

Impuesto a la Renta - Ámbito de Aplicación

(Parte II)

Ficha Técnica

Autor : Dr. Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León*

Título : Impuesto a la Renta - Ámbito de Aplicación (Parte II)

Fuente: Actualidad Empresarial, Nº 176 - Primera Quincena de Febrero 2009

8. Otros Ingresos Provenientes de Terceros

Continuando con la teoría flujo de riqueza, observamos que en el Art. 1ºc de la LIR se consideran gravables otros ingresos que provienen de terceros. Básicamente, se trata de ciertas indemnizaciones, tales como las explicadas en el caso de reposición de activos por parte de la empresa de transporte de pasajeros. El detalle de las indemnizaciones que se encuentran dentro del campo de aplicación del Impuesto a la Renta está en el Art. 3º de la LIR.

Mientras que en la ganancia de capital nos encontramos con un beneficio para el contribuyente de origen voluntario, la figura de los ingresos provenientes de terceros más bien tiene que ver con un beneficio para el contribuyente cuyo origen es involuntario, pues se origina en la ocurrencia de siniestros.

9. Teoría de Consumo más Incremento Patrimonial

Sobre el particular, conviene destacar los siguientes puntos.

9.1. Los impuestos gravan los ingresos

Los impuestos gravan, en definitiva, a los ingresos. El ingreso corriente que obtiene la persona (10,000) soporta la imposición a la renta. El gasto corriente de estos ingresos para satisfacer las necesidades básicas de la persona se conoce como consumo (4,000). Dicho consumo se encuentra afectado con el Impuesto al Valor Agregado – IVA, que en el Perú está constituido por el Impuesto General a las Ventas – IGV. La diferencia entre los ingresos corrientes (10,000) y el gasto corriente (4,000) constituye el ahorro (6,000). En otras palabras, el ahorro viene a ser el ingreso corriente de la persona, luego de haber realizado consumos.

Este ahorro muchas veces se transforma en patrimonio: predios, vehículos, joyas, etc., precipitándose el Impuesto Predial, Impuesto al Patrimonio Vehicular, etc.

9.2. Clasificación del impuesto

Vamos a concentrarnos en 2 temas: pluralidad de impuestos y clasificación tripartita del impuesto.

9.2.1. Pluralidad de impuestos

¿Por qué, si el objeto gravado con el impuesto es uno solo (ingreso de la persona), resulta que en cada país existe una pluralidad de impuestos?

Si nuestro sistema tributario nacional contemplase la existencia del mono – impuesto, es decir, la existencia de un solo impuesto; su único objeto gravado sería el ingreso.

Esta alternativa posee varias desventajas. La ley tendría que incluir dentro del ámbito de aplicación del impuesto todos los casos de renta, consumo y patrimonio.

Llegaríamos a un diseño legal bastante complejo del impuesto. Habría muchas dificultades para que los contribuyentes conozcan los hechos gravados y cumplan con tributar correctamente. Además para la Administración Tributaria sería muy difícil implementar sus procesos de recaudación y fiscalización.

Además, en los países donde existe alta evasión, la ley del mono – impuesto estaría recargada de una serie de casos especiales, tal como ocurriría con los alquileres subvaluados (caso típico de evasión en la imposición a la renta), ventas subvaluadas (caso típico de evasión en la imposición al consumo) y predios subvaluados (caso típico en la imposición al patrimonio).

9.2.2. Clasificación tripartita del impuesto

Por estas razones, más viable parece ser que en cada país exista una pluralidad de impuestos. En este sentido, se entiende que la renta, consumo y patrimonio son hechos suficientemente diferentes, atendiendo a sus particularidades. De esta manera, la Ley Nº 1 se concentra en gravar la renta, mientras que la Ley Nº 2 se dedica a gravar el consumo y, finalmente, la Ley Nº 3 contempla la imposición al patrimonio.

Las ventajas son: simplicidad en el diseño legal de cada impuesto, facilitación de información para el contribuyente, mejores condiciones para que este pueda cumplir

con su obligación de tributar, eficiencia por parte de la Administración Tributaria respecto de sus labores de recaudación y fiscalización.

Estas ideas son muy importantes de tener claras, pues más adelante veremos que la diferenciación entre la imposición a la renta, imposición al consumo e imposición al patrimonio es relativa; toda vez que –dentro de la imposición a la renta– existe la teoría del consumo más incremento patrimonial, cuyos hechos gravados a considerar tienen que ver con el consumo y patrimonio, tal como se explica a continuación.

9.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial

Ya hemos analizado que la teoría renta-producto y la teoría flujo de riqueza establecen que el foco de atención del Impuesto a la Renta es todo ingreso y beneficio que obtienen las personas y empresas. El común denominador de estas teorías es que se considera como renta la obtención de riqueza por parte del contribuyente.

