

LAS PRESUNCIONES LEGALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL

No cabe duda alguna que en la legislación tributaria de diversos países, se viene haciendo un uso a veces excesivo de las presunciones legales. En muchos casos se pretende, a través de ellas o del uso de ficciones legales, inferir consecuencias de suma gravedad para los particulares, tales como establecer un hecho imponible, fijar la base imponible o impedirles la acción de justicia, entre otras.

Estas consideraciones evidentemente han llevado a que en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se haya acogido, como uno de los temas de estudio, el uso de las presunciones en el derecho tributario.

El presente trabajo pretende informar a los asistentes a estas Jornadas sobre el uso frecuente de las presunciones legales en el derecho positivo peruano, refiriendo el tema exclusivamente a uno de los tributos más importantes en el Perú, que es el impuesto a la renta. Este trabajo pretende, además, efectuar un análisis de las distintas presunciones legales contenidas en la legislación peruana relativa al impuesto a la renta, haciendo un enfoque crítico de las mismas, arribando a conclusiones y proponiendo,

finalmente, determinadas recomendaciones que debieran ser recogidas por el Derecho positivo para limitar el uso de las presunciones.

Para tales efectos se hace necesario empezar por un comentario sobre la inexistencia de normas concretas de carácter general, relativas al concepto y uso de las presunciones legales y sus efectos y limitaciones, no solamente en la Constitución Política del Estado peruano sino también en la legislación tributaria sustantiva e, inclusive, en nuestra legislación civil. Esta primera parte del trabajo inevitablemente, por lo tanto, nos remitirá a la doctrina existente en materia de presunciones legales, sin excluir una mención de las ficciones legales.

La segunda parte del trabajo estará dirigida a reproducir las distintas presunciones legales establecidas en la legislación positiva peruana en materia del impuesto a la renta. En una tercera parte realizaremos el enfoque crítico de tales presunciones. Como cuarta parte extraeremos las conclusiones pertinentes. En la quinta y última parte propondremos algunas recomendaciones que, deseamos, puedan servir en el debate que en las Jorna-

das se promoverá en torno a este tema tan importante.

1. *LAS PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEGISLACION PERUANA*

Como lo hemos adelantado líneas arriba, no existen en nuestra legislación positiva normas concretas que con carácter general definan las presunciones legales ni establezcan sus características, sus efectos y los límites para su uso.

En lo que podría considerarse un vacío que debe ser llenado, la Constitución Política peruana no contiene norma alguna al respecto. Tampoco hay disposición concreta sobre el particular en la legislación civil. La legislación tributaria peruana adolece del mismo vacío. Empero, en las leyes que regulan los diferentes tributos que conforman el sistema tributario peruano, es frecuente encontrar disposiciones específicas que contienen presunciones legales, con efectos muy variados. Inclusive, en disposiciones reglamentarias o de rango inferior, encontramos en el Perú normas concretas estableciendo presunciones, también con efectos diferentes o variados.

El vacío antes mencionado nos obliga, pues, a recurrir a la doctrina y, tangencialmente, a la legislación comparada, para situarnos en el tema. Es decir, para encontrar una definición de presunciones legales, así como para establecer precisiones respecto a la ubicación de las presunciones legales entre los diversos tipos de presunciones, del uso de las presunciones lega-

les y de sus efectos. Nos obliga también a tratar, siempre basándonos en la doctrina, y aunque de manera superficial, el tema de las ficciones legales sobre cuya definición, uso y efectos, la legislación peruana adolece del mismo vacío que hemos referido en el caso de las presunciones legales, en cuanto a disposiciones normativas sobre su concepto, uso, efectos y limitaciones, aun cuando hay normas específicas en el sistema tributario peruano que recurren a la ficción legal.

Existen grandes coincidencias entre la generalidad de los tratadistas respecto de los conceptos que deseamos precisar.

Así, podríamos considerar que la doctrina define las presunciones como las consecuencias que de un hecho conocido se extraen, por el legislador o el juzgador, con el fin de llegar a un hecho desconocido. Jossierand ¹ las define como “las consecuencias que la ley o el magistrado extraen de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido”, agregando que son operaciones de la inteligencia o inducciones efectuadas por el juez o el legislador.

Hay coincidencia también en cuanto a la clasificación de las presunciones en presunciones del hombre y presunciones legales. Las primeras constituyen un medio de prueba usado por el magistrado, quien actúa libremente al respecto. Las segundas están establecidas en la ley y a su vez se subdividen en presunciones relativas o juris tantum y que, por lo tanto, admiten prueba en contrario, y presunciones absolutas o juris et de jure, que no admiten tal prueba en contrario.

¹ Jossierand, Louis, “Derecho Civil”, Tomo II, Volumen I (Ediciones Jurídicas Europa-América, Bosch y Cía. Editores, Buenos Aires, 1950). Páginas 161 y siguientes.

Existen ligeras discrepancias en cuanto a las denominaciones que se dan a estos tipos de presunciones. Así por ejemplo, a las presunciones del hombre o presunciones homini, los hermanos Mazeaud,² a diferencia de Josserand o de Messineo,³ no las denominan simples y consideran más bien que las presunciones legales relativas deben ser denominadas como presunciones simples. De otro lado, los hermanos Mazeaud llaman a las presunciones legales absolutas con el nombre de presunciones irrefragables, siendo esta una denominación que no usan otros autores.

