



VIII JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

AMBITO DE APLICACION DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU

APROXIMACIONES AL REGIMEN DE LAS RENTAS IMPUTADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA: LIMITES Y PERSPECTIVAS ¹

Cecilia Delgado Ratto
Ponencia Individual

1) INTRODUCCION

El tratamiento de las rentas imputadas ha suscitado desde siempre una preocupación por ciertos sectores de la doctrina toda vez que en su configuración legal se recurre a incidir fiscalmente sobre hechos que en esencia no se condicen con una manifestación de riqueza real y efectiva.

En ese sentido, no es extraño que tradicionalmente se haya vinculado el uso de ficciones y presunciones legales a fin de establecer este tipo de rentas, situación que ha llevado a denominarlas también como rentas fictas o presuntas.

Sin embargo, si bien ciertas especies de rentas imputadas, como las de goce o disfrute, pueden encontrar su fundamento en la teoría del incremento patrimonial más consumo, existe la posibilidad de crear nuevos tipos legales bajo el concepto de rentas imputadas, en la medida que la definición de lo que debe entenderse por este tipo de renta se

¹ Para la elaboración de esta ponencia he contado con la colaboración de Gustavo Lazo Saponara y Gilberto Ramos Fernández a quienes agradezco por su valioso aporte.

reduce en última instancia a la libertad de configuración normativa con la que cuenta el legislador.

Por tal motivo, la doctrina comparada ha advertido en los últimos años sobre el peligro del uso cada vez más generalizado por el legislador de presunciones y ficciones en el ámbito del impuesto a la renta a fin de imputar rentas sobre la base de hechos inexistentes, vulnerando de este modo el principio de capacidad contributiva, tutelado constitucionalmente.

El presente artículo pretende una reflexión preliminar sobre el origen y el sustento económico y fiscal del régimen de las rentas imputadas desde la perspectiva de las distintas teorías elaboradas sobre el concepto de renta, cómo han sido recogidas en nuestra legislación y su relación con las presunciones y ficciones jurídicas para culminar con los límites constitucionales que deben ser observados por el legislador en la emisión de reglas que contengan este tipo de normas sobre todo en un contexto de reacción del ordenamiento jurídico contra el fraude y la elusión fiscal.

2) EVOLUCION ECONOMICA Y FINANCIERA DEL CONCEPTO DE RENTA

La teoría económica desarrolló a lo largo de varios años el concepto de rédito que posteriormente sirvió de base y fundamento para el desarrollo de las doctrinas fiscales que terminaron siendo la fuente de inspiración de los sistemas tributarios existentes.

García Belsunce analiza cerca de veinte teorías económicas que desarrollan de forma diversa el concepto de rédito, llegando a la conclusión que para la ciencia económica, rédito es una riqueza nueva material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.²

Si bien en la conclusión de su trabajo García Belsunce admite que las teorías económicas reconocen como rédito incluso a la riqueza inmaterial, señala también que ello es sustentado sólo por un sector minoritario de la doctrina, pues, la gran mayoría exige que la renta sea material.

² GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario. Capítulo I: Las Doctrinas Económicas. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, p. 85.

Así, por ejemplo, Smith desvirtúa la posibilidad de incluir en el concepto económico de renta a las llamadas “rentas de uso” o “rentas presuntas” que derivan del servicio que prestan los bienes.³ Dicho autor sostiene que una casa en la que vive el dueño no es una fuente de renta, sino de gastos, y por consecuencia no es capital; todo lo contrario de lo que sostiene Fisher.⁴

Para Fisher, la noción de renta real está representada por aquello que el individuo puede adquirir con la moneda o las cosas que ha percibido como renta. El hombre transforma el dinero y las especies que recibe como renta inmediata en distintos bienes y cosas para su uso y consumo; éstos y no el dinero con que los compra, constituyen renta real. Por ello, en su opinión, el concepto de renta incluye lo que él denomina “servicios de la riqueza”, así es renta el servicio de habitación que procura la casa (capital) a su propietario, ya sea que la disfrute él mismo o la alquile; es también renta el servicio (música) de un piano (capital).⁵

La tesis de Fisher admite que las riquezas inmateriales consistentes en el autoconsumo de los bienes, a las que él denomina “rentas de uso o goce”, tienen un sustento económico.

Luego del desarrollo estrictamente económico del concepto de rédito y en forma paralela al surgimiento y evolución del impuesto a los réditos, surgieron otras teorías que si bien se inspiraron en la teoría económica no se sometieron estrictamente a la misma, pues lo que pretendían era servir de base al concepto de rédito que sería considerado como hecho gravado con el impuesto.

Así nacen las denominadas doctrinas financieras o fiscales que elaboraron sus propias definiciones del concepto de rédito, éstas son la teoría del “rédito-producto” y la teoría del “incremento patrimonial”.

Al respecto, García Belsunce señala que *“dentro de las doctrinas financieras o fiscales se verifican dos corrientes notoriamente separadas. Una, la de los financistas que siguen las doctrinas económicas en cuanto consideran al rédito como un producto derivado del capital con distintos matices y con más o menos peculiaridades, que se ha denominado la teoría del “rédito producto”. Otra, independizada de los conceptos de la*

³ Idem, Op. cit, p. 14.

⁴ Idem, Op. cit, p. 66.

⁵ Idem, Op. cit., p. 67 y 68.

*economía y con un objetivo puramente fiscal, procurando dar al gravamen una mayor amplitud en su base, para incluir en el concepto hechos que de otra manera escaparían al criterio preciso y estrecho de la economía, considera como renta a todo incremento patrimonial, a todo ingreso o entrada”.*⁶

En el mismo sentido se pronuncia Humberto Medrano que reduce las teorías sobre la renta a dos: la teoría de la fuente (o de la renta producto) y la teoría del balance (o del incremento patrimonial).⁷

La misma línea de opinión es seguida por Enrique Reig que también reconoce la existencia de sólo dos teorías, la primera a la que se le denomina teoría de la fuente, teoría clásica de renta o bien renta-producto; y frente a ella la teoría que considera como renta todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital o un aumento de riqueza disponible para gastos en consumo, esta teoría es denominada del balance, del incremento patrimonial más consumo o de la renta-ingreso.⁸

Efectivamente, las teorías financieras que sustentan y definen el concepto de renta son la teoría del “rédito-producto” y la teoría del “incremento patrimonial más consumo”.⁹ A lo largo del trabajo utilizaremos esas dos definiciones para referirnos a una y otra teoría.

⁶ Idem, Op. cit., p. 88.

⁷ MEDRANO CORNEJO, Humberto. Impuesto a la Renta, Blanca Varela y el Premio “Octavio Paz”. En: *Advocatus* N° 4, Lima, Mayo 2001, p. 258.

