

(Este texto no ha sido publicado en el diario oficial "El Peruano", se descargó de la página web del Congreso de la República, con fecha 22 de febrero de 2017.)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE PROPUESTAS DE REFORMA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Diciembre 2003

123
64

69

Índice

Tema	Pág.
I. De La Delegación de Facultades	1
II. Del Proyecto de Norma	1
1. Reglas de Fuente	2
2. Condición Migratoria	24
3. Modificación al Tratamiento Tributario de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores (FMIV), Fondos de Inversión (FI) y Fideicomisos Bancarios y de Titulización	30
4. Limitación a la Deducción por Provisiones Bancarias	48
5. Intereses en Suspense	60
6. Modificación al Sistema de Deducciones para las Rentas de 4ta Categoría	65
7. Renta Bruta de 5ta. Categoría	67
8. Restringir el Beneficio de Sustentar Costo o Gasto con Boletas de Venta a las Emitidas por Contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS)	70
9. Deducibilidad de los Gastos Efectuados a Sujetos que Tienen la Condición de No Habidos	72
10. Arrastre de Perdidas	74
11. Tasas para Rentas de 3ra. Categoría	79
12. Agentes de Retención y Percepción en Renta	81
13. Anticipo Adicional	83
14. Determinación de Renta Neta en el Sector Construcción	89
15. Arrendamiento Financiero y Estabilidad Tributaria	93
16. Gastos de Fuente Extranjera	99
17. Libros Contables	103

18. Participación de Utilidades	108
19. Medidas Antielusivas	111
20. Responsabilidad Solidaria	119
21. Habitualidad en la Enajenación de Inmuebles	122
22. Modificación al Tratamiento de Dividendos	123
23. Determinación de la Obligación Tributaria sobre Base Presunta	124
24. Renta Presunta de Fuente Nacional	137
25. Tratamiento Tributario de las Ganancias de Capital	142
26. Precios de Transferencia	157
27. Tratamiento de las Regalías provenientes de Derechos de Autor administrados por Sociedades de Gestión Colectiva	177

67

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

PROYECTO DE DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA A PARTIR DEL 1.1.2004

I. DE LA DELEGACIÓN DE FACULTADES

Mediante Ley Nº 28079¹ se delegaron facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria. Dentro de las facultades delegadas vinculadas con la modificación del Impuesto a la Renta tenemos las siguientes:

- a. Ampliar el ámbito de aplicación, eliminando determinadas exoneraciones sectoriales,
- b. Modificar el sistema de deducciones de la renta bruta,
- c. Perfeccionar la determinación sobre base presunta y los métodos de valorización,
- d. Establecer sujetos y nuevos responsables del impuesto,
- e. Perfeccionar la progresividad del impuesto a las personas naturales y uniformizar las tasas aplicables a las rentas de tercera categoría,
- f. Actualizar la normatividad vigente con el objeto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria.

En ese sentido, considerando el ámbito de las facultades delegadas y habiéndose evaluado la necesidad de modificar la referida ley con el objetivo de lograr una mayor progresividad del impuesto, una mayor equidad tributaria y cerrar brechas de elusión y evasión tributaria, se somete a consideración un proyecto de Decreto Legislativo que modifica, a partir del 1.1.2004, la Ley del Impuesto a la Renta², en los siguientes aspectos:

II. DEL PROYECTO DE NORMA

A continuación se detallan las modificaciones introducidas en la LIR, ordenadas por tema:

¹Publicada el 27.9.2003
²Texto Único Ordenado Nº 054-99-EF y modificatorias, de ahora en adelante la LIR.

1. REGLAS DE FUENTE

Situación Actual

El tratamiento doctrinario de los criterios de vinculación del Impuesto

Los criterios de vinculación del Impuesto a la Renta definen el derecho de un Estado a imponer su sistema tributario sobre operaciones que considera dentro de su ámbito jurisdiccional.

En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como "renta" por una legislación genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es, que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas³.

De acuerdo a la doctrina fiscal internacional, son dos los criterios básicos de vinculación que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales⁴:

- **Criterio personal o subjetivo:** Implica la sujeción al gravamen de toda la renta mundial de un residente, domiciliado o nacional de un país determinado con independencia de la localización de la fuente productora de la renta.
- **Criterio territorial u objetivo:** También conocido como el principio de la fuente u origen de la renta, implica la sujeción a gravamen de los residentes y no residentes de las rentas cuyas fuentes están localizadas en el país que pretende imponer su sistema tributario.

Como ha sido reconocido en la práctica fiscal internacional, ambos criterios se aplican de manera combinada.

Ahora bien, dentro del criterio territorial u objetivo existen varios factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. Entre ellos tenemos a los siguientes⁵:

a) Criterio de la situación de la fuente productora

La doctrina ha reconocido que en el caso de rentas percibidas por sujetos no domiciliados que no se obtienen a través de un

GARCIA MULLIN, Roque. "Manual de Impuesto a la Renta". CIET, Documento N° 672, 1978, pág. 30.
 RUBIO GUERRERO, Juan José. "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional". En: MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. Dirección: Teodoro Cordón Ezquerro. Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 42-43.
 CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. "La fiscalidad de los no residentes en España: Hecho Imponible y supuestos de exención". En: MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. Op. Cit. P. 127-128

establecimiento permanente (E/P), la imposición del no residente está presidida, preferentemente, por un criterio de **pertenencia económica** en lugar de uno basado en la **pertenencia personal** sustentado en datos subjetivos y circunstancias personales del perceptor de la renta. Así, el gravamen por la pertenencia económica somete a imposición la capacidad económica, efectiva y actual, de un contribuyente que carece de un contacto permanente con un territorio determinado⁶.

Ahora bien, existen distintas manifestaciones o indicadores de tal capacidad económica en un determinado territorio, así como también manifestaciones extraterritoriales que resultan atraídas a un determinado territorio dependiendo de los criterios asumidos por el legislador. En efecto, se señala que "la clasificación singular de las distintas expresiones de la renta permite localizarlos para su gravamen, dentro o fuera del territorio en que se produce"⁷.

Una de las modalidades principales de este criterio de pertenencia económica es el que vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situado físicamente la fuente productora. Bajo esta modalidad, se reconocen generalmente como rentas de fuente nacional a las siguientes:

- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio.
- Derechos relativos a los bienes muebles o inmuebles situados en el territorio.

b) Criterio del lugar de la realización o prestación de los servicios

Este criterio pretende atribuir la fuente de la renta al lugar donde se ejecuta un servicio o se desarrolla un trabajo personal determinado.

Nos referimos básicamente al tipo de servicios tangibles (en contraste a los servicios intangibles) que se aprecian a través del despliegue de una actividad personal (*intuitio personae*), como la que ocurre en cualquier prestación de servicios profesionales o las que están vinculadas a las ejecuciones de artistas y deportistas.

c) Criterio del lugar de la utilización económica

Este criterio ha sido, en su mayoría, utilizado para definir la regla de fuente vinculada a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones del capital son utilizadas en el país, lo que implica la colocación financiera del capital en el país. De

ROSEMBUJ, Tulio. "Derecho Fiscal Internacional". Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas. Primera edición, Buenos Aires, 2003, p. 62-63.
Idem, p. 63

124
66

esta manera la regla de fuente se rige por el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta, como por ejemplo, el lugar donde se aprovecha el capital mobiliario colócado.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que este criterio ha sido ampliado últimamente para cierto tipo de rentas que provienen de ciertas prestaciones de servicios internacionales, tales como asistencia técnica o ventas y servicios rendidos a través del Internet.

d) Criterio del lugar de residencia de la entidad emisora

Este criterio atiende a la residencia de la entidad que, básicamente, emite valores mobiliarios. Se trata de un criterio netamente formal que facilita la ubicación de la fuente generadora de la renta.

Se utiliza preponderantemente en los siguientes tipos de rentas:

- Dividendos
- Ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios

e) Criterio del pago (o residencia del pagador)

Este criterio surge como complementario de los anteriormente descritos y que con una intención generalizadora pretende abarcar más supuestos de rentas de fuentes territoriales de las que serían posibles si es que nos atenemos a los criterios antes citados⁸.

Por este criterio se someten a gravamen los rendimientos obtenidos por el no domiciliado cuando son satisfechos por alguna persona que es domiciliada en territorio nacional.

La persona que paga la renta, en general, está comprometida en una operación trilateral o tripolar en la que, ordinariamente, actuará como delegado de pago en lugar del contribuyente ante la Hacienda Pública.

Cabe indicar que el criterio del pagador, inclusive,⁹ es reconocido internacionalmente como uno de los criterios válidos que fijan la fuente de la renta en materia de doble imposición. En efecto, el artículo 11° del modelo de convenio de la OCDE, prevé que el Estado de la fuente es aquel de donde proceden los intereses.

f) El nuevo criterio del "uso del mercado"

Bajo este criterio cualquier rendimiento de actividades o explotaciones económicas sin mediación de E/P que sean realizadas o estén

⁸ La norma española postula el criterio de fuente en función de la residencia del pagador "sin perjuicio" de todos los criterios restantes. CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. Op.Cit. p. 127.

69

localizadas en el país, tendrán su fuente en este territorio por el mero hecho que tal explotación económica se ejercite en el mismo.

Esta regla, que puede ser recogida legalmente sin generar la menor duda interpretativa, mantiene, no obstante, un problema conceptual referido a sí, en efecto, puede entenderse producida una renta de actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia de un titular (o empresario) que tenga poder de gestión sobre la empresa.

Frente a esta interrogante conceptual, anota acertadamente Rosembuj, que la actividad económica del no residente se valora por su naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio. Así, la calificación de rendimiento de actividad económica se basa en la preexistencia externa de un factor de autoorganización que se proyecta en sí mismo sobre el territorio. La obtención de rendimientos por un no residente sin E/P exige conocer de su actividad fuera del país para, posteriormente, establecer si tales rendimientos integran el objeto de su actividad empresarial⁹.

Una variante de este criterio es el que ha venido desarrollándose últimamente; sobretudo, con ocasión del análisis de la regla de la fuente en operaciones que se llevan a cabo a través del Internet.

Se ha señalado que será de fuente territorial la renta de empresa obtenida sin E/P siempre que se proyecte dicha actividad y se obtenga ventajas económicas de tal actividad en el territorio. "El ejercicio de la potestad administrativa y jurisdiccional tributaria sobre el no residente sin E/P se funda en la ventaja que le procura el uso del mercado"¹⁰. Bajo esta variante, lo relevante es la proyección de la actividad económica sobre el mercado doméstico - en el que no existe un E/P - sobre la base de la ventaja o beneficio que supone la finalidad dispuesta de hacer empresa aquí.

Este criterio de "hacer empresa" sin presencia material o física en el mercado del consumidor lo que promueve es que la fuente se fije en el lugar de residencia del usuario o consumidor.

La misma regla podrá ser tenida en cuenta en los casos de actividades que se generan en un determinado país que, por los avances tecnológicos (tales como el uso del satélite), no requieran de presencia física en el citado territorio.

ROSEMBUJ, Tulfo. Op. Cit. P. 67.

Idem. El autor cita el principio recogido en la jurisprudencia de la Corte Suprema Norteamericana en el caso Burger King Corporation v. Rudzewicz, 471 US 462 (1985), mediante la cual en un caso de impuesto a las ventas la Corte define que si la empresa no residente intencionalmente dirige sus actividades hacia determinado Estado, entonces debe tributar en este último por cuanto se aprovecha de los beneficios económicos que éste le brinda.

125

El tratamiento otorgado por la legislación comparada

El Cuadro N° 1 recoge el tratamiento de la regla de fuente en 9 países, además del Perú. Las características más saltantes de las legislaciones comparadas analizadas se resumen en lo siguiente:

- Para el caso de inmuebles la regla de fuente basada en la ubicación del bien se extiende también a los derechos que recaen sobre tal tipo de bienes. Así se contempla en Costa Rica, España y Venezuela.
- Se introduce el criterio de fuente basado en la residencia del pagador de la renta como punto de conexión que funciona de manera complementaria a otros establecidos por el legislador. Lo señalado se verifica en diversos tipos de rentas como los siguientes: Intereses (Chile, México; España, Ecuador), Regalías (México, España, Ecuador), Asistencia Técnica (México, España, Colombia, país este último que recoge tanto la asistencia técnica como la prestación de servicios técnicos sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país) y Publicidad (México).
- Las ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios tienen como criterio de conexión el lugar de residencia del emisor que, para estos efectos, coincide con el lugar donde está constituida la empresa que emite los valores. Así se contempla en México y España.
- Existen ciertos tipos de rentas que reciben un tratamiento particular con relación a la regla de la fuente de la renta. Este es el caso de las siguientes rentas: i) Dividendos, que tienen su fuente en el lugar de residencia del pagador de los dividendos (México, España, Venezuela, Ecuador, Colombia); ii) Asistencia técnica que además de los criterios anteriormente señalados en función de la residencia del pagador, también se regula como regla de fuente el lugar donde ocurre la utilización (este es el caso de Venezuela, España y México) y iii) Rentas por pensiones y rentas vitalicias, que tienen su fuente también en función de la residencia del pagador (es el caso de México y Costa Rica).

Problemática Detectada

El proyecto de norma con relación a las reglas de fuente peruana

Los artículos 9°, 10° y 11° de la LIR definen los criterios de vinculación o conexión objetivos que fija la legislación nacional para que se consideren gravadas, en el país, las rentas definidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto (artículos 1° a 3° de la LIR).

Nuestra actual LIR utiliza determinados puntos de conexión o criterios de gravamen para delimitar el ámbito de aplicación del impuesto que, a lo largo de los últimos 20 años, no ha sufrido una variación sustancial.

Este hecho ha ocasionado que las reglas de fuente reconocidas por la legislación nacional presenten los siguientes problemas:

- Por su definición han dejado fuera del gravamen a cierto tipo de rentas que, de acuerdo a la tendencia de la legislación internacional, habrían quedado gravadas en el país. Este es el caso de las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones.
- Con la dación de la Ley N° 27804, vigente a partir del 1.1.2003, los dividendos resultan nuevamente gravados; sin embargo no se incorporó una regla de fuente específica para estos casos.
- No existe una correcta adaptación de la norma tributaria a los cambios tecnológicos que vienen produciéndose en el mundo. Así, se hace necesario incorporar una regla de fuente para los ingresos provenientes de transacciones realizadas a través de la Internet, así como para los ingresos por servicios que al prestarse utilizan el espectro radioeléctrico del país.

Estos vacíos de la norma, sumados a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar los tributos a que están sometidos los contribuyentes no domiciliados que no cuentan con un contacto permanente en territorio peruano, hacen necesario que se introduzca un replanteamiento de las reglas de fuente de la renta peruana, incorporándose criterios de conexión complementarios, como el de la residencia del pagador y se reconozca la aplicación de nuevos criterios como el del uso o aprovechamiento del mercado.

Propuesta Legislativa

En función de lo descrito, el proyecto efectúa las siguientes modificaciones:

a) Rentas de predios

La regla de fuente se amplía a los derechos relativos a los predios situados en el país, así como a las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los predios y de tales derechos:

Debe notarse que el punto de conexión es el lugar donde se sitúa el predio de tal manera que de ubicarse en el Perú las siguientes rentas serán de fuente peruana:

- Rentas producidas por los predios
- Rentas de los derechos relativos a los predios

Ganancias de capital por la enajenación de los predios o de los derechos sobre los mismos.

b) Rentas de bienes y derechos y regalías. Concepto de regalía

Debe notarse que el inciso b) del texto de la LIR hoy vigente recoge en un solo inciso a las rentas de capitales, bienes y derechos e incluye en el mismo a las regalías.

La propuesta parte por definir sistemáticamente la regla de fuente dependiendo de la categoría de renta de la que se trate. De esta manera, se abre un inciso para la renta de bienes o derechos (distintos a los que se indicaron en el inciso anterior de este documento, esto es predios) y otro distinto para las rentas de capitales

En relación al primer tipo de rentas (rentas de bienes o derechos) se mantiene el criterio de utilización en el país. Sin embargo, se reconoce una singularidad en el caso de rentas producidas por bienes o derechos cuyas características las inserten en el concepto de "regalía", tal como lo define el artículo 27º de la LIR.

Para tal caso, se amplía el punto de conexión hoy vigente (el lugar de utilización económica) para recoger legislativamente el criterio del pagador. Esta modificación implicará que toda regalía que sea pagada por un sujeto domiciliado generará renta de fuente peruana para el beneficiario de tal renta.

Con ello se garantiza el cobro del impuesto en el caso de una operación triangulada que tenga al Perú solo como el país desde el cual se desembolsan los pagos hacia el exterior, a pesar que el uso del derecho o bien por el que se paga la regalía se produce en otro país. En este caso, el criterio del pagador como regla de fuente se sustenta en el hecho de considerar que la riqueza que beneficia al no domiciliado, finalmente, es extraída desde el país.

Por otro lado, cabe indicar que se sustituye el concepto de regalía previsto en el artículo 27º de la LIR¹¹, con el fin de incluir expresamente dentro del concepto antes señalado, a toda contraprestación por la

¹¹ El artículo 27º de la LIR establece que cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software).

Cabe indicar que esta modificación, sin embargo, carece de efectos innovativos, ya que la no inclusión expresa en el artículo antes referido de los programas de software no significa que la contraprestación a la cesión de dicho tipo de bienes no constituya una regalía.

En efecto, la LIR establece en el artículo 44^º los gastos no deducibles de las rentas de la tercera categoría, disponiendo en su inciso g) que no son deducibles la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, establece excepcionalmente la deducibilidad de los intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, en un solo ejercicio o en un plazo de 10 años.¹²

Luego, el numeral 2) del inciso a) del artículo 25^º del Reglamento de la indicada Ley dispone que son *intangibles de duración limitada* las patentes, modelos de utilidad, derechos de autor, derechos de llave, diseños, modelos y planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (software), excluyendo expresamente del concepto al *goodwill* o fondo de comercio, como también se le denomina.

Así, la norma reglamentaria de la LIR identifica expresamente a los programas de instrucciones para computadoras, como intangibles.

Luego, el artículo 16^º del reglamento de la LIR dispone que las transferencias de conocimientos a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 27^º de la Ley son aquellas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial técnico o científico.

Como se observa, la legislación nacional interpreta que los programas de software se incluyen dentro de los bienes o derechos que una vez transferidos, dan origen al concepto internacionalmente denominado como "know how" y que el primer párrafo *in fine* del artículo 27^º expresamente identifica como prestación que origina el pago de una regalía¹².

¹² De acuerdo al párrafo 11 y 11.1 de los comentarios al artículo 12^º (Regalías) del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, en su última versión (enero 2003), se entiende por *know-how* a toda información técnica no divulgada, que pueda o no estar sujeta a patentes y que sea necesaria para la reproducción industrial de un producto directamente, bajo las mismas condiciones. En el contrato de *know how*, una de las partes acuerda instruir a la otra para que esta última, por su propia cuenta, use el especial conocimiento y experiencia de la primera, sin que pueda revelar tal información a terceros.

Ahora bien, la técnica legislativa nacional que unívocamente estaría calificando a los programas de software como intangibles cuya contraprestación sería una regalía, recibidas en la modalidad de contrato de know how, no es la más adecuada ni responde a la naturaleza propia de las modalidades contractuales que pueden adoptarse en relación al software.

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) divide a los derechos sobre intangibles en dos tipos básicos¹³:

- 1) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas, audiovisuales, etc. y derechos de la propiedad industrial que agrupa al conjunto de bienes intangibles asociados a actividades productivas o de prestación de servicios, incluyendo las actividades de comercialización.
- 2) Derechos de la propiedad industrial que, a su vez, se dividen en aquellos bienes intangibles de comercialización (marcas de fábrica o de comercio, nombres comerciales, clientela, canales de distribución, símbolos o grafismos, etc.) y bienes intangibles de industria (patentes de invención, know how o conocimiento técnico, transferencia de tecnología).

Los de primer tipo se utilizan para promover la venta de bienes o servicios; mientras que los de segundo tipo son el resultado de actividades de investigación y desarrollo mediante la realización de inversiones costosas y riesgosas.

Sobre cada uno de ellos caben los siguientes negocios jurídicos:

- a) Sobre los derechos de autor: contratos de cesión parcial o definitiva de derechos
- b) Sobre los bienes intangibles de comercialización de la propiedad industrial: contratos de cesión definitiva o parcial de derechos. En este último caso pueden presentarse las modalidades del contrato de licencia o el de franquicia.
- c) Sobre los bienes intangibles de industria de la propiedad industrial: contratos de cesión definitiva o parcial de derechos. En este último caso pueden presentarse las modalidades del contrato de licencia, el contrato de know how y el contrato mixto que combine características de los dos primeros.

Sobre el particular, cabe tener en cuenta que la transferencia de programas de software ha generado en la doctrina internacional más de

¹³ En: MUÑOZ SALGADO, Silvia María. "El tratamiento tributario internacional de las operaciones de comercio electrónico y sus implicancias en el Derecho Tributario Peruano". CUADERNOS SUNAT - Serie Investigaciones. No. 4, SUNAT, Lima 2003.

un criterio controvertido respecto de la naturaleza de la operación que se está realizando.

Bajo las regulaciones aprobadas por los Estados Unidos de América la transferencia de un programa de software sería clasificada como alguna de las siguientes operaciones¹⁴:

- a. Transferencia del derecho de propiedad intelectual.
- b. Transferencia de una copia del programa de software (o el bien "material" protegido por las leyes de propiedad intelectual).
- c. Provisión de servicios relacionados al desarrollo o modificación del programa.
- d. Provisión de know-how relacionado a las técnicas de creación del programa.

Luego, la OCDE en la última versión (enero 2003) de los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, reconoce la problemática de definir ante qué tipo de prestación nos encontramos cuando el objeto del contrato es un programa de software. Sin embargo, identifica qué podrá tratarse de rentas por know how (párrafo 11.5), regalías por cesión del programa (párrafo 13.1), servicios (párrafo 11.3), contratos mixtos (párrafo 11.6) o ganancias empresariales (párrafo 17.3).

Lejos de pretender definir la categoría de renta que se produce en este tipo de transacciones, lo relevante es indicar que la cesión de programas de instrucciones para computadoras generará una regalía, la cual podrá tener como sustento un simple contrato de licencia o en todo caso la transferencia de know how, dependiendo de las características de las prestaciones involucradas en cada contrato en particular.

c) Rentas de capitales e intereses, comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado

Manteniendo la sistemática antes señalada, se crea un inciso especial para incorporar todas las rentas por capitales, incluyendo a los intereses y toda suma adicional pactada al interés, provengan de operaciones de crédito o cualquier "otra operación financiera". Esta modificación tiene por objeto incorporar en la regla de fuente para rentas de capitales a todos las rentas provenientes de alguna operación financiera, que por su naturaleza necesariamente consistan en créditos o préstamos.

En 1998 fueron aprobadas las regulaciones finales sobre el tratamiento tributario para el Impuesto a la Renta de la transferencia de software. Elías están contenidas en la Sección 1.861-18 del Reglamento del Impuesto a la Renta (Treas. Regs. § 1.861-18).

Por otro lado, en este caso también se amplía el criterio de imposición de la "colocación o utilización económica en el país" al criterio del pagador, cuando éste tenga la condición de domiciliado en el país.

d) Dividendos provenientes de empresas o sociedades de capitales y dividendos y otras rentas de Fondos o Fideicomisos

Se ha considerado pertinente insertar una regla de fuente específica para las rentas por dividendos, reconociendo como criterio de conexión el hecho que la sociedad que los distribuya, pague o acredite, se encuentre domiciliada en el país.

Adicionalmente, se recoge una fórmula especial para los Fondos, entre ellos los Fondos Mutuos de Inversión en Valores (FMIV), Fondos de Inversión (FI) y para Patrimonios Fideicometidos (PF) y los fiduciarios bancarios que los distribuyan, se encuentren constituidos en el país.

La referencia a un patrimonio fideicometido alcanza tanto a los que puede constituir cualquier tercero al amparo de la LMV como a los bancos o entidades financieras al amparo de la Ley N° 26702.

Sobre el particular cabe tener en cuenta los siguientes alcances interpretativos del proyecto de norma, mediante los cuales se verifica que toda renta que distribuya un FMIV, FI, PF o un fiduciario bancario tienen una regla de fuente apropiada

- a) Cuando estos entes o el fiduciario bancario estén establecidos o constituidos en el Perú, los dividendos serán de fuente peruana.
- b) Cuando distribuyan ganancias de capital, será aplicable la misma regla señalada anteriormente.
- c) Cuando distribuyan intereses u otras rentas de capitales, será aplicable la regla de fuente ya descrita para este tipo de rentas. Debe destacarse que para aplicar el criterio del pagador en este caso, deberá estarse a la calidad del sujeto que paga. En puridad en este tipo de rentas, quien efectuará el pago es la sociedad tituladora, administradora o el fiduciario bancario, todos ellos sujetos para el Impuesto a la Renta.
- d) Cuando se trate de un PF o un FI empresarial o un fideicomiso bancario que desarrolle actividad empresarial, será renta de fuente peruana en tanto la actividad empresarial se desarrolle en el país.

e) ADR's - GDR's

La Resolución CONASEV N° 358-93-EF/ 94.10.0 en su artículo 2° define a los ADRs - American Depositary Receipts (Recibos de Depósito Americano) como certificados que representan para sus

tenedores propiedad sobre acciones emitidas por empresas inscritas en el Registro de CONASEV, depositadas en un banco custodio local. Dichos certificados se negocian en el mercado de valores extranjero. i

La doctrina¹⁵ indica que un ADR puede ser definido como un certificado negociable, nominado en dólares y emitido por un banco norteamericano, que representará las acciones de una compañía no norteamericana. Se trata de un documento de participación en el capital de una empresa no estadounidense que brinda a sus tenedores los derechos y obligaciones inherentes al título original (acción) que representa.

En el mismo sentido, la CONASEV¹⁶ ha señalado que el ADR es un certificado negociable que representa las acciones emitidas por una compañía no estadounidense, el cual se trata de un documento de participación del capital de una empresa, que brinda a sus tenedores los derechos y obligaciones inherentes al título original que representa. Este certificado es emitido por un Banco de los Estados Unidos de Norteamérica que actúa como depositario y es quién aparece, ante el emisor, como titular de las acciones subyacentes a los ADRs.

Como puede apreciarse, el programa de ADRs representa un mecanismo de colocación de acciones en mercados de valores internacionales en el cual, al menos, interactúan tres sujetos: i) la empresa que emite acciones, ii) el banco local que las custodia¹⁷ y iii) el banco extranjero depositario y emisor de los ADRs¹⁸. Asimismo, el sujeto que es tenedor de los ADRs goza de los mismos derechos que corresponde por las acciones originales.

En el mismo sentido que los ADRs funcionan los GDRs - Global Depositary Receipts (Recibos de Depósito Globales). Al igual que los ADRs, los GDRs son certificados negociables, que representan acciones emitidas por una empresa extranjera (con sede en un país distinto al del emisor del GDR) pero que se negocian en todo el mundo. Compañías europeas, asiáticas, latinoamericanas, etc. pueden ofrecer sus acciones a través de estos programas en todo el mundo y no sólo en el mercado norteamericano, como es el caso del ADR. La mayoría de GDRs tienen subyacentes de acciones emitidas por compañías en mercados emergentes (China, India, Brasil, Corea del Sur) y son negociados en mercados de valores desarrollados, especialmente la

PICKMANN DIANDERAS, Fernando en su artículo: ADRs: Mecanismo de colocación de acciones en mercados de valores internacionales, citando a Freyre Suárez Luis y Bazán Núñez Lijana. En Revista de Derecho Themis N° 31, Lima - Perú, 1995 pp.124.