Como quiera que nuestro trabajo incide en las presunciones legales en el impuesto a la renta, toda referencia a las presunciones homini será tangible.

Las presunciones legales, sean relativas o absolutas, tienen como común denominador no solamente la circunstancia de estar establecidas por ley sino también el hecho de constituir verdaderas dispensas de prueba. Como quiera que en toda presunción legal se toma como punto de partida un hecho conocido, y por lo tanto debidamente probado, para extraer como consecuencia, por imperio de la ley, un hecho desconocido, la persona en cuyo favor se ha establecido la presunción queda dispensada de probar el hecho desconocido.

La diferencia sustancial entre las presunciones legales relativas y las presunciones legales absolutas, estriba

en que en las primeras cabe demostrar la inexistencia del hecho desconocido y quien asume la carga de la prueba es la persona afectada por la presunción, en tanto que en las segundas no cabe la prueba en contrario de modo tal que, una vez establecidas por ley, operan de pleno derecho.

De otro lado, las presunciones legales absolutas deben estar expresamente señaladas como tales por la ley que las contiene. En consecuencia, cualquier disposición legal que contiene una presunción, en la medida en que no la califica expresamente como una presunción absoluta o *juris et de jure*, lo que está haciendo es establecer una presunción relativa o *juris tantum*.

La simple existencia de una presunción legal reviste gravedad para la persona en contra de la cual se establece, y por tal razón todas las presunciones legales, sean relativas o absolutas, deben ser interpretadas en forma estricta y restrictiva. Dentro de este orden de ideas, es que justamente Ambrosio Colin y H. Capitant⁴ consideran que las presunciones legales deben proceder de una ley especial, que tales presunciones legales no pueden ser extendidas por vía de analogía, y que los textos que las establecen deben ser interpretados estrictamente. Agregan que, en cambio, en el caso de las presunciones homini, el número de ellas no tiene más límite

² Mazeaud, Henri y León y Mazeaud, Jean, "Lecciones de Derecho Civil", Parte Primera, Volumen I (Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1976). Páginas 553 y siguientes.

³ Messineo, Francesco, "Manual de Derecho Civil y comercial", Tomo II (Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971). Páginas 525 y siguientes.

⁴ Colin, Amhrosio y Capitant, H., "Curso Elemental de Derecho Civil", Tomo III (Instituto Editorial Beus, Madrid, 1960). Páginas 493 y siguientes.

que las inducciones que pueda concebir el espíritu humano.

Resulta importante destacar que los tratadistas consideran que en determinados casos las presunciones legales absolutas pueden ser combatidas, impidiendo que se realicen, en consecuencia, todos los efectos que el legislador quiso que produjeran. Así por ejemplo, cabría que en una cuestión de orden privado, como lo admite la legislación francesa, la persona que ha quedado dispensada de la prueba del hecho desconocido y en cuyo favor se ha establecido la presunción legal absoluta, renuncie a ésta y a través de las pruebas de la confesión o del juramento decisorio provoque que dicha presunción no resulte aplicable en definitiva. Claro está que, en nuestro concepto, esta posibilidad no existe en materia tributaria, por tratarse de cuestiones de orden público. Además, concretamente en el Derecho Tributario peruano, ninguna de estas pruebas, es decir la confesión y el juramento decisorio, resultan admisibles en el procedimiento administrativo tributario y tampoco en el procedimiento ante el Poder Judicial en materia tributaria, susceptible este último de iniciarse cuando se ha agotado la vía administrativa.

Por otra parte, las presunciones legales deben siempre reposar sobre observaciones más o menos precisas de los hechos y sustentarse en consideraciones de orden público. Vale decir que una apreciación general de las cosas debe llevar a una certidumbre respecto a que el hecho desconocido que se presume, se infiere o lógicamente

se puede inferir del hecho conocido con un alto grado de probabilidad. En otras palabras, ninguna presunción legal debiera inferir de un hecho conocido, un hecho desconocido que con toda seguridad o muy probablemente no puede derivarse del primero. Es aquí donde las presunciones legales se diferencian de las ficciones legales, a las que más adelante nos vamos a referir.

Es importante insistir en las razones que justifican que el legislador apele al uso de presunciones legales. Los hermanos Mazeaud, por ejemplo, consideran como motivación la frecuencia con que resulta difícil probar un determinado hecho. Pero es básico, en este aspecto, que hagamos mención de la posición adoptada por Josserand, para quien existen cuatro tipos de consideraciones que justifican la razón de ser y la utilidad de las presunciones legales:

- a. El hecho que en algunos casos existe impracticabilidad de toda prueba decisiva, directa o indirecta;
- b. La sola dificultad de prueba;
- c. El deseo de asegurar el cumplimiento de una disposición imperativa que los particulares estarían tentados de soslayar por procedimientos más o menos ingeniosos; y,
- d. El valor de una necesidad social o, dicho con sus palabras, la sanción de algo indispensable para la vida en sociedad, como ocurre en la presunción de verdad que se otorga a la cosa juzgada.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González,⁵ refiriéndose concretamente

