



# VIII JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

## AMBITO DE APLICACION DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU



## TRATAMIENTO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE OPERACIONES CON TERCEROS

Humberto Allemant Salazar  
Orlando Marchesi Velásquez  
Ponencia Individual

### 1. Ambito de Aplicación del Impuesto a la Renta y Antecedentes

Existen diversas teorías que buscan determinar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta (IR). Así, nuestra Ley del IR establece tres criterios de imposición: el de la renta producto, el del flujo de riqueza y el incremento patrimonial, aunque limitando este último a ciertos casos taxativamente señalados en la Ley.

Como es sabido, la teoría de Renta-Producto proviene de una concepción de renta desde el punto de vista económico y objetivo. De acuerdo a dicha teoría, se considera renta gravada a aquella proveniente del capital, el trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que se derivan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

**IRIT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO

De otro lado, para la teoría de Flujo de Riqueza, se utiliza un criterio más amplio en la medida que se considera renta el total de la riqueza que fluye de terceros hacia el contribuyente en un período determinado. Bajo esta teoría constituye renta cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, sin importar que éstos provengan de una fuente durable.

Al respecto, siguiendo a García Mullin,<sup>1</sup> cabe señalar que, atendiendo a que las empresas se caracterizan por la combinación de trabajo y capital, destinados a obtener utilidades, la aplicación de las teorías de renta en el caso de empresas puede verse alterada si se compara con su aplicación en las personas naturales. Lo referido implica que en muchos casos deba reducirse y algunos casos eliminarse las diferencias teóricas entre las teorías antes referidas.

En relación con ello, el señalado autor establece literalmente lo siguiente:

*“La aplicación práctica del concepto de renta, cuando se trata de actividades empresariales, tiene varias alteraciones respecto de las conclusiones vistas en materia de personas físicas.*

*Ello se explica por que la empresa es, en si misma, esencialmente comercial y lucrativa; se caracteriza por la combinación de trabajo y capital, con el fin de obtener utilidades. Por consiguiente y a diferencia de lo que ocurre con personas físicas no empresarias, en principio todas las utilidades que obtiene una empresa tiene carácter de renta comercial y especulativa independiente de que provengan de actividades habituales o no.*

*Como es lógico, tal carácter supone reducir, o aun eliminar las diferencias teóricas entre los criterios de “renta producto” y “flujo de riqueza” (...).”*

---

<sup>1</sup> GARCIA MULLIN, Roque. “Manual de Impuesto a la Renta”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Documento N° 872, Buenos Aires, 1978, Pág. 28.

Adicionalmente, García Mullín<sup>2</sup> establece que “puede entenderse que la aplicación en el caso de empresas del criterio de flujo de riqueza, otorga al concepto de renta la misma amplitud, que el concepto de la empresa fuente.<sup>3</sup> Teóricamente, la diferencia radicaría en que por ejemplo, las ganancias de capital, en el concepto de empresa fuente serían gravadas como un producto más de la fuente y en concepto del flujo de riqueza se les podría reconocer como ingresos de distinto tipo, lo cual posibilitaría tratamientos especiales. (...)”.

Ahora bien, el artículo 1° de la Ley del IR considera como operaciones gravadas con el Impuesto, diversas fuentes de ingresos, tales como (i) las rentas que provengan del capital, trabajo y aplicación conjunta de ambos factores, en la medida que éstas provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, (ii) las ganancias de capital, (iii) los ingresos que provengan de terceros, en la medida que estén establecidos por la Ley, y (iv) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, también en la medida que sean establecidas por la Ley.

En relación con los ingresos provenientes de terceros afectos al IR, el artículo 3° de la Ley del IR establece lo siguiente:

*"Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, son los siguientes:*

*(a) las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño,*

*(b) las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.*

<sup>2</sup> GARCIA MULLIN, Roque. “Manual de Impuesto a la Renta”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Documento N° 872, Buenos Aires, 1978, Pág. 29.