COMISIÓN NACIONAL SUPERVISORA DE EMPRESAS Y VALORES, AMERICAN DEPOSITARY RECEIPTS, p. 9. Trabajos de Investigación Serie N° 1, Lima, 1995.

De acuerdo con el artículo 2° de la Resolución CONASEV N° 358-93/94.10.0, el Banco custodio, es el banco o cualquier otra entidad local, que conforme a ley, custodia las acciones que serán objeto de programas de ADRs. Conforme al artículo 2° de la Resolución CONASEV N° 358-93/94.10.0, se entiende por Banco depositario, al Banco Extranjero que emite los ADRs.

Bolsa de Londres. Debido a la calidad de las compañías emisoras de las acciones y debido a la diferencia que puede existir en los sistemas contables de las distintas compañías emisoras, las acciones tienden a ser más volátiles y menos líquidas¹⁹.

La SUNAT a través de su informe N° 258-2003-SUNAT/2B0000 del 17 de septiembre de 2003, ha señalado que los tenedores de ADR's gozan de los mismos derechos que corresponderían por la titularidad de las acciones emitidas por la empresa, razón por la cual a dichos tenedores les corresponde el derecho a los dividendos que pudiera repartir tal empresa.

En este orden de ideas puede afirmarse que la regla de fuente para los dividendos que se repartan producto de programas ADR o GDR deben gozar de la misma regla de fuente que se aplica a los dividendos distribuidos directamente por las empresas emisoras fuera de estos programas, por cuanto la existencia de un banco extranjero depositario - un intermediario en la colocación financiera de las acciones - no altera la naturaleza propia de la distribución de los dividendos hacia sus legales titulares (los tenedores inmediatos de los ADR's o GDR's y mediatos de las acciones que les subyacen).

Como se observa, esta conclusión es inherente al régimen tributario que rige para los dividendos desde el 1.1.2033 con la Ley N° 27804, por lo que se aclara que la disposición sobre la regla de fuente en ADR's y GDR's tiene carácter de precisión.

De las legislaciones comparadas existentes, cabe indicar que solamente Venezuela incorpora una regla de fuente especial para este tipo de instrumentos. Sin embargo, debe notarse que pesar que esta legislación establece que como regla de fuente para los dividendos el lugar de residencia de los emisores de las acciones, la regla de fuente para ADR's y GDR's escapa de tal regla, de tal suerte que los dividendos en estos casos serían considerados de fuente extranjera.

Al respecto, cabe tener en cuenta que este tratamiento no resulta consistente con el tratamiento de fuente que se otorga a los dividendos que subyacen a cualquier certificado ADR o GDR. Por tal razón tal tratamiento comparado no se recoge en la legislación nacional.

f) Actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier otra índole DR's -GDR's

Se incluye un supuesto adicional a los ya existentes (actividades empresariales) con el objeto de lograr consistencia con la redacción de

¹⁹ Dictionary of Finance and Investment Terms. 5ta. Edición. Barrons, 1998.

las rentas de tercera categoría, que por naturaleza corresponden a rentas originadas en la explotación de un negocio o empresa que no necesariamente pueden tener por objeto actividades comerciales, sino productivas, extractivas, de servicios, etc.

g) Las rentas vitalicias y las pensiones

Se incluye como renta sujeta a gravamen, las que se obtengan por rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, utilizando como único criterio de conexión, el hecho que el pagador de las mismas sea sujeto domiciliado en el país.

Nótese que el actual inciso c) del artículo 9º de la LIR recoge una regla de fuente de trabajo personal basada en el hecho que el trabajo se desarrolle en el país; sin embargo, tal redacción deja fuera del ámbito de las reglas de fuente territorial a aquellas rentas que "tuvieron" un origen en el trabajo y que solamente son percibidas por el beneficiario en calidad de rentas pasivas. Esta situación lleva a un vacío interpretativo que debe ser subsanado.

A mayor abundamiento, debe resaltarse que fijar una regla de fuente para este tipo de rentas tiene singular importancia en los últimos tiempos, en los cuales el Perú viene suscribiendo o negociando convenios internacionales de seguridad social, en los que se regula expresamente la exportación de pensiones, mediante la cual se prevé que uno de los Estados contratantes pagará pensiones (invalidez, vejez y sobrevivencia) a beneficiarios que residen en el otro Estado contratante. Este es el caso, por ejemplo del Convenio de Seguridad Social entre la República del Perú y la República de Chile, aprobado por la Resolución Legislativa Nº 28067.

De igual manera, cabe tener en cuenta que mediante Ley Nº 28072 se regula la calidad migratoria rentista, mediante la cual se dispone que el rentista es aquél extranjero que goza de pensión o renta, permanente, y cumple los requisitos establecidos para residir en el país; pero que no puede realizar actividades remuneradas o lucrativas.

h) Sueldos y cualquier tipo de remuneración.

El actual inciso c) del artículo 10º de la LIR establece que son rentas de fuente peruana los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a miembros de sus consejos u órganos administradores que actúen en el exterior.

Ahora bien, cabe notar que el inciso a) del artículo 34º de la LIR enumera una serie de conceptos remunerativos que se insertan en la definición de rentas de quinta categoría, incluyendo expresamente a las

dietas. Por su parte el inciso b) del artículo 33º del mismo texto legal incorpora como rentas de cuarta categoría a las obtenidas por el desempeño de director de empresas, síndicos, mandatarios, gestor de negocios, albaceas y actividades similares. La retribución de los directores de empresas se conoce como dietas.

El artículo 166º segundo párrafo de la Ley General de Sociedades (LGS)²⁰ establece que el cargo de director es retribuido. Si el estatuto no prevé el monto de la retribución, corresponde determinarlo a la junta obligatoria anual. La participación de utilidades para el directorio sólo puede ser deducida de las utilidades líquidas y, en su caso, después de la detracción de la reserva legal correspondiente al ejercicio.

Sobre el particular, se considera oportuno hacer referencia expresa en el mencionado inciso a la dieta de directores con el objeto de deslindar cualquier opinión contraria que parta de identificar a las remuneraciones que en el citado inciso se citan, con las remuneraciones que son rentas de quinta categoría.

l) Ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios

El proyecto modifica el inciso d) del artículo 9º de la LIR que se refiere solamente al caso de ganancias de capital producto de la enajenación de acciones y participaciones; omitiendo regular la ganancia de capital proveniente de otro tipo de valores mobiliarios, reconocidos en nuestra legislación mercantil y financiera, que también podrían ser objeto de transacciones por parte de personas jurídicas. En el Cuadro N° 2 del Anexo se muestra una relación de tales valores.

En tal sentido, resulta conveniente que se considere una regla de fuente expresa para el caso de ganancias de capital proveniente de enajenación de valores mobiliarios, en general.

Por otro lado, cabe indicar que la actual regla de fuente generará un serio vacío regulatorio para el caso de enajenación de acciones efectuada por sujetos no domiciliados, estableciendo un tratamiento distinto - en perjuicio del fisco peruano - al que la legislación internacional mantiene sobre esta materia.

En efecto, pensemos en una persona jurídica no domiciliada que adquiere acciones de una empresa peruana. Al venderlas por una suma mayor a la de su costo computable obtendrá una ganancia de capital, eventualmente gravable si es que se trata de los casos previstos en el artículo 3º inciso b) numeral 6) de la LIR, en el inciso c) del artículo 3º o en el artículo 4º de la misma Ley.

²⁰ Ley N° 26887.

Veamos, el artículo 4º de la LIR no sería aplicable porque el mismo, sólo tiene alcance para personas naturales. El artículo 3º inciso b) numeral 6) de la LIR no resultará aplicable para afectar tal diferencia por cuanto las acciones enajenadas forman parte del activo de una persona jurídica no domiciliada, a diferencia de lo expresamente dispuesto por el citado numeral que se refiere a una enajenación de bienes que constituyan activos de una persona jurídica domiciliada en el país.

Tan sólo resta aplicar el inciso c) del artículo 3º de la LIR el que considera gravada tal ganancia de capital siempre y cuando se trate de una disposición habitual de bienes. Por tanto, en el ejemplo comentado, si el no domiciliado dispone por primera vez de las acciones de su portafolio dicha operación se encontrará inafecta al Impuesto a la Renta.

Esta ha sido la interpretación que la SUNAT ha otorgado al caso propuesto líneas arriba²¹.

No obstante lo señalado, debemos tener en cuenta que tal interpretación que se desprende como consecuencia de la estructura normativa hoy vigente en la Ley del Impuesto a la Renta resulta ajena a cualquier regulación internacional sobre ganancias de capital obtenidas por sujetos no domiciliados en la disposición de valores mobiliarios emitidos por empresas domiciliadas, como se ha visto al tratar la regulación que plantea la legislación comparada sobre este tema.

De hecho que recoger un tratamiento como el comentado rompe la equidad del tratamiento tributario entre domiciliados y no domiciliados. En efecto, con el proyecto comentado las ganancias de capital estarían gravadas para empresas domiciliados sin importar la habitualidad, pero dicho requisito sí sería necesario tratándose de empresas no domiciliados.

Por tal motivo se sugiere modificar la LIR en este sentido, con el objeto de eliminar la aplicación de tal requisito y considerar que la enajenación o disposición de valores mobiliarios por parte de sujetos no domiciliados, se encontrarán gravados, siempre y cuando los valores mobiliarios hayan sido emitidos por sociedades, empresas, fondos o patrimonios domiciliados o constituidos en el Perú, respectivamente.

Memorandum: Nº 571-97-12.0000 del 29.12.1998 que señala que los resultados de la enajenación de bienes (acciones) por un sujeto no domiciliado se consideran renta de fuente peruana sólo en la medida en que exista habitualidad.

j). Servicios Digitales prestados a través del Internet²²

Con esta norma, regulamos de manera global, los supuestos de sujeción a gravamen cuando nos encontramos ante la prestación de servicios digitales prestados a través del Internet, considerando como exclusivo vínculo de conexión el que se utilicen económicamente en el país.

Las operaciones de comercio electrónico, usualmente denominadas como E-commerce, son transacciones que implican la venta o intercambio de bienes y servicios a través del uso del Internet. Se caracterizan por obviar los mecanismos tradicionales de transacciones comerciales en las que prima la interacción cara a cara entre vendedor - consumidor, presencia física de un agente o negocio que ofrece sus bienes y servicios y la transferencia física de bienes a un adquirente que ha sido previamente identificado. Estas operaciones ocurren en contextos sin fronteras legales ya que se llevan a cabo a lo largo del "ciberespacio", razón por la cual introducen como principal complicación la definición del régimen normativo que debe regular estas transacciones.

Las operaciones de E-commerce se distinguen en: operaciones directas, referidas a aquellas que comprenden bienes y servicios que son adquiridos y distribuidos a través de la técnica de la descarga (download) de medios electrónicos (Internet); mientras que se conoce como operaciones indirectas de comercio electrónico a aquellas que comprenden bienes y servicios que son adquiridos a través de medios electrónicos (Internet) pero distribuidos y entregados a través de medios tradicionales (servicio postal, transporte terrestre, marítimo, aéreo).

Las operaciones de comercio electrónico que pueden ser identificadas en el mercado envuelven básicamente tres tipos de bienes y servicios:

- i. Venta de bienes tangibles
- ii. Prestación de servicios
- iii. Operaciones con bienes intangibles

Sin embargo, ninguno de estos bienes individualmente considerados constituyen el objeto de negociación en el comercio electrónico directo. En efecto, la modalidad de adquisición de bienes y servicios a través del Internet ha originado el nacimiento de una nueva categoría de

²² Sobre este tema, nos remitimos a la siguiente fuente bibliográfica: MUÑOZ SALGADO, Silvia María. "El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales. Efectos tributarios". CUADERNOS SUNAT - Serie investigaciones. No. 4, SUNAT, Lima Octubre 2003.

bienes materia de las transacciones electrónicas, a los que se ha denominado productos digitales.

Los productos digitales comprenden a bienes de naturaleza intangible y a los servicios sin verificación tangible. En resumen, el género "producto digital" abarca tanto a bienes digitales como a servicios digitales.

Ambos tipos de bienes y servicios gozan del carácter de "intangibilidad" debido a su capacidad de ser transferidos a través del Internet y puestos a disposición del adquirente a través de descargas electrónicas o "download".

Para efectos de la propuesta normativa, se regula expresamente el caso de los servicios digitales. Una relación de dichos servicios identificados por la OCDE se muestra en el Cuadro-Nº 3 del Anexo.

La problemática que surge respecto de la imposición de las operaciones de comercio electrónico está vinculada a las operaciones directas de comercio electrónico, las que, por su definición, comprenden productos digitales.

Las operaciones indirectas de comercio electrónico comprenden específicamente operaciones con productos tangibles cuya adquisición si bien es realizada a través del Internet es materializada al momento de que los bienes tangibles sean introducidos en el país al que pertenece el adquirente. En este caso, se procede a aplicar el mismo régimen tributario que corresponde a la importación de bienes.

En materia del Impuesto a la Renta, las operaciones de comercio electrónico, generan como problemas principales los referidos a categorización de rentas²³ y la aplicación de los criterios de vinculación del Impuesto a la Renta en función a los cuales se define el derecho de determinado Estado a gravar las rentas provenientes de este tipo de operaciones.

En cuanto a los criterios de vinculación de rentas, cabe indicar que existe actualmente una confrontación teórica en relación a la inaplicabilidad del criterio de fuente frente a la facilidad que implica la aplicación del criterio de residencia en operaciones de comercio electrónico.

²³ En cuanto a la categorización de las rentas el problema está relacionado con el tipo de renta que se genera para el vendedor de un producto digital a través del Internet. Las rentas que podrían identificarse serían las que provienen de la enajenación de un bien digital, de la prestación de servicios o de cesión temporal de algún derecho vinculado con el producto digital o transferencia de know how.

ht

En 1996, la Oficina de Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos de América estableció su apreciación preliminar sobre este asunto al señalar que el incremento de operaciones de comercio electrónico acelerará la tendencia mundial hacia una preferencia marcada de criterios de vinculación basados en la residencia más que en la fuente; toda vez que en el mundo del ciberespacio, es a menudo difícil, si no imposible, aplicar los conceptos tradicionales de fuente para relacionar un tipo de renta con una específica demarcación geográfica. Por tanto, la imposición de tributos basada en criterios de fuente podría perder su fundamento y convertirse en obsoleta para gravar operaciones de comercio electrónico. En contraste, todo contribuyente tendrá una residencia ubicada en un lugar determinado.

Sin embargo, el consenso internacional no descarta el criterio de fuente para gravar operaciones que alcanzan a diversas jurisdicciones, lo cual refleja el compromiso alcanzado en 1920 de dividir la imposición entre residencia y fuente, prevaleciendo siempre la segunda en aplicación del principio del beneficio. Asimismo, debe tenerse en cuenta que en economías en vías de desarrollo, como el Perú, generalmente el país de la fuente coincidirá con el país importador de tecnología digital. Por tanto, descartar una regla de fuente para este tipo de productos dejaría desprotegidos a los fiscos nacionales de los países, por excelencia, importadores de capital.

Ahora bien, dentro de los problemas comunes derivados de los criterios de vinculación vinculados a la fuente de la renta pueden citarse los siguientes:

- a) La definición de establecimiento permanente en operaciones de comercio electrónico. Diversas posiciones doctrinarias han identificado al establecimiento permanente con: 1) el servidor de Internet, 2) con el sitio de Internet (o *web site*), 3) con el proveedor del servicio de Internet o, 4) con el software.

La OCDE ha concluido que, en relación a todas estas variantes interpretativas, sólo aquella que postula que un servidor puede constituir un establecimiento permanente es la correcta. Se sostiene que el servidor, en el cual el sitio de Internet es almacenado, es una pieza de equipo que tiene una ubicación física tangible y que puede ser considerada como un "lugar fijo de negocios. De igual modo, si una empresa o sujeto extranjero ejecuta sus negocios a través de un sitio de Internet almacenado en un servidor que se encuentre a "su disposición", tal como aquel servidor que es parte de su patrimonio o que se encuentra arrendado, el lugar donde esté ubicado tal servidor constituirá el establecimiento permanente de la empresa o sujeto extranjero. Esta posición, sin embargo, no es compartida por una serie de

tt

países que, inclusive, forman parte de la OCDE. También se han apreciado opiniones discordantes en el resto de la comunidad internacional.

- b) Otros problemas interpretativos derivados de los criterios de vinculación son aquellos referidos a la determinación del lugar de conducción o dirección efectiva, con el fin de determinar la residencia de una persona jurídica. Los avances en la tecnología de la comunicación ha facilitado que las sesiones de directorio en empresas transnacionales, sean llevadas a cabo a través de teleconferencias o aplicaciones de Internet que permiten las sesiones simultáneas de personas ubicadas en distintas jurisdicciones. Este avance tecnológico está permitiendo que un negocio o empresa sea conducido desde diferentes localidades, al mismo tiempo, sin que ninguna de ellas se configure como la dominante o la más importante, hecho que conlleva la dificultad de definir la residencia en el caso de corporaciones.
- c) Otro escenario en el que se presentan problemas teóricos con relación a los criterios de vinculación es el referido a la afectación de la prestación de servicios con el Impuesto a la Renta. Por regla general, la regla de fuente para servicios prestados por no residentes corresponde al país donde se ejecutan tales servicios. Asimismo, en materia internacional, usualmente los Convenios internacionales para evitar la doble imposición prevén reglas de fuente que vinculan la aplicación del gravamen con un requisito de "permanencia mínima" en el país en el que se ejecutan tales servicios.

Sin embargo, en el caso de servicios prestados a través de la red no existe necesidad de movilizaciones físicas para que dicha prestación se lleve a cabo, así como tampoco la necesidad de establecer algún lugar fijo que permita la realización de los servicios, en tanto su desarrollo y ejecución será prestada a través de cables interconectados. En consecuencia las reglas de fuente recogidas por diversas legislaciones y convenios internacionales no tiene aplicación práctica en el tema del comercio electrónico.

La diversidad de problemas conceptuales de aplicación del Impuesto a la Renta tienen como origen común el intento de autoridades gubernamentales, legislativas o judiciales de imponer por analogía conceptos y esquemas tributarios creados y utilizados sobre bases de presencia física, propia de las formas convencionales y tradicionales de hacer negocios, y desmerecer la auténtica y única naturaleza de la que goza el Internet. Este método sustentado en la analogía fue posteriormente atenuado, especialmente en el sector judicial, para

129

adecuar los conceptos existentes en previas normas a las especiales características del comercio electrónico.

La legislación y jurisprudencia internacional han efectuado avances disímiles en relación a los preceptos rectores que deben regir la tributación del comercio electrónico. Estados Unidos de América es, probablemente, el país que con mayor énfasis ha desarrollado una regulación y criterios jurisprudenciales sobre la imposición de las operaciones que ocurren a través del Internet; aplicando el criterio del uso del mercado o imposición en el lugar del "consumo".

Los países que conforman la Unión Europea y Canadá, básicamente, se plegarán a las opiniones que emita la OCDE; sin embargo también se ha corroborado la falta de consenso entre los Estados miembros respecto de los criterios expuestos hasta la fecha por dicha organización internacional.

Entre los países asiáticos, entre ellos India liderando la posición contraria a los criterios OCDE, se aprecian diferentes tendencias con el fin de gravar las operaciones de comercio electrónico:

- En India, por ejemplo, se plantea gravar con un impuesto vía retención, bajo el criterio del lugar de consumo, a toda operación de comercio electrónico que tenga como origen cualquier ingreso de empresas no residentes al territorio indio y que se beneficien de los pagos que realicen empresas no residentes.
- Singapur plantea básicamente gravar, básicamente, a los servicios digitales pero dentro del rubro de rentas denominadas "asistencia técnica" cuya fuente también se ubica en el lugar de aprovechamiento o utilización. Se recogen ciertas exoneraciones para que el gravamen no sea extensivo a todas las transacciones de comercio electrónico, tales como la descarga de software.

En relación a la política fiscal que debería adoptar el Perú respecto de las operaciones de comercio electrónico se sugiere una renovación de las normas actualmente existentes en orden de facilitar el planeamiento de negocios e introducir certeza al sistema tributario. La meta que debe trazarse en este sentido, entonces, es la modernización de los tradicionales esquemas tributarios para dar cabida a este nuevo progreso tecnológico que es el Internet. La nueva configuración de actividades económicas demandan la introducción de nuevas reglas tributarias o en todo caso la mención expresa por parte de las autoridades de cual será el tratamiento tributario que se otorgará a las operaciones de comercio electrónico.

En tal sentido el proyecto de norma propone lo siguiente:

Regular a los servicios digitales y definir las consecuencias tributarias respecto de los servicios digitales.

No incorporar igual tratamiento para los bienes digitales, tales como libros, fotografías, música, etc. por cuanto su gravamen introduciría el quiebre de la neutralidad del impuesto a la renta peruano que no gravará las importaciones de los mismos tipos de bienes (en el comercio electrónico indirecto, por ejemplo).

Introducir nuevas reglas de fuente, especialmente concebidas para efectos de gravar el comercio electrónico, y que para los dos tipos de renta antes señalados se definan en función al lugar del uso, utilización o consumo.

El impuesto sería aplicado vía retención en la fuente.

k) Asistencia Técnica

Se incluye como supuesto de sujeción la asistencia técnica, teniendo como punto de conexión a la utilización económica en el país.

Cabe indicar que este tratamiento sigue la tendencia reconocida internacionalmente para los servicios de asistencia técnica, tal y como se detalló en el numeral 3) de este acápite, esto es, otorgarles una regla de fuente específica y que se base en el criterio de la utilización o consumo del servicio.

El cuadro N° 4 presenta una diversidad de definiciones de "asistencia técnica" siendo éste la terminología utilizada internacionalmente y la que se recoge en el texto de la norma en lugar de la terminología anteriormente usada de "servicios técnicos".

El inciso d) del artículo 48° de la LIR dispone que los servicios técnicos que requieren la realización de actividades, parte en el país y parte en el extranjero, prestados por personas jurídicas no domiciliadas: cuarenta por ciento (40%) de los ingresos brutos que éstas obtengan.

Por su parte, el inciso c) del artículo 27° del reglamento de la LIR define como servicios técnicos a aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutadas de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión.

Luego, indica que no están comprendidas en el inciso d) del Artículo 48° de la Ley, las actividades que las personas jurídicas no domiciliadas desarrollen en el país a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial comercial y a las que se refieren los Artículos 27° de la Ley y 16° de este Reglamento.

Bajo la propuesta normativa, entonces, resulta que el inciso d) del artículo antes citado se deroga, para dar paso a una regla de fuente específica en el artículo 9º de la Ley.

l) Retención de no domiciliados

Finalmente, el proyecto plantea una modificación de los primeros dos párrafos del artículo 76º de la LIR, incluyendo expresamente a la asistencia técnica como un nuevo concepto que puede ocasionar un gasto o costo al contribuyente domiciliado y respecto del cual deberá producirse la retención del impuesto si tal servicio se presta por un no domiciliado.

Sin embargo, la principal modificación se produce en el segundo párrafo del artículo 76º con la cual se pretende aclarar que el gasto o costo que puede contabilizar un contribuyente domiciliado deberá ajustarse a la LIR. De aquí se colige que no toda retención de impuestos que se efectúe a sujetos domiciliados implica per sé su deducibilidad como gasto o costo, puesto que para que ello ocurra deberá cumplirse el respectivo principio de causalidad del gasto y encontrarnos ante un gasto que no sea expresamente prohibido por la LIR.

En conclusión, la mera retención de un impuesto a un no domiciliado no legitima la deducción de un gasto tributario para las rentas de tercera categoría.

2. CONDICION MIGRATORIA

Situación Actual

Mediante el artículo 13º se establecen las normas a las que se sujetarán los extranjeros que ingresen al país al momento de su salida, refiriéndose exclusivamente a quienes ingresan con visa de negocios o de no inmigrantes residentes²⁴

²⁴ Artículo 13.- Los extranjeros que ingresen al país se sujetarán a las siguientes reglas:

a) En caso de ingresar temporalmente con visa de negocios y que durante su permanencia en el país realicen actividades que no impliquen la generación de rentas de fuente peruana, deberán llenar un documento con carácter de declaración jurada en dicho sentido, que entregarán a las autoridades migratorias al momento de salir del país.

b) En caso de ingresar temporalmente con visa de negocios, y que durante su permanencia en el país realicen actividades generadoras de rentas de fuente peruana, deberán llenar un documento con carácter de declaración jurada en el que conste el monto de dicha renta, que entregarán a las autoridades migratorias al momento de salir del país, junto con la constancia de retención del impuesto correspondiente extendida por el pagador de dicha renta. En caso que el pagador de la renta no hubiera retenido el impuesto por tratarse de una entidad no domiciliada, el contribuyente deberá realizar el pago directamente y adjuntar el comprobante de pago a la mencionada declaración jurada.

c) En caso de ingresar con visa de negocios o de no inmigrantes residentes y que cuenten con un contrato de trabajo aprobado o presentado ante las autoridades de trabajo pertinentes, entregarán a las autoridades migratorias, al

Por su parte, el artículo 83º dispone determinados deberes y límites para las autoridades migratorias relacionadas con los documentos señalados en el indicado artículo 13º, así como las consecuencias en caso de detectarse fraude o falsedad²⁵.

Problemática Detectada

El artículo 13º de la Ley del Impuesto a la Renta, establece básicamente el cumplimiento de obligaciones formales que deben cumplir los extranjeros ingresen al país al momento de su salida, obligaciones que resultan de suma importancia para el control y fiscalización de los extranjeros que generan o son susceptibles de generar rentas de fuente peruana.

Sin embargo, dichos artículos no se adecúan a los términos de la Ley de Extranjería.

En efecto, el Decreto Legislativo N° 703, Ley de Extranjería, establece en su artículo 11º las diversas calidades migratorias con la que los extranjeros pueden ser admitidos en el territorio nacional, siendo estas:

- Diplomática, Consular, Oficial²⁶
- Asilado Político y Refugiado²⁷
- Turista²⁸
- Transeúnte²⁹
- Negocios³⁰
- Artista³¹
- Tripulante³²
- Religioso³³

momento de salir del país, una carta de garantía de sus empleadores o los representantes legales de estos, por medio de la cual certifiquen haber efectuado la retención de impuestos correspondiente y conste que, en todo caso, se responsabilizan por cualquier tributo que pudiera adeudarse por dicho concepto.

²⁵ Artículo 83.-

Tratándose de las declaraciones y cartas de garantía a que se refiere el Artículo 13º de esta Ley, las autoridades migratorias las remitirán a la SUNAT, para su posterior fiscalización.

En caso de comprobarse la existencia de fraude o falsedad de las mencionadas declaraciones juradas que impliquen la evasión de impuestos, los declarantes serán sancionados de conformidad con lo establecido en el Código Tributario.

No podrá exigirse a los extranjeros que hayan ingresado al país en las condiciones a que se refiere el Artículo 13º de esta Ley, al momento de ausentarse del país, la presentación de otros documentos que no sean las declaraciones juradas, comprobantes de retención o pago de impuestos, o cartas de garantía contemplados en dicho artículo, con relación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

²⁶ Aquellos a quienes el Estado Peruano, a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, les reconoce la calidad de tales y se rigen por disposiciones especiales.

²⁷ Aquellos a quienes el Estado Peruano, a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, les otorga la calidad de tales y se encuentran sujetos a disposiciones especiales.

²⁸ Aquellos que ingresan al país sin ánimo de residencia y que no pueden realizar actividades remuneradas o lucrativas.