⁵ Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, "Curso de Derecho Tributario", Tomo I, Segunda Edición (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978). Páginas 380 y siguientes.

al uso de las presunciones y de las ficciones en el Derecho Tributario, consideran que el origen es la imposibilidad de encontrar una solución satisfactoria al problema del fraude a la ley tributaria en la etapa de aplicación de las normas, en cuanto a la identificación y prueba de los comportamientos en fraude de ley. Es entonces que el legislador fiscal, en su lucha contra el fraude a la ley, adopta dos caminos fundamentales: las presunciones legales absolutas y las ficciones de derecho. Pérez de Ayala ⁶ opina que la presunción legal y la ficción de derecho se complementan de tal modo como mecanismos de lucha contra el fraude a la ley, que sólo a través de su empleo acumulativo puede el legislador fiscal llegar a resolver los graves problemas que dicho fenómeno generalmente plantea en nuestros días.

Las presunciones legales absolutas, dicen Pérez de Ayala y González, se usan solamente para resolver los problemas de prueba que al Fisco le plantean los comportamientos en fraude de ley, pero como ellas no cubren la función de Derecho Tributario material, que consiste en la configuración de un nuevo hecho imponible, resulta necesario recurrir a las ficciones de derecho para cumplir esta misión.

H.W. Kruse ⁷ alude a la legislación alemana que define el fraude a la ley impositiva como el abuso de formas y posibilidades configurativas del Derecho común, para dejar de pagar un tributo. Añade que en el fraude impositivo

tiene que existir un elemento subjetivo, que es la “intencionalidad del fraude impositivo”, es decir que los sujetos pasivos tienen que haber elegido la configuración inadecuada en la intención de cometer un fraude de impuestos.

Cabe resaltar que los conceptos fundamentales en materia de presunciones y ficciones, están contenidos en el Derecho común. Por lo tanto, los tratadistas en materia tributaria toman como punto de partida dichos conceptos, complementándolos para tratar cuándo es que se procede al uso de las presunciones y ficciones legales en el Derecho Tributario.

Para terminar esta primera parte conviene referirse más en concreto a las ficciones legales. Existen respecto a este tema posiciones discrepantes entre los tratadistas. Todos, sin embargo, coinciden en señalar que el uso de las ficciones legales en el Derecho positivo moderno, es cada vez más escaso y casi nulo.

José Luis Pérez de Ayala considera que hay que distinguir entre el concepto técnico jurídico de ficción y el concepto vulgar de ficción. Agrega que, en su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador que pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas, constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real. De esta manera, agrega

⁶ Pérez de Ayala, José Luis, “Las Ficciones en el Derecho Tributario” (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1969) Páginas 1 a 35 y 183 y siguientes.

⁷ Kruse, H.W., “Derecho Tributario Parte General” (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978). Páginas 211 y siguientes.

Pérez de Ayala, el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que no serían posibles en ausencia de la ficción. No es que la ficción falsee u oculte la verdad real, señala, sino que más bien crea una verdad jurídica distinta de la real.

En tal medida, las ficciones legales constituyen una institución distinta a las presunciones legales, puesto que en las segundas, como ya lo hemos dicho, debe existir un alto grado de probabilidad en cuanto a que el hecho desconocido se infiera del hecho conocido.

Como señala De Ruggiero,⁸ la ficción legal produce como efecto fundamental ensanchar el ámbito de aplicación de la norma, sin que ésta sea modificada.

Las ficciones en Derecho solamente deben ser establecidas por el legislador. Jamás el intérprete de las normas puede apelar a la ficción.

2. PRESUNCIONES LEGALES QUE EN MATERIA DEL IMPUESTO A LA RENTA ESTABLECE LA LEGISLACION PERUANA

Conviene tener presente que en el Perú, para efectos de establecer el concepto legal de renta, se aplica la teoría clásica y, adicionalmente, se consideran como ingresos gravables determinadas ganancias y beneficios, que no responden al concepto de renta de la citada teoría, en la medida en que se encuentren expresamente señalados en la ley. A su vez, mientras que las personas domiciliadas, como regla general deben acumular to-

das sus rentas a los efectos de aplicar el impuesto sobre una renta imponible resultante de esa acumulación, en el caso de personas no domiciliadas, como regla general, el impuesto se aplica en forma independiente sobre cada renta que se obtiene y en la medida en que ésta es pagada o abonada al beneficiario del exterior. También es importante señalar que en el caso de las personas domiciliadas, el impuesto recoge el criterio de gravar las rentas de fuente mundial, en tanto que para las personas no domiciliadas y para las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de entidades del exterior, el impuesto recae únicamente sobre sus rentas de fuente peruana.

Interesa asimismo señalar que las rentas gravadas se clasifican en cinco categorías, atendiendo a su naturaleza. En base a ello, se establecen rentas netas para cada categoría, mediante la aceptación de deducciones de la renta bruta que varían en función de la naturaleza de la renta. En el caso de personas naturales domiciliadas en el país, la renta imponible se determina luego de practicar deducciones adicionales respecto de la renta neta total, resultante esta última de sumar las rentas netas de las cinco categorías.