⁸ REIG, Enrique J., Impuesto a las Ganancias. Editorial Macchi, Buenos Aires, 2001, p. 45.

⁹ En este punto es preciso advertir que Juan Roque Garcia Mullín, en su Manual del Impuesto a la Renta desarrolla una tercera teoría denominada del flujo de riqueza que define como renta “a la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros, o sea el total de flujo de riqueza que desde terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado”. Esta última teoría es ampliamente reconocida por la doctrina nacional, incluso el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 601-5-2003 señaló que “...no puede considerarse que los intereses pagados por la Administración se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, pues no califican en el concepto de renta producto, ni se trata de ingresos provenientes de operaciones con terceros, los cuales son entendidos como los 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 en el nacimiento de obligaciones”. Esta resolución recoge el criterio de la Resolución de

En este punto es preciso resaltar que los textos legislativos no recogen ninguna de las teorías en forma pura. Por lo general, los sistemas tributarios suelen adoptar conceptos de las dos teorías o incluso incorporar supuestos que no pertenecen a ninguna de ellas. Por ello, existe una posición doctrinaria que señala que en realidad no existe un concepto de renta que el legislador deba respetar sino más bien que éste tiene amplia libertad para definir qué es lo que incorporará dentro de dicho concepto.^{10,11}

Dicho esto, a continuación revisaremos cada una de las teorías mencionadas.

2.1. Teoría del “Rédito Producto”

observancia obligatoria N° 616-4-99 de 25 de julio de 1999. Sin embargo, esta posición ya fue superada por el propio Tribunal que en la Resolución N° 1760-5-2003, recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo. Nosotros consideramos que la teoría del flujo de riqueza debe ser analizada como parte de la teoría del incremento patrimonial más consumo.

¹⁰ MEDRANO CORNEJO, Humberto. Op. cit., p. 259. Concluye que ningún legislador está obligado a una adhesión “a pie juntillas” de sólo una teoría exclusiva, con absoluta exclusión de las demás. Es por ello que, en determinada jurisdicción concreta, la ley puede considerar que, para los propósitos específicos de esa realidad, es conveniente dar al concepto de renta una significación que se extiende o se contrae con relación a las teorías expresadas.

GARCIA BELSUNCE, Horacio. Op. cit., p. 192. Se refiere a que Giuliani Fonrouge es particularmente conciso cuando dice que la conveniencia o inconveniencia de adoptar una u otra tesis, constituye una cuestión de política fiscal, extraña a la materia que debe considerar el derecho financiero.

¹¹ Nosotros consideramos que si el legislador decide dejar de lado la teoría del rédito producto y la teoría del incremento patrimonial más consumo para incorporar a la Ley conceptos distintos al concepto fiscal de renta, sólo está haciendo uso de su libertad para crear impuestos, libertad que evidentemente está limitada por el propio texto constitucional y, fundamentalmente por el conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°. Al respecto ver el punto 4 del presente trabajo y las notas 37 y 40 que recogen Sentencias del Tribunal Constitucional que se han pronunciado en ese sentido.

Esta libertad de legislar no puede ser considerada como una teoría fiscal, es simplemente el ejercicio de una de las potestades del órgano competente para la creación de normas, por ello no creemos que se pueda hablar de una “teoría legalista”.

La teoría del “rédito-producto” fue planteada por primera vez a fines del Siglo XIX por Fusting, y sirvió de base a la ley prusiana de 1891.¹² Son claros expositores de la misma Allix y Lecercle.

Según dicha teoría sólo tendrá la condición jurídica de renta aquellos beneficios dotados de ciertas condiciones que hacen posible su reproducción.¹³ Así, será considerada como renta el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación.¹⁴

De esta manera, para que un ingreso sea calificado como renta gravada, según la teoría del “rédito-producto”, deberá poseer las características siguientes:

- (1) La riqueza deberá ser un “producto”, es decir, una riqueza nueva, material, distinta de la fuente que la produjo.

Evidentemente, las rentas inmateriales derivadas del uso o goce de ciertos bienes no quedan comprendidas en el concepto de “rédito-producto” desarrollado por la doctrina financiera.¹⁵

- (2) La renta deberá provenir de una fuente productiva durable, permanente, es decir, que no se agote en la producción de la renta y que pueda generar nuevos ingresos en el futuro.
- (3) La fuente productora, además, deberá poseer la habilidad de generar ingresos periódicos.¹⁶

¹² GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana Camila. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 25.

¹³ REIG, Enrique J., Op. cit., p. 45.

¹⁴ MEDRANO CORNEJO, señala lo siguiente: “sólo es renta, la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente mas o menos durable. Existen dos fuentes primigenias de renta, de cuya combinación surge una tercera: capital, trabajo y empresa.” Op. cit. p. 258.

¹⁵ En este punto la doctrina financiera se aparta del sector de la teoría económica representado por Say y Fisher que admiten que el rédito puede ser inmaterial, asimilando más bien las posiciones de la teoría económica desarrolladas por Smith, Ricardo y Malthus que sostienen que la renta está representada únicamente por los bienes materiales, excluyéndose los usos y servicios de goce del capital.

¹⁶ GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE: Op. cit. p. 25. Precisan a este respecto que entre los autores que sustentan la teoría de la fuente o del

Es evidente que la teoría financista de “rédito producto” sigue fielmente las doctrinas económicas mayoritarias desarrolladas sobre el concepto de renta.

2.2. Teoría del Incremento Patrimonial más consumo

La teoría del incremento patrimonial más consumo fue planteada por primera vez por Schanz en 1896, e introducida en la ley del impuesto a la renta del imperio alemán en 1920, cambiándose de esta manera la orientación de la ley prusiana de 1891.¹⁷

Schanz se aparta de los conceptos de productividad, periodicidad y mantenimiento de la fuente debido a que, en su concepto, la renta está relacionada con la capacidad económica de la persona, pues cuando deseamos determinar la renta de un individuo debemos preguntarnos qué incremento ha tenido el poder económico de esa persona en un período determinado. En su opinión, la renta es un concepto que no puede separarse de la satisfacción de necesidades del individuo y que está remotamente relacionado con la producción.