<sup>3</sup> El concepto de la empresa fuente se mantiene dentro del criterio de renta producto, y postula que la empresa, en la medida que resulta de la aplicación conjunta trabajo y capital, es en si misma la fuente productora de las rentas.

*En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado de la exposición por inflación determinado conforme a la legislación vigente." (El subrayado es nuestro).*

Es importante mencionar que el artículo antes referido hace expresa referencia a los ingresos recibidos por empresas. Dicha referencia se hace extensiva a la persona natural con negocio, por lo que debería entenderse el término empresa como contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría.<sup>4</sup>

Por otra parte, es de señalar que en el último párrafo del artículo 3° de la Ley del IR se ha utilizado la expresión ganancias o ingresos, mientras que en la norma derogada se hacía referencia a ganancias o beneficios. Al respecto, cabe preguntarse si ello implica una limitación o por el contrario una ampliación a los alcances de las actividades con terceros.

Sobre el particular, es de señalar que los términos “ganancia” y “beneficio”, pueden ser calificados como sinónimos en la medida que de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, “ganancia” implica la utilidad que resulta del trato, del comercio o de otra acción y por su parte “beneficio” implica utilidad, ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil.

Sin embargo, al incluirse el término “ingreso” el ámbito de aplicación del Impuesto ha sido ampliado por cuanto dicho término de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española importa un “caudal que entra en poder de alguien y que le es de cargo en las cuentas”.

De otra parte, atendiendo a que la Ley del Impuesto a la Renta no establece una definición de ingresos, podríamos recurrir a la NIC No. 18, la misma que en el numeral 7 define a los ingresos como “entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada de lugar a

---

<sup>4</sup> De acuerdo con el literal g) tercer párrafo del artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la renta, el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionada con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”.

En línea con ello, en la medida que la empresa reciba sumas de dinero que se originen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y que tengan incidencia en el patrimonio al formar parte de los resultados del ejercicio, deben ser considerados contablemente como ingreso.

Ahora bien, debemos recordar que hasta el 4 de julio del año en curso, el Reglamento de la Ley del IR establecía que se consideraba comprendida en el último párrafo del Artículo 3° de la Ley, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros obtenido por las sociedades civiles y asociaciones de hecho a través de las cuales se desempeñe cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.

El recientemente promulgado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo No. 086-2004-EF), vigente desde el 5 de julio del año en curso, ha establecido una definición mas amplia para “operaciones con terceros”.

En efecto, el literal g) del artículo 1° del mencionado reglamento, señala que la *ganancia o ingreso* derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del Artículo 3° de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

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

Cabe señalar, que la definición contenida en la reciente norma reglamentaria tiene su origen en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) No. 616-4-99, emitida con carácter de observancia obligatoria, la cual consideró a los ingresos provenientes de operaciones con terceros como “aquellos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones”.

Sobre el particular, consideramos importante establecer el alcance del término “terceros”, a la luz de la definición Reglamentaria y de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal para determinar si un ingreso puede ser considerado como renta gravada por provenir de *operaciones realizadas con terceros*, es decir por la calificación del agente pagador de la renta.

En buena cuenta, lo analizado por el Tribunal Fiscal con respecto al tema materia de análisis, como comentaremos más adelante, es determinar quienes no califican como terceros. Por lo general, estas Resoluciones se han referido a ingresos percibidos por los contribuyentes provenientes del Estado, cuando éste actúa bajo su *lus Imperium*, más no cuando actúa como un particular (ej. celebra un contrato con un contribuyente para la prestación de un servicio).

En este sentido, diversas resoluciones han señalado que cuando el Estado actúa por mandato de la Ley (utilizando su *lus Imperium*), no actúa como un tercero y por tanto los ingresos percibidos no constituyen renta gravada. Cabe advertir al respecto que existen otros casos, como los que resultan de actos societarios que realiza la misma empresa, donde tampoco existe un tercero, como veremos más adelante.