²⁹ Aquellos que ingresan al territorio nacional de tránsito con destino a otros países.

³⁰ Aquellos que ingresan al país sin ánimo de residencia, que no pueden percibir renta de fuente peruana y que estén permitidos de firmar contratos o transacciones.

³¹ Aquellos que ingresan al país sin ánimo de residencia, con el propósito de desarrollar actividades remuneradas de carácter artístico o vinculadas a espectáculos, en virtud de un contrato autorizado por la autoridad correspondiente.

³² Aquellos miembros de tripulación de vehículos, naves y aeronaves extranjeras que ingresan al país cumpliendo sus funciones de tripulante, sin ánimo de residencia y que no pueden percibir renta de fuente peruana.

³³ Aquellos miembros de organizaciones religiosas reconocidas por el Estado Peruano que ingresan al país en cumplimiento de funciones vinculadas al credo que profesan y que no pueden percibir renta de fuente peruana, con

88

- Estudiante³⁴
- Trabajador³⁵
- Independiente³⁶
- Inmigrante³⁷
- Rentista³⁸

De la definición de las calidades migratorias se aprecia que los extranjeros que ingresen con visa de **turista, negocios, transeúnte y tripulante** están expresamente prohibidos de percibir rentas de fuente peruana; siendo únicamente los que ingresan con la calidad de **artista, religioso, estudiante, trabajador, independiente e inmigrante** los facultados a generar rentas en nuestro país.

Las personas que tienen la calidad migratoria de **religioso**, no pueden percibir rentas de fuente peruana, salvo que realicen actividades referidas a la docencia y salud, previamente autorizadas por los organismos competentes.

Por otra parte, las personas que tiene calidad migratoria de **estudiante** pueden percibir rentas de fuente peruana provenientes de prácticas profesionales o trabajos en períodos vacacionales, previa autorización de la Autoridad competente.

Por el contrario, en los incisos a), b) y c) del artículo 13º de la Ley del Impuesto a la Renta se estableció determinadas obligaciones formales a los extranjeros que ingresan con visa de **negocios**. Es más en abierta oposición con la Ley de Extranjería, el inciso b) de dicho artículo dispone que el extranjero con visa de **negocios** sí puede recibir rentas de fuente peruana.

Asimismo, en el inciso c) del artículo 13º se menciona a los extranjeros que ingresen con visa de **no inmigrante** y que cuenten con un contrato de trabajo, sin embargo, ésta es una calidad migratoria no prevista en la Ley de Extranjería.

excepción de actividades referidas a la docencia y la salud, previamente autorizadas por los organismos competentes, de conformidad con las normas del Reglamento de Extranjería.

³⁴ Aquellos que ingresan al país con fines de estudio en Instituciones o Centros Educativos reconocidos por el Estado, que no pueden percibir renta de fuente peruana con excepción de las provenientes de prácticas profesionales o trabajos en períodos vacacionales, previa autorización de la Autoridad competente, de conformidad con las normas del Reglamento de Extranjería.

³⁵ Aquellos que ingresan al país con el fin de realizar actividades laborales en virtud de un contrato previamente aprobado por el Ministerio de Trabajo.

³⁶ Aquellos que ingresan al país para realizar inversiones, usufructuar de su renta o ejercer su profesión en forma independiente.

³⁷ Aquellos que ingresan al país con el ánimo de residir y desarrollar sus actividades en forma permanente

³⁸ Mediante Ley 28072, publicada el 26 de septiembre del 2003, se creó la calidad migratoria de rentista, considerando a aquellos extranjeros con ánimo de residencia que perciban rentas de carácter permanente provenientes del exterior. Dicha Ley dispone que la renta declarada por el extranjero con la calidad migratoria de rentista debe ingresar al Perú a través de una institución bancaria y, que la renta de pensiones que tenga su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, está inafecta del pago del Impuesto a la Renta.

De esta manera, se desprende que no existe relación entre lo dispuesto en el artículo 13º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley de Extranjería.

En ese sentido, la propuesta se orienta a concordar lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y lo normado por la Ley de Extranjería, por lo que proponemos sustituir el artículo 13º, teniendo como finalidad garantizar el pago del impuesto correspondiente a las rentas generadas por los extranjeros facultados por la Ley de Extranjería.

Propuesta Legislativa

Del artículo 13º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En los tres primeros incisos de la propuesta se impone obligaciones formales a los extranjeros que ingresen al país con visa de artista, religioso, trabajador, independiente e inmigrante, señalando los documentos que deben de presentar al salir del país.

Del inciso a) del artículo 13º

Se está reemplazando en su integridad el inciso a) del artículo 13º, que impone una obligación formal a quienes ingresaban con visa de negocios y no realizan actividades que impliquen la generación de rentas gravadas. Pues bien, la propuesta prefiere incluir en dicho inciso a los extranjeros que ingresan con visa de artista, debido a que dicha calidad migratoria se obtiene precisamente para realizar actividades gravadas por el Impuesto a la Renta; por ello, además de presentar la Constancia de cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros³⁹, deberán presentar otros documentos que reglamentariamente se establezcan.

Cabe señalar que la Resolución de Superintendencia No. 145-99/SUNAT, publicada el 30 de diciembre de 1999, estableció la documentación que debe presentar a la SUNAT las personas o entidades domiciliadas que paguen o acrediten rentas en el país a contribuyentes no domiciliados, a efectos, que se emita el documento que acredita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En tal sentido, la propuesta impone obligaciones a los extranjeros que no estaban contempladas en la referida Resolución de Superintendencia.

Del inciso b) del artículo 13º

En el inciso b) de la norma actual se impone una obligación formal a quienes ingresan con visa de negocios y realizaban actividades que impliquen la generación de rentas gravadas; sin embargo, resultaba

³⁹ Artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, modificada por el artículo 1º de la Resolución de Superintendencia No. 003-2003.

inconveniente utilizar una calidad migratoria que por definición de la Ley de Migraciones no puede percibir rentas de fuente peruana.

Por el contrario, en el inciso b) de la propuesta se establecen obligaciones formales a extranjeros que ingresan con visa de religiosos, estudiante, trabajo, de independiente o de inmigrante, al momento de salir del país, quienes potencialmente pueden percibir rentas de fuente peruana. En consecuencia, se ha considerado que dichos extranjeros presentarán un certificado de rentas y retenciones emitida por el pagador de la renta que obtengan, el empleador o los representantes legales de estos, según corresponda.

Del inciso c) del artículo 13º

El inciso c) de la norma actual se refiere a quienes ingresan con visa de negocios o de no inmigrantes residente, sin embargo, como ya se ha señalado, un extranjero con visa de negocios no puede percibir rentas de fuente peruana. Asimismo, se debe indicar que en la Ley de Migraciones no se encuentra prevista la calidad migratoria de no inmigrante residente.

Con relación a este inciso, la propuesta contempla la posibilidad de que un extranjero con una calidad migratoria distinta a las calidades de artistas, religioso, trabajador, independiente e inmigrante, perciba rentas gravadas de fuente peruana. Así, independientemente de la calidad migratoria de los extranjeros que ingresen al país, si éstos generan renta de fuente peruana, presentarán un certificado de rentas y retenciones emitida por el pagador de la renta que obtengan, el empleador o los representantes legales de estos, según corresponda.

Otros párrafos incorporados en el artículo 13º.

El segundo párrafo establece que, en caso que el pagador de la renta no hubiera retenido el impuesto por tratarse de una entidad no domiciliada, los extranjeros a que se refieren los incisos a), b), y c) deberán llenar una declaración jurada, acreditar el pago y adjuntar el comprobante de pago respectivo. Si bien en el inciso f) del artículo 39º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que en los casos en que no se hubiera efectuado la retención, los contribuyentes quedan obligados a abonar al fisco, dentro de los plazos establecidos, el importe correspondiente, se debe tener en cuenta que en este párrafo incorporado únicamente se impone una obligación formal para los extranjeros que salen del país.

El tercer párrafo impone la obligación formal de presentar una declaración jurada, al salir de país, a los extranjeros que ingresen con visa de artista, de trabajo, de independiente o de inmigrante, no obstante, realicen actividades que no impliquen la generación de rentas de fuente peruana.

De esta manera, se pretende imponer una obligación formal que permita a la Administración Tributaria ejercer control sobre los extranjeros que potencialmente pueden generar rentas de fuente peruana.

El cuarto párrafo, con la finalidad de obtener de los extranjeros información relevante para los fines de la administración, señala que mediante Resolución de Superintendencia se establecerá los requisitos y formas que deberán contener la declaración jurada, los certificados de rentas y retenciones y otros documentos.

Obligaciones Formales.

En la norma actual se exige un documento con carácter de declaración jurada, constancia de retención, comprobantes de pago o carta de garantía del empleador, según el caso. En la propuesta, para el supuesto del inciso a) se establece la obligación de presentar la Constancia de cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros y otros documentos que se establecerán por reglamento y para el supuesto b) y c) un certificado de rentas y retenciones.

El certificado de rentas y retenciones, es un documento cuyo contenido será regulado por la norma reglamentaria, mediante el cual el pagador de la renta o el empleador acreditarán los pagos, remuneraciones y retenciones efectuadas.

Para el caso en que el pagador de la renta no hubiera retenido el impuesto por tratarse de una entidad no domiciliada, se deberán llenar una declaración jurada, efectuar el pago y adjuntar el comprobante de pago respectivo, mientras que en el caso de los extranjeros que ingresen al país con alguna de las condiciones señaladas en los literales a) y b), y que durante su permanencia en el país realicen actividades que no impliquen la generación de rentas de fuente peruana, presentarán una declaración jurada en dicho sentido.

Del artículo 83º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En cuanto al artículo 83º de la Ley del Impuesto a la Renta, se mantiene la obligación de remitir a la SUNAT, la información requerida en el artículo 13º, con excepción de la "Constancia de cumplimiento de Obligaciones Tributarias". Por lo demás, se adecua a los cambios introducidos en el artículo 13º.

Asimismo, se elimina el segundo párrafo de dicho artículo considerando que establece una situación contemplada en el Código Tributario.

Efectos

La modificación no genera costo alguno al Estado, pues lo que se pretende es una adecuación de la Ley del Impuesto a la Renta a la Ley de Migraciones. Por otra parte, como ya se ha señalado, se pretende establecer obligaciones formales a los extranjeros que salgan del país a efectos de evitar el incumplimiento de sus obligaciones tributarias. En ese sentido, con la presente modificación se amplía el campo de extranjeros sujetos a control por la SUNAT, lo cual podría redundar en mayores ingresos al fisco.

3. MODIFICACIÓN AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS FONDOS MUTUOS DE INVERSIÓN EN VALORES (FMIV), FONDOS DE INVERSIÓN (FI) Y FIDEICOMISOS BANCARIOS Y DE TITULIZACIÓN

Situación Actual

Con la Ley N° 27804, publicada el 2.8.2002, y vigente a partir del 1.1.2003 se aprobaron las siguientes modificaciones en relación a los efectos tributarios de los FMIV, FI y fideicomisos bancarios como de titulización:

- Se excluye del tratamiento de personas jurídicas a los FMIV, FI y patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras⁴⁰. Ello implica que se recoge el tratamiento de transparencia fiscal para estos entes.
- Se establece que en caso del fideicomiso bancario, el contribuyente será el fideicomitente y el responsable; el fiduciario⁴¹. En relación a la calidad de contribuyente, cabe indicar que este tratamiento no varía respecto del que se recogía hasta el 31.12.2002, aunque se precisa la calidad de responsable solidario del fiduciario bancario.
- Se establece como inafectación al impuesto cualquier resultado que se origine en la transferencia que se efectúe para la constitución o extinción de patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, si se establece en el acto constitutivo que el bien o derecho transferido retornará al originador o fideicomitente⁴².
- Las utilidades, rentas o ganancias de capital que atribuya un FMIV, FI o un patrimonio fideicometido de sociedad titulizadora constituirá renta de la segunda categoría para su perceptor⁴³, de donde se desprende que de ser éste una persona natural, una sociedad conyugal que optó por tributar como tal, o una sucesión indivisa se encontrará sujeto a las tasas regulares del Impuesto de 15%, 21% ó 30%⁴⁴ y a una tasa de retención de 15%⁴⁵.
- La imputación de utilidades, rentas o ganancias de capital que provenga de un FMIV, FI o un patrimonio fideicometido de sociedad

⁴⁰ Primera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804.

⁴¹ Primer párrafo del artículo 14°-A de la Ley N° 27804.

⁴² Tercer párrafo del artículo 14°-A de la Ley N° 27804.

⁴³ Artículo 24° inciso h) de la Ley N° 27804.

⁴⁴ Artículo 53° de la Ley N° 27804 y Ley N° 27895.

⁴⁵ Artículo 72° de la Ley N° 27804.

titulizadora se producirá en el ejercicio en que se perciban tales ingresos⁴⁶.

La sociedad administradora de un FMIV, FI o la sociedad titulizadora de un patrimonio fideicometido puede distribuir utilidades que provengan de dividendos u otra distribución de utilidades obtenidos por dichos fondos y patrimonios. En tales casos, la sociedad administradora o la sociedad titulizadora, respectivamente, tendrán la obligación de retener el impuesto de 4.1% aplicable a la distribución de dividendos⁴⁷.

Con fecha 13 de febrero de 2003 se publicó el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, que modificó el Reglamento de la LIR, recogiendo los siguientes alcances:

Se establece que las utilidades, rentas o ganancias de capital son de cargo de los partícipes, inversionistas o fideicomisarios o del fideicomitente, si se ha establecido en el acto constitutivo que percibirá tales ingresos. En puridad, esta disposición aclara la calidad de contribuyentes en estos contratos del mercado de capitales.

Se define el concepto de "utilidades" que puede provenir de los FMIV, FI o patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras y que, para efectos de la LIR, constituyen rentas de segunda categoría para su receptor en caso éste sea una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal. En este caso, se entiende por "utilidades" tanto a las que genere el FMIV, FI o patrimonio fideicometido directamente como a todo aquél dividendo o cualquier otra distribución de utilidades que provenga de otra persona jurídica.

Se efectúa una regla diferenciada para el caso de la retención del Impuesto a la Renta en el caso que la sociedad administradora del FMIV o FI o la sociedad titulizadora del patrimonio fideicometido atribuya:

- a) Dividendos provenientes de otra persona jurídica; o
- b) Cualquier otro ingreso.

En el primer caso, la tasa de retención aplicable es de 4.1%; mientras que en el segundo la tasa de retención es la misma que se aplica a cualquier otra renta de segunda categoría, esto es, 15%.

Problemática Detectada

Tratamiento disímil entre el fideicomiso de titulización y el fideicomiso bancario

El Cuadro N° 5 del Anexo se presentan los rasgos principales que caracterizan al fideicomiso bancario y al de titulización, de acuerdo a

Segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° de la Ley N° 27804.
Artículo 73°-A de la Ley N° 27804.

nuestra legislación, ambos regulados, respectivamente, por la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, ley de bancos de ahora en adelante y la Ley de Mercado de Valores, LMV de ahora en adelante⁴⁸.

Como se observa del cuadro antes referido, la presencia del fiduciario (sea la entidad bancaria o la sociedad titulizadora) en los fideicomisos antes señalados guarda similares características, esto es, su calidad de administrador del patrimonio fiduciario le permite ejercer plenas facultades de dominio fiduciario sobre el mismo⁴⁹.

A pesar de este tratamiento mercantil que comparte una naturaleza jurídica casi igual, el tratamiento tributario que fuera otorgado a estos contratos del mercado de capitales varía considerablemente.

En efecto, a partir del 1.1.1997 la Ley N° 26731 regula por primera vez en la legislación del Impuesto a la Renta los efectos de este tipo de contratos. Los fideicomisos bancarios son descartados como entidades con personería jurídica propia distinta al del originador y por tanto se establece que es el fideicomitente el contribuyente del impuesto; pero cuando se trata de un fideicomiso de titulización, la personería jurídica recae en el patrimonio fideicometido⁵⁰.

Este tratamiento disímil no responde a una técnica jurídica que sea adecuada porque en ambos tipos de fideicomisos las rentas afluyen desde el fiduciario hacia los beneficiarios y por tanto no existe razón para distinguir el tratamiento fiscal en ambos casos. De aquí se colige que no existe mayor argumento para no ampliar la transparencia fiscal respecto de los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras hacia los fideicomisos bancarios.

Nótese que el tratamiento resulta tan parcial que, bajo la normatividad actual, la renta de un fideicomitente (persona natural) que ingresa a un fideicomiso bancario no se encuentra incluida dentro de alguno de los supuestos de rentas de segunda categoría

Texto Único Ordenado de la Ley de Mercado de Valores aprobado por Decreto Supremo N° 093-2002-EF.
La concepción germanista del fideicomiso implica que el fiduciario tiene sobre los bienes transferidos por el fideicomitente una propiedad formal pero no material ni económica, lo que implica que no existe una transferencia de la propiedad del bien; sólo de la posesión. Siguen esta corriente Alemania y México. Así por ejemplo, en Alemania, si el fideicomitente quiebra el patrimonio fiduciario queda comprendido en la masa quebrada de aquél. Asimismo, si el fiduciario quiebra el fideicomitente o sus derechos habientes pueden reivindicar los bienes que se hubieran transferido a éste. Equivalente situación se produce en México donde, si bien es cierto la titularidad de los bienes transferidos corresponde al fiduciario que recibe todos los bienes en nombre propio, éste sólo detenta la posesión de los mismos más no así la propiedad. Consecuentemente con esta posición, los bienes conformarán un patrimonio autónomo distinto de los patrimonios de las partes que intervienen en el negocio. Nótese que esta corriente sustentaría la naturaleza jurídica del fideicomiso en el Perú. En: DÁVALOS MEJIA, Carlos Felipe. "Derecho Bancario y Contratos de Crédito". Tomo II, Edición Haría, Pág. 369-383.

Artículo 6° Ley N° 26731.

del artículo 24º inciso h) de la LIR. No obstante ello, tendrá que determinarse si existe o no renta de segunda categoría sujetándonos al resto de incisos del mencionado artículo, bajo el supuesto que la renta fluye directamente entre el pagador de la misma y el fideicomitente cuando es obvio y materialmente comprobable que dichas rentas se intermedian y obtienen por la intervención de un fiduciario bancario.

ii) **Caréncia normativa para casos especiales: el fideicomiso de garantía**

El fideicomiso en garantía es un contrato mediante el cual el fideicomitente que adquiere una obligación de cumplimiento futuro, afecta sus bienes en fideicomiso a fin que la fiduciaria ejecute el patrimonio fideicometido y pague al acreedor con el producto del mismo. La forma de ejecución se regirá por el acto constitutivo

En tal sentido, el fiduciario recibe bienes destinados a garantizar el cumplimiento de determinadas obligaciones:

Algunos autores⁵¹ coinciden en establecer a este tipo de fideicomiso como una modalidad distinta a las tradicionales de garantía, como son la prenda y la hipoteca, pues mediante los fideicomisos de garantía un deudor se constituye en fideicomitente transfiriendo sus activos a un fiduciario con la finalidad de **garantizar una obligación frente a un acreedor**, el cual se constituye en fideicomisario del contrato, al ser él el beneficiario de la venta de los activos producida por el fiduciario, si es que no se concreta oportunamente el cumplimiento de la obligación.

Asimismo, se señala que el fideicomiso en garantía es el acto jurídico por el cual se transfiere al fiduciario, en dominio fiduciario, activos para garantizar con ellos o su producto, el cumplimiento de ciertas obligaciones a su cargo o a cargo de terceros, designando como beneficiario al acreedor o a otro beneficiario, en cuyo favor en caso de incumplimiento, se pagará una vez realizados (ejecutados) los bienes, el valor de la obligación o el saldo insoluto de ella, conforme lo previsto en el contrato⁵².

Finalmente, se reconoce que las características del fideicomiso en garantía son equivalente a los efectos jurídicos conjuntos de un mutuo con interés en el que existe un acreedor y deudor, y una

DE LA FLOR MATOS, Manuel. "El Fideicomiso, Modalidades y Tratamiento Legal en el Perú". Fondo Editorial PUCP, Lima, 1999, pág.166.
KUAN VENG, Andrés y PIZARRO, Luis. "Liquidando las garantías reales tradicionales". En: Revista Ius et Veritas N° 17. 1998, pág.216.

132

garantía hipotecaria que respalda el cumplimiento de la prestación del deudor⁵³

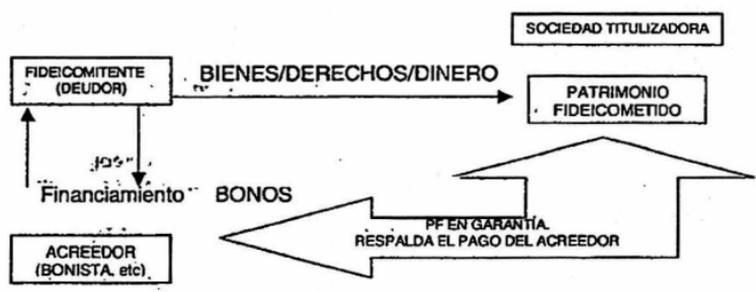
La legislación nacional mercantil y financiera ha tratado al fideicomiso en 2 modalidades distintas:

- (1) Valores emitidos directamente por el fideicomitente (artículo 274º ley de Bancos, cuarto párrafo del artículo 314º de la LMV e inciso a) del artículo 14º del Reglamento de los procesos de titulación de activos⁵⁴)

En este caso, el patrimonio fideicometido sirve de respaldo a los valores emitidos por el fideicomitente. El inciso a) del artículo 14º del Reglamento de los procesos de titulación de activos establece que el pago de los derechos de crédito que confieren los valores se encontrará respaldado por el patrimonio fideicometido en garantía y el patrimonio personal del deudor.

Cómo se observa el patrimonio fideicometido en garantía en este caso se constituye en un colateral que convierte en atractiva la colocación de derechos de crédito por parte del fideicomitente, en tanto la deuda se encuentra altamente garantizada.

A continuación el esquema de esta figura contractual:

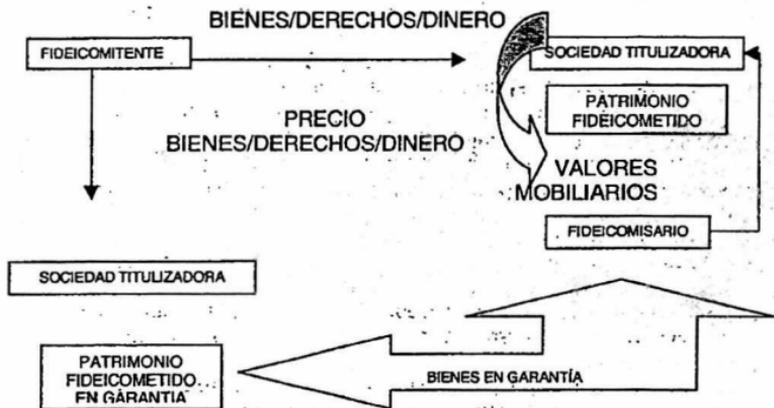


- (2) Valores emitidos por otro patrimonio fideicometido (cuarto párrafo del artículo 314º de la LMV e inciso b) del artículo 14º del Reglamento de los procesos de titulación de activos)

⁵³ DÁVALOS MEJIA, Carlos Felipe. Op. Cit., p. 409
⁵⁴ Aprobado por Resolución CONASEV N° 001-97-EF/94.10.

En este caso el patrimonio fideicometido sirve para garantizar los valores mobiliarios que emite otro fiduciario con cargo a otro patrimonio. El inciso b) del artículo 14º del Reglamento de los procesos de titulización de activos establece que el pago de los derechos de crédito que confieren los valores se encontrará respaldado únicamente por el patrimonio fideicometido en garantía y no por el patrimonio del deudor, que para el caso es el fideicomitente.

A continuación el esquema de esta figura contractual:



Como se observa, en ambos tipos de patrimonios fideicometidos de garantía la transferencia fiduciaria tiene por objeto simplemente asegurar el cumplimiento en el pago de una deuda (común o una que deriva de la colocación de valores también a través de un contrato de fideicomiso).

Ello implica que, si el patrimonio fideicometido en garantía no llegara a ejecutarse, la separación patrimonial de los bienes de la esfera patrimonial del deudor siempre tendrían la característica de tratarse de transferencias con retorno. Por otro lado, de mantenerse el régimen tributario vigente es claro que en este tipo de patrimonios no hay beneficiarios (o fideicomisarios) que se constituyan como contribuyentes del impuesto, de donde una interpretación literal de

la norma podría conducir a un vacío en este sentido. Nótese que el patrimonio fideicometido en garantía a pesar de implicar una transferencia fiduciaria en la que se remiten al fiduciario las facultades de uso, disposición y reivindicación, necesariamente parten de un presupuesto fáctico, el cual se basa en el hecho que el aislamiento de los bienes en un fideicomiso no implican el desligamiento total del fideicomitente y los mismos.

El Cuadro Nº 6 del Anexo muestra la importancia que tiene el fideicomiso de garantía en el mercado nacional. De dicho cuadro se extrae que cerca del 85% de los fideicomisos bancarios en el Perú han sido constituidos bajo la modalidad de fideicomisos de garantía.

iii) Rentas empresariales de Fondos de Inversión y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras

Con la dación de la Ley Nº 27804, se detectó un doble efecto perjudicial para el Fisco:

(1) Elusión en el pago del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Bajo la normativa legal vigente aplicable al mercado de valores se ha detectado que los FI pueden realizar inversión directa en actividades de negocio o de empresa. Igual conclusión puede formularse respecto de los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras. Distinto es el caso de los FMIV, los que sólo pueden invertir en los valores de otra sociedad⁵⁵.

En efecto, de acuerdo al artículo 27º de la Ley de Fondos de Inversión⁵⁶, los FI pueden invertir básicamente en los siguientes bienes:

- Valores mobiliarios.
- Depósitos en el Sistema Financiero Nacional y en los instrumentos representativos de éstos.
- Instrumentos Financieros derivados o no.
- Inmuebles ubicados en el país y los derechos sobre ellos.
- Operaciones de Reporte
- Otros valores, activos u operaciones que determine CONASEV.

Sobre este último rubro, cabe indicar que el Reglamento de Fondos de Inversión y sus sociedades administradoras que estuvo vigente

⁵⁵ Artículo 249º del Texto Único Ordenado de la Ley de Mercado de Valores aprobado por Decreto Supremo Nº 093-2002-EF.
⁵⁶ Decreto Legislativo Nº 862 (22.10.1996) modificado por la Ley Nº 27641 (19.1.2002).

hasta el 30 de junio de 2003⁵⁷, dispuso que los FI pueden constituirse bajo cualquiera de las siguientes formas:

- a) Fondo de inversión mobiliario, cuya inversión se realiza básicamente en valores mobiliarios de otras sociedades de capitales.
- b) Fondo de inversión en desarrollo de empresas, cuya inversión se realiza en valores mobiliarios no inscritos.
- c) Fondo de inversión directa, que destina predominantemente los recursos del fondo para su inversión directa en actividades económicas que involucren la extracción, transformación y/o comercialización de bienes o servicios

Como se observó el Fondo de inversión directa podía realizar actividades que, por naturaleza, constituyan actividades empresariales

A partir del 1 de julio de 2003, entró en vigencia el nuevo Reglamento de Fondos de Inversión y sus sociedades administradoras⁵⁸ que eliminó la clasificación de las inversiones que podía realizar un FI según se recogía en el anterior reglamento.⁵⁹

Así, la amplitud del objeto de inversión de un FI ha sido limitada en el nuevo Reglamento de los Fondos de Inversión, en el sentido que la posibilidad de efectuar inversión de carácter empresarial queda restringida a operaciones con bienes raíces. En efecto, el nuevo reglamento establece que las inversiones de un FI pueden realizarse mediante la adquisición de derechos de propiedad, usufructo o superficie sobre bienes raíces, así como mediante actividades para su remodelación y construcción, con la finalidad de explotarlos como negocio inmobiliario, a través de su arrendamiento, transferencia y otros.⁵⁹

En el caso de patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, cabe indicar que, de acuerdo con los artículos 313² y 314² de la Ley del Mercado de Valores, estos patrimonios están conformados por los activos transferidos fiduciariamente que respaldan la emisión de valores mobiliarios (acciones, bonos, certificados de participación) que son adquiridos por los inversores. Los activos que pueden transferirse en dominio fiduciario a los patrimonios de propósito exclusivo, dentro de los cuales se encuentran los patrimonios fideicometidos⁶⁰, pueden ser de cualquier tipo siempre que el titular pueda disponer libremente de

57 Aprobado por Resolución CONASEV N° 002-97-EF/94.
 58 Aprobado por Resolución CONASEV N° 042-2003-EF/94.10 (30.8.2003).
 59 Artículo 75° Inciso e) del nuevo Reglamento de Fondos de Inversión y sus Sociedades Administradoras.
 60 Artículo 294° del Texto Único Ordenado de la Ley de Mercado de Valores.

