.°s 09768-2-2013, 03623-Q-2014 y 06822-9-2013.

Que adicionalmente, si bien el artículo citado enumera taxativamente los supuestos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable trabar medidas cautelares previas, no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente, conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N.°s 03821-5-2007, 03322-3-2008 y 03312-Q-2014.⁷

4.5. Los criterios de vinculación en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: la participación mayor al 30 %

En el texto del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se regulan los supuestos en los cuales dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas, en la medida que se cumplan ciertas condiciones.

Cabe precisar que en el mencionado artículo se consideran 12 supuestos de vinculación.

A manera de ejemplo, consideramos pertinente revisar el numeral 1 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual precisa que se consideran partes vinculadas cuando una persona natural o jurídica posea más del 30 % del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

En este punto, consideramos pertinente citar la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 03736-10-2018, con fecha del 18 de mayo del 2018, dentro de la cual se analizan en los considerandos que la sustentan la aplicación de la disyunción representada por la letra “o”, a efectos de poder identificar si existe o no la calificación de parte vinculada.

Veamos los considerandos:

Que la recurrente argumentó que no existió vinculación en los términos establecidos en el numeral 1 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el supuesto estipulado en la referida norma se aplica en el caso que un sujeto accionista de una empresa sea

⁷ Véase http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFs/2022/Q/2022_Q_00102.pdf.

además accionista de una segunda empresa en una proporción mayor al 30 %, lo que en el caso de XXXX, no ocurrió por cuanto su accionista XXXX tenía el 36.55 % de acciones de dicha empresa, incumpliendo el requisito de la norma de tener participación en “otra empresa”.

Que al respecto, cabe indicar que en el supuesto previsto en el numeral 1 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señalaba que “Para efecto de lo dispuesto en la Ley, se entenderá que existe conjunto económico o vinculación económica cuando [...] una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30 %) del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero”, de lo que se tiene que dicha norma recoge dos supuestos de vinculación:

- El primer supuesto está referido a que “una persona natural posea más del treinta por ciento (30 %) del capital de una empresa, directamente o por intermedio de un tercero”.
- El segundo supuesto se refiere a que “una persona jurídica posea más del treinta por ciento (30 %) del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero”.

Que esta conclusión se fundamenta en que se ha utilizado en la norma la conjunción “disyuntiva” “o” (que denota diferencia), entre los términos persona natural y jurídica, y también justifica la utilización del término “otra empresa” para relacionarlo con la persona jurídica, en tal sentido, lo señalado por la recurrente al respecto carece de sustento⁸.

De la revisión de la resolución del Tribunal Fiscal en mención, se observa que el criterio expresado por el Tribunal Fiscal apunta al hecho de considerar la aplicación de la disyunción, lo que permite apreciar que basta que se cumpla uno de los dos supuestos señalados en el numeral 1 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para que se determine la vinculación establecida en la normativa del impuesto a la renta y considerar partes vinculadas.

5. Ejemplos del uso del “y”: conjunción

Veamos a continuación algunos ejemplos en donde se aprecia la aplicación de la conjunción, representada por la letra “y”.

5.1. El caso señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00136-4-2006: la capitalización de las deudas tributarias al amparo de la Ley N.º 28027

Es pertinente indicar que el Congreso de la República dictó la Ley N.º 28027, a través de la cual se aprobó la Ley de la Actividad Empresarial de la industria azucarera⁹. Dicha norma se publicó en el diario oficial *El Peruano* con fecha del 22 de abril del 2004.

En el texto del artículo 1 de dicha norma, se indicó que tiene como objetivo lo siguiente:

Propiciar el desarrollo de la industria azucarera nacional independientemente de la modalidad de organización empresarial y composición accionaria, promoviendo la inversión en esta actividad a fin de que genere empleo, disminuya la pobreza, participe activamente en el desarrollo regional, la generación de ingresos tributarios, seguridad alimentaria, ahorro e incremento de divisas y el desarrollo de otras actividades agroindustriales.

Para poder alcanzar este objetivo, el texto del artículo 2 de la Ley N.º 28027 determinó quienes pueden acogerse a este dispositivo, regulando el saneamiento económico financiero, es decir, la capitalización de la deuda tributaria.

De manera específica, el texto del numeral 2.1 del artículo 2 de la Ley N.º 28027 precisó quienes se pueden acoger a este beneficio. Dicho texto indica lo siguiente:

2.1. Las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria y en las que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 802 no se haya transferido más del 50 % de las acciones

representativas del capital social podrán capitalizar la totalidad de la deuda tributaria generada al 31 de mayo del 2003, respecto de los tributos que administren y/o recauden la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT, el Seguro Social de Salud - ESSALUD y, la Oficina de Normalización Previsional - ONP. No procederá la capitalización parcial de la deuda tributaria.