En nuestra opinión, resulta acertada la modificación reglamentaria en el sentido de dejar en claro que para que se configure el supuesto de una operación con terceros, debe cumplirse de manera concurrente con dos requisitos: (i) ambas partes consientan el nacimiento de las obligaciones y (ii) los intervinientes participen en igualdad de condiciones.

Así, aun en ausencia de lo señalado mediante RTF No. 616-4-99 resultaría claro que todas aquellas operaciones en las que el Estado intervenga haciendo uso de su *lus Imperium*, como hemos señalado anteriormente, quedan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, en la medida que, en primer lugar, las partes no se encuentran en igualdad de condiciones y, de otro lado, no puede señalarse que exista acuerdo de partes respecto del nacimiento de tal beneficio dado que éste proviene de la Ley.

Adicionalmente, la norma amplía el campo de aplicación en el sentido de señalar que se consideran ingresos provenientes de terceros a todos aquellos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares. La norma reglamentaria precedente incluía expresamente a los ingresos obtenidos por las sociedades civiles y asociaciones de hecho a través de las cuales se desempeñe cualquier profesión, arte, ciencia u oficio; lo que ya no resulta actualmente

necesario en la medida que la norma actual señala que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial, quedando las sociedades civiles y asociaciones de hecho incluidas en ésta definición.

Para efectos de ilustrar lo anteriormente expuesto, hemos escogido algunos casos donde se podrá notar que la renta o resultado producido no corresponde a operaciones con terceros y por tanto no se encuentran afectos al impuesto a la renta.

## **2. Ingresos provenientes del Drawback**

El Drawback es el régimen aduanero que permite a las empresas productoras-exportadoras que importan, directamente o a través de terceros, o que adquieren de terceros importadores, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de determinados bienes. Es decir, que el Drawback permite la restitución de los derechos ad-valorem que afectaron la importación de los bienes incorporados o consumidos en el proceso de producción de la mercancía exportada.

La restitución de los derechos ad-valorem tiene lugar mediante notas de crédito emitidas por ADUANAS a la orden de la empresa productora-exportadora que las solicita. Dichas notas de crédito tienen poder cancelatorio para el pago de tributos, así como para el pago de sanciones e intereses determinados por dicha entidad y que sean ingresos del Tesoro Publico.

El monto que obtiene el exportador por este régimen es el equivalente al 5% del valor FOB de los productos exportados.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, la intención de la norma que regula el beneficio del Drawback sería restituir los derechos arancelarios que en su oportunidad el exportador canceló al fisco, y que gravaron la adquisición de ciertos bienes importados que no fueron consumidos dentro del territorio nacional, lo que a su vez implica un incremento en el costo de dichos productos, como consecuencia de los impuestos ad-valorem.

De acuerdo a lo expuesto, corresponde analizar la naturaleza jurídica de dicha restitución a fin de determinar si constituye o no un ingreso gravable.

Al respecto, debemos manifestar que existen diversas corrientes de opinión. Así, algunos sostienen que la restitución debe reconocerse como una reducción en el costo de ventas, mientras que para otros se trata de un ingreso, que a su vez puede resultar gravado o no, dependiendo de la naturaleza del mismo.

En relación a la primera posición, ésta se fundamenta en lo señalado por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 2, específicamente en lo dispuesto en su numeral 8, el cual señala lo siguiente:

*“El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición”.*

Así, se sostiene que, al haber los derechos arancelarios integrado el costo de venta de los bienes exportados respecto de los cuales se solicita Drawback, y atendiendo a que dicha restitución implica, en definitiva, un impuesto recuperable por la empresa, el monto recibido como restitución debe ser registrado contablemente como una reducción del costo de ventas.