Por ello, considera que deben incluirse los beneficios realizados por el cambio de bienes y otras transacciones comerciales y también los bienes o flujos de bienes que provienen del goce del ocio de uno mismo, de la casa o del jardín del propio dueño, no interesando si el bien está o no realizado. Todas las satisfacciones son función de la renta y los gastos continuos implican rentas continuas para atenderlos.¹⁸

Esta segunda teoría abandona como elemento básico de la definición la oposición de los conceptos de renta y capital, considerando simplemente renta al crecimiento del potencial económico del titular en dos momentos

rédito producto “(...) no existe uniformidad de ideas acerca de que el rédito deba ser de carácter periódico, ni tampoco que la riqueza deba ser separada de la fuente productora (...). Lo importante para esta corriente doctrinal es la existencia de una fuente productora durable, duradera o permanente (...) vale decir, un elemento material o inmaterial fijo, que subsista cierto tiempo y no pierda su sustancia, genere un valor separado por lo común con regularidad y que pueda ser expresado en dinero”.

¹⁷ De acuerdo al autor alemán deberá entenderse por renta “(...) el aumento neto del patrimonio durante un determinado período, inclusive los beneficios y prestaciones de valor pecuniario de terceros”. Citado por GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE: Op. cit. p. 26.

¹⁸ GARCÍA BELSUNCE, Op. cit., p. 134.

distintos. El solo hecho de la existencia de un aumento en el patrimonio neto que ha acrecido el poder de compra del individuo, habilita, según este criterio, para considerar existente la renta gravable. En la definición de Simons está claramente expuesto el concepto de renta conforme a ella, al decir que lo es la suma algebraica de:

- (1) los consumos efectuados;
- (2) el cambio en el valor del patrimonio poseído entre el comienzo y fin del periodo de que se trate.¹⁹

De esta manera, la renta obtenida al final de un ejercicio fiscal determinado será equivalente a la suma de los consumos efectuados y el cambio de valor (positivo o negativo) del patrimonio en dicho período, que a su vez será el resultado de restar la riqueza al principio del período a la riqueza al finalizar dicho período.

De la definición descrita podemos concluir que las “rentas imputadas” o rentas de goce o disfrute, que son atribuidas al individuo por el hecho de haber disfrutado del bien, corresponden a la teoría del incremento patrimonial más consumo, pues son incluidas como parte del concepto de los consumos efectuados.

En efecto, esta teoría considera que si por gozar o disfrutar de un bien ajeno el individuo tiene que pagar un precio (alquiler), al disfrutar de ese bien como propio experimenta un ahorro. Y que si ese bien propio, en vez de utilizarlo directamente lo arrendara, obtendría un ingreso inequívocamente categorizable como renta.²⁰

El concepto así establecido, es aplicable para todos los bienes de consumo durables: casa habitación, automóvil, yates, mobiliario, etc.

En algunos países el tratamiento fiscal de las rentas imputadas era incompatible con el objetivo social de fomentar la vivienda propia. Por ello, se encontraron fórmulas transaccionales, consistentes en gravar, no todas las viviendas propias, sino solo imputar renta a aquellas que se utilizan únicamente para veraneo o recreo, o aquellas cuya utilización se cede en forma gratuita a terceros. En este último caso, es bien claro que

¹⁹ REIG, Enrique, J., Op. cit, p. 62.

²⁰ GARCÍA MULLIN, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. Organización de Estados Americanos, Departamento de Desarrollo Institucional y Recursos Humanos, 1978, p. 24.

quien cede en forma gratuita una casa a tercero, está en igual condición que quien recibiera alquiler (renta gravada) y luego lo donara a su arrendatario.²¹

Otro tipo de rentas imputadas serían los consumos de bienes y servicios producidos y consumidos por la misma persona. En consecuencia, se encontrarían en esta hipótesis los consumos de alimentos que hacen los agricultores de su propia producción, los retiros de mercaderías por parte de los dueños o socios para consumo propio, etc.²²

En nuestra opinión, la teoría financiera del incremento patrimonial más consumo, en lo referido a las rentas imputadas, recoge la posición de la teoría económica desarrollada por Fisher, mencionada al inicio del presente trabajo.

No obstante lo anterior, García Belsunce considera que la teoría del incremento patrimonial carece de base económica, se aparta del concepto de renta vinculado con la noción de la distribución de la producción. Por ello, concluye que *“el objeto de atender a fines exclusivamente fiscales ha llevado a una extensión del concepto de renta, que a través de los distintos autores y de las legislaciones que lo han recogido, exterioriza un panorama de gran confusión, carente de toda sistematización (...). Parece más serio desde un punto de vista científico, reconocer esta amplia autonomía a la voluntad de la ley, independizándola de todo criterio científico y de toda doctrina jurídica o económica, que pretender forzar a éstas para hallar una justificación a los propósitos fiscales”*.²³

2.3. El concepto de renta en la Ley del Impuesto a la Renta a la luz de las teorías fiscales sobre la materia

El Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 054-99-EF (en adelante, la Ley), define el concepto legal de renta gravada en sus primeros cuatro artículos (Capítulo I, Del Ámbito de Aplicación).

En el inciso a) del artículo 1° de la Ley se establece que a través de dicho impuesto quedarán gravadas *“(...) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose*

²¹ Idem, Op. cit, p. 25.

²² Idem, Op. cit, p. 26.

²³ GARCIA BELSUNCE, Op. cit., p. 182.

como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos" (el subrayado es nuestro). Como puede apreciarse, la definición anterior recoge la teoría del "rédito-producto".

En el marco de la teoría del "rédito-producto", el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley incluye a las regalías, y a los resultados provenientes de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización así como a los inmuebles adquiridos o edificados para efectos de la enajenación.

Luego en el inciso b) del artículo 1° de la Ley se regulan las ganancias de capital que son detalladas en el artículo 2° de la Ley y que consisten básicamente en la enajenación de diversos bienes o derechos. En este punto nuestra Ley recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo, en lo referido a las ganancias de capital.

El inciso c) del artículo 1° de la Ley se refiere a otros ingresos que provengan de terceros, precisándose en el artículo 3° que dichos ingresos corresponden al pago de indemnizaciones por seguros del personal de las empresas o por la reposición de bienes del activo. Adicionalmente se señala que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.²⁴ En nuestra opinión, en este inciso también se recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo, en lo referido a las operaciones con terceros y al resultado por exposición a la inflación.²⁵

²⁴ En la nota 8, mencionábamos dos resoluciones del Tribunal Fiscal que originalmente señalaron que el inciso c) del artículo 3° de la Ley recogía la teoría del flujo de riqueza, esa posición ya fue superada por la Resolución N° 1760-5-2003 de 28 de marzo de 2003 que expresamente señala que dicho artículo recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo, en la parte referida a las operaciones con terceros. Así, la Resolución señala: "De acuerdo con la última teoría -incremento patrimonial más consumo- es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el Estado) (...) la citada Ley del Impuesto a la Renta, adscribiéndose a la teoría en mención, en el último párrafo de su artículo 3°, establece que "En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros".