Nótese que existen dos elementos que se deben tomar en consideración. El primero de ellos es que se trate de empresas agrarias azucareras y, el segundo, que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 802 no se haya transferido más del 50 % de las acciones representativas del capital social.

Ambos elementos se encontraban unidos por la letra “y”, la cual funcionaba como una aplicación de la conjunción, la que determina que ambos elementos deberían ser tomados en cuenta y no solo uno de ellos, a efectos de poder acogerse a los beneficios establecidos en la Ley N.º 28027.

Lo antes mencionado permite apreciar que, si solo se cumplía una de las condiciones, no sería posible el acogimiento de los beneficios de la Ley N.º 28027, lo que permite comprender que no se trata de una disyunción, sino más bien de una conjunción.

En este punto consideramos pertinente citar la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00136-4-2006¹⁰ con fecha del 11 de enero del 2006, por medio de la cual el Tribunal Fiscal analiza el caso de la capitalización de las deudas tributarias al amparo de la Ley N.º 28027.

Precisamente, dentro de los considerandos que sustenta la emisión del pronunciamiento del Tribunal Fiscal se hace mención a los elementos que se deben tomar en consideración de manera conjunta y no alternativa, por lo que se revisa el concepto de conjunción. Allí se indica lo siguiente:

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que los sujetos beneficiarios de la capitalización comprenden a dos grupos de empresas agrarias azucareras, a saber, aquellas en las que el Estado tiene participación accionaria o aquellas que desde la vigencia del Decreto Legislativo N.º 802 no hayan transferido más del 50 % de las acciones representativas del capital social, y en tal sentido, que los requisitos señalados en el numeral 2.1 del artículo 2 de la Ley N.º 28027 pueden cumplirse de forma alternativa (uno u otro), cabe señalar que el mencionado numeral 2.1 del artículo 2 de la Ley N.º 28027 al momento de señalar las condiciones que deben reunir las empresas agrarias azucareras que deseen acogerse al beneficio de capitalización de deudas tributarias utiliza la conjunción “y”.

Que, según el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, la palabra “y” se encuentra definida como una “conjunción copulativa cuyo oficio es unir palabras o cláusulas en concepto afirmativos”.

Que, consecuentemente, los requisitos establecidos en la ley son concurrentes, esto es, las empresas agrarias azucareras que pueden acogerse son aquellas en las que el Estado tuviera participación accionaria en su capital social y que, además, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 802, no hubieran transferido más del cincuenta por ciento (50 %) de las acciones representativas del capital social, conforme se ha dejado establecido en los considerandos precedentes, siendo que distinto sería el caso si en el referido artículo se hubiese utilizado la conjunción “o” (disyunción), supuesto en el cual, sería correcta la conclusión de la recurrente;

Que estando a que los requisitos establecidos en la Ley N.º 28027 deben cumplirse de manera conjunta, el alegato de la recurrente carece de sustento.

5.2. La obligación de presentar el reporte local

El reporte local califica como una declaración jurada informativa y sirve para que el contribuyente efectúe la comunicación a la Administración Tributaria, respecto de las operaciones que haya realizado con las partes con las cuales mantenga lazos de vinculación, ello dentro de transacciones que estén bajo la

⁸ Véase http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/10/2018_10_03736.pdf.

⁹ Véase https://www4.congreso.gob.pe/historico/cip/materiales/eazucareras/Ley_28027.pdf.

¹⁰ Véase http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/4/2006_4_00136.pdf.

aplicación de precios de transferencia, al igual que en el caso de operaciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial.

Es importante recalcar que, en aplicación de lo señalado por el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.° 014-2018/SUNAT¹¹, que regula las normas para la presentación de la declaración jurada informativa reporte local (Formulario Virtual N.° 3560), de manera específica, en el numeral 2.1, se indican quiénes se encuentran obligados a presentar la declaración de reporte local, precisándose los requisitos, conforme se aprecian a continuación:

2.1. Los contribuyentes se encuentran obligados a presentar la declaración conforme a lo establecido en el párrafo 4.1 del artículo 4 cuando en el ejercicio gravable al que corresponde la declaración:

- i) Sus ingresos devengados hayan superado las dos mil trescientas (2,300) unidades impositivas tributarias (UIT) y*
- ii) Hubieran realizado transacciones dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, cuyo monto de operaciones sea igual o mayor a cien (100) unidades impositivas tributarias (UIT) y menor a cuatrocientas (400) unidades impositivas tributarias (UIT).*

De una lectura de la norma antes mencionada, se observa que la exigencia de la presentación de la declaración jurada informativa de reporte local requiere necesariamente que se cumplan los dos requisitos indicados en el texto del numeral 2.1 del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.° 014-2018/SUNAT.