De otro lado, debe tenerse presente que en la medida en que el Drawback se calcula sobre el 5% del valor FOB del producto exportado, puede darse el caso, como en efecto ocurre cuando la composición del bien importado en la estructura de costos del producto exportado es mínima, que la devolución supere a los derechos efectivamente pagados.

En atención a ello, existen opiniones que señalan que el Drawback constituye en realidad un subsidio estatal y no un régimen de restitución de derechos arancelarios. Dicha corriente de opinión se fundamenta en el hecho de que por un pago mínimo de impuestos pagados en la



importación, el exportador puede obtener un monto mucho mayor por concepto de Drawback.

En nuestra opinión, en efecto, se trata de un subsidio estatal, y por lo tanto nos encontramos frente a un monto que no puede ser considerado como ingreso afecto al IR, en la medida en que se trata de un beneficio establecido por el Estado en función de su *lus Imperium*. Es decir, no sería un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta pues no calificaría como una operación con terceros.

### **3. Pago de intereses por parte de SUNAT en devoluciones de impuestos por pagos indebidos**

A efectos de determinar si los intereses que reconoce la Administración Tributaria a favor de los contribuyentes por devolución de pagos indebidos, pueden ser considerados como ingreso gravado por el impuesto a la renta, consideramos necesario determinar, en primer lugar, si tal devolución encuadra dentro de alguno de los supuestos gravados, establecidos por la Ley del IR.

Al respecto, cabe señalar que en la medida que no se trata de un producto proveniente de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, podemos señalar que no se trata de un ingreso que pueda ser considerado como renta producto.

De otro lado, en la medida que no se trata de una operación señalada taxativamente en la Ley del IR como ganancia o beneficio que pueda ser calificada dentro de la teoría del incremento patrimonial, corresponde analizar su afectación bajo la teoría del flujo de riqueza. Para dicho efecto, al igual que en el caso anterior, resulta necesario determinar si se trata de un ingreso proveniente de operaciones con terceros.

Sobre el particular, debemos manifestar que partiendo del criterio jurisprudencial señalado en el punto anterior, ahora recogido en el Reglamento, al tratarse de una prestación otorgada por el Estado en ejercicio de su *lus Imperium*, dicha operación no calificará como realizada con un tercero. Este criterio ha sido ratificado por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución No. 0061-5-2003.

En el proceso al que se refiere la Resolución del Tribunal Fiscal citada anteriormente, la Administración pretendió considerar como renta gravada los intereses pagados por la Administración Tributaria a un contribuyente por una devolución de un impuesto pagado indebidamente.

El argumento esgrimido por la Administración en este caso fue que los intereses de carácter indemnizatorio reparan el lucro cesante. La Administración señaló que éstos buscan compensar al contribuyente por lo que dejó de hacer como consecuencia de haber efectuado el pago indebido o en exceso, por ello dichos intereses tienen una naturaleza indemnizatoria.

Asimismo, señaló que de acuerdo a lo que establecía el artículo 3° del Decreto Legislativo No. 774, constituía renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros y en ese sentido la Administración señaló que resultaban gravadas las indemnizaciones que no implicaran la reparación de un daño, como era el caso de los intereses, según lo previsto por el artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta.

A este respecto, cabe señalar nuestra coincidencia con el criterio del Tribunal Fiscal en la mencionada RTF No. 601-5-2003, dado que el análisis sobre si el interés en cuestión se encontraba o no gravado con el impuesto a la renta no debía centrarse en el tipo de daño que éste resarcía sino en virtud de las características vinculadas al nacimiento o generación de dicho interés.

Así, para el Tribunal, el interés se encontraba vinculado a una obligación legal, no a un acto entre particulares, pues tanto la devolución de capital como los intereses nacen en virtud de la Ley y no del deudor y en virtud al criterio de operaciones con terceros señalado en la ya comentada Resolución del Tribunal Fiscal No. 616-4-99, resultaba claro que este ingreso no fluía de una operación con terceros.