²⁵ Al respecto, el Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF establece 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

Por último, el inciso d) del artículo 1° de la Ley se refiere a las rentas imputadas, incluyendo a las rentas de goce y disfrute, establecidas por Ley. A lo largo del trabajo nos hemos pronunciado en el sentido que las rentas imputadas, en sentido estricto, esto es las rentas de goce y disfrute corresponden a la teoría del incremento patrimonial más consumo. No resulta claro, entonces, a qué se refiere el inciso d) del artículo 1° de la Ley cuando se menciona a las rentas imputadas establecidas por Ley.

En conclusión, nuestra Ley recoge las dos teorías fiscales de renta. La teoría del “rédito-producto” es recogida en su integridad y la teoría del incremento patrimonial más consumo, es recogida sólo en lo concerniente a las ganancias de capital, las ganancias por operaciones con terceros, el resultado por exposición a la inflación y las rentas imputadas, en sentido estricto, esto es, las rentas de goce y disfrute.

Sin embargo, queda por determinar si existen en nuestra Ley otras “rentas imputadas” que se apartan de las teorías económicas y financieras de renta, pero que resultan gravadas con el impuesto por haber sido incluidas por el legislador haciendo uso de su libertad de creación normativa y que podrían estar mencionadas en el inciso d) del artículo 1° de la Ley.

Sobre este tipo de rentas nos ocuparemos en el siguiente punto.

3) EL REGIMEN DE LAS RENTAS IMPUTADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Como hemos visto, el inciso d) del artículo 1° de la Ley prescribe únicamente que se encuentran gravadas con el impuesto las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

La ausencia de una definición respecto de lo que entiende la ley por rentas imputadas y la ausencia de una enumeración taxativa de las mismas como sucede, por ejemplo, en el caso de las rentas que responden a la teoría del rédito producto, hace necesario que revisemos brevemente el tratamiento de dicho concepto desde la perspectiva de la doctrina y de las teorías fiscales sobre la renta a fin de desentrañar los

otros particulares, en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencia a título gratuito que realice un particular a su favor.

alcances del mismo.

Al respecto, debemos recordar que las rentas imputadas corresponden a lo que Fisher definió como el servicio de los bienes que representan la riqueza, radicando en ello su sustento económico.

Por su parte, en lo que concierne a las teorías fiscales sobre la renta, aún cuando por su naturaleza califiquen como una verdadera ficción, razón por la que no son reconocidas como renta por la teoría de “rédito-producto”, debemos señalar que las rentas imputadas son acogidas por la teoría del incremento patrimonial más consumo.

En efecto, según hemos visto anteriormente, para esta teoría califican como rentas imputadas las variaciones en el valor de un bien o patrimonio calculado en un periodo determinado, así como el autoconsumo o uso del bien que realice el propietario del mismo.

Así, las rentas imputadas, denominadas también por la doctrina como rentas de goce, morales o psíquicas, consisten en el disfrute que otorga la posesión de bienes duraderos, siendo los casos más conocidos el del valor locativo de la casa habitación y el valor de uso de otros bienes de propiedad del sujeto.²⁶

Por tanto, -aún cuando en esencia no importen una manifestación material de renta- las rentas imputadas a las que hemos hecho alusión en el párrafo anterior son admitidas por un sector de la ciencia económica así como por la teoría fiscal del incremento patrimonial más consumo.

En tal sentido, si bien el inciso d) del artículo 1° de la Ley no define taxativamente el concepto de renta imputada, recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo cuando señala que en este tipo de rentas se encuentran incluidas las rentas de goce o disfrute.

3.1. Rentas imputadas en la Ley que encuadran en la teoría del incremento patrimonial más consumo

Si revisamos el texto de la Ley encontramos algunos supuestos -pocos en realidad- en los que se reputa la existencia de una renta imputada conforme al concepto que maneja la teoría del incremento patrimonial

²⁶ FERNANDEZ, Luis Omar. El Impuesto a la Renta, Tratado de Tributación, Tomo II, Volumen I. Dirigido por DIAZ, Vicente O., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004. p. 128.

más consumo sobre este tipo de rentas.

Al respecto, se constata que en estos casos, el legislador ha establecido como rentas imputadas el uso o disfrute de determinados bienes que son cedidos gratuitamente. En tal sentido, aunque no se trata en estricto de un autoconsumo por parte del propietario del bien, se infiere que dicho consumo es realizado de manera indirecta por el titular del mismo al cederlo a un tercero sin exigir una contraprestación a cambio.

Asimismo, encontramos que para configurar el hecho imponible “renta imputada” el legislador recurre necesariamente para ello al auxilio de la técnica de las presunciones y ficciones legales a fin de establecer como hecho imponible una manifestación de riqueza que no es material sino más bien potencial vinculada con los bienes cedidos en uso.

Para la mejor comprensión del tema bajo análisis, consideramos necesario detenernos un momento en este punto a fin de revisar brevemente los conceptos de presunción, ficción y regla de valoración en el contexto del presente trabajo.

Al respecto, el empleo de las presunciones y ficciones legales pueden agruparse y distinguirse en relación con el “resultado” que se persiga con dichos instrumentos. Así, en términos generales la doctrina sostiene que puede incidir básicamente: (i) sobre la existencia del presupuesto de hecho; (ii) sobre la medida de la base imponible; (iii) sobre la cualificación jurídica del presupuesto de hecho y (iv) sobre la persona del sujeto pasivo”.²⁷

En consecuencia, cuando nos referimos al uso de presunciones y ficciones legales y su relación con las rentas imputadas nos ubicamos necesariamente en los efectos de configuración de un hecho imponible o si se quiere a la determinación de la existencia del presupuesto de hecho.²⁸ Asimismo, será importante el empleo de las denominadas reglas

²⁷ MOSCHETTI, Francesco: “Il Principio della Capacità Contributiva”, Padova, Cedam, 1973. Citado en: TRIMELONI, Mario: Op.Cit. p. 434.

²⁸ En efecto, existen en la Ley un número considerable de presunciones y ficciones. Sin embargo, estas son ajenas al tema que se analiza en el presente trabajo. Entre aquellas tenemos, por ejemplo, la presunción de habitualidad en la enajenación de valores por parte de una persona natural, la determinación de los sujetos obligados a contribuir en virtud al concepto de domicilio creado en función a la residencia en el país durante un período fijado por ley, la determinación de la condición de domicilio con efecto a partir del principio de cada ejercicio gravable, la determinación de rentas brutas de fuente peruana, la fijación de rentas netas de fuente peruana, la atribución de

de valoración que se ubican dentro de las técnicas de medición de la base imponible.