Hechas las aclaraciones que anteceden, pasaremos a reproducir las presunciones legales que contiene nuestra legislación del impuesto a la renta. En lo fundamental, debo mencionar que el impuesto a la renta en el Perú, en cuanto a sus normas sustantivas, está actualmente contenido en el Decreto Legislativo N° 200, al que se le

⁸ De Ruggiero, Roberto, "Instituciones de Derecho Civil", Tomo I (Instituto Editorial Reus, Madrid, 1979). Páginas 151 y siguientes.

han introducido variadas modificaciones básicamente mediante el Decreto Legislativo N° 298 y las Leyes Nos. 23337, 23488, 23724 y 24030. Al referirnos en adelante a las presunciones legales contenidas en la legislación del impuesto a la renta, cada vez que usemos el término ley, estaremos refiriéndonos al Decreto Legislativo N° 200, incluyendo sus modificatorias, y cada vez que mencionemos el número de un artículo sin indicar la ley a que corresponde, significará que es un artículo del Decreto Legislativo N° 200.

2.1. *Presunciones legales relativas*

- a. En el artículo 4° de la ley existe una presunción de habitualidad, en la enajenación de bienes hecha por personas naturales, tratándose de bienes inmuebles por un lado, y de acciones y participaciones representativas del capital de sociedades, acciones laborales, bonos y cédulas hipotecarias, de otra parte. En este caso, el artículo 4° establece que “sólo” se presumirá la existencia de habitualidad cuando en un determinado período se ha producido previamente cierto número de operaciones de compra y venta de los bienes en cuestión.

El efecto de la norma es que calificada una operación como habitual, de existir ganancia, ésta resulta gravada con el impuesto a la renta. En tal virtud, el efecto de la presunción es en definitiva calificar a un ingreso como afecto al tributo, incluyéndolo para la determinación de la base imponible.

- b. El último párrafo del artículo 22° de la ley presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador. Esta presunción está ligada a la ficción legal, comentada más adelante, que considera que los predios ocupados por sus propietarios generan renta.

- c. El artículo 26° de la ley presume, salvo prueba en contrario, que todo préstamo en dinero genera un interés. A su vez, el mismo artículo presume que en los casos de enajenación a plazos de bienes o derechos cuyos beneficios no estén sujetos al impuesto a la renta, el saldo de precio contiene un interés gravado. Ambas presunciones son relativas en la medida en que la ley, en la primera de ellas admite la prueba en contrario, y respecto de la segunda no la ha establecido en forma expresa como presunción absoluta.

Conviene señalar que el mismo artículo regula las pruebas en contrario, tratándose de la primera de las presunciones y señala algunos casos en los que no son aplicables ambas presunciones.

- d. El artículo 31° de la ley presume, admitiendo prueba en contrario, que:

– Las transferencias de bienes que forman parte de activos de sociedades, se hacen a un valor que para efectos del im-

puesto no puede ser menor al valor de mercado.

– Las mercaderías que el dueño único de empresas retire para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generan resultados alcanzados por el impuesto, se considerarán transferidas a su valor de mercado.

– Las operaciones que las sociedades realicen por cuenta de sus socios o a favor de los mismos, se considerarán transferidas a valor de mercado.

El artículo 32° de la ley debe interpretarse como que admite también la prueba en contrario respecto de la presunción que dicho artículo establece cuando se producen transferencias a cualquier título, a favor de personas jurídicas que se constituyan o ya constituidas. En esta hipótesis, el artículo 32° señala que el valor asignado a los bienes transferidos para los efectos del impuesto, será el de mercado, determinado de acuerdo con las reglas del artículo 31°, y que si el valor asignado fuera superior al de mercado, la Dirección General de Contribuciones procederá a ajustarlo.

- e. El segundo párrafo del artículo 35° de la ley presume, salvo prueba en contrario, que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera. De esta manera, se impide la deducción de dichos gastos.

- f. El tercer párrafo del artículo 47° de la ley, al regular el valor computable sobre el que deberán calcularse las depreciaciones en los casos de bienes importados, establece que no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, determinados gastos. Como se puede apreciar, esta es una presunción destinada a no permitir que pueda existir un incremento ficticio del valor de un bien, destinado a generar depreciaciones excesivas.

El propio artículo contiene otra presunción relativa al considerar que, tratándose siempre de bienes importados, no pueden incrementar el valor depreciable las comisiones reconocidas a entidades que integran el mismo conjunto económico y que hubieran actuado como intermediarias en la operación de compra, salvo que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y que la Comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros no vinculados al adquirente.

- g. El artículo 54° de la ley expresamente señala que “se presume de derecho”, que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos. No cabe duda que esta presunción es relativa porque el

legislador no ha dicho que se trata de una presunción de “pleno derecho” sino que simplemente ha usado la expresión “de derecho”. Toda presunción legal es de derecho y, como ya lo hemos dicho anteriormente, para establecer una presunción absoluta, la ley tiene que señalarlo expresamente.

- h. El artículo 72° de la ley contiene dos presunciones relativas.