En lo que respecta a la devolución del capital, es decir del tributo mismo, cabe señalar que las implicancias tributarias dependerán, en nuestra opinión, de la naturaleza del tributo.

Así, en la medida en que estemos tratando de un impuesto que haya sido cargado debidamente al gasto en su oportunidad y que por un evento posterior y ajeno al contribuyente, éste resulte indebido, como en el caso en que el Tribunal Constitucional declare la inconstitucionalidad de dicho impuesto, cabe analizar si la devolución del mismo deberá ser reconocida como ingreso.

Sobre el particular, debemos tener presente que ante la declaración de inconstitucionalidad de un impuesto, en aplicación del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, no surten efecto las normas tributarias

dictadas en violación de los principios de reserva de la ley, igualdad y no confiscatoriedad.

De acuerdo a ello, podría señalarse que en aplicación de lo anterior, para efectos legales, la norma nunca existió, y por tanto los pagos realizados por los contribuyentes devendrían en indebidos y en consecuencia podría afirmarse que el gasto deducido por concepto de dicho pago también sería considerado indebido.

En este orden de ideas, la Administración Tributaria podría considerar que el contribuyente incurrió en una infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones no conformes con la realidad, y en consecuencia, ser sancionado con las multas e intereses que resultasen aplicables de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario.

Sin embargo, en nuestra opinión, ello resultaría absurdo toda vez que, si bien los efectos de una sentencia del Tribunal Constitucional tiene efectos tales que permiten asumir que la norma declarada inconstitucional nunca entró en vigencia; al momento de efectuar el pago del impuesto y la consecuente deducción del gasto, era impredecible la declaración de inconstitucionalidad, siendo que, por el contrario, en ese momento resultaba obligatorio el pago de dicho impuesto. En todo caso, resultaría de aplicación el artículo 170° del Código Tributario que hace referencia a la improcedencia en la aplicación de multas y sanciones cuando existe duda razonable.

Por el contrario, somos de la opinión que lo que debería operar en este caso es el extorno o reversión del gasto, lo cual deberá ocurrir en el momento en el que se dicte la sentencia.

En efecto, de no haber pagado el contribuyente el referido impuesto en su oportunidad, no habría generado el gasto representado por el tributo, y por tanto no habría tenido que pagar un mayor impuesto a la renta. Al declarar el Tribunal Constitucional, la inconstitucionalidad del tributo, los efectos de dicha sentencia no deberían otorgarle un beneficio al contribuyente, es decir, haber deducido un gasto en su oportunidad y generar ahora una renta no gravada equivalente al mismo importe, sino de algún modo reponer las cosas al estado en que se encontraban, antes de que el tributo inconstitucional fuese declarado. Por lo que nos parece que reversar el gasto y considerar dicho ingreso como gravado en el año en que se dicta la sentencia resultaría lo más justo para el contribuyente y el fisco.

Nótese que el efecto sería diferente en el caso de la devolución de un tributo que se cargó a resultados en su oportunidad erróneamente. Por ejemplo, un impuesto predial pagado a un tercero que por error se dedujo del impuesto a la renta en su oportunidad.

En ese caso, lo que el contribuyente debería realizar, es rectificar sus declaraciones juradas por los años correspondientes a la deducción indebida, pagar el mayor impuesto a la renta por esos años, con multas e intereses, y considerar la devolución del impuesto como renta no gravada.

Nótese que la diferencia pecuniaria entre la aplicación de estas dos prácticas serán las multas e intereses correspondientes, pues en el segundo caso resulta claro que el contribuyente nunca debió deducir como gasto el impuesto correspondiente a un tercero, resultando ello indebido, mientras que en el primer caso, el contribuyente actuó en su momento de acuerdo a ley.