A su turno, la teoría consumo más incremento patrimonial considera dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a ciertos hechos que más bien tienen que ver con el consumo (gasto de riqueza) y el patrimonio (posesión de riqueza).

La teoría consumo más incremento patrimonial gira en torno a indicadores que, de alguna manera, revelan un flujo de renta. Si una persona realiza un acto de consumo, quiere decir que primero obtuvo ingresos y luego los empleó en la compra de bienes y servicios. Si una persona es propietaria de un predio, significa que primero tuvo a su disposición ciertos ingresos para emplearlos posteriormente en la compra del inmueble. El flujo de renta se aprecia en la circulación de los ingresos y egresos de dinero.

Estas mismas ideas se pueden reproducir tomando como partida la idea de patrimonio en general. Se considera renta gravada toda variación de patrimonio, siempre que sea positiva, a lo largo de un período que puede ser anual por ejemplo. Es así como la compra de una casa, cuyo valor es 500, implica una variación positiva del patrimonio del comprador. En este caso, se considera renta afectable con el Impuesto a la Renta la suma de 500.

Mientras que, para la teoría renta-producto, el ingreso debe ser periódico.

* Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 En rigor de la renta 10,000, se debe deducir el Impuesto a la Renta de 30%, de tal modo que para el consumo y el ahorro solo queda 7,000. Sin embargo, para simplificar la explicación, estamos asumiendo que el íntegro de los 10,000 de renta pasa al consumo y el ahorro.

La teoría consumo más incremento patrimonial considera que esta circunstancia no es relevante. Por ejemplo, un contribuyente puede acceder a un consumo empleando sus ingresos periódicos o extraordinarios.

Por otra parte, la teoría flujo de riqueza incluye ciertos incrementos de patrimonio, como, por ejemplo, la donación de un predio (100) que obtiene una empresa. Esta donación (100) constituye renta gravada para el Impuesto a la Renta. Sin embargo, esta teoría del flujo de riqueza no incluye los casos de incremento del valor del patrimonio del contribuyente.

De otro lado, la teoría consumo más incremento patrimonial considera gravada las adiciones de patrimonio y también el incremento del valor del patrimonio existente, tal como puede suceder con la revaluación voluntaria de los activos fijos de las empresas.

En este sentido, se debe tener especial cuidado al examinar el último párrafo del Art. 3º de la LIR, cuando señala que constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

La primera parte de esta norma, en la parte que se refiere a la ganancia o ingreso de las empresas, consagra la afectación de rentas de conformidad con la teoría flujo de riqueza. En cambio, la segunda parte de este dispositivo legal, en la parte que se refiere al resultado por exposición a la inflación, se está rescatando un concepto de renta de conformidad con la teoría del consumo más incremento patrimonial.

Finalmente, nótese que los hechos gravados con la teoría renta-producto y flujo de riqueza se encuentran detallados en los Arts. 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la LIR. No ocurre lo mismo con los hechos gravados con la teoría del consumo más incremento patrimonial.

En efecto, el Art. 1º-d de la LIR establece que se encuentran afectas al Impuesto a la Renta las "rentas imputadas", pero no se detallan estos casos.

A lo largo de la LIR, se encuentran diversos hechos gravados que se conocen como "rentas imputadas" en virtud de la teoría del consumo más incremento patrimonial, tal como sucede con la renta ficta por cesión gratuita de predios. La descripción de este hecho gravado se encuentra en el Art. 23º-d de la LIR.

9.4. Rentas imputadas

En la medida que la teoría del consumo más incremento patrimonial contempla ciertos flujos de renta, toma como punto

de partida casos de consumo e incremento patrimonial para luego establecer la existencia de una renta.

Es decir, la ley describe ciertos casos de consumo para imputar o atribuir renta al contribuyente. Del mismo modo, la ley describe determinados casos de incremento patrimonial para imputar o atribuir renta al contribuyente.

Esta técnica se conoce como imputación de rentas y se encuentra reconocida en el Art. 1º-d de la LIR. Por ejemplo, un médico tiene su consultorio, atiende pacientes y percibe honorarios mensuales por la suma de 4,000. En estos casos, el profesional emite recibos por honorarios.

Además este médico realiza visitas a domicilio, atiende a sus pacientes, y cobra honorarios mensuales por un monto de 6,000. En estos casos, el profesional no emite recibos por honorarios.

Lo más probable es que en la Declaración Jurada mensual el médico manifieste únicamente la renta de 4,000 por concepto de atención de pacientes en su consultorio.

Por otra parte, asumamos que el médico, mediante tarjetas de consumo, adquiere bienes y servicios por un importe mensual de 10,000.