133

ellos⁶¹. Bajo esta redacción, entonces, tendríamos que no existiría impedimento para que una sociedad escinda parte de su patrimonio y transfiera un conjunto de activos que por sí solos podrían ser generadores de rentas de tercera categoría (Ejemplo: una fábrica, una plantación, un edificio con departamentos arrendados, etc.).

Toda vez que los fondos de inversión o los patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras no se considerarían a partir del 1-1-2003 como personas jurídicas afectas a la tasa marginal de 27%, resultaría una alternativa tributaria atractiva realizar actividades de inversión empresarial y que por naturaleza constituyen rentas de la tercera categoría a través de tales fondos o patrimonios, para que los inversionistas o fideicomisarios, respectivamente, de ser personas naturales, sólo se encuentren afectos a las tasas de la renta neta global de 15%, 21% ó 30%, en lugar de una tasa proporcional de 27% que grava cualquier renta percibida por una persona jurídica; tasa esta última que hubiere resultado aplicable de seguir afectándose a dichos fondos o patrimonios como contribuyentes del impuesto.

(2) Diferimiento del pago del Impuesto a la Renta.

De acuerdo al marco normativo del Impuesto a la Renta aprobado para los fondos y patrimonios, tendríamos que la sociedad administradora o titulizadora, respectivamente, atribuiría utilidades, rentas o ganancias de capital a los inversionistas o fideicomisarios que serían rentas gravables para éstos sólo cuando se perciban. De esta premisa resulta que un fondo de inversión o patrimonio fideicometido podría realizar actividad generadora de rentas de tercera categoría con las siguientes consecuencias tributarias:

- a) Cualquier utilidad, renta o ganancia de capital que atribuya sería de la segunda categoría para su perceptor cuando éste sea una persona natural; mientras que corresponderá a la tercera categoría si su perceptor es una persona jurídica.
- b) El inversionista o fideicomisario sólo pagará el impuesto cuando perciba tales ingresos, inclusive si éste constituye una persona jurídica, al haberse modificado para estos casos la regla de imputación de rentas de lo devengado a lo percibido.
- c) El fondo de inversión o el patrimonio fideicometido en la práctica, diferiría el pago del impuesto en tanto no atribuya ninguna utilidad, renta o ganancia de capital; a diferencia de cualquier otra persona jurídica que realice actividad gravada de tercera

⁶¹ Artículo 295^o del Texto Único Ordenado de la Ley de Mercado de Valores. El citado artículo también incluye dentro de los activos que pueden ser utilizados a la esperanza incierta a que hace referencia el artículo 1409^o del Código Civil.

categoría cuyas rentas se encontrarán afectas con el Impuesto una vez se hayan devengado.

iv) **Transferencias de bienes entre las partes de un fideicomiso**

El artículo 14^º-A de la Ley N^º 27804 distingue los efectos tributarios de las transferencias fiduciarias en las siguientes:

- a) Cuando son con retorno.- Esto es, cuando se establece en el acto constitutivo del fideicomiso que el bien o derecho transferido retornará al originador o fideicomitente. Estas transferencias, tanto para la constitución del patrimonio fideicometido como aquellas que ocurren con ocasión de su extinción, se encuentran inafectas del Impuesto.
- b) Cuando son sin retorno.- Esto es, cuando no se establece en el acto constitutivo ninguna referencia al destino de los bienes o, efectivamente, se comprueba que la sociedad tituladora dispone de los mismos. Aunque no se señala expresamente en el texto de la Ley ni en el reglamento, por interpretación a contrario sensu del artículo 14^º-A de la Ley N^º 27804, debe entenderse que se encontrarán gravadas, al recibir el tratamiento de una enajenación.

Ahora bien, existen aspectos tributarios vinculados a este tema que deben especificarse tales como los que conciernen al costo computable de los bienes y derechos transferidos y los relacionados a la depreciación y amortización de los mismos.

Propuesta Legislativa

i) Transparencia fiscal

De acuerdo al Cuadro N^º 7 del Anexo que recoge el tratamiento que la legislación comparada efectúa respecto de la calidad de sujeto o no de los patrimonios fideicometidos, tenemos que la tendencia mundial es otorgarles el carácter de entes transparentes. Esta tendencia concuerda con el carácter de vehículo de financiamiento que nutre la esencia de los fideicomisos.

La excepción a esta regla, se encuentra en la legislación Norteamericana (USA) para los fideicomisos distintos a los bancarios, Guatemala y España, donde se establece expresamente que el contribuyente será el propio patrimonio fideicometido.

Ahora bien, al margen de este tratamiento diferenciado, cabe indicar que en el resto de legislaciones comparadas de la región los

contribuyentes resultan ser los beneficiarios del fideicomiso y la exigencia del pago se realiza a través de la designación de responsables que, como regla general, recae en los fiduciarios.

Este tratamiento se reproduce también en los Fondos de Inversión.

En Estados Unidos de América (USA), por ejemplo, los fondos en sus diversas modalidades gozan de transparencia fiscal, lo que implica que el impuesto es asumido por los inversores y no por el fondo⁶².

Para que se aplique este tratamiento, el fondo mutuo debe cumplir ciertos requisitos que el Código del Impuesto a la Renta americano establece para cualquier "compañía de inversión regulada". Entre ellos, que la renta generada por el fondo se transfiera al inversor, al menos, en un 90% del total de la renta obtenida por el fondo (Secc.851 (b)(2) Internal Revenue Code) y que el fondo obtenga no menos del 30% de su renta bruta por la venta de valores que hayan sido mantenidos en su propiedad menos de 3 meses (Secc.851 (b)(3) Internal Revenue Code).

En el caso de las ganancias o rentas no distribuidas, la transparencia fiscal se levanta debiendo el fondo pagar el impuesto por las rentas retenidas⁶³ como distribuciones de ganancias de capital. En este caso, el fondo debe atribuir estas ganancias al inversor como si éste las hubiera recibido efectivamente.

Bajo estos esquemas internacionales y teniendo en cuenta la importancia de los fideicomisos y fondos en el mercado financiero como vehículos óptimos de inversión, el proyecto de norma mantiene la transparencia fiscal de los FMIV, FI y los patrimonios fideicomitidos de sociedades tituladoras. Además se extiende este efecto fiscal a los fideicomisos bancarios.

ii) En el fideicomiso bancario

En el caso del fideicomiso bancario regulado en el primer párrafo del artículo 14-A de la Ley N° 27804 no se indica qué clase de responsabilidad asume el fiduciario, lo que puede originar algunas consecuencias tributarias importantes, tales como:

- La responsabilidad que asume el fiduciario es mancomunada en tanto no se ha hecho expresa referencia a la solidaridad

⁶²

Sección 851 y 852 del Internal Revenue Code

⁶³

BODIE, Zvi; KANE, Aléx y MARCUS Alan J. "Investments", Cuarta Edición. Irwin Mc Graw Hill Edition, USA 1999, p. p. 113

Existiría un vacío legal respecto al momento y al importe por el que el fiduciario estaría obligado.

Las hipótesis antes señaladas se solucionan con la interpretación sistemática del artículo 252º de la Ley Nº 26702⁶⁴ y la inclusión expresa en la norma reglamentaria que el fiduciario es responsable en su calidad de administrador del patrimonio fideicometido lo que origina que la responsabilidad que se le atribuya sea la solidaria en aplicación del artículo 16º inciso 3 del TUO del Código Tributario. En tal sentido, el reglamento de la LIR⁶⁵, establece en el segundo párrafo del inciso f) que el fiduciario es responsable solidario en su calidad de administrador.

Ahora bien, se ha manifestado como crítica a la norma reglamentaria que la responsabilidad solidaria del fiduciario es impracticable por cuanto ello implicaría que éste se encuentre en posición de conocer la cuantía de la obligación tributaria y de la información necesaria para llevar a cabo la determinación de la misma (ejemplo si existen pérdidas arrastrables de los negocios propios del fideicomitente), lo cual en la mayoría de casos, es imposible.

En este extremo cabe indicar, siguiendo el trabajo monográfico de Sonsoles Mazorra, que para que pueda dirigirse la pretensión de cobro al responsable solidario deben cumplirse los siguientes requisitos:⁶⁶

- (a) Debe existir una obligación tributaria derivada del hecho imponible. Así, el nacimiento de la obligación tributaria que se produce cuando se realiza el hecho imponible por el sujeto pasivo, tiene clara consecuencia en la exigencia de la misma obligación al responsable solidario. Esta obligación tributaria sólo podrá ser exigible cuando se haya cuantificado a través del acto administrativo de determinación o en todo caso cuando el mismo deudor tributario haya efectuado la autoliquidación.
- (b) Debe existir una obligación de responsabilidad solidaria dependiente y accesorio de la anterior y que se deriva de un presupuesto de hecho específico que realiza el responsable solidario, por ejemplo un acto indebido como dejar de pagar tributos, un acto ilícito o bien en una actuación del responsable que nada tenga que ver con estas situaciones.
- (c) Tiene que comprobarse la falta de pago de la deuda tributaria.

64 : El citado artículo dispone que el fiduciario ejerce sobre el patrimonio fideicometido, dominio fiduciario, el mismo que le confiere plenas potestades, incluidas las de administración, uso, disposición y reivindicación sobre los bienes que conforman el patrimonio fideicometido.
 65 : Modificado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF.
 66 : MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. "Los Responsables Tributarios". Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid 1994, p. 144-151.

134

Como se observa, la responsabilidad solidaria es inclusive común en los casos de obligaciones autoliquidadas por el mismo contribuyente. Ello implica en buena cuenta que el responsable solidario sólo podrá ser exigido por la Administración, en tanto y en cuanto, la obligación que se le imputa haya sido previamente determinada. Hasta aquí, se desprende claramente una falta de sustento teórico de la crítica formulada.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las características especiales del fideicomiso bancario ameritan que se aclare que la responsabilidad solidaria del fiduciario bancario no puede exceder del importe del impuesto que se generó por las actividades del negocio fiduciario que él administra.

iii) El fideicomiso de garantía

Se regula expresamente con las siguientes características:

- (a) Para efectos tributarios, se descarta el contrato mercantil y financiero del fideicomiso. En esencia, el proyecto propone dejar de lado esta figura contractual, como si no existiere. En este caso, el contribuyente es el fideicomitente.
- (b) Este tratamiento se otorga porque se parte del supuesto que el fideicomiso de garantía es un fideicomiso con retorno, en el cual no existe un real desligamiento del activo transferido del patrimonio del deudor-fideicomitente.
- (c) La situación varía radicalmente si es que se ejecutaran las garantías, puesto que en este caso, de mantenerse el tratamiento previsto, existiría una diferencia evidente entre un fideicomiso de garantía y otro que no lo es. En efecto, bajo la regla general de los patrimonios fideicometidos sin retorno, el legislador entiende que se produce una enajenación desde que se efectúa la transferencia de los activos al patrimonio fideicometido. Un fideicomiso de garantía que estuvo desde un origen destinado a que los bienes que lo conforman se ejecuten, gozaría de la ventaja de diferimiento del impuesto, por cuanto dicho fideicomiso, al escapar de las reglas propias para los patrimonios fideicometidos, tendría por realizada la enajenación al momento de la ejecución de la garantía y no desde que se transfirió el activo al patrimonio. En tal sentido, el proyecto neutraliza esta posible utilización del fideicomiso de garantía con fines elusivos.
- (d) Se aclara que un fideicomiso constituido por flujos futuros de efectivo NO recibirá el tratamiento de fideicomiso de garantía, básicamente por 2 razones:

1. Por naturaleza, el fideicomiso de garantía funciona como un colateral que pretende asegurar la cobranza del crédito a favor del acreedor. De estar tal fideicomiso constituido con flujos futuros de efectivo esta garantía tendría un alto riesgo, vulnerándose la esencia propia del fideicomiso de garantía en tanto no existiría un aporte real para mejorar la clasificación del riesgo del valor.
2. Porque implicaría utilizar el fideicomiso de garantía para obtener las ventajas que han pretendido alcanzar los defensores de l tratamiento fiscal específico para los fideicomisos de flujos futuros, esto es, que el contribuyente resulte finalmente el fideicomitente, con el objeto de lograr la deducción de gastos al 100% de los intereses.
3. En estos casos, el fideicomiso de flujos futuros se someterá al tratamiento genérico que corresponde a la persona interviniente: bancario si el fiduciario es un banco o de titulización si interviene una sociedad titulizadora.

iv) El patrimonio fideicometido de flujos futuros de efectivo

En este específico caso, el Proyecto de Ley N° 6381/2002-CR, presentado por la Comisión de Economía del Congreso planteó un tratamiento específico para este tipo de fideicomisos, sosteniendo que el contribuyente debería ser el fideicomitente.

El Cuadro N° 8 del Anexo presenta la conformación de fideicomisos de titulización al 31 de julio de 2003. De dicho cuadro, puede observarse que la presencia en el mercado de los fideicomisos de flujos futuros de efectivo es significativa.

Operativamente, un fideicomiso de flujos futuros de efectivo implica que el fideicomitente se desprende de un activo (ejemplo: ventas futuras) para transferirlo en administración fiduciaria a una sociedad titulizadora.

Al respecto, la CONASEV en una reciente Ayuda Memoria ha manifestado que no otorgarle el tratamiento de contribuyente al fideicomitente originará sobre costos financieros por lo siguiente:

- (1) El supuesto hipotético es que la empresa "A" tituliza flujos futuros porque desea adquirir del mercado financiamiento por 10 millones de dólares. Para ello deberá transferir 13 millones al patrimonio fideicometido, toda vez que la diferencia de 3 millones servirá para cubrir los intereses y gastos de administración del patrimonio.
- (2) Estos 3 millones de diferencia constituyen una pérdida para la empresa "A" que deberá ser reconocida en la medida que se genere.

- (3) Sin embargo, tributariamente, la empresa "A" no puede deducir los intereses que paga a los inversores por cuanto dicha empresa es jurídicamente distinta a la sociedad tituladora a cuyo cargo está el pago de los intereses.
- (4) La situación es más crítica en el aspecto financiero cuando, en términos comparativos, se equipara el reconocimiento de la pérdida y la generación de los intereses. Estos últimos son superiores, en los primeros años, a la pérdida tributaria a la que hemos hecho referencia en el numeral 2), ya que en los financiamientos las cuotas se imputan primero a intereses y luego al capital.

De este ejemplo presentado, puede visualizarse claramente que la razón para postularse un tratamiento fiscal distinto para este tipo de fideicomisos reside en el hecho de obtener la posibilidad de deducir el gasto íntegro por los intereses que pagan a sus inversores. Este tratamiento sin embargo discrimina respecto de cualquier otro fideicomiso de titulización en los cuales, el fideicomitente no puede deducir los intereses que paga el fiduciario debido a que tales gastos (Intereses) estarían siendo realizados por un sujeto distinto.

No encontramos razones técnicas que justifiquen establecer un tipo distinto de contribuyente dependiendo de los bienes y/o derechos que conforman el activo titulado ("Patrimonio Fideicometido" para el Fideicomiso de Titulización genérico y "Fideicomitente", para el Fideicomiso de Titulización con transferencia de carteras de crédito o flujo de efectivo). En efecto, en ambos casos de fideicomisos los patrimonios fideicometidos respaldan la emisión de valores, independientemente que el fideicomitente adicionalmente pueda responder de dicha emisión. La responsabilidad civil que mantiene el fideicomitente respecto de los inversionistas es independiente de la obligación tributaria, la cual nace en todos los casos por las rentas que se generen; independientemente de que el inversionista pueda repetir contra el fideicomitente o incluso cuando no ejerza dicha opción.

Por todas estas consideraciones no se otorga un tratamiento específico al fideicomiso de flujos futuros, aclarándose, por el contrario, que en estos casos sólo será deducible la pérdida que ocurra entre la transferencia de los flujos y el valor de retorno la cual será reconocida en función del devengo de los flujos futuros transferidos.

- v) Efectos de las transferencias de bienes entre las partes de un fideicomiso

Se distingue expresamente entre transferencias con retorno y sin retorno.

En el primer caso, esto es transferencias con retorno, se mantiene la inafectación al impuesto y se incorporan dos normas de control en la contabilización de los valores del activo transferido:

- El Patrimonio Fideicometido deberá considerar en su activo el valor de los bienes y/o derechos transferidos por el fideicomitente u originador, al mismo costo computable que correspondía a éste último.
- El Patrimonio Fideicometido continuará depreciando o amortizando los activos que se le hubiera transferido, en las mismas condiciones y por el plazo restante que hubiera correspondido aplicar al fideicomitente como si tales activos hubieran permanecido en poder de este último.
- Estas reglas sin embargo, no resultan de aplicación para los fideicomisos bancarios culturales, filantrópicos, testamentarios o vitalicios, casos en los cuales el activo deberá mantenerse en la contabilidad del fideicomitente. La razón de esta distinción reside en el hecho que el fideicomitente en estos casos no recibe bienes a cambio y por tanto el fisco vería desprotegida su base imponible respecto del anticipo adicional del Impuesto.

Para efectos del anticipo adicional se indica que el fideicomitente que, de acuerdo a la Ley, se encuentre obligado a efectuar el anticipo adicional, deberá incluir en su activo el valor de los bienes y/o derechos que le entregue la Sociedad Titulizadora a cambio de la transferencia fiduciaria de activos, los cuales se registrarán por el valor de dicha transferencia, sin que en ningún caso puedan tener un valor menor al de los activos transferidos.

Esta norma extraída del Decreto Supremo N° 017-2003-EF tiene por objeto no ver perjudicada la base imponible del anticipo adicional como consecuencia de transferencias fiduciarias destinadas a disminuir el valor de los activos del contribuyente

Tratamiento de las rentas empresariales generadas por Fondos de inversión que realizan actividad empresarial, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras y fideicomisos bancarios

- Se aclara que un Fondo de inversión puede ser empresarial cuando, al amparo del reglamento de FI realiza actividad vinculada con bienes raíces u otra actividad de negocios o empresa.
- Las rentas que se generen serán de tercera categoría.

135
88

Se establece como agente retenedor al fiduciario (bancario, la sociedad titulizadora de un patrimonio fideicometido o la sociedad administradora de un FI) cuando, como producto de la realización de actividad empresarial, se devenguen las rentas de tercera categoría.

En el mismo supuesto señalado anteriormente, la atribución de rentas de tercera categoría se producirá al cierre del ejercicio. No existe obligación de estos perceptores de rentas de efectuar pagos a cuenta mensuales, sino solamente estar sujetos a una retención a cuenta al cierre del ejercicio.

La premisa de la que parte esta última propuesta es que, al existir una diversidad de inversionistas que pudieran recibir rentas de tercera categoría, respecto de las cuales no existe en la LIR la figura del agente retenedor, resulte impracticable la cobranza del impuesto. De esta manera, la retención funciona como pago a cuenta con la tasa aplicable sobre las rentas de este tipo (30%).

El pago de la retención deberá efectuarse sobre la renta neta una vez deducidos créditos y al vencimiento del periodo tributario febrero del siguiente ejercicio. También se regula el caso de la retención del impuesto en caso de rescates o redenciones con anterioridad al cierre del ejercicio.

vii) Atribución de rentas

Se elimina la regla de lo percibido para las rentas de tercera categoría que provengan de fondos de inversión empresarial y fideicomisos bancarios o de titulización que realizan igual tipo de actividad empresarial.

Adicionalmente, uno de los temas más importantes en relación a este aspecto, está relacionado con el hecho que la atribución de las rentas al final del ejercicio es neto, lo que implica un descuento previo de los gastos o pérdidas generadas (ejemplo pérdidas de capital disminuyen ganancias de capital).

De la misma manera, se precisa expresamente que la atribución de ingresos conserva la naturaleza del ingreso atribuido.

Esta regla es de extrema importancia por cuanto, una incorrecta interpretación de la actual exoneración a ganancias de capital por rescate de cuotas de fondos de inversión (y demás inversiones en FMIV o patrimonios fideicometidos) puede involucrar a otro tipo de ingresos, excediendo el beneficio establecido en la ley.

83

Así, por ejemplo, asumamos que un Fondo de Inversión obtiene en determinado ejercicio gravable los siguientes resultados:

- Ganancias de capital por venta de acciones de su propiedad	= 10,000.
- Dividendos pagados por una empresa nacional	= 20,000
- Rentas empresariales por arrendamiento inmobiliario	= 50,000
TOTAL RESULTADO DEL EJERCICIO	= 80,000

Asimismo, consideremos que este Fondo de inversión tiene solo 2 participacionistas y solo uno de ellos decide rescatar sus cuotas. A cada participacionista le corresponde el 50% de las rentas obtenidas por el Fondo, o sea 40,000. Si este participacionista rescata los 40,000 y la adquisición de su participación fue de 5,000, no puede entenderse que los 35,000 de diferencia se encuentran exonerados en aplicación del artículo 19º inciso l) de la LIR.

En efecto, los 35,000 que ha obtenido este participacionista están compuestos por un porcentaje de ganancias de capital, otro de dividendos y otro por rentas empresariales y por tanto la exoneración sólo debe alcanzar a la parte porcentual del importe rescatado que, en puridad, corresponde a una ganancia de capital propiamente dicha.

viii) Derogatoria de la Ley Nº 26731

La Ley 27804 establece que los patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras considerarán en su activo el valor de los activos transferidos. Sin embargo no se menciona el supuesto de las sociedades de propósito especial y de los otros patrimonios que también pueden intervenir en procesos de titulación como receptores de los activos transferidos.

De acuerdo a la LMV existen 3 tipos de patrimonio exclusivo dentro de los procesos de titulación (que conllevan la transferencia fiduciaria de activos):

- i. Patrimonios fideicometidos a través de fideicomisos de titulación
- ii. Patrimonios de sociedades de propósito especial
- iii. Otros

La Ley 26731 (art. 7) además de especificar el destino de los bienes cuando se transfieren activos a un patrimonio fideicometido de sociedad tituladora, también hacía referencia a las transferencias a patrimonios de sociedades de propósito especial.

Bajo estas consideraciones, se ha interpretado en algunos sectores que sigue vigente el citado artículo 7º de la Ley 26731, en el extremo referido a las transferencias a sociedades de propósito especial, lo que implicaría la coexistencia paralela de dos regímenes diferentes:

Si el fideicomiso es a través de una sociedad tituladora (Ley Nº 27804), el patrimonio fideicometido consideraría el valor de los activos transferidos.

Pero si la transferencia es a una sociedad de propósito especial (Ley Nº 26731) es el fideicomitente quien tendría que mantener en su contabilidad el valor de los activos transferidos.

En este sentido, debe derogarse la referida Ley, haciéndose alusión a que los efectos de la Ley son extensivos a cualquier transferencia patrimonial en procesos de titulación de activos.

4. LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN POR PROVISIONES BANCARIAS

Situación Actual

Definición legal y contable de las provisiones

De acuerdo a la NIC 37 se entiende, en términos generales, que una provisión es todo pasivo cuya cuantía o vencimiento no se conoce con exactitud. Un pasivo se define como una obligación presente de la empresa surgida a raíz de sucesos pasados que a su vencimiento, requiere ser cubierta con beneficios económicos.

El fundamento para constituir provisiones reside en una actitud de prudencia y previsión a cargo de la empresa. Al cierre de cada ejercicio es frecuente que las empresas tengan la perspectiva de tener que atender en el ejercicio siguiente algunos gastos que se han generado en el actual, pero respecto de los cuales no ha nacido aún la obligación de su pago, razón por la cual estrictamente no podrían ser computadas ni aún en el sistema de lo devengado⁶⁷.

La consecuencia directa en la constitución de provisiones es que el contribuyente efectuará un cargo que disminuirá su utilidad del ejercicio corriente con el objeto de reservar parte de ella para atender gastos en el futuro.

Ahora bien, la NIC 30 establece un tratamiento específico para las instituciones bancarias y financieras. En efecto, teniendo en cuenta el gran volumen de transacciones que realizan estas empresas y el manejo de

⁶⁷ GARCIA MULLIN, Roque, "Manual del Impuesto a la Renta". CIET, Diciembre de 1978, pág. 103.

recursos económicos de propiedad de terceros, las instituciones bancarias y financieras deben proporcionar información confiable en sus estados financieros reconociendo la pérdida esperada producto de los diferentes riesgos que dichas empresas enfrentan, tales como los riesgos crediticios, de mercado⁶⁸, cambiario, de tasa de interés, entre otros. Cada país cuenta con una regulación específica y reglas uniformes para efectuar el reconocimiento de estos contingentes en la contabilidad del citado tipo de instituciones⁶⁹.

En el Perú, el objeto de proteger al tercero respecto de las operaciones desarrolladas por una entidad bancaria o financiera mediante la constitución de provisiones, se aprecia en la misma Ley N° 26702. El numeral 4) del artículo 132° de la citada Ley establece que entre las formas mediante las cuales se procura la atenuación de los riesgos para el ahorrista, se encuentra la constitución de provisiones genéricas y específicas, para la eventualidad de créditos impagos y la constitución de otras provisiones y cargos a resultados, tratándose de las posiciones afectas a los diversos riesgos de mercado.

Tratamiento tributario de las provisiones bancarias

Actualmente, existen 4 requisitos considerados en la Ley del Impuesto a la Renta para que las provisiones bancarias se consideren como gasto deducible de la renta bruta de tercera categoría:

- a) Las provisiones deben ser específicas.
- b) Las provisiones no deben formar parte del patrimonio efectivo de la entidad financiera.
- c) Las provisiones deben ser ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros.
- d) Las provisiones deben corresponder a créditos y otros activos no clasificados como normal.

Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, contiene un último párrafo en el inciso f) del artículo 21° de dicho dispositivo, que dispone que la deducción de las provisiones de cobranza dudosa sólo podrán ser efectuadas por contribuyentes distintos a las empresas del sistema financiero⁷⁰.

En este sentido, la norma antes citada aclara que existen dos regímenes diferentes para la deducibilidad de las provisiones, tal y como sigue:

⁶⁸ En el Anexo-Glosario de la Ley N° 26702, se define como "riesgo crediticio" al riesgo que el deudor o la contraparte de un contrato financiero no cumpla con las condiciones del contrato; y "riesgo de mercado" al riesgo de tener pérdidas en posiciones dentro y fuera de la hoja de balance, derivadas del movimiento en los precios de mercado, incluidos los riesgos pertenecientes a los instrumentos relacionados con tasas de interés, riesgo cambiario, cotización de las acciones, "commodities" y otros.