#### **4. Operaciones de la propia empresa derivadas de actos societarios**

Tal como señalamos en la introducción del presente trabajo, los ingresos que no provienen de operaciones con terceros, no son sólo los provenientes del Estado sino también aquellos que pudieran generarse por decisiones tomadas por la Junta General de Accionistas (JGA) con respecto a las obligaciones entre la sociedad y los accionistas en las que estos últimos no actúan como terceros.

En efecto, en el caso de las primas de capital, el resultado generado, no constituye renta para la sociedad ni tampoco para los accionistas.

Al respecto, cabe señalar que el Artículo 85° de la Ley General de Sociedades (LGS), establece que se entiende por *prima de capital* a la suma que se obtenga en la colocación de acciones sobre su valor nominal.

Analizando su naturaleza jurídica, Enrique Elías Laroza, al comentar el artículo antes señalado señala lo siguiente:

*“(..). En suma, las primas no aumentan el capital social ni se integran a la cuenta capital del pasivo social. Tampoco generan acciones por su importe, con lo cual no incrementan la participación del accionista en la sociedad. Pero, por otra parte, elevan automáticamente*

*el patrimonio neto social, en favor de la sociedad y de todos los accionistas, incluyendo a los propios aportantes de las primas, desde que se contabilizan en el pasivo, en una cuenta del patrimonio neto que se denomina generalmente “primas suplementarias de capital”.<sup>5</sup>*

De lo señalado anteriormente, se puede concluir que las primas de capital, en si mismas, constituyen una “*ganancia extraordinaria*”,<sup>6</sup> formando parte del patrimonio neto de las empresas, y como tales, de acuerdo al Artículo 233° de la LGS, pueden en cualquier momento: **i)** capitalizarse, **ii)** distribuirse como dividendo si la reserva legal está en su límite máximo, **iii)** aplicarse para la constitución de la reserva legal, y **iv)** completar el límite máximo de la reserva legal con parte de las primas de capital y distribuir el saldo como dividendo.

Ahora bien, debe tenerse presente, que no obstante la capitalización de la prima de capital y su posterior entrega en acciones implica un beneficio para el accionista y la empresa, dicho beneficio no califica como renta para la empresa, pues como hemos mencionado anteriormente, de acuerdo con la teoría del flujo de riqueza, recogida por nuestra Ley de impuesto a la renta, constituye renta, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

En el caso anterior, si bien se ha generado un enriquecimiento por la elevación del patrimonio neto de la sociedad, tanto para la misma sociedad como para sus accionistas, este resultado no constituye renta, pues no proviene de una operación con terceros en el sentido de una venta de bienes o prestación de servicios, sino que proviene de los aportes de los accionistas, quienes actúan en cumplimiento de lo acordado mediante JGA.

## **5. Adquisición de acciones de propia emisión por parte de la empresa**

En este supuesto, nos encontramos también frente a decisiones tomadas por la Junta General de Accionistas con respecto a las obligaciones entre la sociedad y los accionistas.

---

<sup>5</sup> Enrique Elías Laroza, “Ley General de Sociedades Comentada”, Primer Volumen. Editora Normas Legales. 1998. Pág. 175.

<sup>6</sup> Enrique Elías Laroza: Ob. Cit. Pág. 175.

Existen dos posibilidades respecto de la adquisición de las acciones: (i) adquisición por encima de su valor nominal o (ii) adquisición por debajo del mismo. En el primer caso, se generará una pérdida, mientras que en el segundo caso, se generará una ganancia. De más está decir, que una eventual adquisición de acciones por parte de la misma sociedad a valor nominal no generaría ni ganancia ni pérdida.

En nuestra opinión, la pérdida o ganancia generada sólo tiene incidencia en el patrimonio, en la medida en que, tal como se ha señalado en reiteradas ocasiones, la Ley del IR señala que constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros; siendo que en este supuesto, la ganancia, en caso de producirse, no sería fruto de una operación con terceros, sino fruto de un acto societario.