Ahora bien, la doctrina sostiene que las presunciones sirven de medio para aliviar o evitar la actividad probatoria de la Administración Tributaria, mientras que las ficciones jurídicas son disposiciones que contienen un mandato que vincula y crea efectos jurídicos materiales en la aplicación de los tributos.²⁹

En efecto, la presunción es un proceso lógico conforme al cual, existiendo un hecho base conocido y probado, se concluye una afirmación de otro hecho -el hecho presumido o inferido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos.³⁰ El proceso de deducción lógica puede derivarse de la aplicación de reglas de experiencia por parte de quien aplica el Derecho (presunción simple u hominis) o pueden también establecerse en la norma jurídica (presunción legal).³¹

rentas a los fideicomisos, fondos mutuos, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, la presunción absoluta de que las fundaciones, asociaciones sin fines de lucro, etc., que incumplan determinados requisitos para su desgravación se han encontrado gravadas por los ejercicios no prescritos, etcétera.

²⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Presunciones legales y derecho tributario. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid, 1995, p. 7.

³⁰ ZICCARDI, Horacio. Tratado de Tributación dirigido por GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Tomo I. Derecho Tributario. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003. p. 236.

³¹ NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985. pp. 4 y 11. En efecto, la doctrina establece que los efectos de las presunciones legales se verifican en el ámbito probatorio, facilitando la actividad administrativa en la recaudación de los tributos. De este modo, las presunciones “iuris et de iure” eliminan casi toda la actividad probatoria en la medida en que aquello que se afirma a través de ellas resulta irrefutable impidiendo cualquier acción de prueba para el contribuyente. Por su parte, las presunciones “iuris tantum” trasladan la actividad probatoria al contribuyente, con lo cual también alivian el ejercicio de la función administrativa que se deduce para la constatación de los hechos con trascendencia tributaria en el curso del procedimiento determinativo de la obligación tributaria.

Así, en ese sentido, el inciso a) del artículo 23° de la Ley establece como regla general en el caso de rentas de primera categoría una renta sobre la técnica de la presunción absoluta al señalar que se presume de pleno derecho que la merced conductiva derivada del arrendamiento de predios no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor de predio.^{32,33}

Por otro lado, la ficción implica la sustitución legal de un presupuesto falso o difícilmente comprobable por una realidad ficticia, la cual, a diferencia de la presunción, no obedece a un proceso de deducción lógica. De esta manera la ficción jurídica conlleva una calificación jurídica de hechos que, si bien resulta poco probable que coincidan con la realidad fáctica, deben ser aceptados al haberse instituido a través de normas jurídicas (v.g., no cabe prueba en contrario). Es usual por ello que la renta imputada a través de una ficción, se le denomine renta ficta.

Así, por ejemplo, el inciso d) del artículo 23° establece como renta de primera categoría una renta ficta equivalente al seis por ciento (6%) del valor de autovalúo del predio cuya ocupación haya sido cedida por sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

Como quiera que se trata de una ficción o presunción legal, se observa en

³² HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. “Las presunciones legales en el sistema tributario peruano”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 9, Diciembre de 1985. p. 40. El autor comenta una serie de ejemplos de presunción y ficciones legales que si bien corresponden a la legislación vigente en la década de los ochenta, mantienen en la mayoría de casos su vigencia.

³³ En igual sentido, el inciso d) del artículo 23° de la Ley establece que se presume, sin admitir prueba en contrario, que la cesión de bienes muebles cuya depreciación es admitida, efectuada por personas naturales a contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría que se realice a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza, generará una renta bruta anual no menor al ocho por ciento (8%) del valor de adquisición de dichos bienes.

Por su parte, el artículo 26° de la Ley establece una renta mínima presunta en el caso de préstamos que depende de la moneda en que se haya celebrado aún cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. No obstante, en este caso la presunción corresponde a una presunción relativa o iuris tantum en la medida que admite prueba en contrario mediante la presentación de los libros de contabilidad del deudor.

todo caso que el efecto de configuración del hecho imponible (ficto o presunto) viene acompañado de una regla de valoración, en la medida que no obre de por medio el pago de una contraprestación por la cesión en uso del predio en cuestión.³⁴

En efecto, por medio de las reglas o criterios de valoración se fija el valor de bienes, rentas, productos, patrimonios y derechos a los efectos de un tributo determinado sin permitir la prevalencia de cualquier otro valor que no sea el determinado por ley o, en su caso, por norma reglamentaria.³⁵

Por tanto, de los supuestos de rentas fictas o presuntas que hemos revisado podemos inferir que tienen una racionalidad económica que se sustenta en la teoría del balance.

Sin embargo, cabe preguntarse si es posible que el legislador establezca otro tipo de reglas cuyo efecto sea finalmente la creación de una renta imputada que no se encuentre dentro de los alcances tradicionales de la teoría mencionada. Dicha cuestión surge debido a que, si atendemos a la redacción final del inciso d) del artículo 1°, se señala que las rentas imputadas serán las establecidas por la Ley.

En tal sentido, en nuestra opinión, el ordenamiento ha optado por no establecer taxativamente un *numerus clausus* de supuestos configuradores de rentas imputadas, otorgando de este modo flexibilidad para la definición de dicha renta en cada caso concreto al permitir que sea finalmente el propio legislador el que delimite, dentro de su libertad de configuración normativa, qué hechos o supuestos implican la atribución de una renta imputada.³⁶

3.2. La libertad de configuración de rentas imputadas que no correspondan a la teoría del incremento patrimonial más consumo y el análisis del artículo 32° de la Ley

³⁴ Al comentar la determinación de rentas de primera categoría establecida por la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina, Enrique Reig sostiene que la magnitud de la renta bruta presenta un problema cuando su forma de expresión no es la de una renta fácilmente en numerario, sino como una renta psíquica, como el valor locativo o precio presunto de una cesión en locación, usufructo, etc., a título gratuito. REIG, Enrique. J. Op. Cit. p. 398.

³⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ. Op cit., p. 45.

³⁶ Al respecto, cabría efectuar una interpretación en el sentido que cuando la Ley hace referencia a rentas imputadas, se está refiriendo simplemente a que la Ley puede atribuir el carácter de renta a lo que ella decida.

Como hemos anotado, se advierte que la definición de renta imputada que adopte la ley podría alcanzar supuestos que no están dentro de los parámetros tradicionales que recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo.

En tal sentido, la duda surge respecto de si es posible encontrar en el texto de la ley alguna norma en virtud de la cual se reputa que se haya obtenido una renta no obstante la ausencia de un hecho que en rigor sea revelador de riqueza.

En atención a ello, consideramos importante analizar el artículo 32° de la Ley a fin de reflexionar sobre los alcances del mismo y si ello podría implicar de algún modo la configuración de una renta imputada especialmente cuando se trate de una transacción en la que no existe una contraprestación de por medio.