⁶⁹ En el Perú rige el Manual de Contabilidad para Instituciones Bancarias aplicable desde el 1 de enero del 2001. De acuerdo a la Cuarta Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el último párrafo del inciso f) del artículo 21° tiene carácter de precisión.

- a) Los contribuyentes que no sean empresas del sistema financiero se sujetarán a las regulaciones propias para las provisiones por deudas incobrables, establecidas en el inciso i) del artículo 37º de la LIR
- b) Mientras que los contribuyentes del Sistema Financiero podrán deducir todas aquellas provisiones que cumplan los requisitos establecidos en el inciso h) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Problemática Detectada

i) Pérdidas en el sector financiero

El siguiente cuadro contiene información tributaria correspondiente al sector bancario y evidencia la existencia de pérdidas tributarias consecutivas en cuatro ejercicios gravables, no obstante la bonanza financiera expuesta por funcionarios de la Superintendencia de Banca y Seguros⁷¹ respecto del indicado sector.

Parte de las pérdidas que se muestran en dicho cuadro pueden explicarse en la interpretación extensiva de la deducción por provisiones bancarias que han venido realizando las empresas del sector, como se señala en los siguientes acápités.

SISTEMA BANCARIO CONSOLIDADO 1/
Declaración Jurada Ejercicios Gravables 1994 - 2001
(En miles de nuevos soles)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Determinación del Impuesto a la Renta								
Utilidad antes del impuesto	606,342	831,188	711,778	499,590	295,159	145,194	292,208	509,126
(+) Adiciones	214,456	310,079	368,938	608,575	1,078,490	1,136,832	1,187,893	1,630,397
(-) Deduciones	215,896	304,936	839,219	830,854	1,715,020	1,843,058	1,717,783	2,491,851
Renta neta del ejercicio	606,904	836,331	542,495	277,311				
Pérdida del ejercicio					341,382	568,831	237,882	362,328
(-) Pérdida tributaria de ejercicios anteriores					443,828	958,774	1,884,282	1,873,088
Renta neta imponible	606,904	836,331	542,495	277,311				
Pérdida neta tributaria					785,210	1,518,305	2,121,964	2,313,422
Impuesto a la Renta	182,071	250,829	182,748	118,567				0
Créditos contra el impuesto								
(-) IEAN			81,203	80,931	65,910	41,511	8,311	
Créditos sin devolución								
(-) Crédito por donaciones	204	161						26
Créditos con Devolución								
(-) Saldo a favor del ejercicio anterior			3,631	20,478	4,668	110,367	171,217	83,976
(-) Pagos a cuenta mensuales	142,782	239,126		157,194	184,773	84,954	30,460	101,999
Saldo por Regularizar								
A favor del contribuyente	205	744	112,209	122,833	168,348	187,513	136,043	118,567
A favor del fisco	42,966	13,127		9,696				27,944

1/ Consolidado de los siguientes 5 principales bancos: Banco de Crédito, Banco Wiese Sutzamers, Banco Santander (actualmente extinguido), Banco Continental e Interbank.
Fuente: Sistema Sunat.
Elaboración: Gerencia de Estudios Tributarios
Fuente: Sistema Sunat

⁷¹ Reunión de coordinación del 30.9.2003 en la sede de la SUNAT.

246

ii) Interpretación extensiva de las provisiones deducibles

La problemática está vinculada con la interpretación y la normativa aprobada por la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS en los últimos años, en relación al primer y cuarto requisito establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta para que proceda la deducción, lo cual ha generado que, a través de la aprobación de dispositivos y documentos internos de la SBS, surjan consecuencias fiscales no deseadas por la norma tributaria, tal como se explica a continuación:

Las provisiones deben ser específicas

En relación al primer requisito cabe indicar que la primera fuente normativa que hace alusión a las provisiones de tipo específico es la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros (Ley de Bancos); que en su artículo 133º establece que las empresas que realizan operaciones sujetas a riesgo crediticio, efectuarán con cargo a resultados, las provisiones *genéricas o específicas* necesarias según la calificación del crédito, conforme a las regulaciones de aplicación general que dicte la Superintendencia.

Como se observa y bajo una interpretación literal de la Ley General del Sistema Financiero, sólo las provisiones genéricas o específicas tendrían relación con las operaciones de crédito; mientras que los otros tipos de riesgos (distintos al riesgo de crédito) estarían siendo cubiertos por otro tipo de provisiones que no guardan la calificación de genéricas o específicas.

Esta interpretación, no obstante su simpleza, ha sido modificada por la misma SBS. Mediante Circular B-2038-99 la citada entidad ha establecido que las provisiones genéricas son aquellas que se constituyen sobre la cartera calificada como normal y que, en consecuencia, cualquier tipo de provisión diferente a la genérica establecida por este órgano de control tiene la calidad de específica, sin que sea necesario indicarlo expresamente. Con ello se tiene que los efectos de tal interpretación son los siguientes

- (1) Se amplía el concepto de provisión específica a cualquier otro riesgo que no necesariamente esté vinculado con operaciones de crédito, contrariamente a la intención que fluye de la Ley General del Sistema Financiero⁷².

⁷² Bajo esta interpretación la SBS ha opinado, inclusive en documentos internos (esto Oficios) que nos encontramos ante provisiones específicas, distintas a las provisiones vinculadas a colocaciones de crédito, en los siguientes casos: Provisión por bienes adjudicados y recuperados, por fluctuación de valores, por cuentas por cobrar distintas a las colocaciones, por los derechos que generan a favor de los fideicomitentes en contratos de fideicomiso y por transferencia y adquisición de cartera crediticia.

(2) Se establece expresamente que no será necesario una calificación previa por parte de la SBS para otorgar la calidad de específica a una determinada provisión, ya que de acuerdo a su interpretación, cualquier provisión que no sea genérica será por exclusión específica, aún cuando del texto de la misma Ley General del Sistema Financiero fluye que pueden existir otras provisiones distintas a las genéricas y específicas.

Las provisiones deben corresponder a créditos y otros activos no clasificados como normal -

En relación al cuarto requisito cabe indicar que para que se considere deducible algún cargo por concepto de provisiones bancarias tendrá que existir, al menos, alguna regulación que permita categorizar como normal a los créditos u otros activos que dan sustento a la provisión, para que a partir de esta categorización se acepte el gasto tributario de todos aquellas provisiones que no encajan en dicho tipo.

Sin embargo, sobre el particular cabe indicar que la única regulación dictada a la fecha por la SBS que establece pautas de calificación "normal" ⁷³ es la Resolución 808-2003-SBS⁷⁴, cuyo ámbito de aplicación comprende solamente a operaciones de crédito y arrendamientos financieros. Para esta norma, la determinación de las provisiones tanto genéricas como específicas se calculan aplicando una tasa o porcentaje sobre el monto de la cartera de colocada en función a la clasificación de riesgo que corresponda y que puede ser de cinco tipos; tal como a se reproduce en el Cuadro N° 9 del Anexo.

No obstante lo señalado se ha venido interpretando que el alcance de "normal" también podría efectuarse respecto de otro tipo de provisiones, distintas a las de créditos, ya que la misma SBS ha definido que existen provisiones específicas que guardan una naturaleza jurídica distinta a la de operaciones de créditos⁷⁵.

iii) Tratamiento tributario en la legislación comparada

⁷³ Dicha calificación se aplica a carteras de créditos comerciales, de consumo, hipotecarios y para los créditos concedidos a las micro y pequeñas empresas.

⁷⁴ Vigente a partir del 1.10.2003. Antes de tal fecha rigió la resolución 572-97-SBS.

⁷⁵ Así se ha indicado que "Si bien en los restantes casos (provisiones distintas a las de créditos) no existen normas similares (que otorguen categoría de normal a estos activos) consideramos que un activo que debido a los riesgos de mercado sufre una pérdida de valor que puede ser medida con certeza, ha dejado de ser normal, y se encuentra en una categoría de riesgo superior. La conclusión señalada en el párrafo precedente se condice no sólo con el significado del término normal, que de acuerdo a la real Academia española, significa "Dicho de una cosa: Que se halle en su estado natural", sino también con las diversas normas que ha emitido la SBS, al analizar cuáles son las provisiones que cumplen con los requisitos del inciso h) del artículo 37° de la LIR, como es el caso de la Circular SBS B-2038-99 y del Oficio N° 510-99" ALLEMANT SALAZAR, Humberto y TUESTA MADUENO, Arturo. "Las provisiones deducibles para las Empresas del Sistema Financiero". En: Análisis Tributario, Julio 2002, págs. 8-12.

Se ha determinado que el tratamiento tributario otorgado por el Perú a las provisiones bancarias difiere del tratamiento general que la legislación comparada de la región otorga al mismo tema, bajo las siguientes características:

- (1) Ninguna de ellas sujeta de manera exclusiva la deducibilidad de la provisión a una exigencia dictada u ordenada por el órgano encargado de supervisar a las entidades bancarias o financieras.

A diferencia de la sujeción absoluta de la norma tributaria peruana respecto de las disposiciones y normas que dicte la SBS, ordenando la constitución de provisiones cuya consecuencia inmediata es la aceptación de un gasto tributario, Chile concibe como gasto deducible a toda provisión que efectúen los bancos e instituciones financieras en base a instrucciones dictadas conjuntamente por la Superintendencia de Bancos y la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Internos)⁷⁶.

- (2) Las provisiones que son reconocidas como deducibles son aquellas que están relacionadas, por regla general y casi única, con operaciones de crédito.

Tal y como fluye del régimen tributario de Chile, Colombia (también considera operaciones de leasing)⁷⁷ y Estados Unidos de América⁷⁸, la regla es la deducibilidad de provisiones vinculadas sólo a operaciones de crédito.

En contraste, la SBS del Perú ha venido ampliando el tipo y naturaleza de provisiones aceptables tributariamente, existiendo a la fecha, por disposición interna emitida por dicha entidad, provisiones que, en principio, cumplirían lo señalado por el artículo 37^o inciso h) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aún cuando no están referidas sólo a provisiones por créditos contingentes.

A mayor abundamiento cabe citar que, inclusive en la legislación comparada, las provisiones constituidas para operaciones de crédito deben cumplir ciertos requisitos que permitan inferir su riesgo de incobrabilidad. La legislación chilena sólo considera como provisiones deducibles aquellas relacionadas a créditos clasificados en las últimas dos categorías de riesgo (a diferencia del Perú donde el crédito puede estar clasificado en 4 categorías de 5 en total); y, además exige un plazo de permanencia en el tiempo de tal calificación para que proceda la deducción tributaria.

⁷⁶ Segundo párrafo del numeral 4) del artículo 31^o, de la Ley del Impuesto a la Renta de Chile.
⁷⁷ Artículo 145^o del Estatuto Tributario.
⁷⁸ Sección 582(a) y 585 del Subcapítulo H – Instituciones bancarias – Código del Impuesto a la Renta.

De ello se colige que la legislación extranjera otorga un tratamiento más restrictivo y cuidadoso a la deducibilidad como gasto tributario de la provisión bancaria.

- (3) Las provisiones aceptadas como gasto tributario son aquellas relacionadas con operaciones que tienen una alta tendencia a la incobrabilidad o las que carecen de garantías o colateral.

En efecto, las legislaciones no otorgan la deducción si es que los riesgos que ocasionan la provisión se encuentran aminorados por la existencia de garantías ciertas. Por ejemplo, la legislación española no acepta la deducción de provisiones vinculadas a créditos garantizados con inmuebles y créditos entre vinculadas. Tampoco son deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgo previsible, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables⁷⁹.

Propuesta Legislativa

Por las consideraciones antes descritas, el proyecto de norma plantea las siguientes modificaciones:

- 1) Limitar las provisiones que los bancos pueden deducir a aquellas relacionadas a **riesgos de crédito** y siempre que correspondan a las siguientes categorías:
 - Deficiente
 - Dudoso
 - Pérdida

De aquí se colige, que el texto propuesto restringe el número de provisiones deducibles no aceptando aquellas clasificadas en la categoría de riesgo de problemas potenciales.

En el **Cuadro N° 10** adjunto se presentan las características de cada una de estas categorías de riesgo de acuerdo a la Resolución SBS 808-2003, vigente a partir del 1.10.2003.

Asimismo, se excluyen de la deducción cualquier otra provisión que pretenda proteger de un riesgo distinto al de crédito. De este modo no constituyen provisiones deducibles:

- Provisión por fluctuación de valores.
- Provisión por cuentas por cobrar distintas a las colocaciones.

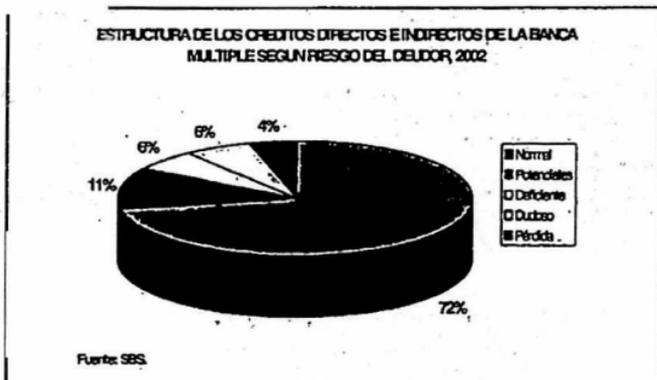
⁷⁹ Artículo 13º Ley del Impuesto de Sociedades.

93

- Provisiones por los derechos que generen a favor de los fideicomitentes en contratos de fideicomiso.
- Provisiones por transferencia y adquisición de cartera crediticia.
- Provisión de bienes adjudicados y recuperados para efectos tributarios⁸⁰.

Sobre esta última provisión cabe indicar que la disposición derogatoria del proyecto está dejando sin efecto expresamente el inciso b) de la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF, norma que modificó el Reglamento de la Le del Impuesto a la Renta, y que, con carácter de norma de precisión, estableció que desde el 1.1.1997 (fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 26731) es deducible para la determinación de la renta neta de instituciones bancarias y financieras la provisión específica de bienes adjudicados.

A continuación se aprecia la distribución de provisiones por riesgo de deudor, de donde se aprecia que la recaudación se



elevaría por el porcentaje de 11% que corresponde a las provisiones clasificadas con problemas potenciales.

- 2) Adicionalmente, se propone que para que proceda la deducción los créditos deberán estar en dos situaciones:

No tener garantías

Tener garantías preferidas que no estén constituidas por prendas sobre instrumentos financieros o títulos valores⁸¹

⁸⁰ Circular B-2038-99 de SBS. Esta misma interpretación fue finalmente asumida, para efectos tributarios, en la Sexta Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF

244

De esta manera se excluye de la deducción expresamente a los créditos – aún cuando estén clasificados en las categorías de deficiente dudoso o pérdida que cuenten con:

- Garantías preferidas constituídas por prendas sobre instrumentos financieros o títulos valores,
- Garantías preferidas de muy rápida realización⁸², o;
- Garantías preferidas autoliquidables⁸³

Este tratamiento, similar al español, restringe la deducibilidad de provisiones a sólo aquellas cuya exposición al riesgo es extrema y que no cuentan con garantías altamente líquidas que respalden la falencia del deudor.

- 3) Adicionalmente, la propuesta legislativa hace alusión expresa a que el riesgo de crédito esté relacionado estrictamente con 2 operaciones:

- Las colocaciones.
- Los contratos de arrendamiento financiero.

Sobre el particular, es importante destacar que las provisiones que resultan deducibles para efectos de este inciso, son todas aquellas vinculadas al negocio principal de la entidad financiera o bancaria, esto es, las operaciones de crédito. Así, debe entenderse como colocaciones a las operaciones de crédito directo e indirecto (tal y como lo define el numeral 1 del capítulo I – tipos de crédito - de la Resolución SBS 808-2003) y por

⁸¹ De acuerdo al numeral 3.9 y 3.10 del capítulo III de la Resolución SBS 808-2003, se consideran como garantías preferidas a la primera hipoteca sobre inmuebles, primera prenda sobre instrumentos representativos de deuda, de capital, entre otros, certificados de participación en Fondos, Joyas, conocimientos de embarque y cartas de porte, maquinaria y equipo, medios de transporte y warrants.

⁸² De acuerdo al numeral 3.11 del capítulo III de la Resolución SBS 808-2003, se considerarán como garantías preferidas de muy rápida realización las siguientes:

3.11.1. Primera prenda sobre los siguientes bienes:

- Instrumentos representativos de deuda pública externa emitidos por el Gobierno Central o Instrumentos representativos de obligaciones del Banco Central de Reserva del Perú;
- Instrumentos representativos de deuda emitidos por gobiernos centrales o bancos centrales que se coticen en mecanismos centralizados de negociación, calificados en grado de inversión por clasificadoras de riesgo a satisfacción de la Superintendencia;
- Valores mobiliarios incluidos en el listado que publica semestralmente la Superintendencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90° del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado por Decreto Supremo N° 004-98-EF, con excepción de los emitidos por la empresa deudora y acreedora.
- Warrants de commodities que sean transados en mecanismos centralizados de negociación o cuya negociación en mercados secundarios sea frecuente.

3.11.2. Fideicomiso en garantía sobre los bienes señalados en el numeral 3.11.1.

⁸³ De acuerdo al numeral 3.12 del capítulo III de la Resolución SBS 808-2003 Se considerarán como garantías preferidas autoliquidables las siguientes:

- a) Depósitos en efectivo en moneda nacional y moneda extranjera constituidos en las empresas del sistema financiero y afectados en garantía.
- b) Derechos de carta de crédito irrevocables con documentos negociados sin discrepancias, pendientes de cobro del banco emisor cuando éste sea una empresa del sistema financiero del exterior de primer nivel.

arrendamientos financieros a los que se regulan por su respectiva legislación.

Cabe mencionar que con relación a los contratos de arrendamiento financiero han existido los siguientes tratamientos legales diferenciados:

- a) El previsto por el artículo 18º del Decreto Legislativo Nº 299⁸⁴, vigente hasta el 31.12.2000, que estableció un tratamiento tributario específico para el arrendamiento financiero, con independencia del tratamiento contable que se reconocía respecto de este tipo de contratos.
- b) El previsto por el artículo 6º de la Ley Nº 27394 y precisado por el Decreto Legislativo Nº 915, vigente a partir del 1.1.2001, que uniformizó el tratamiento tributario del arrendamiento financiero al tratamiento que, contablemente, había sido reconocido por la NIC 17⁸⁵

En relación a estos dos regímenes, el siguiente cuadro presenta los efectos y alcances legales amparados por cada uno de ellos:

Parte contratante	Decreto Legislativo Nº 299 (Contratos celebrados hasta el 31-12-2000)	Ley Nº 27394 y Decreto Legislativo Nº 915 (Contratos celebrados a partir del 01-01-2001)
Arrendador	Para efectos tributarios, los bienes se consideran activos del arrendador. En consecuencia: a) Deprecia el bien en el plazo del contrato (no menor a tres años). b) Reconoce como ingreso las cuotas devengadas incluidos los intereses respectivos.	Para efectos tributarios: a) Se trata al arrendamiento financiero como una colocación, ya no como un activo fijo. b) Reconoce como ingreso sólo los intereses respectivos.
Arrendatario	Para efectos tributarios, las cuotas de arrendamiento financiero devengadas (que incluyen capital e interés) constituyen costo	Para efectos tributarios, el bien se considera activo del arrendatario: <u>Régimen general</u> Deprecia el bien de

84

Ley de Arrendamiento Financiero del 26.7.1984.

85

La NIC 17 - Arrendamientos fue oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución Nº 020-2000-EF/93.01 encontrándose vigente a partir del 1.1.2001.

138
91

Parte contratante	Decreto Legislativo N° 299 (Contratos celebrados hasta el 31-12-2000)	Ley N° 27394 y Decreto Legislativo N° 915 (Contratos celebrados a partir del 01-01-2001)
	deducible. Sin embargo, contablemente, mantiene el bien en su activo.	conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta: <u>Régimen de excepción</u> ⁸⁸ Deprecia el bien en el plazo del contrato (bienes muebles no menos de 2 años, bienes inmuebles no menos de 5 años).

La Primera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 915⁸⁸ precisó que los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31 de diciembre de 2000 se rigen por lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 299, salvo que a partir del 1° de enero de 2001 se modifique el objeto del contrato.

Como se observa, el Decreto Legislativo N° 299, que estableció el tratamiento tributario de un arrendamiento operativo más que el de una colocación financiera, podía seguir rigiendo para el futuro de manera ultractiva.

Por ello y bajo estas consideraciones, la precisión que se introduce en el texto del proyecto y que señala que los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31 de diciembre de 2000 y que se rijan exclusivamente por lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 299 no se consideran como operaciones sujetas a riesgo crediticio, guarda coherencia con la naturaleza propia de la definición de riesgo crediticio considerado expresamente en el inciso h) del artículo 37° de la LIR

En efecto, como el tratamiento tributario del arrendamiento financiero, al amparo del citado Decreto Legislativo, no se corresponde con una operación de crédito, entonces no podría hablarse de riesgo crediticio alguno y en esa medida no existe posibilidad de deducir provisiones bancarias. No obstante lo señalado, el arrendador (banco o entidad financiera) al mantener el activo en su contabilidad, sí obtiene un gasto deducible como es la depreciación.

⁸⁸ No aplicable a los contratos de retroarrendamiento financiero (leaseback).

- 4) El proyecto establece la obligatoriedad de contar con la opinión de SUNAT para la aprobación de nuevas provisiones que proponga la SBS y que tengan efectos tributarios.

La SBS ha venido emitiendo distintos actos administrativos que, al regular los tipos de provisiones específicas, indirectamente han originado efectos tributarios no deseados. Estas opiniones, inclusive se han vertido en documentos internos no publicados, esto es, oficios⁸⁷, lo cual ha introducido una complejidad innecesaria en la interpretación de la norma tributaria.

Asimismo, se ha señalado que la SBS, a través de este mecanismo, ha ampliado el concepto de provisión específica, ocasionando una interpretación más extensa que la que hoy fluye de la norma tributaria.

En este sentido y a efectos de evitar situaciones similares que en el futuro puedan comprometer los recursos del Fisco, se propone que, a partir del 1.1.2004, se exija una previa opinión técnica emitida por la Administración Tributaria para que el órgano supervisor de bancos y financieras pueda dictar sus actos administrativos con incidencia tributaria.

Nótese que la intervención de la SUNAT ocurrirá cuando la SBS, a través de las disposiciones normativas de su propio ámbito, defina alguno de los elementos necesarios para que opere la deducción.

Asimismo se incorpora una Disposición Transitoria en la que se indica que la SBS deberá hacer de conocimiento de la SUNAT los actos administrativos vinculados a algunos de los requisitos antes referidos. Así, por ejemplo, tenemos la Circular N° B-2122-2003 que define exposiciones de riesgo equivalentes a riesgo crediticio.

- 5) Provisiones por cuentas por cobrar diversas

Uno de los temas importantes que deben quedar definidos normativamente es el referido a las provisiones por incobrables que se regulan en el inciso i) del artículo 37º de la LIR y que, por expresa disposición del Reglamento, no son aplicables a las entidades bancarias o financieras⁸⁸

⁸⁷ Véase Oficio N° 510-99-SBS que establece que son provisiones específicas la provisión por fluctuación de valores y la provisión por cuentas por cobrar distintas a las colocaciones. Cabe indicar que la Directiva N° 002-98 de la SBS dispone los tipos de documentos que puede emitir dicha entidad, entre ellos: Documentos normativos tales como las Resoluciones y Circulares y documentos informativos, tales como los oficios y cartas. Último párrafo al inciso f) del artículo 21º.

De la normativa actual resulta que, una entidad bancaria o financiera podría estar enfrentando una situación tributaria en desventaja respecto de cualquier otro contribuyente que sí podría deducir cualquier tipo de crédito que resulte irrecuperable.

Una entidad bancaria o financiera, además de mantener provisiones por las colocaciones o arrendamientos financieros, ambas vinculadas con riesgos de crédito, esto es, relacionados con el giro propio de su negocio, también podrían incurrir en cuentas por cobrar diversas a las de tal giro. Entre ellas podríamos citar como ejemplos los siguientes:

Venta de un activo fijo del banco
Operaciones de fideicomiso por las que tiene un ingreso pendiente de cobro
Arrendamientos insolutos provenientes de bienes adjudicados, etc.

Como es lógico, estos incobrables también deberían ser pasibles de deducción previo cumplimiento de las exigencias requeridas por la norma. No obstante, de acuerdo a la norma reglamentaria antes citada, no resultarían deducibles bajo el esquema propuesto. Por tal motivo, se señala expresamente que estas otras provisiones podrán deducirse previo cumplimiento de los requisitos del inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Nótese que la diferencia no deducible de la provisión bancaria (porque se trata de la parte porcentual de la provisión no admitida a la que se refiere la Resolución SBS 808-2003), tampoco es deducible bajo las reglas del inciso i) ya que este sólo resulta aplicable a provisiones distintas a las del inciso h).

5. INTERESES EN SUSPENSO

Situación Actual

a) Tratamiento contable de los intereses y comisiones en suspenso

La Resolución S.B.S. N° 808-2003, que aprueba el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, aplicable para las empresas del sistema financiero sujetas a riesgo crediticio, prevé que en tanto no se materialice el pago, los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos o cuotas que se encuentren en situación de vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, deberán ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso.

En ese mismo sentido, establece que **dichos intereses y comisiones serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo cuando sean efectivamente percibidos.**

En buena cuenta, por disposición de la Superintendencia de Banca y Seguros, contablemente, las empresas del sistema financiero reconocen como ingresos los intereses y comisiones de créditos vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, sólo cuando son pagados.

b) Tratamiento tributario de los intereses y comisiones en suspenso

Del reconocimiento como ingreso

El artículo 57° inciso a) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, prevé que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen:

De esta manera, para la imputación de rentas de tercera categoría nuestra legislación recoge el principio de lo devengado.

Conforme a la doctrina⁸⁹, en virtud de este principio la renta se imputará al ejercicio en que nace el derecho al cobro; aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Este concepto de devengado debe reunir las siguientes características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
- Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que puede hacerlo inexistente.
- No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago; ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

De igual manera, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 466-3-97 señala que la aceptación del rédito devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal -por oposición al rédito percibido- significa admitir que un rédito devengado importa una disponibilidad jurídica pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso.

⁸⁹ GARCÍA MULLÍN, Roque. "Manual del Impuesto a la Renta". CIET, Diciembre de 1978, pág. 36.

139
96

Existe pues un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio, que como tal, puede valuarse en moneda, habiendo una realización potencial pero no una realización efectiva, porque todavía no hay disponibilidad para el beneficiario.

En consecuencia, **los intereses y comisiones generados por colocaciones vencidas son devengados**, tal como lo reconoce la propia Superintendencia de Banca y Seguros⁹⁰, pues se han realizado los hechos sustanciales generadores del rédito y no puede sustentarse que existe una condición que pueda hacerlo inexistente; en este supuesto el derecho al crédito existe, tan es así que el acreedor puede efectuar las acciones pertinentes para hacer valer dicho derecho.

En tal sentido, estos intereses contabilizados como ingresos en suspenso forman parte de la base imponible para la determinación de los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, del ejercicio en que se devenguen.

De la deducción

Como se expuso en el tema de provisiones bancarias, en la actualidad el artículo 37° inciso h) del glosado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que tratándose de empresas del Sistema Financiero serán deducibles las **provisiones específicas** que no formen parte del patrimonio efectivo, que ordene la Superintendencia de Banca y Seguros, con excepción de las que correspondan a los créditos y otros activos clasificados como normal.