Al respecto, consideramos importante señalar que la Administración Tributaria ha opinado que la diferencia entre el valor actualizado conforme a las normas de ajuste por inflación y el valor nominal de las acciones redimidas por la empresa, representa un resultado gravable para la determinación de la renta imponible, por lo que parecería que la Administración Tributaria considera que no es necesario que la operación deba realizarse con terceros a efectos de encontrarse gravada.

Sin embargo, debemos señalar que no compartimos el criterio adoptado por la Administración Tributaria toda vez que las transacciones sobre patrimonio de una sociedad no generaran ganancias o pérdidas para la misma.

### **Conclusiones**

1. El legislador ha considerado importante modificar el concepto de ingresos provenientes de terceros, reemplazando el término “ganancia o beneficio” por “ganancia o ingreso”. Al incluirse el término “ingreso” el ámbito de aplicación ha sido ampliado.
2. De acuerdo con la jurisprudencia de observancia obligatoria, recogida recientemente por el reglamento de la Ley del Impuesto a la renta, constituyen ingresos de operaciones con terceros los obtenidos por la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones. Por tanto, cuando el Estado en aplicación de su lus

Imperium concede un beneficio en favor de los contribuyentes, dicho pago no constituye un ingreso generado por operaciones con terceros.

3. No toda operación en la que el Estado interviene como parte contratante puede ser excluida del concepto de flujo de riqueza en la medida que el Estado puede contratar interviniendo como particular. Sin embargo, ello no ocurre en el caso de la devolución de tributos por tratarse de obligaciones impuestas por Ley.
4. Resulta acertada la modificación reglamentaria en el sentido de dejar en claro que para que se configure el supuesto de una operación con terceros, la operación que da origen a un ingreso gravado debe surgir en una operación en la que se cumpla de manera concurrente con dos requisitos: (i) ambas partes consientan el nacimiento de las obligaciones y (ii) los intervinientes participen en igualdad de condiciones.
5. Una sentencia del Tribunal Constitucional tiene efectos tales que permiten asumir que la norma declarada inconstitucional nunca entró en vigencia; por lo tanto, al momento de efectuar el pago del impuesto y la consecuente deducción del gasto, era imprevisible la declaración de inconstitucionalidad, siendo que en ese momento resultaba obligatorio el pago de dicho impuesto. En consecuencia, somos de la opinión que lo que debería operar en este caso es el extorno o reversión del gasto.
6. El ingreso proveniente de la devolución de derechos arancelarios o Drawback, no constituye renta gravada en la medida en que se trata de un beneficio establecido por el Estado en función de su *Imperium*, por lo que no proviene de una operación con terceros.
7. En el caso de la devolución de un tributo que se cargó a resultados en su oportunidad erróneamente (como por ejemplo un impuesto predial pagado a un tercero que por error se dedujo del impuesto a la renta en su oportunidad) lo que corresponde, es que el contribuyente rectifique sus declaraciones juradas por los años correspondientes a la deducción indebida, pague el impuesto por esos años con multas e intereses y considere la devolución del impuesto como renta no gravada.

8. No obstante la capitalización de la prima de capital y su posterior entrega en acciones implica un beneficio para los accionistas y la empresa, dicho beneficio no califica como renta para la empresa, pues no se trata de una ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros. Así, si bien se ha generado un enriquecimiento por la elevación del patrimonio neto de la sociedad, este resultado no constituye renta pues no proviene de una operación con terceros sino de los aportes de los accionistas, quienes actúan en cumplimiento de lo acordado mediante Junta General de Accionistas.
  
9. La ganancia o pérdida generadas como consecuencia de la adquisición y posterior amortización o redención de acciones por parte de la propia empresa emisora sólo tienen incidencia en el patrimonio, en la medida en que, la ganancia, en caso de producirse, no sería fruto de una operación con terceros, sino con la misma empresa. De la misma manera, la pérdida no es deducible.

Lima, noviembre de 2004