El primer párrafo del artículo 32° establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado.

Al respecto, consideramos que el párrafo en cuestión contiene una ficción legal por medio de la cual se imputa una renta inclusive en el supuesto que la operación sea gratuita.³⁷

Sin perjuicio de ello, el párrafo contiene adicionalmente una regla de valoración, al establecer que toda transacción debe entenderse efectuada a valor de mercado. En efecto, si bien en los casos de rentas imputadas que se derivan de la cesión de bienes se establece un parámetro cuantitativo específico de aplicación directa (usualmente un porcentaje fijo en función del valor del bien cedido, por ejemplo), en el caso del artículo 32° de la Ley dicho parámetro viene dado a través de un concepto jurídico indeterminado denominado “valor de mercado” cuya materialización, se

³⁷ No obstante, también es posible admitir que en este caso podríamos estar frente a una presunción absoluta. La complejidad del tema fue puesta de manifiesto por la doctrina española en el caso de la regla del valor de mercado para el caso de operaciones entre partes vinculadas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Así, si bien todos concuerdan que se trata de una regla de valoración no existe unanimidad respecto a si dicha norma contiene o bien una ficción legal o una presunción absoluta. Ver al respecto: ESEVERRI MARTÍNEZ. Op. Cit. pp. 91-93.

concretará mediante la aplicación de una metodología que la propia norma contempla, dependiendo del tipo de transacción o de la vinculación existente entre los sujetos que participan en ella.

Consideramos, por tanto, en este último extremo que nuestra legislación ha adoptado una “regla de valoración” de imperativo cumplimiento tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria, que impone una obligación sustancial para efectos del impuesto que consiste en que el valor asignado a cualquier tipo de transacción sea el valor de mercado del bien o servicio objeto de intercambio.

En tal sentido, si se atiende a la redacción de la norma en cuestión, se desprende que en lo que concierne a la transferencia de propiedad de bienes, aún cuando ésta se realice gratuitamente, el transferente deberá considerar que el valor asignado a dicha operación es el valor de mercado.³⁸

De este modo, apreciamos que si bien no se ha generado una renta real y material, el legislador ha considerado la imputación de una renta ficta (hecho imponible) en cabeza del transferente de los bienes cuyo monto (base imponible) será determinado en función del valor de mercado.

Finalmente, es de señalar que la imputación de renta bajo comentario no responde al libre arbitrio del legislador sin mayor justificación. En efecto, si atendemos a la ratio legis de la disposición nos encontramos con que ésta constituye una medida que tiene por finalidad luchar contra el fraude y la elusión fiscal.³⁹

³⁸ Respecto de la aplicación de la regla de valor de mercado en la prestación de servicios gratuitos, existen dos posiciones antagónicas sobre su aplicación. Los que niegan su admisión sostienen que al no encontrarse gravada la operación no podría admitirse renta alguna a efectos de aplicarle la regla del valor de mercado. Para ello, se basan también en el Informe No. 055-2003-SUNAT/2B0000, emitido el 12 de febrero de 2003 que establece que el prestador de servicios gratuitos no se encuentra gravado con el Impuesto. Sin embargo, consideramos que toda vez que en este caso existe una renta imputada que surge como consecuencia de la aplicación conjunta de una presunción absoluta y una regla de valoración, por lo que es aplicable a todo tipo de transacción.

³⁹ El Tribunal Fiscal ha manifestado en ese sentido que la regla contenida en el artículo 32° de la Ley tiende a evitar que una empresa realice ventas a valores distintos a los reales a fin de generar una menor o mayor utilidad, según su conveniencia, trasladando el bien a otra empresa que su vez se beneficiará con la transferencia. Resolución Tribunal Fiscal No. 881-2-99.

Por tanto, aún cuando la doctrina no admite, por un lado, que por la vía de la presunción legal sea posible configurar un hecho imponible o establecer la materia gravada, por otro lado, reconoce que éstas pueden ser complementadas con ficciones legales para configurar un hecho imponible o determinar la base imponible únicamente en aquellos casos que se trate de combatir el fraude a la ley impositiva.⁴⁰

En consecuencia, atendiendo a que el legislador cuenta con la potestad discrecional amplia y suficiente para definir el hecho imponible, inclusive cuando de por medio no exista un sustrato económico real (renta ficticia o presunta) cabe analizar los límites a la libertad de configuración de este tipo de rentas.

4) LAS RENTAS IMPUTADAS EN BASE A PRESUNCIONES Y FICCIONES: LA LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR Y SUS LIMITES

En los últimos años se ha advertido en la legislación comparada y local una proliferación del recurso a la técnica de las presunciones y ficciones legales en el campo del derecho tributario. Esta realidad normativa ha llevado a la doctrina a un debate inconcluso, que se manifiesta con mayor intensidad en el caso de la imposición sobre la renta, respecto del uso de este tipo de herramientas legales y de su compatibilidad con diversos preceptos constitucionales.

En la raíz de la discusión subyace básicamente la vulneración del principio de capacidad contributiva en tanto que se verificaría la inexistencia de un índice real y revelador de riqueza en el hecho presunto o ficticio que se sujeta a imposición.

Conforme hemos señalado, las teorías sobre el concepto de renta elaborado por la doctrina fiscal parten de una realidad económica que se fundamenta en la existencia de un hecho, acto o negocio que implique una manifestación de riqueza. Así, por ejemplo, la teoría del rédito producto considera como renta el ingreso periódico generado por la explotación de una fuente durable mientras que la teoría del balance reputará como tal al ingreso derivado de operaciones con terceros. En cualquier caso, sin embargo, existe un común denominador que justifica la imposición y que se verifica a través de un dato económico concreto: existe una renta real y actual.

⁴⁰ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Op. Cit. p. 47.

Es en ese sentido que, como explica García Novoa,⁴¹ un sector mayoritario de la doctrina considera que las presunciones y ficciones legales no deberían ser admitidas en sede del impuesto a la renta en tanto que califican como renta a hechos que no son susceptibles de crearla o que simplemente no existen en el plano fáctico, careciendo por tanto de sustrato económico.

El fundamento de la interdicción del uso de presunciones absolutas y ficciones legales en el ámbito del impuesto a la renta reside en la vulneración del principio de capacidad contributiva. En efecto, tal como señala Pérez de Ayala, en las ficciones se encuentra presente la creación de verdades normativas que se apartan e ignoran los elementos esenciales del concepto económico natural.⁴²

Por ende, el gravamen debería incidir única y exclusivamente sobre la renta que efectivamente se haya percibido o realizado. Por tanto, en la medida que no sea “fingida” será el reflejo de alguna de las concepciones económicas de la renta.⁴³

En sentido diferente, otro sector de la doctrina, entre los que a decir de García Novoa se encontraría el profesor Falcón y Tella, considera que el legislador en su labor de configuración positiva del hecho imponible goza de libertad para la delimitación y definición del mismo. Esta posición, que se adscribe a la teoría de los hechos imponibles complementarios, niega por lo tanto enfáticamente la posibilidad de que el legislador se encuentre condicionado o vinculado a conceptos prejurídicos o extraídos de la ciencia de la hacienda o la economía.