La respuesta la encontramos en el operador lógico utilizado, el cual sería la conjunción, representado por la letra “y”, que nos indica el hecho del cumplimiento obligatorio de ambos requisitos, a efectos de poder considerar la obligación de presentar la declaración jurada informativa reporte local. A continuación, se presentan los siguientes casos:

a) Se superaron los ingresos anuales, pero no se llega al mínimo de las operaciones con la parte vinculada

Por ejemplo, puede presentarse el caso en el cual un contribuyente tenga ingresos anuales en el ejercicio anterior a 2,700 unidades impositivas tributarias y las operaciones con las partes con las cuales tiene vinculación económica no llegan a las 400 unidades impositivas tributarias.

En este caso, se observa que, al solamente haber cumplido con el primer requisito exigido por la normatividad tributaria al haber superado el monto de los ingresos anuales, pero no se ha cumplido con el segundo requisito, no le correspondería al contribuyente presentar la declaración jurada informativa reporte local a la Administración Tributaria.

b) Se tienen operaciones con la parte vinculada dentro de los parámetros, pero no se superan los ingresos anuales exigidos por norma

Otro ejemplo puede ser el caso en el cual un contribuyente tenga ingresos anuales en el ejercicio anterior a 1,900 unidades impositivas tributarias y las operaciones con las partes con las cuales tiene vinculación económica están en el rango de 320 unidades impositivas tributarias.

En este caso, se observa que no se ha cumplido con el primer requisito exigido por la normatividad tributaria, ya que no superó el monto de los ingresos anuales y que, pese a haber cumplido con el segundo requisito, no le correspondería al contribuyente presentar la declaración jurada informativa reporte local a la Administración Tributaria.

En ambos ejemplos, se aprecia que no se cumplen ambos requisitos, lo que demuestra que, al tratarse de un caso de conjunción, se requiere el cumplimiento obligatorio de dichos requisitos.

5.3. Persona natural con negocio: la unión de las rentas de capital y de trabajo

Al mencionar el término empresa, debemos indicar que se trata de un concepto de naturaleza económica y no de carácter jurídico, por lo que la generación de rentas de naturaleza empresarial requiere la conjunción de dos elementos claramente determinados. Por un lado, tenemos al capital, y por otro lado, al trabajo.

Es la unión de ambos elementos lo que nos permite distinguir a la renta de naturaleza empresarial, la cual puede ser desarrollada tanto por una persona jurídica —como es el caso de las empresas constituidas como tal bajo la normatividad legal y societaria— como también por las personas naturales que desarrollen actividad empresarial, sin necesidad de constituir legalmente una empresa.

El tener un negocio a título personal determinaría una cierta ventaja al titular del mismo, al poder tomar decisiones de manera individual, sin necesidad de la participación de un órgano colegiado como es el Directorio, o rendir cuentas a la Junta General de Accionistas.

Sin embargo, existen situaciones en las cuales el propio titular se puede ver perjudicado al existir la posibilidad que éste responda por sus actos empresariales con su propio patrimonio, toda vez que no existe separación clara entre la persona natural y el negocio que está conduciendo.

En el texto del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, se regulan las rentas de naturaleza empresarial, indicando de manera expresa que la unión de capital y trabajo permite la generación de este tipo de rentas.

Nótese que, al hacer expresa mención de ambos tipos de rentas, se está configurando las rentas de tipo empresarial, lo que en la práctica es una manifestación de la conjunción de ambas rentas. Ello está representado por la letra “y”.

5.3.1. ¿Y si las rentas se generan por separado?

Si una persona natural genera ambas rentas de manera independiente y no de manera conjunta, no se configuraría la renta empresarial.

Por ejemplo, si la persona natural efectúa arriendos de sus propiedades, genera una ganancia de capital por la utilidad obtenida en ceder las mismas a cambio de una renta, la cual califica como renta de primera categoría.

Del mismo modo, si efectúa un préstamo de dinero y percibe intereses ello le permite generar una ganancia de capital por rentas de segunda categoría.

También la persona natural puede prestar sus servicios profesionales de manera independiente, por los cuales emite su recibo de honorarios profesionales, percibiendo rentas de cuarta categoría que son rentas de trabajo.

Finalmente, esa persona también puede prestar sus servicios personales a otra persona o empresa, bajo una relación de dependencia, por lo cual percibirá un salario y calificará como rentas de quinta categoría.

6. Conclusión

A modo de conclusión amigo lector, le puedo sugerir la búsqueda de más supuestos en la legislación tributaria peruana o quizás la legislación tributaria extranjera, donde se pueden presentar casos de la aplicación de los conectores lógicos como la disyunción (representado por la letra “o”), como también la conjunción (representado por la letra “y”), quizás nos llevemos más sorpresas al efectuar una revisión más detallada. ¡Buena suerte!

¹¹ Véase <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2018/014-2018.pdf>.