Al respecto el numeral 1.2 del capítulo III de la Resolución S.B.S. 808-2003, establece que las provisiones específicas son aquellas que se constituyen con relación a créditos directos e indirectos y operaciones de arrendamiento financiero respecto de los cuales se ha identificado específicamente un riesgo superior al normal.

Una interpretación tanto literal como sistemática⁹¹ de dicha definición, nos permite concluir que, en estricto, los intereses, comisiones y otros cargos devengados por créditos vencidos no son provisiones específicas, por lo

⁹⁰ En efecto, el numeral 7° de la Resolución S.B.S. N° 808-2003, hace referencia a los intereses, comisiones y otros cargos **devengados** sobre créditos o cuotas que se encuentren en situación de vencidos. No obstante, dispone que deben contabilizarse como ingresos en suspenso y que sólo deben ser reconocidos en la cuenta de resultados cuando sean efectivamente percibidos. Sin embargo, tal como lo prevé la RTF N° 10240-4-2001 *las normas de la S.B.S. que permiten a la recurrente el diferimiento de sus intereses vencidos y en cobranza judicial no tienen incidencia tributaria, por lo que deben imputarse al ejercicio en que se devengaron*.

⁹¹ Si concordamos con el numeral 7 de la misma resolución, que establece que dichos intereses sean contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso, y no los considera como provisiones específicas.

que no se encuentran dentro de los alcances del artículo 37° inciso h) de la acotada ley.

tb Sin embargo, podrá constituirse una provisión específica respecto de parte del crédito que les dio origen si se ha identificado específicamente un riesgo superior al normal⁹²; y, más aún, dicha provisión será deducible sólo si reúne los requisitos contemplados en el artículo 37° inciso h) y anotado⁹³

En ese orden de ideas, atendiendo al principio general del derecho que lo accesorio corre la suerte de lo principal, si se admite la deducción de la provisión del crédito vencido, debe admitirse también la deducción de sus respectivos intereses y comisiones en suspenso, pero sólo en la proporción en que aquél hubiera sido provisionado.

Problemática Detectada

Devengo o deducción de los intereses y comisiones en suspenso

Algunas empresas del Sistema Financiero, en base a las disposiciones contables dictadas por la Superintendencia de Banca y Seguros reseñadas en el primer acápite, consideran que los intereses y comisiones contabilizados como ingresos en suspenso no se han devengado y, por tanto, sólo se consideran para efectos del Impuesto a la Renta cuando son pagados.

Por el contrario, otro grupo de empresas en base a la interpretación extensiva de la propia Superintendencia de Banca y Seguros sobre lo que son las provisiones específicas⁹⁴, han efectuado la provisión del total de los intereses y comisiones devengados por créditos vencidos, sin atender la proporción en que fueron provisionados tales créditos:

Ante tal situación, la Administración Tributaria ha efectuado reparos a dichas deducciones, afectándolas al Impuesto a la Renta. El Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento mediante las RTFs N°s.: 10240-4-2001 y 00710-4-2003, estableciendo lo siguiente:

- a) Los intereses y comisiones que se registran en las cuentas "Ingresos en Suspenso" son los provenientes de créditos concedidos en situación

⁹² El artículo 1.2 de la Resolución S.B.S. N° 808-2003 lo permite; sin embargo, sólo se realizará la provisión en los porcentajes establecidos en el artículo 2.1 de dicha resolución.

⁹³ De acuerdo al proyecto, sólo serán deducibles las provisiones relacionadas a riesgos de crédito que (i) correspondan a las categorías deficiente, dudoso o pérdida; (ii) que no tengan garantías o que tengan garantías preferidas; y, (iii) que estén relacionados a colocaciones o contratos de arrendamiento financiero.

⁹⁴ Pues como se señaló en la parte de provisiones bancarias, mediante Circular B-2038-99 la citada entidad ha establecido que las provisiones genéricas son aquellas que se constituyen sobre la cartera calificada como normal y que, en consecuencia, cualquier tipo de provisión diferente a la genérica establecida por este órgano de control tiene la calidad de específica, sin que sea necesario indicarlo expresamente.

de vencidos que, al constituir un rendimiento por la colocación de capitales, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en la medida que se van produciendo, imputándose al ejercicio en que se devenguen.

Señala de igual forma que las normas de la Superintendencia de Banca y Seguros que permiten el diferimiento de los intereses vencidos no tienen incidencia tributaria, por lo que deben imputarse al ejercicio en que se devengaron.

Al ser los intereses por créditos vencidos ingresos gravables de la tercera categoría, deben ser incluidos en la determinación de los pagos a cuenta.

En la medida que los intereses por créditos vencidos, deben correr la misma suerte de su principal que haya sido materia de una provisión específica, deducible del Impuesto a la Renta, también debe aceptarse la deducción de dichos intereses.

Sin embargo, añade que no se acepta la deducción de la totalidad de los intereses y comisiones contabilizados en las cuentas de ingresos en suspenso; sino que los créditos vencidos en suspenso deben correr la misma suerte de su principal.

De esta manera, el Tribunal Fiscal reconoce que los intereses y comisiones contabilizados en las cuentas de ingresos en suspenso son ingresos devengados que tienen efectos tanto para el pago a cuenta como para la regularización del Impuesto a la Renta. Asimismo, no acepta la deducción de la totalidad de los intereses y comisiones en suspenso, sino que sólo de aquellos cuyo crédito vencido ha sido debidamente provisionado y en la parte respectiva.

Si bien es cierto, conforme a la Norma III del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 035-99-EF, la jurisprudencia es una fuente del derecho tributario, también lo es que su certeza está estrechamente vinculada a las interpretaciones de los órganos resolutores.

En consecuencia, es necesario realizar una precisión de carácter legal para evitar interpretaciones extensivas que permitan deducir la totalidad de los intereses en suspenso.

Además que si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala en forma enumerativa los gastos deducibles, esta relación tiene como finalidad efectuar precisiones y limitaciones para cierto tipo de gastos, siendo indispensable en el caso de intereses en suspenso precisar su deducción.

Propuesta Legislativa

Por lo expuesto, el proyecto de norma plantea las siguientes modificaciones:

- 1). Incorporar un inciso al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo que son deducibles los intereses y comisiones sobre créditos vencidos, siempre que:
 - El crédito vencido que le dio origen hubiera sido provisionado;
 - Dicho crédito provisionado sea deducible conforme al inciso h) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; y,
 - Sólo en la proporción que se hubiera efectuado la provisión del crédito y que resulte deducible conforme a lo señalado anteriormente.
- 2). Con el fin de no crear un vacío legal a los necros producidos con anterioridad a la vigencia de esta ley, se precisa que por el principio de causalidad dichos intereses y comisiones vencidos son deducibles siempre que cumplan los mismos requisitos establecidos en el numeral precedente.

6. MODIFICACION AL SISTEMA DE DEDUCCIONES PARA LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

Situación Actual

Mediante el artículo 45° de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que los perceptores de rentas de 4ta categoría determinarán su renta neta deduciendo, por todo concepto, el 20% de los ingresos brutos, hasta un límite de 24 UIT⁹⁵.

Problemática Detectada

Existe un elevado nivel de evasión e informalidad entre los perceptores de rentas de 4ta categoría entre los cuales se cuenta la falta de sustento en los gastos efectuados para generar las rentas gravadas, las cuales se le concede de oficio por disposición de la misma Ley del Impuesto a la Renta.

Propuesta Legislativa

Esta deducción no es aplicable a los directores de empresas; síndicos, mandatarios, gestor de negocios, albaceas y actividades similares.

140
86

Se propone establecer un sistema mixto de deducciones para las rentas de 4ta categoría que mantenga una deducción fija y al mismo tiempo, establezca la deducción de gastos, siempre que sean necesarios para producir la renta y mantener la fuente en condiciones de productividad, consten en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la materia que den derecho a sustentar costo y gasto, hasta los límites actualmente establecidos, según el siguiente cuadro:

Categoría de renta	Deducción fija	Deducción sustentada
4ta categoría	10%; hasta un límite de 12 UIT	10% hasta un límite de 12 UIT

Como medidas complementarias a la propuesta cabe mencionar las siguientes disposiciones adicionales:

- Se señala que los pagos que sirvan de sustento para los gastos deducibles deberán sujetarse a los dispuesto por el Decreto Legislativo N° 939 respecto al uso de los mediante los medios de pago señalados en el artículo 5° de dicha norma.
- Se extiende el tratamiento existente para los perceptores de rentas de 3ra categoría a los perceptores de rentas de 4ta categoría respecto a los gastos sustentados con Boletas de Venta o Tickets que no otorgan derecho a deducir gasto o costo, emitidos por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo RUS, a los perceptores de rentas de 4ta categoría hasta el límite del seis por ciento (6%) de los gastos sustentados con comprobantes de pago que otorgan dicho derecho.

Asimismo, teniendo en consideración lo señalado en el artículo 16° de la Ley, tratándose de sociedades conyugales se establece que los gastos necesarios para producir rentas de bienes comunes serán atribuidos, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir los gastos a uno sólo de ellos, cuando hayan optado por efectuar la declaración y pago como sociedad conyugal.

Es importante precisar que cuando no se alcance a sustentar el total de deducciones con comprobantes de pago, los contribuyentes deberán regularizar su situación al final del ejercicio.

Con las medidas tributarias propuestas se espera que cerca de 202,000 contribuyentes perceptores de rentas de 4ta categoría soliciten comprobantes de pago por un monto de adquisiciones que bordearían los S/. 304 millones por año.

7. RENTA BRUTA DE QUINTA CATEGORÍA

Situación Actual

La Ley del Impuesto a la Renta en sus artículos 33ª y 34ª clasifica a las rentas del trabajo en dos categorías: las obtenidas en forma independiente (4ta categoría) y las obtenidas en forma dependiente (5ta categoría).

En la actualidad una empresa puede abonar a su trabajador no sólo las remuneraciones por su trabajo personal en relación de dependencia sino además otros ingresos por la contraprestación de servicios recibidos sin restricción alguna.

Por otro lado, mediante la 5ta Disposición Final de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998, se aprobó una norma, con carácter de precisión, que estableció que no están gravados con el Impuesto a la Renta los montos que, conforme al Reglamento del Congreso, sean entregados a los Congresistas de la República por concepto de gastos operativos, señalándose además que dichos montos no son de libre disposición de los referidos congresistas ya que estuvieron y seguirán estando sujetos a rendición de cuentas. Dicha norma está actualmente recogida en la Décimo Tercera Disposición Transitoria y Final del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Problemática Detectada

Desde el punto de vista de la empresa, el factor trabajo resulta mucho más económico si se accede a éste bajo un contrato civil de prestación de servicios que bajo una relación laboral en relación de dependencia, en vista de que la remuneración pagada bajo esta última modalidad se encuentra afecta a una serie de conceptos tributarios (como el IES o ESSALUD) y laborales (vacaciones, CTS, Aguinaldos, etc.) que la encarecen en términos relativos respecto de la primera modalidad mencionada.

Si bien la ventaja en rentabilidad se puede alcanzar prefiriendo desde el inicio la contratación del trabajo bajo contratos de prestación de servicios (aunque ello se encuentra limitado por las normas laborales) se puede lograr también cierto ahorro en el pago de tributos a través de la división de los ingresos que una empresa paga a sus trabajadores bajo el argumento de que una parte es remuneración al trabajo dependiente y otra es el pago por la prestación de algún servicio cuya verificación resultaría imposible de desvirtuar por parte de la Administración Tributaria. Lo anterior se ilustra con las cifras del siguiente ejemplo:

COMPARACION DE IMPUESTOS PAGADOS SEGUN ESCENARIOS
En Nuevos Soles

	<u>Todo 5ta</u>	<u>Parte 4ta v. parte 5ta</u>	
Remuneración	70,000	42,000	
Pago por Servicios	-	28,000	
Total pagado	70,000	70,000	
<u>Tributos para la Empresa</u>			
	<u>Sólo 5ta</u>	<u>4ta y 5ta</u>	<u>Diferencia</u>
IES (≈2%) 1/	1,400	840	-560
ESSALUD (9%)	6,300	3,780	-2,520
Total	7,700	4,620	-3,080
<u>Tributos para el trabajador</u>			
	<u>Sólo 5ta</u>	<u>4ta y 5ta</u>	<u>Diferencia</u>
Renta Personas Naturales	7,245	6,386	-859
IES 4ta Categoría	-	126	126
Total	7,245	6,512	-733

1/ Sólo aplicable a las rentas de 5ta categoría.

Bajo el supuesto de que una empresa paga a su trabajador S/. 70,000 al año todo por rentas de 5ta categoría, ello le implica tener que abonar S/. 1,400 por IES y S/. 6,300 por ESSALUD. Sin embargo, si sólo S/. 42,000 son pagados como remuneración y los S/. 28,000 restantes son pagados como la contraprestación de algún servicio ficticio recibido por la empresa, el pago por IES baja a S/. 840, mientras que el pago por ESSALUD baja a S/. 3,780, lo cual significa una disminución de S/. 3,080 por dichos conceptos, lo que equivale al 40% del monto que originalmente la empresa tendría que haber pagado si todo fuera rentas de 5ta categoría (S/. 7,700). Es decir que mientras menor la remuneración pagada, menor serán los tributos asociados a éstos.

Las cifras del ejemplo anterior muestran que el "desdoblar" los pagos de sus trabajadores presenta también ventajas tributarias para éstos quienes registrarían una disminución en sus pagos por Impuesto a la Renta de Personas Naturales⁹⁶ que compensaría el mayor pago que tendrían que hacer por IES⁹⁷.

Si bien la modalidad de elusión descrita anteriormente pasa por que los trabajadores acepten de manera regular dos formas de pago (una por 4ta y

⁹⁶ La reducción se explica pues por las rentas de 4ta categoría se puede deducir un 20% de la renta bruta hecho que disminuye el pago del impuesto.

⁹⁷ Por las rentas de 4ta categoría se aplicaría el IES.

otra por 5ta categoría) hecho que dificulta su generalización en la práctica, ésta sí podría operar sobre los trabajadores de confianza asociados con dichas empresas como pueden ser los mismos dueños o accionistas así como sus familiares y personal directivo, con los cuales sí se pueden pactar estas ventajas mutuas descritas antes:

Respecto a los Gastos Operativos de los Congresistas de la República se debe mencionar que a pesar de señalarse que dichos gastos no son de libre disposición y que están sujetos a rendición de cuentas, el inciso f) del artículo 22º del Reglamento del Congreso señala que, para todo efecto legal, la rendición de cuentas efectuadas mediante comprobantes de pago sólo llegaría a cubrir el 30% de los gastos operativos de los congresistas, mientras que el 70% restante puede ser sustentado mediante declaración jurada simple, de acuerdo a lo que establezca el Consejo Directivo. Con ello, mediante esta última disposición se incorporó en la tributación nacional un tratamiento discriminatorio favorable sólo para los Congresistas, en desmedro de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos el resto de contribuyentes del país.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que los Congresistas de la República realizan un trabajo en relación de dependencia por el cual reciben una remuneración que califica como renta de quinta categoría según la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, debería ser de aplicación disposiciones similares a las contenidas en el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, que sólo excluye de la calificación de rentas de 5ta categoría a las "cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que, por su monto, revelen el propósito de evadir el impuesto".

Propuesta Legislativa

Ante los dos problemas descritos anteriormente se propone los siguientes cambios legales en la Ley del Impuesto a la Renta:

- a. La incorporación de un nuevo inciso en el artículo 34º de la Ley que señale expresamente que cualquier ingreso percibido por un trabajador será considerado como renta bruta de 5ta categoría si dichos los mismos provienen de la misma empresa para la cual se trabaja en relación de dependencia.
- b. La incorporación de un párrafo adicional en el inciso a) del artículo 34º de la Ley que señale de manera general que los gastos operativos asignados a los funcionarios públicos, incluidos los congresistas de la República, deberán encontrarse sustentados íntegramente con comprobantes de pago emitidos de conformidad con las normas de la

materia; de no ser este el caso, constituirán rentas gravadas de quinta categoría.

La derogatoria de la Décimo Tercera Disposición Transitoria y Final del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

8. RESTRINGIR EL BENEFICIO DE SUSTENTAR COSTO O GASTO CON BOLETAS DE VENTA A LAS EMITIDAS POR CONTRIBUYENTES DEL NUEVO RÉGIMEN ÚNICO SIMPLIFICADO (NUEVO RUS)

Situación Actual.

De conformidad con la Ley Marco de Comprobantes de Pago⁹⁸, están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes; en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza.

De otro lado, en virtud al actual Reglamento de Comprobantes de Pago⁹⁹, la Boleta de Venta es un documento que deberá ser emitido en operaciones con consumidores o usuarios finales y en operaciones realizadas por los sujetos del Régimen Único Simplificado (o Nuevo RUS). En dicho reglamento se menciona también que las Boletas de Venta no permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal, ni podrán sustentar costo o gasto para efectos tributarios, ni crédito deducible, salvo en los casos que la Ley lo permita¹⁰⁰.

La restricción mencionada antes con relación a los sujetos del RUS, se verifica también por lo establecido en el artículo 16^o del Nuevo Régimen Único Simplificado¹⁰¹ el cual indica que:

"Artículo 16^o- Comprobantes de pago que deben emitir los sujetos de este Régimen

16.1 Los sujetos del presente Régimen sólo deberán emitir y entregar por las operaciones comprendidas en el presente Régimen, las boletas de venta, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras que no permitan ejercer el derecho al crédito fiscal ni ser utilizados para sustentar gasto y/o costo para efectos tributarios, u otros documentos que expresamente les autorice el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la SUNAT.

16.2 En tal sentido, están prohibidos de emitir y/o entregar, por las operaciones comprendidas en este Régimen, facturas, liquidaciones

98 Decreto Ley N° 25632 publicado el 24 de julio de 1992.

99 Aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y publicada el 24 de enero de 1999.

100 Literal 3 del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

101 Aprobado por Decreto Legislativo N° 937, publicado el 14 de noviembre del 2003.

de compra, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal o ser utilizados para sustentar gasto y/o costo para efectos tributarios, según lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la SUNAT."

Sin embargo, en virtud a lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se permite que los contribuyentes de dicho impuesto puedan sustentar sus costos o gastos mediante Boletas de Venta, pero hasta el límite del 3% calculado sobre los gastos o costos sustentados con comprobantes de pago que sí otorgan el derecho a la deducción tributaria, siempre que dicho monto no supere las 100 UIT¹⁰². Dichos límites se elevan a 7% y 140 UIT respectivamente, si se trata de contribuyentes que pertenecen al Sector Agrario, de acuerdo a lo establecido por la Décima Disposición Transitoria y Final de la misma Ley.

Problemática Detectada

Considerando lo anterior es posible deducir, según las normas citadas, que cualquier contribuyente, a excepción de los contribuyentes del Nuevo RUS, están facultados a emitir comprobantes de pago que sí les permitirían a sus clientes la sustentación de costo o gasto para efectos tributarios, siendo sólo los contribuyentes del Nuevo RUS los únicos imposibilitados para ello, en vista de que dicho régimen estaría estructurado sólo para albergar a aquellos que trabajan con consumidores finales.

Es por ello que el beneficio señalado por el penúltimo párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que permite la sustentación de costo o gasto mediante Boletas de Venta y hasta los límites allí establecidos, sólo debiera de estar limitado a aquellos contribuyentes que no pueden emitir otro tipo de comprobantes de pago que no sean las Boletas de Venta, es decir los contribuyentes del Nuevo RUS.

Sin embargo, a pesar de ello, dicho beneficio se encuentra abierto a cualquier contribuyente sin excepción, lo cual constituye una deficiencia técnica que es necesario corregir.

Propuesta Legislativa

En base al anterior se propone hacer un ajuste técnico al penúltimo párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta con el objeto de adicionar un requisito que señale expresamente que la posibilidad de sustentar costo o gasto para efectos tributarios mediante Boletas de

102 Hasta el ejercicio 1998 el porcentaje que podía deducirse era sólo uno por ciento (1%) de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo con un límite de sesenta Unidades Impositivas Tributarias (60 UIT). A partir del 1 de enero de 1999 se modificaron estas cifras por las indicadas.

Ventas sólo proceda siempre y cuando éstas hayan sido emitidas por los contribuyentes pertenecientes al Nuevo RUS. Similar modificación se extiende a lo dispuesto por la Décima Disposición Transitoria y Final de la Ley que regula los límites de gastos con Boletas de Venta aplicables para el Sector Agrario.

Por otro lado, se ha visto por conveniente ampliar los límites señalados según el siguiente cuadro:

Aplicación	Vigente	Propuesta
General	Hasta 3% con un máximo de 100 UIT	Hasta 6% con un máximo de 200 UIT
Sector Agrario	Hasta 7% con un máximo de 140 UIT	Hasta 10% con un máximo de 200 UIT

Con ello se busca ampliar los montos potenciales entre los contribuyentes del Régimen General y los del Nuevos RUS.

Si bien la propuesta es un ajuste técnico que mantiene la coherencia en la legislación actual, es posible mencionar que la misma tendrá la ventaja de evitar que algunas personas naturales, especialmente aquellas relacionadas con las empresas, tales como los directivos, socios y sus familiares, puedan trasladar a las empresas parte de sus consumos efectuados en grandes establecimientos y sustentados en Boletas de Venta o Tickets de máquinas registradoras, amparadas en el beneficio abierto que establece la Ley vigente.

9. DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EFECTUADOS A SUJETOS QUE TIENEN LA CONDICIÓN DE NO HABIDOS

Situación Actual

Actualmente existen cerca de 250,000 contribuyentes (entre empresas del Régimen General, RUS, RER y profesionales independientes) cuyo domicilio fiscal declarado aún no puede ser hallado por la SUNAT. Muchos de estos casos responden a una estrategia claramente evasiva destinada a impedir que la Administración Tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización y cobranza sobre los bienes o rentas que se mantienen ocultos para la Administración gracias a la declaración de domicilios falsos o a la no actualización de los nuevos domicilios.

Problemática Detectada

La evasión tributaria ejercida bajo este mecanismo afecta doblemente a los ingresos del Estado, pues no sólo se pierde la recaudación del

contribuyente "no habido", sino que sus efectos se extienden sobre los clientes de aquellos quienes terminan utilizando un crédito fiscal por un IGV que nunca fue pagado al Estado o deducen gastos en el Impuesto a la Renta por el pago de ingresos que no tributan bajo dicho impuesto.

A fin de desalentar dicha conducta y evitar el perjuicio fiscal, las normas tributarias han creado la figura del "contribuyente no habido", a la que se asocia los siguientes efectos tributarios:

- Los comprobantes de pago emitidos por los no habidos no podrán sustentar crédito fiscal por el IGV para el cliente del mismo, salvo que las operaciones sean cariceladas íntegramente mediante cheque (Artículo 19° de la Ley del IGV y artículo 6° de su Reglamento).
- Los representantes legales serán considerados como responsables solidarios por la omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias (Artículo 16° del Código Tributario).
- Suspensión del plazo prescriptivo de la obligación tributaria (Artículo 46° del Código Tributario).
- Interposición de medidas cautelares previas (Artículo 56° del Código Tributario).

Como se aprecia, si bien la legislación ya adoptó una medida específica para el IGV (no reconocimiento del crédito fiscal), esta solución resulta parcial al no haberse hecho extensiva al Impuesto a la Renta, lo que permite que los contribuyentes "no habidos" sigan erosionando la base imponible de dicho impuesto.

Propuesta Legislativa

Ante la problemática descrita, se propone no admitir como costo o gasto deducible aquellos desembolsos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos que, a la fecha de su emisión, tenían la calidad de "no habidos", salvo que el contribuyente regularice tal situación al 31 de diciembre del ejercicio en curso.

Con esta propuesta se pretende que los contribuyentes evasores se vean forzados a integrarse al circuito formal de la economía para seguir operando con sus clientes más importantes, alcanzándose de esta manera una solución integral al problema.

Cabe resaltar que a la fecha la SUNAT se encuentra en capacidad de proporcionar información "en línea" sobre la situación tributaria de cada uno de sus contribuyentes, lo que permitirá a los consumidores de bienes o

147
201

PÉRDIDAS ACUMULADAS AL 2002 SEGÚN TAMAÑO DE CONTRIBUYENTE 1/
(En Miles de Nuevos Soles)

Tamaño	Contribuyentes		Pérdida	
	Cantidad	%	Monto	%
PRICO	4,718	6%	31,962,565	66%
MEPECO	73,543	94%	16,645,596	34%
TOTAL	78,261	100%	48,608,161	100%

1/ Pérdida declarada en la casilla 111 de la Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta del Ejercicio 2002.
Fuente: SUNAT

servicios evitar tener contingencias tributarias negativas por operar con contribuyentes "no habidos"¹⁰³

10. ARRASTRE DE PERDIDAS

Situación Actual

El artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes domiciliados en el país deberán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año; hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

Problemática Detectada

A la fecha, y de acuerdo a las cifras extraídas de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta correspondientes al ejercicio 2002, el stock actual de pérdidas acumuladas a dicho año, pendientes de aplicar contra futuras utilidades, asciende a S/. 48,608 millones, proveniente de 78,261 contribuyentes perceptores de rentas de 3ra categoría, tal como se puede apreciar en el siguiente cuadro.

Si bien la mayoría de los contribuyentes con pérdidas arrastrables son medianos y pequeños contribuyentes (94% del total), una parte importante de las mismas (66% del total) se encuentra concentrada en 4,718

103

El 18.08.2003, la SUNAT publicó la relación de contribuyentes "no hallados", a fin de que informen su dirección. En caso contrario, a partir del 01.10.2003 adquirieron la condición de "no habidos".

principales contribuyentes quienes representan el 6% de contribuyentes con pérdidas al 2002.

En el siguiente cuadro se aprecia la concentración de las pérdidas esta vez por tipo de persona, encontrándose que casi la totalidad de las pérdidas declaradas al 2002 (S/. 48,247 millones y que explican el 99% del total) provienen de las personas jurídicas, mientras que las persona naturales con negocios explican sólo el 1% de las pérdidas declaradas al mismo período.

PÉRDIDAS ACUMULADAS AL 2002 SEGÚN TIPO DE CONTRIBUYENTE 1/
(En Miles de Nuevos Soles)

Tamaño	Contribuyentes		Pérdida **	
	Cantidad	%	Monto	%
Persona Natural	23,313	30%	360,732	1%
Persona Jurídica	54,948	70%	48,247,429	99%
TOTAL	78,261	100%	48,608,161	100%

1/ Pérdida declarada en la casilla 111 de la Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta del Ejercicio 2002.

Fuente : SUNAT.

Lo anterior significa que bajo el sistema actual de compensación de pérdidas, el Estado no podrá contar con la recaudación de dichos contribuyentes (especialmente de grandes empresas) durante el plazo que demande la compensación de todas o parte de las pérdidas acumuladas en el plazo establecido por la Ley vigente. Cabe señalar que las 54,948 personas jurídicas (que explican el 99% de las pérdidas arrastrables al 2002), concentraron el 29% de los ingresos netos anuales y el 45% de activos totales declarados en todas las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta del 2002, lo que nos da una idea de la importancia relativa de los contribuyentes con pérdida que no tributarían en los siguientes ejercicios.

Más aún, si observamos las pérdidas acumuladas ordenadas de mayor a menor sólo de las personas jurídicas, encontraremos una elevada concentración de las mismas en pocos contribuyentes, pues, por ejemplo el 50% de las pérdidas acumuladas al 2002 de dichas personas fue explicado sólo el 0.07% de contribuyentes, es decir sólo por 42 grandes empresas.