Si bien para esta posición el concepto de renta y del hecho imponible descrito como tal termina siendo el que en definitiva se plasme en el texto de la ley, consideramos que ello no implica en modo alguno el reconocimiento de un campo irrestricto para el ejercicio arbitrario de la discrecionalidad con la que cuenta el legislador en la fase de creación normativa del tributo.

En efecto, aún cuando no existe un mandato constitucional expreso que ordene que el impuesto a la renta debe limitarse a la imposición de

⁴¹ GARCIA NOVOA, César: Op. Cit., pp. 185-192.

⁴² PEREZ DE AYALA, J.L. Las ficciones en el derecho tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1970. pp. 39-41.

⁴³ GARCIA NOVOA, César: Op. Cit., p. 192.

determinados hechos o actos, (según el criterio establecido por el Tribunal Constitucional⁴⁴ de que ningún impuesto o actividad gravada se encuentra constitucionalizado), también es cierto que la potestad tributaria en ningún caso puede ser ejercida sin observar otros principios y derechos recogidos en la Constitución.

En ese sentido, consideramos que más allá de la reflexión académica que nos brinda la doctrina comparada sobre el tema, la adopción de presunciones absolutas o ficciones legales en el impuesto a la renta debe someterse necesariamente a un control constitucional en virtud del cual se contraste la idoneidad y razonabilidad de este tipo de figuras legales para entender la real dimensión de los bienes jurídicos que se encuentran en juego.

Para tal efecto, no debemos olvidar que tanto las presunciones como las ficciones en el derecho tributario tienen una naturaleza instrumental toda vez que sirven como herramientas a las que acude el legislador generalmente en reacción al fraude y la elusión fiscal. Concordamos con Málvarez Pascual cuando afirma que todas las normas antielusivas parten de un razonamiento presuntivo. En términos similares la jurisprudencia de la corte constitucional italiana ha establecido que "... el recurso a las presunciones legales en materia tributaria es lícito, estando dirigido a proteger el interés general contra toda tentativa de evasión." (Sentencia num. 137 de 1997).

Sin embargo, esta loable finalidad que tiene sus bases en la justicia tributaria y la obligación general de contribuir con las cargas públicas, no impide la valoración, a la luz del texto constitucional, de dos elementos que se configuran como las dos caras de una misma moneda: uno, de naturaleza cualitativa, que apunta a desentrañar la razón de ser de la ficción legal o del nexo lógico que debe existir entre el hecho base y su consecuencia en la presunción absoluta; y otro, de orden cuantitativo,

⁴⁴ Sentencia recaída en el exp. 2727-2002-AA en la acción de amparo seguida por Compañía Minera Caudalosa S.A. contra la SUNAT. Al respecto, el Tribunal establece que "... La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueden ser o no objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límite que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°".

vinculado con el criterio de proporcionalidad entre el medio utilizado por el legislador en su contexto teleológico y los derechos y principios constitucionales que podrían verse afectados con dicho medio.

Por tanto, como puede advertirse, la adopción de una presunción o ficción legal en el ámbito de la imposición directa, implicará en última instancia una inevitable colisión entre el principio de capacidad contributiva y el interés general que subyace en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, tutelados ambos constitucionalmente. Y es que como advierte De Mita, la doctrina hoy en día ha reservado la calificación de presunción absoluta “... a los hechos que vienen asumidos no como manifestación de capacidad contributiva, sino como pruebas legales de hechos tasables con prohibición de prueba contraria”.⁴⁵

No obstante, en este punto debe andarse con cuidado toda vez que, como afirma la doctrina española, en los últimos años se viene detectando una tendencia hacia el abuso de las presunciones y ficciones en cierto tipo de impuestos, lo que se ha venido en llamar como “actitud defensiva” del legislador.⁴⁶ El peligro se torna más evidente cuando la lucha contra el fraude fiscal deja de ser el objetivo que trasciende en este tipo de medidas excepcionales para convertir a las presunciones y ficciones en verdaderas fuentes para el aumento de la recaudación, incrementando la presión tributaria que recae sobre un reducido sector de la economía del país.

En efecto, en países deficitarios de recursos fiscales como el Perú no es extraña la situación en la que el legislador, (en realidad, el Ejecutivo mediante el ejercicio de facultades delegadas la mayoría de las veces), intente introducir subrepticamente reglas con naturaleza presuntiva o ficticia que nada tienen que ver con una finalidad antielusiva, sino más bien con el objetivo de revertir la precaria situación de la caja fiscal.

Claro ejemplo de ello en la década pasada fue la creación del denominado Impuesto Mínimo a la Renta y en épocas más recientes del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

En ambos casos el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad

⁴⁵ TRIMELONI, Mario. Las presunciones. Tratado de Derecho Tributario Tomo II. Dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001, p. 431.

⁴⁶ ALONSO GONZALEZ, L. M. La inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 2001, citado por GARCIA NOVOA, Op. Cit., p. 190.

de tales medidas al considerarlas, en el ámbito de la imposición sobre la renta, incompatibles con el principio de capacidad contributiva, llegando a sostener en sentencia reciente que *“demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente”*.⁴⁷

Esta afirmación reciente del Tribunal que lleva implícita la no admisión de imposición de rentas que se encuentre en conflicto con el principio de capacidad contributiva lleva consigo el cuestionamiento de las reglas del impuesto a la renta que contienen rentas fictas o bien verdaderas ficciones legales que no admiten la deducibilidad de ciertos gastos efectivamente realizados. Cabe preguntarse entonces si acaso el principio de capacidad contributiva no admite limitación alguna cuando se trata de legislar en materia tributaria.

Para contestar dicha interrogante, consideramos importante acudir también al criterio establecido por el Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad de diversos artículos de la Ley de Bancarización e Impuesto a las Transacciones Financieras en el extremo referido a la deducción de gastos, costos o créditos para efectos fiscales, siempre que hayan sido realizados mediante instrumentos que la norma enumera taxativamente como “medios de pago autorizados”.