La primera de ellas, está referida al valor que debe asignar el importador a las mercaderías y productos importados, estableciendo la ley una norma que tiene como fin fijar un tope a dicho valor. Cuando el importador asigna un valor mayor a los bienes importados, la ley presume que la diferencia es renta gravable del importador, salvo prueba en contrario. La segunda presunción está referida al valor que debe asignar el exportador a las mercaderías o productos que sean exportados, estableciendo la ley una regla que tiene como fin impedir que se fije un valor inferior al valor real. Si el exportador asigna un valor inferior al que procede de aplicar la ley, se presume que la diferencia es renta gravable del exportador, salvo prueba en contrario.

- i. El artículo 97° permite a la Dirección General de Contribuciones utilizar sistemas de coeficientes, signos exteriores de

riqueza, variaciones o incrementos patrimoniales del contribuyente y cualquier otro elemento de juicio que obre en su poder o que obtenga de terceros, para acotar y liquidar sobre base presunta. Esta base presunta puede ser destruida por el contribuyente, mediante prueba en contrario.

- j. El artículo 98° presume que es renta neta no declarada por las personas naturales o sociedades conyugales, salvo prueba en contrario, la diferencia existente entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas.

- k. El artículo 99° permite a la Dirección General de Contribuciones practicar acotaciones y liquidaciones sobre base presunta, aplicando los promedios y porcentajes generales que establezca con relación a actividades o explotaciones de un mismo género o ramo. Cabe aquí también que el contribuyente pueda desbaratar esta base presunta si en forma fehaciente prueba en contrario, salvo que se trate de la hipótesis a que haremos mención en el acápite e) del puntó 2.2.

- l. El artículo 100° de la ley permite a la Dirección General de Contribuciones determinar de oficio el monto del impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señale el Reglamento. La estimación presunti-

va de ingresos puede ser impugnada por el contribuyente, quien estaría en posibilidad de demostrar en contrario.

2.2. Presunciones legales absolutas

- a. El artículo 12° de la ley presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de esas actividades, los porcentajes que establece el artículo 51° de la ley. Entre estas actividades se incluye el transporte y las comunicaciones entre la República y el extranjero; el suministro de noticias por parte de agencias internacionales; las operaciones de seguros, reaseguros y retrocesiones; y el arriendo u otras formas de explotación de películas, cintas magnetofónicas, matrices y otros elementos destinados a cualquier medio de proyección o reproducción de imágenes o sonidos. Es claro que el artículo 51° precisa cada una de las actividades para los efectos de establecer cual es el porcentaje que, aplicado sobre la renta bruta, determina inexorablemente la existencia de una renta neta.
- b. El mismo artículo 12° de la ley, al referirse a las actividades mencionadas en el acápite a) precedente, contiene una presunción de pleno derecho

cuando esas actividades son desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país. En este caso, la presunción tiene por objeto determinar que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, salvo que quien desarrolla la actividad sea una sucursal, agencia o establecimiento permanente en el país de empresas extranjeras. Si el contribuyente está domiciliado en el país, para la determinación de su renta neta se rige por todas las normas aplicables para personas domiciliadas, pudiendo en consecuencia practicar todas las deducciones admitidas, no operando la presunción de pleno derecho mencionada en el acápite a) precedente en que la renta neta resulta exclusivamente de aplicar un porcentaje sobre el ingreso bruto.

- c. El inciso a) del artículo 22° de la ley presume de pleno derecho, en caso de arrendamiento de predios, amoblados o no, que la merced conductiva no puede ser inferior al 6% del valor del predio. Esta presunción no es aplicable cuando se trata de predios arrendados al Sector Público Nacional ni en los casos en que la renta no pueda estar fijada como mínimo en dicho 6% en virtud de leyes específicas. La presunción resulta aplicable no solamente para las personas naturales sino también para las personas jurídicas o empresas que estén arrendando tales bienes.

- d. El artículo 87° de la ley, regula las retenciones a que están obligadas las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados, rentas de cualquier naturaleza, distintas a los dividendos y a las que provienen de obligaciones u otros valores al portador. El propio artículo señala que, para los efectos de la retención, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, los importes que resulten de aplicar las reglas que a continuación el citado artículo contiene según la naturaleza de la renta.
- e. La acotación y liquidación sobre base presunta a que nos hemos referido en el acápite k) del punto 2.1 de este trabajo, no puede ser destruida por el contribuyente afectado si éste tiene la condición de omiso a la presentación de la declaración jurada. En tal caso, los promedios y porcentajes fijados en el artículo 98° constituyen base cierta e irrefutable.

Entiendo más bien como ficción, que como presunción legal, la norma del inciso c) del artículo 22° de la ley, en que se establece un criterio en virtud del cual los predios ocupados por sus propietarios generan renta ficta gravable.

Son también en mi concepto ficciones, las normas contenidas en los numerales 5) y 6) del inciso a) del artículo 24° de la ley, en cuanto reputan como dividendo a todo crédito o entrega hasta el límite de las utilida-

des o reservas de libre disposición, que las sociedades que no sean bancos ni empresas financieras otorguen a sus socios con carácter general o particular, así como a toda suma que resulte renta gravable de la tercera categoría siempre que constituya un egreso que por su naturaleza signifique una disposición indirecta no susceptible de posterior control tributario.