Es importante destacar que las entidades emisoras de tarjetas de consumo suministran a la Administración Tributaria la información sobre los montos de consumo mensual de sus clientes.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria se aprecia que el médico realiza un consumo mensual de 10,000, mientras que sus ingresos declarados tan solo llegan a la suma de 4,000. La diferencia de 6,000 (consumo) se considera renta gravada. En efecto, el Art. 92º de la LIR establece esta clase de imputación de rentas, cuando se trata de consumos no justificados por parte de los contribuyentes.

9.5. Visión general de las teorías sobre la renta gravable

Tomando en cuenta las diferentes concepciones sobre el objeto gravado, llamado "renta", se puede establecer una diferenciación entre las distintas teorías sobre imposición a la renta.

La teoría renta-producto pone especial atención en el ingreso periódico. En cambio, la teoría flujo de riqueza se concentra en el beneficio económico. Finalmente, la teoría del consumo más incremento patrimonial está atenta a las variaciones del patrimonio.

10. Casos Especiales

Luego de haber visto las tres teorías sobre las rentas gravables, vamos a estudiar

ciertos casos relevantes desde el punto de vista práctico.

10.1. Capitalización de la deuda

El Art. 5º-b del Decreto Legislativo Nº 802, Ley de Saneamiento Económico-Financiero de las Empresas Agrarias Azucareras, dispuso que las empresas agrarias azucareras que pasen a convertirse a sociedades anónimas y que tengan una deuda tributaria que se encuentre acogida al Programa Extraordinario de Regularización Tributaria, PERTA, podían cancelar dicho pasivo, mediante una reducción del 70% del adeudo y la capitalización del restante 30%.

Se discute si la reducción del 70% de la deuda tributaria constituye un beneficio que se encuentra afecto al Impuesto a la Renta.

Para la teoría flujo de riqueza lo importante es que cierto beneficio fluya hacia el contribuyente, siempre que se trate del resultado de una operación con terceros. Entonces, el hecho gravado (renta) tiene dos aspectos: beneficio y operación con terceros. Analicemos cada uno de estos temas por separado.

Con relación al beneficio, entendemos que se trata de toda ventaja económica para el contribuyente. En otras palabras, beneficio es todo aquello que mejora la posición de la empresa para realizar sus actividades y cumplir sus fines.

Además de la obtención del beneficio, es necesario que tal logro sea producto de una operación que realiza la empresa con terceros. Entonces, debe existir una relación de causalidad o causa-efecto entre el beneficio y la operación con terceros. Solamente si se cumplen estos dos requisitos (beneficio y operación con terceros, vinculados a través de un nexo causal), dicho beneficio se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

A continuación, veamos en qué consiste una operación con terceros. En abstracto, un beneficio económico puede consistir en cierta ventaja que logra la empresa, debido a su propio esfuerzo, sin intervención alguna del Estado. Por ejemplo, gracias a la adecuada administración de una compañía (operación interna), se pueden manejar estrategias de financiamiento de sus deudas que van de modo paralelo con el crecimiento sostenido de la empresa.

Al final de este proceso, las deudas quedan ampliamente reducidas, de tal modo que la empresa logra importantes beneficios económicos. Por ejemplo, uno de estos beneficios consiste en que la compañía se coloca en mejor posición para recibir nuevas inversiones provenientes del sector privado.

Aquí no existe un flujo de riqueza que pasa de un sujeto a otro, de tal modo que no se aprecia una “operación con terceros”. Por tanto, esta clase de beneficios económicos –obtenidos por las empresas como resultado de sus procesos internos de mejora de sus estrategias de administración, producción, ventas etc.– no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.

Diferente es el caso de una empresa que vende sus activos fijos, a cambio de una retribución (100). Toda vez que el ingreso (100) es el resultado de una operación o transacción de negocios con un tercero (operación externa), aquí apreciamos un flujo de riqueza que proviene de un tercero y va hacia la empresa, de tal modo que el beneficio (100) se considera dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

En suma, cuando el último párrafo del Art. 3º de la LIR hace referencia a la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, lo que ha querido decir la norma es que se consideran gravados con el Impuesto a la Renta los beneficios que obtienen las empresas solamente en el caso que hayan realizado operaciones externas: es decir, cuando un flujo de riqueza pasa de un sujeto a otro.

En el caso específico de las empresas agrarias azucareras, debemos recordar que, debido a la reforma agraria implementada en la década del setenta del siglo pasado por el Gobierno Militar del General Velasco Alvarado, se constituyeron diversas modalidades de organización empresarial para que los propios trabajadores administren estas unidades productivas. Con el paso de los años, la inefficiencia en la administración de estos negocios determinó un fuerte debilitamiento de estas unidades de producción.