PÉRDIDA TRIBUTARIA - STOCK ACUMULADO AL 2002 - PERSONAS JURÍDICAS
 EN FUNCIÓN AL PORCENTAJE ACUMULADO
 (En Miles de Nuevos Soles y Cantidad)

PORCENTAJE ACUMULADO DE PÉRDIDAS	MÁXIMO	MÍNIMO	PROMEDIO	CONTRIBUYENTES		PÉRDIDA TRIBUTARIA TOTAL	
				CANTIDAD	%	MONTO	%
0% - 25%	3,151,799	1,840,319	2,311,255	5	0.01%	11,558,275	24.0%
25% - 50%	1,359,707	128,472	345,968	36	0.07%	12,454,866	49.8%
50% - 75%	128,237	24,108	52,836	230	0.49%	12,152,198	75.0%
75% - 90%	24,084	3,623	9,061	801	1.95%	7,258,014	90.0%
90% - 95%	3,620	835	1,680	1,436	4.56%	2,413,179	95.0%
95% - 97.5%	832	218	413	2,919	9.88%	1,206,503	97.5%
97.5% - 99%	218	59	112	6,439	21.59%	723,868	99.0%
99% - 99.5%	59	27	40	5,982	32.48%	241,277	99.5%
99.5 - 100%	27	0	7	37,100	100.00%	241,249	100.0%
TOTAL	3,151,799	0	302,375	54,948		48,247,429	

Elaborado con la información de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, formularios 180 y 680.

Fuente: SUNAT

Por otro lado, respecto al período de 4 años establecido por la Ley vigente para compensar las pérdidas, se encontró sobre la base de simulaciones hechas sobre 8,012 personas jurídicas¹⁰⁴ que el 49% de los mismos podrían recuperar sus pérdidas en 4 años, mientras que el restante 51% sólo habría podido recuperar parte de las mismas en el mismo lapso de tiempo.¹⁰⁵

TIEMPO ESTIMADO PARA RECUPERAR LAS PÉRDIDAS, POR TAMAÑO DE CONTRIBUYENTES Y Cantidad de Contribuyentes y Porcentaje

Tamaño	N° de años en recuperar todas las pérdidas		Total
	4 años	Más de 4 años	
Mepecos	3,384	3,681	7,065
%	48%	52%	100%
Pricos	538	409	947
%	57%	43%	100%
TOTAL	3,922	4,090	8,012
%	49%	51%	100%

¹⁰⁴ Sólo se trabajó con las personas jurídicas y entre éstos, aquellos que declararon renta neta positiva en el 2002 y que a pesar de ello aún tienen pérdidas pendientes por aplicar. El número de años necesarios para agotar las pérdidas se construyó en base al cociente entre las pérdidas anastables y la renta neta declarada en el 2002.

Fuente: SUNAT

De acuerdo al cuadro anterior, se observa que los resultados según el tamaño de contribuyentes no muestran diferencias significativas respecto de los resultados totales.

¹⁰⁴ Se trabajó sólo con las 8,012 empresas que declararon rentas netas positivas en el 2002 y que a pesar de ello aún tienen pérdidas pendientes por aplicar contra ejercicio futuros. La renta neta declarada por dicho ejercicio se tomó como referente de las futuras rentas de ejercicios futuros a fin de calcular el número de años que se necesitaría para recuperar todas las pérdidas acumuladas.

¹⁰⁵ Es importante recordar que dichos cálculos se basan en el supuesto de que los contribuyentes de la muestra utilizada obtengan rentas netas similares a las declaradas en el 2002 en los sucesivos años.

En términos del stock de pérdidas, los resultados de la simulación muestran que del 100% de pérdidas declaradas por los contribuyentes de la muestra (8,012 contribuyentes) sólo el 18% de las mismas habría podido ser recuperadas en su totalidad en el lapso de 4 años o menos, mientras que el 82% de pérdidas restantes necesitarían un plazo mayor a 4 años para recuperar la totalidad de las mismas. Los resultados vistos, según el tamaño de contribuyentes, no muestran diferencias significativas respecto del resultado general:

TIEMPO ESTIMADO PARA RECUPERAR LAS PÉRDIDAS, POR TAMAÑO DE CONTRIBUYENTES 1/
Miles de Nuevos Soles y Porcentaje

Tamaño	N° de años en recuperar todas pérdidas		Total
	4 años	Más de 4 años	
Mepecos	457,214	2,285,241	2,742,455
%	17%	83%	100%
Pricos	1,998,372	8,609,036	10,607,408
%	19%	81%	100%
TOTAL	2,455,586	10,894,277	13,349,863
%	18%	82%	100%

1/ Sólo se trabajó con las personas jurídicas y entre éstas, aquellos que declararon renta neta positiva en el 2002 pero que tienen aún pérdidas pendientes por aplicar. El número de años necesarios para agotar las pérdidas se construyó en base al cociente entre las pérdidas anstrables y la renta neta declarada en el 2002.

Fuente: SUNAT

Propuesta Legislativa

Considerando la problemática anterior, se propone introducir cambios en el mecanismo de arrastre de pérdidas incorporando dos sistemas optativos cuyas principales características pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Sistema A	Sistema B
Compensación de pérdida imputándola año a año, hasta agotar su importe, sobre el 100% de las rentas netas obtenidas en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos, <i>contados desde la generación de la pérdida.</i>	Compensación de pérdida imputándola año a año, hasta agotar su importe, sobre el 50% de las rentas netas obtenidas, sin limitación de tiempo.
El saldo no compensado transcurrido el lapso anterior no podrá computarse en los ejercicios siguientes.	Al no existir plazo límite no existiría saldo no compensado.

Como se puede apreciar, el Sistema A es muy similar al esquema vigente pero con la diferencia de que sólo se podrá compensar las pérdidas contra la renta neta de los siguientes 4 ejercicios; *contados desde la generación*

de cada pérdida, señalándose además que el saldo no compensado se perderá, tal como el esquema vigente.

Por su parte, el sistema B propone la compensación de pérdidas aplicadas sólo hasta el 50% de las rentas netas futuras pero sin límite de tiempo, por lo que bajo este esquema no habrían saldos de pérdida no compensadas en el futuro¹⁰⁶.

La propuesta señala además que la opción entre ambos sistemas de compensación se ejercerá en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Una vez ejercida una opción no se podrá cambiar de sistema hasta que no se agoten las pérdidas que se vienen compensando bajo el sistema elegido, ello con la finalidad de evitar complicaciones que podrían provenir de tener pérdidas compensadas bajo dos esquemas distintos.

La propuesta incluye unas disposiciones transitorias destinadas a regular el tratamiento que seguirán las pérdidas acumuladas hasta antes de la aprobación de la presente propuesta de Ley. En ese sentido se señala que las pérdidas acumuladas al 2003 y cuyo plazo de 4 ejercicios ya empezó a computarse, seguirán el mismo tratamiento de compensación que viene aplicando hasta que agotar dicho plazo. Mientras que aquellas pérdidas acumuladas al 2003 cuyo plazo de 4 años no han empezado a contarse, podrán optar por acogerse a uno de los sistemas previstos en esta propuesta.

Efectos Esperados

Con la presente propuesta legislativa, se busca alcanzar los siguientes objetivos:

- a) Lograr mayor recaudación para el Estado en los ejercicios inmediatos proveniente de aquellas empresas que, teniendo pérdidas pendientes por compensar, opten por el Sistema B de arrastre de pérdidas a fin de que logren recuperar la totalidad de las mismas pero tributando sobre el 50% de sus rentas netas de forma inmediata.
- b) Lograr que el impuesto a la Renta se acerque a gravar, en el largo plazo, sólo las utilidades generadas por los negocios, netas de las pérdidas obtenidas durante toda la vida comercial de cualquier negocio, situación a la que nos acercamos a través del Sistema B propuesto.
- c) No afectar a aquellas empresas que, previendo la posibilidad de recuperar sus pérdidas en un lapso de 4 años, prefieran el esquema vigente, es decir tener la posibilidad de aplicar sus pérdidas contra

¹⁰⁶ La única situación en que no se pueda recuperar las pérdidas bajo el esquema B es cuando la empresa se liquide.

el 100% de sus rentas netas sin pagar impuesto durante dicho período.

En términos generales, se puede decir que el Sistema B se presenta más atractivo para las empresas con inversiones elevadas o pérdidas extraordinariamente grandes, ya que les permite recuperar la totalidad de las mismas sin límite de tiempo, aunque pagando impuestos por el 50% de la renta neta desde que éstas se generen. Mientras tanto el Sistema A será ventajosa para aquellas empresas con pérdidas no significativas y que a juicio de los contribuyentes puedan ser recuperables en un lapso de 4 años.

Un aspecto importante por recalcar, es que la propuesta legislativa no afecta en modo alguno la facultad que tiene la SUNAT de fiscalizar, en cualquier momento, a aquellos contribuyentes que declaren pérdidas generadas de forma indebida.

Respecto al tratamiento dado por la legislación internacional sobre arrastre de pérdidas se presenta en el Cuadro 11 del Anexo una comparación de las formas alternativas que existen en trece países de América Latina sobre la compensación de pérdidas. En dicho cuadro se aprecia que entre los países que establecen límites anuales al arrastre de pérdidas se encuentran Colombia (hasta 25% de la pérdida en 8 años), Ecuador (hasta 25% de la utilidad en 5 años) y Honduras (50% de la renta neta en 3 años). Por su parte, los países que no imponen un número de años máximo para la compensación de pérdidas son Chile, México y Bolivia. Cabe recalcar que este último esquema se acerca al objetivo teórico de gravar, en el largo plazo, sólo las utilidades netas de las pérdidas, pero que tendría la deficiencia de no recaudar nada mientras no se compensen la totalidad de las pérdidas.

11. TASAS PARA RENTAS DE 3RA. CATEGORÍA

Situación Actual

De acuerdo al artículo 55º de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el país se determina aplicando la tasa de 27% sobre su renta neta, mientras que los otros perceptores de rentas de 3ra categoría determinan el mismo impuesto aplicando una tasa de 30%.

Problemática Detectada

Hay decisión de Política Fiscal de elevar las tasas que gravan las rentas de la personas jurídicas.

Propuesta Legislativa

Por lo anterior se propone la elevación de la tasa aplicable a las personas jurídicas de 27% a 30%. Con ello la legislación sólo contemplará una única tasa aplicable a las rentas de 3ra categoría.

Cabe mencionar que la tasa de 30% propuesta se acerca a la tasa promedio que grava las utilidades de las personas jurídicas en los 17 países que se muestran en el siguiente cuadro y que aplican una tasa proporcional sobre las utilidades¹⁰⁷.

TASA DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA PERSONAS JURÍDICAS EN PAÍSES DE AMÉRICA QUE APLICAN SISTEMA PROPORCIONAL

País	Tasa
Argentina	35%
Barbados	37.5%
Bolivia 1/	25%
Brasil 2/	15%
Chile 3/	16.5%
Colombia	35%
Cuba	35%
Ecuador 4/	25%
Guatemala	31%
México 5/	34%
Nicaragua	30%
Panamá	30%
Paraguay 6/	30%
República Dominicana	25%
Surinam	46%
Trinidad y Tobago 7/	30%
Uruguay	35%
Tasa Promedio	30%

1/ Aplica una tasa adicional de 25% a las actividades de extracción de Recursos Naturales no renovables.

2/ Aplica un impuesto adicional de 10% por las utilidades que excedan el valor que resulte de multiplicar 20,000 reales (S/. 24,138) por el número de meses del respectivo período de liquidación.

3/ El impuesto a la Renta de personas jurídicas es crédito contra el que grava a las personas naturales que tiene una tasa marginal máxima de 40%.

4/ Las utilidades reinvertidas se gravan con una tasa de 15%.

5/ La Ley dispone reducciones de 33% al 2004 y 32% en el 2005.

6/ Aplica una tasa de 25% a la actividad agrícola.

7/ A las actividades de transformación del gas y derivados del petróleo se le aplica una tasa de 35% mientras que a las utilidades de las empresas petroleras 50%.

Fuente: Legislación de los países, según resumen del CIAT a julio del 2003

Efecto en la recaudación

Usando las cifras de las declaraciones juradas anuales correspondientes al ejercicio 2002 se tiene una ganancia estimada de S/ 300 millones para la regularización del 2005.

12. AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN EN RENTA

Situación Actual

El artículo 67º de la Ley del Impuesto a la Renta establece distintos supuestos de responsabilidad tributaria en el Impuesto a la Renta, identificando como uno de ellos el caso del agente retenedor y de percepción.

Mediante el artículo 71º de dicha norma se establece que son agentes de retención entre otros; las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría, así mismo los que efectúen pagos por honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría, cuando el pagador esté obligado a llevar contabilidad completa o registro de ingresos y gastos.

Adicionalmente, el mismo artículo establece que son agentes de retención, las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados; así como las jurídicas que paguen rentas de obligaciones al portador u otros valores al portador, y finalmente las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, de los Fondos de Inversión y Sociedades Tituladoras de Patrimonios Fideicomitidos, respecto de las utilidades, rentas o ganancias de capital que paguen a los poseedores de los valores emitidos a nombre de estos fondos o patrimonios.

Asimismo, el artículo 70º de la norma precitada en primer párrafo, establece que las retenciones que deben practicarse serán consideradas como pagos a cuenta del impuesto que corresponda al contribuyente, salvo en los casos en que esta ley les acuerde el carácter de pago definitivo.

Problemática Detectada

Actualmente, la SUNAT viene detectando un segmento importante de contribuyentes pertenecientes al Régimen General del Impuesto a la Renta de tercera categoría que efectúan transacciones entre sí, que son omisos a la declaración, declaran parcialmente sus obligaciones tributarias, y no pagan oportunamente sus pagos a cuenta por dicho impuesto, originando ello un perjuicio a la Administración Tributaria en la oportunidad del cobro

106

de los mismos, conllevando a sobre costos por parte de la Administración al tener que activar los mecanismos de cobranza que existen para tal efecto, para garantizar el cobro de las respectivas obligaciones.

Esta problemática descrita se acentúa ante la imposibilidad de poder fiscalizar al universo de contribuyentes, ya que muchas veces no se encuentran ni inscritos en el Régimen General, o de encontrarse inscritos y ser detectados, éstos no tienen los bienes suficientes que podrían garantizar la potencial deuda tributaria.

En tal sentido, para cumplir con sus fines se requiere de mecanismos necesarios a través de los cuales se pueda asegurar de manera efectiva el cumplimiento de la obligación tributaria. Uno de ellos es el artículo 10º del Código Tributario, el cual establece que la Administración podrá designar como agentes de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran a disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

Sin embargo, en el artículo 71º de la Ley del Impuesto a la Renta no se contempla la posibilidad de que tengan la calidad de agentes de retención las personas domiciliadas que paguen o acrediten rentas de tercera categoría¹⁰⁸. Similar situación ocurre con los agente de percepción ya que nuestra Ley del Impuesto a la Renta no ha precisado supuestos en los que se deba de practicar la percepción del impuesto, ni se ha indicado si éstos constituyen o no pago a cuenta a cargo del contribuyente o crédito del mismo.

Pues bien, con el propósito de diseñar mecanismos de retención entre contribuyentes de tercera categoría se hace necesaria su modificación, en el sentido de que se posibilite el nombramiento tanto de agentes de retención como de percepción.

Propuesta Legislativa

Ante la necesidad de ampliar la base tributaria y por ende garantizar la recaudación oportuna del Impuesto a la Renta de los perceptores de rentas de Tercera Categoría, se propone la incorporación de un nuevo supuesto de agente de retención: el perceptor de rentas de tercera categoría, quien efectuaría retenciones a otros perceptores de rentas de tercera categoría.

108

De acuerdo con el artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual los impuestos a que se refieren los artículos 54º y 56º de esta Ley, según sea el caso, considerándose rentas netas, sin admitir prueba en contrario: d) La totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de la tercera categoría, excepto en los casos a que se refiere el inciso g) del presente artículo.

Las características principales de las citadas retenciones son las siguientes:

- a. Tienen carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración.
- b. Las retenciones no podrán ser objeto de suspensión bajo ningún concepto.
- c. La designación de los nuevos agentes de retención, la tasa a practicar, así como las formas y condiciones en que se aplicarán, podrán ser determinadas a través de Resolución de Superintendencia.
- d. Asimismo, en el artículo 70^º de la Ley del Impuesto a la Renta se señala que las retenciones son crédito contra los pagos a cuenta. Esta disposición se explica a efectos de que, mediante una norma con rango de ley, quede establecido el derecho de compensación del sujeto a quien se le efectuó la retención.

Respecto a los agentes de percepción se propone la incorporación de un nuevo artículo 78-A en la Ley cuyas características principales son las siguientes:

- a. Los agentes de percepción serán designados por Ley, Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia.
- b. La SUNAT establecerá las condiciones necesarias para su aplicación.
- c. Cuando el agente de percepción no hubiere cumplido con la obligación de percibir el impuesto, se aplicará la sanción contemplada por el Código Tributario.
- d. Se indica que en los casos en que la rentas se perciban en especie y resulte imposible practicar la percepción, el agente de percepción deberá de comunicar tal hecho ante la SUNAT.

Por otro lado, al igual que la retenciones, se señala que las percepciones tendrán el carácter de pago a cuenta o servirá como créditos contra los mismos de ser el caso.

13. ANTICIPO ADICIONAL

Situación Actual

Actualmente, las disposiciones relativas al Anticipo Adicional están contenidas en la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N^º 27804

(desde ahora Quinta Disposición), es decir, no forman parte del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁰⁹.

Cabe señalar que dicha norma fue reglamentada mediante Decreto Supremo No. 017-2003 del 13 de febrero del 2003, el cual incorporó el capítulo XVIII al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹⁰.

Problemática Detectada

La Quinta Disposición no establece con exactitud el momento en que surge la obligación del pago del anticipo adicional a cargo del generador de rentas de tercera categoría. La norma hace mención a dos fechas diferentes:

- El anticipo se determina aplicando sobre la base de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre del año anterior debidamente ajustado, actualizado por el Índice de Precios al por Mayor al 31 de marzo del año en que corresponda el pago.
- El monto total a que asciende el anticipo se divide en nueve cuotas mensuales iguales, las mismas que corresponden a las obligaciones de los meses de abril a diciembre del propio año.

En tal sentido, urge una precisión en la que quede claramente establecido el campo de aplicación del anticipo adicional, sobre la base del momento en que surge la obligación del pago de dicho anticipo.

Asimismo, se encuentran problemas de aplicación en el literal d) de la Quinta Disposición Transitoria de la Ley N° 27804. En efecto mediante el informe N° 229-2003-SUNAT-2B0000, del 06 de agosto del 2003, la Intendencia Nacional Jurídica concluyó que: *"Procede la compensación del anticipo adicional contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta cuando dicho anticipo haya sido cancelado con posterioridad a la fecha de vencimiento del mencionado pago a cuenta, pero dentro del mismo mes."*

Finalmente, se requiere incorporar un nuevo supuesto al inciso a) de la Quinta Disposición Transitoria de la Ley N° 27804, considerando dentro de los sujetos excluidos a la Empresa de Administración de Infraestructura Eléctrica S. A. (ADINELSA).

Propuesta Legislativa

Con el propósito de que las normas del Impuesto a la Renta no se encuentren dispersas y que se confunda la naturaleza del Anticipo

¹⁰⁹ Aprobada por Decreto Supremo No. 054-99-EF del 14 de abril de 1999.

¹¹⁰ Aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF del 21 de septiembre de 1994.

Adicional, que al fin y al cabo es un pago a cuenta del Impuesto a la Renta, se incorpora un nuevo capítulo a la Ley del Impuesto a la Renta denominado "Del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta". Con esto se logrará que el contribuyente advierta que no se trata de un tributo encubierto y que su aplicación no es temporal.

2.2. El anticipo adicional constituye un pago adelantado del Impuesto a la Renta. Al respecto Hector B. Villegas señala que: "(...) los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios, y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal".¹¹¹

No obstante su carácter accesorio a una obligación principal, es una obligación tributaria distinta al Impuesto a la Renta. Al respecto, el autor citado agrega que "(...) si bien están dotadas de cierta individualidad, ella desaparece al verificarse su integración en la obligación impositiva anual".¹¹²

En ese sentido, teniendo en cuenta que la obligación de realizar el pago del anticipo adicional constituye una obligación distinta del Impuesto a la Renta, se debe precisar cuando surge la obligación de pagar el anticipo adicional. En la propuesta se señala que la obligación nace el uno de enero de cada ejercicio, sobre la base de los activos netos de la empresa al 31 de diciembre del año anterior, al que se paga el anticipo. Se agrega que dicho pago será considerado pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Con lo cual quedan definidos el campo de aplicación, la base imponible y la naturaleza del anticipo adicional

Asimismo, considerando la precisión del surgimiento de la obligación del anticipo adicional, se modifica el literal (i) del inciso a) de la Quinta Disposición, a efectos que quede claramente establecido que no se encuentran liberadas del pago del anticipo los casos de reorganización de sociedades o empresas, ya sea por fusión, escisión o reorganización bajo cualquier modalidad señalada en el artículo 392º de la Ley General de Sociedades.¹¹³

¹¹¹ VILLEGAS Héctor B, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires, Ediciones Depalma 1995, Pág. 299.

¹¹² Ibid.

¹¹³ Ley 26887 del 09 de 09 de diciembre de 1997.

Artículo 392º.- Otras formas de reorganización
Son también formas de reorganización societaria:

1. Las escisiones múltiples, en las que intervienen dos o más sociedades escindidas;
2. Las escisiones múltiples combinadas en las cuales los bloques patrimoniales de las distintas sociedades escindidas son recibidos, en forma combinada, por diferentes sociedades, beneficiarias y por las propias escindidas;
3. Las escisiones combinadas con fusiones, entre las mismas sociedades participantes;
4. Las escisiones y fusiones combinadas entre múltiples sociedades; y,
5. Cualquier otra operación en que se combinen transformaciones, fusiones o escisiones.

108
145

En tal sentido, se señala que en estos supuestos de reorganización de sociedades, la determinación y pago del anticipo adicional se realizará por cada una de las empresas que se extinga y corresponderá, según el caso, a la empresa absorbente, la empresa constituida, la empresa reorganizada o las empresas que surjan de la escisión. En este último caso, el pago se efectuará en proporción a los activos que se hayan transferido a las nuevas empresas.

Sin embargo expresamente se excluye a las sociedades que se encuentren en la situación prevista en el artículo 391¹⁴ de la Ley General de Sociedades, pues no implica la extinción de las sociedades intervinientes¹¹⁴.

Respecto al tema de las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI, se tenía la duda de si la exclusión se circunscribía al momento en que surgía la obligación del pago del anticipo o si se producía en fecha posterior. Considerando que el momento del surgimiento de la obligación del anticipo adicional ocurre el uno de enero de cada ejercicio, la situación descrita en el literal (iv) del inciso a) de la Quinta Disposición¹¹⁵, se refiere únicamente a aquellas empresas que se encuentran dicha situación el uno de enero del cada ejercicio.

En tal sentido, en caso que el proceso de liquidación o la declaración de insolvencia ocurra en fecha posterior al uno de enero de cada ejercicio, este hecho no lo exonera de la obligación de pago, pues ya se ha producido el hecho imponible del anticipo. Sin embargo, se ha modificado el inciso e) de la Quinta Disposición incorporando la posibilidad de que las empresas que se encuentren en dicha situación puedan solicitar la suspensión del pago del anticipo adicional, la cual operará desde el primer día del mes en que se solicite la suspensión.

2.3. El actual literal d) de la Quinta Disposición que creó el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta para los generadores de renta de tercera categoría, señala que "el anticipo adicional efectivamente pagado podrá utilizarse (...) como crédito contra los pagos a cuenta del Régimen General de Impuesto a la Renta del ejercicio a que corresponde el anticipo así como de ejercicios posteriores".

Al respecto consideramos que se debe cambiar la frase "el Anticipo Adicional efectivamente pagado podrá utilizarse" por "el Anticipo Adicional efectivamente pagado deberá utilizarse", con la finalidad de facilitar la tarea de determinación de saldos deudores por las áreas de Control de

¹¹⁴ Artículo 391^o.- Reorganización simple

Se considera reorganización el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades, nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.

¹¹⁵ Numeral modificado por el artículo 2^o de la Ley No. 27898, publicado el 30 de diciembre del 2002.

Deuda, para que éstas puedan aplicar directamente el pago por concepto de Anticipo Adicional contra el pago a cuenta correspondiente

2.4. Asimismo, en el literal (i) inciso d) de la Quinta Disposición, se aprecia que el pago del anticipo puede compensarse contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Por su parte, el actual inciso c) del artículo 102° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el anticipo adicional efectivamente pagado en el mes indicado en la columna "A" de la siguiente tabla, deberá ser aplicado como crédito únicamente contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los períodos tributarios indicados en la columna "B":

A	B
Mes de pago del anticipo adicional	Se aplica contra pago a cuenta correspondiente a los siguientes períodos tributarios
Mayo	Desde abril hasta diciembre
Junio	Desde mayo hasta diciembre
Julio	Desde junio hasta diciembre
Agosto	Desde julio hasta diciembre
Setiembre	Desde agosto hasta diciembre
Octubre	Desde setiembre hasta diciembre
Noviembre	Desde octubre hasta diciembre
Diciembre	Noviembre y diciembre
Enero	Diciembre

De las normas expuestas, se aprecia que el anticipo adicional, puede haber sido cancelado en una fecha anterior o posterior a la del vencimiento del pago a cuenta. Lo importante es que dicha cancelación se haya efectuado dentro del mismo mes del vencimiento del pago a cuenta respecto del cual se va a aplicar, toda vez que las normas que regulan la compensación del anticipo adicional no contienen ninguna distinción al respecto.

En tal sentido, en la medida que la legislación no lo prohíbe, el pago del Anticipo Adicional puede efectuarse en el mes en que corresponde el vencimiento del pago a cuenta, pero en fecha posterior a éste. Esto crea un problema en las áreas de recaudación que emiten órdenes de pago por pagos a cuenta declarados y no pagados que después son compensados, quedando el valor emitido en situación de pendiente y el contribuyente con un saldo deudor cuyo ajuste tiene que seguir el trámite administrativo correspondiente.

En consecuencia, se propone la modificación del literal (i) del inciso d) de la Quinta Disposición, para que mediante una norma con rango de ley quede establecido que el anticipo adicional constituye crédito contra los pagos a cuenta, de los períodos de abril a diciembre del régimen general del impuesto a la Renta del ejercicio a que corresponde el anticipo, hasta la fecha de vencimiento de cada uno de ellos.

Con esta propuesta, únicamente aquellos anticipos que hayan sido efectivamente pagados hasta la fecha del vencimiento del pago a cuenta contra el cual deban ser acreditados, deberán ser aplicados contra el referido pago a cuenta. De esta forma, los anticipos efectivamente pagados en fecha posterior al citado vencimiento pero dentro del mismo mes, deberán ser aplicados contra los pagos a cuenta correspondientes al período tributario cuyo vencimiento se produzca en el mes siguiente hasta aquel pago a cuenta cuyo vencimiento se produce en el mes de enero, es decir correspondiente al período diciembre.

Se entiende que, tratándose del pago a cuenta correspondiente al período diciembre, sólo podrán ser acreditados contra éste los anticipos efectivamente pagados hasta la fecha del vencimiento del referido pago a cuenta. En el caso que los anticipos hayan sido efectivamente pagados con posterioridad al citado vencimiento, su tratamiento se regirá de conformidad con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 102° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.5. Se ha establecido la exoneración del anticipo adicional para la Empresa de Administración de Infraestructura Eléctrica S. A. (ADINELSA), la cual es una empresa estatal de derecho privado del sector eléctrico con características propias establecidas por la Ley 27744¹¹⁸

En efecto, el artículo 12° de la Ley 27744 establece lo siguiente: "La DEP del Ministerio de Energía y Minas transferirá a la empresa de Administración de Infraestructura Eléctrica S.A. - ADINELSA, la propiedad de las obras y/o instalaciones que se construyan o establezcan como resultado de la ejecución de los proyectos de electrificación de que se trata la presente Ley.