Considero también como ficción, la regla del último párrafo del artículo 93° de la ley, en cuanto reputa como dividendo gravado, sujeto a retención, la redistribución de dividendos exonerados no percibidos en efectivo, si tal redistribución se realiza en efectivo.

A su vez, los artículos 13°, 15° y 16° contienen ficciones, cuando no consideran como personas jurídicas a algunas que lo son según el Derecho común y reputan a la sociedad conyugal y a las sucesiones indivisas como personas naturales.

3. *ENFOQUE CRITICO DE LAS PRESUNCIONES LEGALES ESTABLECIDAS EN LA LEGISLACION DEL IMPUESTO A LA RENTA*

Al reproducir las presunciones legales que la legislación peruana establece respecto del impuesto a la renta, es fácil efectuar diversas constataciones.

En primer lugar, dicha legislación contiene presunciones relativas y presunciones absolutas. Las presunciones absolutas son escasas, en tanto que las presunciones relativas se establecen en un mayor número. Además, existen algunas ficciones legales.

En segundo lugar, cuando la legislación se refiere a las presunciones relativas no siempre ha usado la palabra “presunciones”, pero inequívocamente las ha establecido, y les ha dado el carácter de relativas, al admitir la prueba en contrario. De las cinco presunciones absolutas que establece la ley, en tres de ellas se les denomina “de pleno derecho” pero en las dos restantes, contenidas en el artículo 87° y en el segundo párrafo del artículo 99°, no se hace alusión al término “presunciones”, pero inequívocamente también se infiere que tienen ese carácter y que además resultan ser absolutas por no admitirse la prueba en contrario. En cuanto a las ficciones contenidas en la ley, en ningún momento ésta las denomina así, aun cuando en el caso de la norma contenida en el inciso c) del artículo 22° se habla de renta ficta.

En tercer término, es posible intentar una clasificación de las presunciones legales contenidas en nuestra legislación, en función de los efectos que ellas producen. Fundamentalmente, podríamos hablar de seis grupos de presunciones legales.

- Las presunciones que influyen en la configuración del hecho imponible y en la determinación de la base imponible. Es el caso de las presunciones de obtención de intereses a que se refiere el artículo 26° de la Ley; la presunción absoluta del artículo 12° de la ley en cuanto califica la totalidad de la renta como de fuente peruana, si las actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero son realizadas por contribuyentes domiciliados en el país, salvo que se trate de una sucursal, agencia o establecimiento

permanente en el país de empresas extranjeras; la del artículo 54° sobre incrementos patrimoniales; la segunda de las presunciones del artículo 72° referida al exportador que asigna a los bienes un valor inferior al que resulta de aplicar la ley; y la del artículo 98° que considera como renta neta no declarada, la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas.

- Las presunciones que influyen únicamente en la configuración del hecho imponible. Este es a nuestro juicio el caso de la presunción de habitualidad a que se refiere el artículo 4°, porque de haber ganancia, ésta resulta gravada con el impuesto a la renta.
- Las presunciones que influyen únicamente en la determinación de la base imponible. Este es el caso de la presunción contenida en el artículo 31° sobre transferencia de bienes a valor de mercado; la del segundo párrafo del artículo 35°, en cuanto impide la deducción de gastos; las dos presunciones del tercer párrafo del artículo 47°, en cuanto impiden que se incremente el costo computable sobre el que inciden las depreciaciones; la primera de las presunciones del artículo 72°, en cuanto establece un tope al valor que el importador puede asignar a las mercaderías y productos importados; la primera de las presunciones del artículo 12° en cuanto fija, sobre la base de porcentajes sobre los ingresos brutos, la renta neta obtenida por contribuyentes domiciliados en el exterior cuyas actividades se realicen parte en el país y parte en el extranjero; y la del inciso a) del

artículo 22° de la ley, que presume la existencia de renta cuando la merced conductiva de un predio es inferior al 6% del valor de éste.

- Las presunciones destinadas a determinar la base imponible, cuando existen sujetos pasivos responsables que deben actuar como agentes de retención. Es éste el caso de la presunción contenida en el artículo 87° de la ley, cuando se refiere a las rentas pagadas o acreditadas a beneficiarios no domiciliados.
- Las presunciones ligadas a una ficción. Es éste el caso de la presunción contenida en el último párrafo del artículo 22° de la ley, sobre ocupación de los predios por sus propietarios, salvo demostración en contrario. Está ligada a una ficción, porque la ocupación del predio por el propietario determina la generación de una renta ficta.
- Las presunciones ligadas al proceso de determinación de la obligación tributaria por el órgano administrador del tributo. En este grupo se encuentran las presunciones contenidas en los artículos 97°, 99° y 100°, que permiten a la Dirección General de Contribuciones en cuanto órgano administrador del tributo, acotar y liquidar sobre base presunta. Sin embargo, cabe advertir que el órgano administrador del tributo debe someterse a las reglas que con carácter general contiene el Código Tributario peruano, según las cuales la administración tributaria sólo puede acotar y liquidar de oficio por causal expresa contenida en el Código o en otra ley, debiendo en tal caso hacerlo sobre base cierta, siempre que los libros, registros con-

tables y documentación del contribuyente sean fehacientes, pudiendo utilizarse a este fin información probada de terceros. Sólo a falta de estos elementos o cuando las leyes tributarias lo dispongan, el tributo puede determinarse sobre base presunta, pero adecuándose a la realidad económica del contribuyente.