En la década del noventa del siglo pasado el Estado intervino para reflotar estas empresas. Mediante un dispositivo legal (Decreto Legislativo N° 802) resulta que se generó un beneficio para las empresas agrarias azucareras.

En efecto, por simple mandato legal se redujo el 70% de un importante pasivo tributario de esta clase de compañías.

El objetivo básico de esta medida era colocar a las empresas agrarias azucareras en mejor posición para recibir inversión fresca por parte del sector privado. Aquí se aprecia el reflotamiento de estas compañías y la posibilidad de ser más competitivas en el mercado.

¿Este beneficio logrado en virtud de un dispositivo legal constituye una operación con terceros? Nos parece que la respuesta es negativa. En este caso no se aprecia

la participación de la empresa agraria azucarera en determinada operación externa.

Más bien, nos encontramos frente a un beneficio que aparece para las empresas agrarias azucareras, gracias a un acto unilateral por parte del Estado, que se manifiesta a través de un dispositivo legal. Por tanto, esta clase de beneficios se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 616-4-1999 del 22-06-99, la misma que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, sigue esta línea de pensamiento y concluye que los referidos beneficios obtenidos por las empresas agrarias azucareras, en virtud de un dispositivo legal se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Desde otra perspectiva de enfoque, nos parece que estas empresas obtuvieron dicho beneficio (reducción del 70% de su deuda tributaria), sin mayor utilización de los bienes y servicios estatales (carreteras, servicio de seguridad policial, etc.), entonces no existe razón para que deban retribuir o financiar al Estado. Por tanto, desde el punto de vista del principio de retribución, no se justifica la aplicación del Impuesto a la Renta sobre los indicados aportes.

10.2. Aportes al Comité de Operación Económica – COES

En virtud del Art. 39º de la Ley N° 25844, se dispuso que las empresas de producción y distribución de energía eléctrica pasaban a conformar un organismo técnico denominado Comité de Operación Económica – COES, para lograr un mejor aprovechamiento de los recursos energéticos.

De conformidad con los Arts. 80º al 121º del respectivo Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 009-93-EM, estas empresas deben efectuar aportes al COES para financiar su funcionamiento. Se discute si estos aportes constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

Para la teoría flujo de riqueza, lo importante es que –para que un beneficio sea gravable– debe fluir hacia el contribuyente, siempre que se trate del resultado de una operación con terceros. O sea que la riqueza debe fluir de un sujeto a otro, gracias a las transacciones económicas o negocios que realizan las empresas (operaciones externas) con terceros.

La existencia de una dispositivo legal (Ley N° 25844) no constituye una “operación con terceros” susceptible de generar beneficios gravados con el Impuesto a la

Renta. El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 60-4-2000 del 26-01-00 sigue esta línea de pensamiento y concluye que los aportes que recibe el COES, provenientes de las empresas que producen y distribuyen energía eléctrica se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Además esta conclusión queda reforzada desde el punto de vista de la Política Fiscal.

Para que el COES obtenga ingresos por concepto de aportes provenientes de las empresas del sector eléctrico, simplemente basta la existencia de un dispositivo legal.

En este caso, el COES no ha utilizado bienes y servicios estatales que deba retribuir o financiar. Por tanto, desde el punto de vista del Principio de Retribución, no se justifica la aplicación del Impuesto a la Renta sobre los indicados aportes.

10.3. Interés por devolución de pago en exceso

Una empresa realizó al Estado pagos en exceso de IGV. La Administración Tributaria devuelve al contribuyente estos montos pagados en exceso, con intereses. Se discute si dichos intereses constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

La teoría flujo de riqueza requiere la existencia de un beneficio que fluya hacia el contribuyente, como resultado de una operación con terceros. En otras palabras, la riqueza debe fluir de un sujeto a otro, gracias –entre otras alternativas– a la celebración de una transacción económica o negocio (operación externa).

La existencia de una dispositivo legal (Art. 38º del Código Tributario) no viene a ser una “operación con terceros” capaz de generar beneficios gravados con el Impuesto a la Renta. El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00601-5-2003 del 05-02-03 sigue este temperamento y concluye que los intereses que obtienen las empresas por concepto de devolución de pagos en exceso se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Por último, nos parece que esta conclusión también queda reforzada desde el punto de vista del Principio de Retribución. Para que la empresa obtenga intereses por concepto de devolución de pagos en exceso; ha sido suficiente la existencia de un dispositivo legal. En este caso, la empresa no ha utilizado bienes y servicios estatales que deba retribuir o financiar. Por tanto, no se justifica la aplicación del Impuesto a la Renta sobre los referidos intereses.