En efecto, es indudable que la falta de reconocimiento, para efectos del impuesto a la renta, de un gasto o costo incurrido conlleva necesariamente una ficción en virtud de la cual se reputa como inexistente una erogación real y efectiva, en la medida que aún cuando el contribuyente se encuentre en aptitud plena de acreditar fehacientemente la realidad del bien adquirido o del servicio prestado y de su cancelación en efectivo,

⁴⁷ Al respecto, es de señalar que el Tribunal Constitucional en su calidad de supremo intérprete de la Constitución ha corroborado que el principio de capacidad contributiva es un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución. Al respecto, señala que “(...) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar (...) configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”. Sentencia dictada en el Exp. 033-2004-AI/TC en la acción de inconstitucionalidad seguida contra el artículo 125° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Legislativo No. 945 y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley No. 27804.

dicha acreditación carecerá de toda eficacia fiscal al no admitirse la deducibilidad del mismo.

En tal sentido, si consideramos que el impuesto a la renta grava únicamente el beneficio neto obtenido una vez deducido los gastos y costos correspondientes, la negación de la deducción de un gasto real podría, en ciertos casos, convertirse en una carga fiscal de tal magnitud que termine vulnerando los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva.⁴⁸

A pesar de tal cuestionamiento, el Tribunal Constitucional consideró en este caso justificada la restricción del gasto que no conste en medios de pago autorizados atendiendo a que la finalidad de la norma es legítima en tanto busca controlar y evitar situaciones de evasión o elusión fiscal en aras del interés general.^{49,50}

⁴⁸ De igual manera podemos citar el caso del inciso m) del artículo 44° de la ley del impuesto a la renta que desconoce los gastos o pérdidas de capital provenientes de operaciones con sujetos residentes en territorios de nula o baja imposición, con excepción de un número reducido de gastos.

⁴⁹ Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido que “El objetivo de la denominada bancarización es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude fiscal (...). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehuyen la potestad tributaria del Estado y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social”. Sentencia recaída en el expediente No. 0004-2004-AI/TC y otros acumulados en los seguidos por el Colegio de Abogados del Cusco y otros sobre acción de inconstitucionalidad de diversos artículos de la Ley No. 28194 y de los Decretos Legislativos Nos. 939 y 947.

⁵⁰ De opinión contraria sería GOROSITO, Alberto. “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. www.aaef.org.ar/websam/aaefportal.nsf. En un caso similar, señala: “Por tal razón, calificamos de irrazonable la disposición legal, en cuanto crea una sanción que se aplica, aun cuando no haya lesión al bien jurídico protegido. Es evidente que la norma tiende a proteger las facultades de verificación y fiscalización del fisco nacional; pero resulta inadmisibles que el responsable, aún cuando pueda probar con absoluta certeza la veracidad de las operaciones, sea igualmente sancionado, por el hecho de haber abonado su adquisición con la moneda de curso legal en el país”.

En consecuencia, la libertad en el diseño normativo con la que cuenta el legislador al momento de acudir a normas de este tipo se amparará en la ratio legis que la inspire, como pueden ser la eliminación de prácticas elusivas y del diferimiento temporal del beneficio; y de la prohibición de la deducción del gasto.⁵¹

Por consiguiente, si bien la doctrina y la jurisprudencia es unánime en afirmar que el principio de capacidad contributiva es el principio rector que debe ser observado por el legislador al momento de configurar el hecho imponible, también es cierto que el legislador se encuentra legitimado constitucionalmente para adoptar ciertas medidas que, aunque *prima facie* podrían parecer contrarias a dicho principio, vistas a la luz de la justicia en la imposición coadyuvan a la realización plena de la capacidad contributiva, intentando, por medio de la lucha contra el fraude fiscal, que el reparto de las cargas públicas sea más equitativo.⁵²

5) CONCLUSIONES

1. Las “rentas imputadas” como rentas de goce o disfrute, son reconocidas por la teoría económica, corresponden a la teoría del incremento patrimonial más consumo y están recogidas por nuestra Ley.
2. El legislador en su labor de configuración positiva del hecho imponible, goza de libertad para la delimitación y definición del mismo, no estando condicionado por conceptos prejurídicos o extraídos de la ciencia de la hacienda o la economía.

⁵¹ Véase a GOTA LOSADA, Alfonso. “La base imponible del impuesto sobre sociedades” En: Documentos, N° 29/03. Instituto de Estudios Fiscales. Este autor establece que en la práctica lo único que interesa es aceptar, en principio, el beneficio o pérdida contable y luego ajustarlo para efectos tributarios mediante los “aumentos” y “disminuciones” correspondientes; ajustes que se justifican sólo como medidas anti-elusivas, el diferimiento temporal del impuesto o las controversias valorativas. “No hay, pues, un concepto teórico propio del beneficio fiscal, sino solamente respuestas circunstanciales”, señala el autor.

⁵² En igual sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional español al sostener en su sentencia 214/1994 de 14 de julio que la imputación de rentas a los socios de sociedades en el régimen de transparencia fiscal es un instituto contra la elusión, encontrándose la capacidad del legislador para luchar contra dicho fenómeno implícita en sus funciones de garantizar una distribución justa de la carga tributaria, defendiendo así lo que se denomina “potencialidad recaudatoria del sistema”.

3. En virtud de la libertad de configuración normativa, nuestra Ley regula otras “rentas imputadas” que se apartan de la teoría económica y de la teoría del incremento patrimonial más consumo.
4. El artículo 32° de la Ley implica una atribución de renta aún cuando la transacción sea gratuita. En ese sentido, por medio de una ficción legal acompañada de una regla de valoración se crea una renta imputada.
5. La adopción de presunciones absolutas o ficciones legales debe someterse necesariamente a un control constitucional en virtud del cual se contraste la idoneidad y razonabilidad de este tipo de figuras legales para entender la real dimensión de los bienes jurídicos que se encuentran en juego.
6. La adopción de una presunción o ficción legal en el ámbito de la imposición directa, implicará en última instancia una inevitable colisión entre el principio de capacidad contributiva y el interés general que subyace en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, tutelados ambos constitucionalmente.
7. El peligro se torna más evidente cuando la lucha contra el fraude fiscal deja de ser el objetivo que trasciende en este tipo de medidas excepcionales, para convertir a las presunciones y ficciones en verdaderas fuentes para el aumento de la recaudación.
8. Si bien la doctrina y la jurisprudencia son unánimes en afirmar que el principio de capacidad contributiva es el principio rector que debe ser observado al momento de configurar el hecho imponible, también es cierto que el legislador se encuentra legitimado constitucionalmente para adoptar ciertas medidas que, aunque *prima facie* podrían parecer contrarias a dicho principio, vistas a la luz de la justicia en la imposición coadyuvan a la realización plena de la capacidad contributiva, intentando, por medio de la lucha contra el fraude fiscal, que el reparto de las cargas públicas sea más equitativo.

Lima, noviembre de 2004