Hechas las constataciones anteriores, no debemos olvidar que las presunciones legales constituyen, en esencia, dispensas de prueba y que, en materia tributaria se establecen en favor de la Administración Tributaria. Se justifican, en nuestro concepto, en la medida en que la prueba de cargo de la Administración resulte impracticable o exista una verdadera dificultad para actuar esa prueba.

Creemos que solamente en los casos en que la prueba resulte impracticable, se debe recurrir a las presunciones absolutas, y que en los casos de verdadera dificultad en la actuación de la prueba por parte de la Administración, las presunciones legales deberían ser establecidas pero con carácter de relativas.

De otro lado, en ningún caso la ley debería confundir el uso de las presunciones con el de las ficciones, es decir darle a las presunciones legales un efecto inmediato propio del Derecho Tributario material, lo que ocurre cuando a mérito de la presunción legal se está configurando directamente el hecho imponible o se está influyendo decisivamente en la determinación de la base imponible. Sin embargo, resulta admisible que el efecto mediato de la presunción legal consista en influir en la configuración del hecho imponible y en la determinación de la base imponible.

En los casos en los que se quiere obtener un efecto de Derecho Tributario material, será lícito recurrir a las ficciones. Empero, a éstas sólo se debe recurrir para combatir el fraude a la ley tributaria, reconociendo previamente que para que dicho fraude exista tiene que haber intencionalidad de fraude impositivo.

De otro lado, sí nos parece lícito que el legislador recurra al uso de la presunción, fundamentalmente relativa, cuando la Administración Tributaria debe realizar el proceso de determinación de la obligación tributaria principal, ya sea porque el sujeto pasivo no efectuó ese proceso, estando o no obligado a hacerlo, o porque habiéndolo hecho no merece fe, en lo sustancial, su proceso de determinación. Inclusive resultaría lícito que en los casos de omisos totales, se recurra a las presunciones legales absolutas para que se realice por parte de la Administración Tributaria el proceso de determinación de la obligación principal.

4. *CONCLUSIONES QUE SE INFIEREN DEL ENFOQUE DE LA LEGISLACION PERUANA ANALIZADA*

Del enfoque que hemos realizado podríamos arribar a las siguientes conclusiones, con referencia a la legislación peruana, en general, y a la ley del impuesto a la renta específicamente:

4.1. La legislación peruana carece de normas de Derecho común y de Derecho Tributario que, con carácter general, definan las presunciones legales, cuándo pueden

ser usadas y sus efectos y limitaciones.

4.2. Tratándose del impuesto a la renta, la legislación peruana contiene un número escaso de presunciones legales absolutas y un mayor número de presunciones legales relativas. Adicionalmente, en dicha legislación encontramos normas que tienen el carácter de ficciones legales.

4.3. Resultan en nuestro concepto lícitas, las presunciones legales relativas contenidas en la legislación peruana del impuesto a la renta, en cuanto constituyen, en esencia, una dispensa de prueba para la Administración Tributaria por razones de dificultad en actuarla, permitiendo al sujeto pasivo probar en contrario. Aceptamos por lo tanto las presunciones legales relativas contenidas en el artículo 4°, en el segundo párrafo del artículo 35°, en los artículos 47°, 54° y 72°, así como las presunciones relativas ligadas al proceso de determinación de la obligación tributaria por el propio órgano administrador del tributo, que son las establecidas en los artículos 97°, 99° y 100° de la ley.

4.4. Creemos pertinente la primera de las presunciones legales absolutas contenidas en el artículo 12° de la ley, debido a la absoluta imposibilidad por parte de la Administración Tributaria, e inclusive del sujeto pasivo del tributo, de demostrar las verdaderas rentas netas que obtiene este último cuando domicilia en el exterior, a raíz de actividades que se llevan

a cabo parte en el país y parte en el extranjero. En cuanto a la segunda presunción del artículo 12°, según la cual se presume de pleno derecho que si tales actividades son desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, la renta neta obtenida es íntegramente de fuente peruana, porque la estructura del impuesto lleva a que los contribuyentes domiciliados tributen sobre todas las rentas obtenidas, donde quiera que las obtengan, pensamos que es al contribuyente al que se le dispensa de prueba y que la Administración Tributaria no puede probar en contrario para demostrar que parte de la renta es de fuente extranjera y que no admite gastos según la presunción del segundo párrafo del artículo 35°. Igualmente, nos parece lícita la presunción legal absoluta contenida en el artículo 99° de la ley, aplicable a los omisos a la presentación de la declaración jurada del impuesto a la renta, aun cuando debiera fijarse, para su aplicación, el transcurso de un tiempo prudencial después del vencimiento del plazo para el cumplimiento de dicha obligación formal.

- 4.5. La presunción que contiene el último párrafo del artículo 22° de la ley, que proviene de una ficción, debiera ser eliminada, en función de una previa derogación de la norma que establece, recurriendo a una ficción legal, que los predios ocupados por sus propietarios generan renta ficta gravable. Estimamos que en tal caso no debería existir renta gra-

vable, con lo cual sería innecesario presumir que los predios, que no generan renta verdadera, están ocupados por sus propietarios.

- 4.6. En la presunción relativa no debería limitarse la prueba en contrario, como ocurre en la primera de las presunciones que establece el artículo 26°. Eliminada esta limitación, aceptaríamos como lícita tal presunción. La segunda de las presunciones contenidas en dicho artículo no nos merece objeciones. Ambas presumen la generación de intereses en los casos de préstamos en dinero y cuando se enajenan a plazo bienes o derechos cuyos beneficios no están sujetos al impuesto a la renta.
- 4.7. La presunción relativa contenida en el artículo 31° de la ley, permite probar en contrario frente a la disposición que establece, con carácter general, que las transferencias de bienes deben efectuarse a valor de mercado. Nos parece objetable la utilización del valor de mercado para casi todas las operaciones de transferencia de bienes, como único valor por el que pueden efectuarse dichas operaciones. Ahora bien, si se restringiera los casos de aplicación obligatoria del valor de mercado, tendría que mantenerse la presunción relativa del artículo 31°, con la que estamos de acuerdo.
- 4.8. No estamos de acuerdo con las ficciones contenidas en los artículos 13°, 15° y 16° de la ley, en cuanto, respectivamente, no consideran como personas jurídicas a

algunas que lo son según el Derecho común y reputan a las sociedades conyugales y a las sucesiones indivisas como personas naturales. Creemos que todas las personas jurídicas, según el Derecho común, deben tener la condición de contribuyentes, aun cuando admitimos que es éste un tema para la discusión. Opinamos además que las ficciones que reputan a la sociedad conyugal y a las sucesiones indivisas como una persona natural, deben ser revisadas a los efectos de restringir al máximo la aplicación de dichas ficciones.

- 4.9. No estamos de acuerdo con la ficción legal sobre la existencia de dividendos fictos, previstos por los numerales 5) y 6) del inciso a) del artículo 24° de la ley, salvo para el caso de fraude a la ley tributaria. En la medida que no exista el fraude a la ley tributaria, lo que se debe establecer es una presunción legal relativa, que pudiera permitirle al sujeto pasivo demostrar la inexistencia del dividendo.

5. *RECOMENDACIONES QUE SE SOMETEN A LA CONSIDERACION DE LOS PARTICIPANTES A LAS XII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO*⁹

Apartándonos ya del análisis efectuado con respecto a la ley peruana, consideramos pertinente proponer las siguientes recomendaciones:

- 5.1. En la Constitución Política de cada Estado deberían existir normas concretas que, con carácter general, definan las presunciones legales y las ficciones legales y establezcan cuándo pueden ser usadas, cuáles son sus efectos y a qué limitaciones deben estar sujetas.
- 5.2. Las presunciones legales absolutas deben ser utilizadas únicamente como un medio de dispensa de prueba a cargo de la Administración Tributaria, en los casos de impracticabilidad de toda prueba decisiva.
- 5.3. Las presunciones legales relativas podrían ser establecidas en los casos de dificultad de prueba, para dispensar de ella a la Administración Tributaria, pero nunca deberían limitar la prueba en contrario que pudiera ofrecer el sujeto pasivo para evitar la aplicación de la presunción.
- 5.4. Las presunciones legales absolutas deben estar expresamente señaladas en la ley como tales, ya sea mencionándolas como presunciones de pleno derecho, o presunciones irrefragables, o presunciones absolutas, o presunciones juris et de jure. Todas las presunciones legales que no tuvieran alguna de estas denominaciones, necesariamente constituyen presunciones relativas.
- 5.5. Las presunciones legales deben ser interpretadas en forma estricta y restrictiva. No caben, respecto de ellas, la interpretación analógica ni la extensiva.

⁹ Véase en la pág. 72 de esta revista las recomendaciones de estas Jornadas sobre el uso de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario.

- 5.6. Fundamentalmente, el uso de las presunciones legales debe estar dirigido a permitir que la Administración Tributaria pueda realizar, de la mejor forma posible, el proceso de determinación de la obligación tributaria, ya sea porque el sujeto pasivo no lo hizo, estando o no obligado a efectuarlo, o porque no merece fe y debe ser rechazado en lo sustancial, el proceso realizado por dicho sujeto. Es admisible que la presunción legal, como efecto mediato y secundario, influya de algún modo en la configuración del hecho imponible y en la determinación de la base imponible.
- 5.7. Ninguna presunción legal debe estar dirigida principal y esencialmente a crear efectos directos propios del Derecho Tributario material. No se puede admitir que por la vía de la presunción legal, el efecto inmediato perseguido sea configurar el hecho imponible o establecer la materia gravada. En ningún caso, una presunción legal puede vulnerar los principios de la tributación que en cada país deberían estar consagrados en una norma constitucional.
- 5.8. Las presunciones legales pueden ser complementadas con ficciones legales cuyo fin principal sea originar una consecuencia inmediata y propia del Derecho Tributario material, como la configuración directa de un hecho imponible o la determinación misma de la base imponible, pero únicamente en aquellos casos en que se trate de combatir el fraude a la ley impositiva, suponiendo este último concepto la existencia de una intencionalidad de fraude.