ADINELSA, asumirá la titularidad de las obras una vez concluidas las mismas, para su administración. Asimismo, ADINELSA promoverá la suscripción de contratos de operación y mantenimiento de las obras ejecutadas al amparo de la presente Ley con empresas concesionarias públicas o privadas y, de ser el caso, transferir las obras, previo pago del valor de las inversiones efectuadas, de acuerdo a los procedimientos que para el efecto se establecerán en el Reglamento de la presente Ley."

¹¹⁸ Ley No. 27744 del 31 de mayo del 2002, Ley de Electrificación Rural y de Localidades Aisladas de Frontera.

De acuerdo al artículo 6º de la Ley 27744, el Fondo de Electrificación Rural (FER) será administrado por la Dirección Ejecutiva de Proyectos (DEP), que se constituirá como órgano de línea del Ministerio de Energía y Minas y que será encargado de ejecutar el Plan de Electrificación Rural.

En tal sentido, ADINELSA presta servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos, siendo propleitaria de dichos bienes destinados a la infraestructura eléctrica rural y de localidades aisladas, sin ser titular de la concesión; pues celebra contratos con empresas concesionarias de servicios de electricidad sobre los bienes que se le transfiere. Considerando, además, que se trata de una empresa pública de derecho privado de propiedad indirecta del Estado¹¹⁷, se propone su incorporación dentro de las exclusiones contempladas en el inciso a) de la Quinta Disposición.

14. DETERMINACIÓN DE RENTA NETA EN EL SECTOR CONSTRUCCIÓN

Situación Actual

El artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta establece los métodos que pueden utilizar las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, a fin de determinar la renta en cada ejercicio.

Así, establece 3 métodos:

1. Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.

¹¹⁷ Datos obtenidos del Considerando del Decreto Supremo N° 039-99-EM, del 11 de septiembre de 1999: Mediante Oficio N° 1863-94/DE/COPRI, de fecha 24 de septiembre de 1994, la COPRI comunicó a ELECTROPERU S.A. el acuerdo mediante el cual autoriza la constitución social de la Empresa de Ingeniería y Construcción de Sistemas Eléctricos S.A. -ICSA, como una Empresa Estatal de Derecho Privado de propiedad indirecta del Estado e integrante del Sector Eléctrico Nacional;

En Sesión de fecha 08 de octubre de 1998, la COPRI acordó autorizar la reactivación de la Empresa ICSA, con la finalidad de complementar el proceso de privatización de las Empresas de Servicio Público de Electricidad entregando en administración las obras de infraestructura eléctrica de propiedad del Estado, según los contratos de administración, que para el efecto suscriban;

En la Sesión a que hace referencia el considerando precedente, se acordó autorizar que las obras y adquisiciones culminadas de los proyectos que el Ministerio de Energía y Minas determine, ejecutados a través de la Dirección Ejecutiva de Proyectos, se constituyan en aportes de capital de la empresa ICSA, al monto de la inversión aplicada a la ejecución de las referidas obras y adquisiciones, debiendo emitirse las correspondientes acciones a nombre de la Oficina de Instituciones y Organismos del Estado -OIOE;

En la Junta General de Accionistas de la Empresa ICSA, celebrada el 15 de marzo de 1999, se aprobó la adecuación del Estatuto Social de la misma a la Ley General de Sociedades, aprobándose también el cambio de denominación social por Empresa de Administración de Infraestructura Eléctrica S.A. -ADINELSA;

110
196

2. Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra, los costos correspondientes a tales trabajos.
3. Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de 5 años.

Como puede apreciarse, los dos primeros consisten en asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta de acuerdo a los procedimientos que establecen; en cambio el tercero, consiste en diferir los resultados hasta la total terminación de las obras.

Problemática Detectada

La anterior NIC 11 cuyo uso estuvo vigente en la preparación de los estados financieros desde el 1° de enero de 1980 hasta el 31 de diciembre de 1994, tenía entre los métodos válidos para la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros del contratista el método conocido como Método de Terminación del Contrato.

Este método permitía a las empresas diferir el reconocimiento de los resultados de los contratos de construcción hasta la culminación de los mismos. La principal ventaja del método estaba en el hecho de que los resultados reflejados eran los efectivamente obtenidos al terminarse el contrato de construcción, y no buenas estimaciones que eventualmente requerían ser ajustadas con posterioridad.

El artículo 63° inciso c) de la Ley del Impuesto a la Renta incorpora un método de determinación que recoge en sus aspectos más importantes el Método de Terminación del Contrato. La existencia de este método en la norma tributaria se justificaba en el contexto de inestabilidad económica y variación de precios que se vivió en la década de los 80 y los primeros años de la década de los 90. Sin embargo, bajo las actuales circunstancias, el costo de mantener este método excede su utilidad.

La norma antes citada requiere que la empresa lleve un control de la documentación de soporte y de los saldos de transacciones asociados a contratos de construcción que están diferidos; mantener estos controles encarece los costos de cumplimiento y control que el contribuyente debe soportar.

Y no sólo el contribuyente se ve perjudicado, pues la Administración Tributaria a su vez debe destinar mayores recursos a fin de ejecutar el control fiscal, ya que para evaluar el correcto diferimiento de los saldos y la conformidad de las transacciones vinculadas a contratos de construcción diferidos, debe revisar documentos, libros y registros no sólo del año fiscalizado sino también de los años previos y/o posteriores, lo que dilata innecesariamente la fiscalización.

Hay que agregar que actualmente el método no sirve como una protección para las empresas a efectos de preservar su patrimonio ante un contexto hiperinflacionario, sino como una medida utilizada por las empresas que desarrollan contratos de construcción con la finalidad de diferir lo más posible el pago del Impuesto a la Renta, sirviendo en algunos casos como un medio por el cual malos contribuyentes evaden el pago del Impuesto a la Renta vía el registro de costos y/o gastos que no están sustentados o que no están relacionados directamente a obras que deban diferirse.

A lo anteriormente señalado debe agregarse que la NIC 11 modificada en el año 1993, actualmente vigente, discontinuó el uso del Método de Terminación de Contrato en la preparación de los estados financieros a partir del 1° de enero de 1995, con lo que técnicamente éste método recogido en la Ley del Impuesto a la Renta ha perdido su sustento técnico.

Resulta entonces necesario eliminar éste método, ya que simplificará el proceso para establecer la utilidad tributaria, redundando adicionalmente en una reducción de costos para el contribuyente y para la Administración Tributaria.

Propuesta Legislativa

Por lo expuesto, es preciso derogar el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, permitiendo a las empresas de construcción o similares, optar por cualquiera de los dos métodos que implican asignar renta bruta en cada ejercicio gravable

Asimismo, esta derogación no debe afectar a aquellos contratos de obra que hubieren sido celebrados cuando había la posibilidad de aplicar cualquiera de los tres métodos. En tal sentido, se está precisando que para determinar los resultados correspondientes a las obras por las que ya se hubiere aplicado el método de diferimiento de resultados, se seguirá aplicando dicho método. Ello implica que este método no será de aplicación a los contratos que se celebren a partir del 1° de enero de 2004.

Por otro lado, resulta pertinente modificar el quinto párrafo del artículo 63° de la LIR que establece que tratándose de bonos dados en pago a los contratistas de obras de edificaciones, pistas, veredas, obras sanitarias y eléctricas del Sector Público Nacional, dichos contratistas incluirán, para los efectos del cómputo de la renta, sólo aquella parte de los mencionados bonos que sea realizada durante el correspondiente ejercicio. Se encuentran comprendidos en la regla antes mencionada en este párrafo, los Bonos de Fomento Hipotecario adquiridos por contratistas o industriales de materiales de construcción directamente del Banco de la Vivienda del Perú con motivo de la ejecución de proyectos de vivienda

económica mediante el sistema de coparticipación a que se refiere el Artículo 11º del Decreto Ley N° 17863.

El párrafo que se pretende modificar fue regulado en la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 200 del 12 de junio de 1981, desde esa fecha se ha mantenido sin modificación alguna.

La norma materia de análisis hace referencia a los Bonos de Fomento Hipotecario adquiridos por contratistas o industriales de materiales de construcción directamente del Banco de la Vivienda del Perú.

Mediante el inciso l) del artículo 20º del Decreto Legislativo N° 203 del 12 de junio de 1981, Ley Orgánica del Banco de Vivienda del Perú, se estableció que dicho banco se encuentra facultado para emitir Bonos de Fomento Hipotecario, de conformidad con el Decreto Ley N° 17863.

Mediante una serie de Decretos Supremos el Banco de Vivienda del Perú fue autorizado a emitir dichos Bonos de Fomento Hipotecario¹¹⁸. Asimismo, el Estado otorgaba garantías a dichas emisiones¹¹⁹.

Mediante la vigésima Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 637¹²⁰, publicada el 25 de abril de 1991, Ley General de Instituciones Financieras, Bancarias y de Seguros, se declaró en estado de reorganización al Banco de Vivienda del Perú.

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 754, publicada el 11 de diciembre de 1991, se aprueba la fusión de los Bancos Estatales de Fomento, mediante la cual el Banco de Fomento del Perú absorbe al Banco de la Vivienda del Perú.

Actualmente, de acuerdo con la Resolución Ministerial No. 261-2003-EF/10 el Fondo de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado (FONAFE) supervisa y controla el proceso de disolución y liquidación del Banco de la Vivienda del Perú.

De las normas expuestas se puede apreciar que desde el año de 1991, el Banco de Vivienda del Perú se encuentra en proceso de liquidación, por lo que desde esa fecha no emite Bonos de Fomento Hipotecario. En tal sentido, en la actualidad no resulta aplicable que la LIR regule sobre los

¹¹⁸ Entre otros, Decreto Supremo N° 007-82-EFC del 08 de enero de 1982, Decreto Supremo N° 095-84-EFC del 09 de marzo de 1984, Decreto Supremo N° 566-84-EFC del 10 de enero de 1985, Decreto Supremo N° 494-85-EFC del 06 de diciembre de 1985.

¹¹⁹ Entre otros, Decreto Supremo N° 078-89-EF del 21 de abril de 1989, Decreto Supremo N° 278-89-EF del 16 de octubre de 1990.

¹²⁰ Derogada mediante el Decreto legislativo N° 770 del 30 de octubre de 1993, que a su vez fue derogado por la ley 26702 del 09 de diciembre de 1996, Ley General del Sistema Financiero, de Seguros y Orgánica de la superintendencia de Banca y Seguros.

bonos de Fomento Hipotecario emitidos por el Banco de la Vivienda del Perú.

15. ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y ESTABILIDAD TRIBUTARIA

Antecedentes

Marco normativo del Arrendamiento Financiero

En relación a los contratos de arrendamiento financiero han existido los siguientes tratamientos legales diferenciados:

1. El previsto por el artículo 18º del Decreto Legislativo N° 299¹²¹, vigente hasta el 31.12.2000, que estableció un tratamiento tributario específico para el arrendamiento financiero con independencia del tratamiento contable que se reconocía respecto de este tipo de contratos:
2. El previsto por el artículo 6º de la Ley N° 27394, vigente a partir del 1.1.2001, que uniformizó el tratamiento tributario del arrendamiento financiero al tratamiento que, contablemente, había sido reconocido por la NIC 17¹²².

En relación a estos dos regímenes, el siguiente cuadro presenta los efectos y alcances legales amparados por cada uno de ellos:

Parte contratante	Decreto Legislativo N° 299 (Contratos celebrados hasta el 31.12.2000)	Ley N° 27394 (Contratos celebrados a partir del 01.01.2001)
Arrendador.	Para efectos tributarios, los bienes se consideran activos del arrendador. En consecuencia: a) Deprecia el bien en el plazo del contrato (no menor a tres años). b) Reconoce como ingreso las cuotas devengadas incluidos los intereses	Para efectos tributarios: c) Se trata al arrendamiento financiero como una colocación, ya no como un activo fijo. d) Reconoce como ingreso los intereses respectivos.

¹²¹ Ley de Arrendamiento Financiero del 26.7.1984.

¹²² La NIC 17 - Arrendamientos fue oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 020-2000-EF/93.01 encontrándose vigente a partir del 1.1.2001.

Parte contratante	Decreto Legislativo N° 299 (Contratos celebrados hasta el 31.12.2000)	Ley N° 27394 (Contratos celebrados a partir del 01.01.2001)
	respectivos.	
Arrendatario	<p>Para efectos tributarios, las cuotas de arrendamiento financiero devengadas (que incluyen capital e interés) constituyen gasto deducible.</p> <p>Sin embargo, contablemente, mantiene el bien en su activo.</p>	<p>Para efectos tributarios; el bien se considera activo del arrendatario;</p> <p><u>Régimen general</u> Deprecia el bien de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta.</p> <p><u>Régimen de excepción</u>¹²² Deprecia el bien en el plazo del contrato (bienes muebles no menos de 2 años, bienes inmuebles no menos de 5 años).</p>

Marco normativo del 'Arrendamiento Financiero' del 1.1.2001 al 31.12.2002 para contribuyentes que hayan suscrito Convenios de Estabilidad Tributaria antes del 1.1.2001

La Segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 915 estableció que en el supuesto que el arrendatario hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes del 1.1.2001, el arrendador aplicaría el tratamiento previsto en los artículos 18° y 19° del Decreto Legislativo N° 299, *sin las modificaciones* introducidas por la Ley N° 27394.

Por otro lado, en el caso que el arrendador hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes del 1.1.2001, el arrendatario aplicaría el tratamiento previsto por los artículos 18° y 19° del Decreto Legislativo N° 299, aunque con ciertas restricciones.

Con posterioridad a la aprobación de dicha disposición transitoria, se determinó que esta norma introdujo un tratamiento tributario preferencial para aquellos arrendadores que hubieren estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero; hecho que generó falta de neutralidad en la aplicación del Impuesto a la Renta a cargo de los contribuyentes que realizaran este tipo de operaciones.

En efecto, la indicada disposición transitoria originó una desigualdad de las condiciones de las empresas que se dedican al arrendamiento financiero, en tanto se constató que existe un grupo de ellas que, amparándose en la

¹²²

No aplicable a los contratos de retroarrendamiento financiero (leaseback).

estabilidad tributaria, ofrecían a sus clientes el beneficio de la depreciación acelerada¹²⁴ otorgada por el Decreto Legislativo N° 299, lo que ocasionó que tales empresas gozaran de una ventaja comparativa respecto de aquellas empresas que no tenían a su favor convenios de estabilidad.

Con el objeto de eliminar dicha ventaja así como mantener la neutralidad del Impuesto a la Renta, se procedió a derogar la Segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 915 a través de la Ley N° 27804.

En este sentido, los beneficios de la estabilidad tributaria sólo alcanzarían a los titulares de tal beneficio (quienes suscribieron los convenios) y sus efectos no se harían extensivos a los arrendatarios o arrendadores con quienes celebren operaciones de leasing.

Marco normativo del Arrendamiento Financiero a partir del 1.1.2003 para contribuyentes que hayan suscrito Convenios de Estabilidad Tributaria antes del 1.1.2001

Problemática Detectada

Ahora bien, como resultado de la derogatoria antes referida se han detectado las siguientes consecuencias de índole fiscal:

a.1. A partir del 1.1.2003, las partes en un contrato de arrendamiento financiero que no tengan a su favor celebrados convenios de estabilidad tributaria vinculados con el arrendamiento financiero, deberán sujetarse al régimen tributario vigente a tal fecha, esto es, el previsto en la Ley N° 27394.

a.2. Cuando un arrendador hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes del 1.1.2001, éste se regirá por las normas del Decreto Legislativo N° 299; mientras que su arrendatario haría lo propio pero con las normas de la Ley N° 27394.

- La consecuencia de ambos regímenes es que ambos, arrendador y arrendatario, deberán considerar el activo materia del contrato en su contabilidad.

¹²⁴ El beneficio de depreciación acelerada se aprecia en dos variantes: a) La primera, reconocida por la misma Ley de arrendamiento financiero que, modificada por el Decreto Legislativo N° 625, dispuso que en el caso de arrendamientos financieros el plazo mínimo de depreciación sería de 3 años, plazo que resultaba más ventajoso frente a otros plazos más extensos reconocidos por la Ley del Impuesto a la Renta dependiendo del bien objeto de la depreciación; y b) La segunda, porque al constituir la cuota periódica de arrendamiento (que incluye capital e interés) gasto deducible para el arrendatario, existía una recuperación acelerada del costo del bien adquirido vía arrendamiento financiero, a través de la deducción de la renta bruta del capital y no sólo del interés pactado.

- Como resultado de lo anterior, se presentarían los siguientes efectos tributarios en la contabilidad del arrendatario y arrendador, por el mismo bien:

1. Doble deducción tributaria por depreciación,
2. Doble deducción tributaria por diferencia de cambio,
3. Doble afectación tributaria por concepto del resultado a la exposición a la Inflación (REI).

a.3. Por el contrario, cuando un arrendatario hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes del 1.1.2001, éste se regirá por las normas del Decreto Legislativo N° 299; mientras que su arrendador haría lo propio pero con las normas de la Ley N° 27394.

- La consecuencia de ambos regímenes es que ninguna de las partes, arrendatario ni arrendador, considerarían al activo materia del contrato en su contabilidad.

- Esta situación genera un efecto directo en la determinación de la base imponible del anticipo adicional del Impuesto a la Renta, por cuanto existirían dos sujetos que no considerarían el bien materia del contrato de arrendamiento financiero en dicha base imponible.

Propuesta Legislativa

Las consecuencias antes señaladas resultan abiertamente negativas para el Fisco. Como se señaló anteriormente, la derogatoria de la Segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 915 realizada por la Ley N° 27804 tuvo como único propósito mantener la neutralidad del Impuesto impidiendo que los agentes económicos decidieran, sólo por razones fiscales, la contratación de servicios de arrendamiento financiero con determinadas empresas.

Con el objeto de resguardar los intereses fiscales a partir del 1.1.2004, se propone derogar la Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, regulando los contratos de arrendamiento financiero que celebren los arrendadores o arrendatarios con convenios de estabilidad jurídica, conforme a lo que se indica en los párrafos siguientes.

Los arrendatarios o arrendadores que celebren, a partir del 1° de enero de 2004, contratos de arrendamiento financiero con otros contribuyentes que hubieren estabilizado el régimen tributario antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27394, deberán adecuarse a lo siguiente:

a) Cuando el arrendatario hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes de la entrada

en vigencia de la Ley N° 27394, el arrendador también aplicará el tratamiento dispuesto en los artículos 18° y 19° del Decreto Legislativo N° 299 sin las modificatorias introducidas por la Ley N° 27394 y el Decreto Legislativo N° 915.

b) Cuando el arrendador hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a su contrato de arrendamiento financiero, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27394, el arrendatario deberá adecuarse a lo siguiente:

- Considerará como gasto no deducible la depreciación proveniente del activo materia del arrendamiento financiero.
- No será deducible la diferencia de cambio proveniente de tales activos.
- El ajuste por inflación que corresponda a las partidas del activo o a la depreciación acumulada proveniente del activo materia del arrendamiento financiero no tendrá efecto tributario.
- Para la determinación de la renta imponible las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituyen gasto deducible. El importe de la cuota que corresponda a la amortización del capital, será deducible en el mismo porcentaje que correspondería aplicar como tasa de depreciación según lo establecido por el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299 modificado por la Ley N° 27394. Los importes que excedan tal porcentaje, serán deducibles como gasto cuando se devengue la última cuota.
- La base imponible del anticipo adicional del Impuesto a la Renta, cuando corresponda, considerará el 100% del activo materia de arrendamiento financiero.

Fundamentos de la propuesta Legislativa

- a) Derogar la Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 que, como ha sido anteriormente analizado, ocasiona una doble deducción de gastos en arrendatario y arrendador.

En este sentido, el proyecto planteado introduce un régimen tributario específico para el caso de arrendamientos financieros cuando alguna de las partes contratantes tuviera a su favor el beneficio de estabilidad jurídica adquirido con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 27394, con el fin de corregir cualquier inequidad en la aplicación del impuesto que se produciría bajo el marco original de la derogatoria efectuada por la Ley N° 27804.

La norma propuesta se aplicaría para cualquier contrato de arrendamiento financiero que se suscriba a partir del 1.1.2004, en el que una de las partes hubiere estabilizado su régimen tributario al amparo del Decreto Legislativo N° 299.

Los contratos de arrendamiento financiero celebrados antes del 1.1.2004, en los que una de las partes hubiere estabilizado su régimen tributario al amparo del Decreto Legislativo N° 299, la otra parte se regirá por la Ley N° 27804. Esta disposición, con carácter ultractivo, tiene por objeto no variar el tratamiento tributario de aquellos contratos de arrendamiento financiero que ya han venido aplicando dicha disposición.

- b) Extender al arrendador los alcances del tratamiento tributario del arrendamiento financiero previsto en el Decreto Legislativo N° 299 cuando su arrendatario hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27394.

La propuesta mantiene la misma redacción del primer párrafo de la Segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 915 con el objeto que el arrendador considere dentro de la base imponible del anticipo adicional del Impuesto a la Renta, el valor de los activos materia del arrendamiento financiero.

Para los efectos de la base imponible del anticipo adicional del Impuesto a la Renta, tenemos que sólo el arrendador, en principio, sería el obligado a calcular dicho anticipo, toda vez que el arrendatario goza de estabilidad jurídica. Teniendo en cuenta que, por regla, los arrendadores son entidades bancarias o financieras, éstos considerarán como base imponible del anticipo sólo el 50% del valor de su activo neto¹²⁵.

- c) Eliminar para el arrendatario todo efecto fiscal relacionado al bien materia de arrendamiento financiero, cuando su arrendador goce de estabilidad tributaria respecto del arrendamiento financiero.

En este caso, se considera como gastos no deducibles para el arrendatario:

- La depreciación del activo materia del contrato,
- La diferencia de cambio relacionada con dicho activo, y
- El Resultado por Exposición a la Inflación que corresponda a cualquier partida contable relacionada al mencionado activo.

La razón de esta propuesta reside en el hecho que quien utilizará todos estos beneficios tributarios - provenientes del activo materia del contrato - es el arrendador quien por mantener estabilizado su régimen tributario, se somete al tratamiento fiscal del Decreto Legislativo N° 299.

¹²⁵ Inciso c) numeral iv) de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804.

Sin embargo, en tanto el arrendatario, legal y contablemente, ha realizado una adquisición onerosa de un bien del activo cuyo costo tiene derecho a recuperar, se propone incorporar una alternativa para que se produzca este recupero. Tal alternativa es equivalente a la que se recogía en el Decreto Legislativo N° 299 para los arrendatarios: la aceptación como gasto deducible de la cuota del arrendamiento financiero, cuota que incluye capital e interés; sin embargo se impone un límite a tal deducción: el gasto será deducible en tanto la cuota no supere las tasas de depreciación recogidas en la Ley N° 27394.

Finalmente, atendiendo al hecho que el arrendador no efectuará el cálculo del anticipo adicional del Impuesto a la Renta por encontrarse beneficiado con la estabilidad jurídica, debe introducirse una regla específica para el arrendatario quien, contablemente, mantiene en su activo el valor del bien objeto de arrendamiento financiero. En tal sentido se establece que el arrendatario deberá calcular el anticipo, cuando corresponda, considerando el 100% del valor de dicho bien.

16. GASTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Situación Actual

Gastos Deducibles para determinar la Renta Neta de Fuente Extranjera

El artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los sujetos domiciliados, es decir, tanto de fuente peruana como extranjera.

En tal sentido, el artículo 51° de la Ley prevé que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana.

De otro lado, nuestra legislación señala los conceptos que son deducibles en función a la categoría de renta de la que se trate¹²⁶; sin embargo, el artículo 22° de la Ley señala que sólo se califican en categorías las rentas de fuente peruana.

¹²⁶ Capítulo VI de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, la Ley no regula lo referido a las deducciones para determinar la renta neta de fuente extranjera.

Y ese vacío legal, lleva a tener problemas al momento de determinar, por ejemplo, en qué porcentaje se aplican los gastos incurridos a rentas de fuente peruana y a rentas de fuente extranjera, en la medida que sirvan tanto para una como para otra; o qué tipo de documentos permiten sustentar dichos gastos.

Cabe indicar sin embargo, que dicho vacío legal no implica desconocer deducción alguna en la determinación de rentas netas de fuente extranjera, sino que de acuerdo con la Norma IX del Código Tributario, en lo no previsto en las normas tributarias puede aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y, supletoriamente, los principios generales del derecho tributario o, en su defecto, los principios generales del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

De igual forma, debe tenerse en cuenta que la Norma III del mismo Código Tributario reconoce como una fuente del derecho tributario a la doctrina jurídica.

Así, para definir las deducciones que deben admitirse para determinar la renta neta de fuente extranjera, debe tenerse en cuenta que la esencia del concepto mismo de renta es su carácter de "neta", es decir, que el concepto implica la idea de la deducción de las erogaciones que se realicen para obtener la renta, así como para conservar la fuente en condiciones de producir.

Siguiendo esa idea, en forma genérica, puede afirmarse que las deducciones están regidas básicamente por el denominado "principio de causalidad", que determina que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad¹²⁷.

Por ello, no sólo debe recogerse de manera expresa el principio de causalidad para la determinación de la renta neta de fuente extranjera, sino que debe señalarse su carácter de precisión, señalando que dicho principio es aplicable aun antes de la aprobación del presente proyecto.

Imputación de Ingresos y Gastos de Fuente Extranjera

El artículo 57° de la Ley establece que, tratándose de rentas de primera y tercera categoría, las rentas se imputarán de acuerdo al principio de lo devengado, en tanto en las demás rentas se aplicará el principio de lo percibido.

¹²⁷ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Manual de Impuesto a la Renta. Buenos Aires, pág. 62.

Por ello, al no ser categorizables, las rentas de fuente extranjera se regulan por el principio de lo percibido.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que una persona puede percibir rentas de fuente extranjera que provengan de distintas actividades; entre ellas por la explotación de un negocio o empresa.

Sobre la imputación en materia de empresas, el profesor Juan Roque García Mullín señala que es frecuente encontrar legislaciones que admiten ambos sistemas¹²⁸, es decir, de lo percibido y de lo devengado. En ese sentido, nuestra legislación optó por el principio de lo devengado para las rentas que provengan de la explotación de un negocio o empresa, vale decir, para las rentas de tercera categoría.

Por ello, y siendo consecuentes con dicha disposición, las rentas de fuente extranjera provenientes de la explotación de un negocio o empresa así como sus gastos, deben imputarse por el principio de lo devengado.

Categorización de las Rentas de Fuente Extranjera

El artículo 5° de la Ley N° 27804¹²⁹, sustituyó el encabezado del primer párrafo del artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta, por el texto siguiente: "Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: (...)". En consecuencia, con dicha modificatoria queda claro que las rentas de fuente extranjera no son categorizables.

Sin embargo, existe un aparente vacío legal sobre si los hechos generadores de rentas de fuente extranjera ocurridos con anterioridad a la dación de dicha ley pueden ser calificados por categorías. Tal imprecisión crea una incertidumbre legal, con los efectos correspondientes.

Así, la precisión sobre si las rentas de fuente extranjera son o no categorizables influye directamente en la determinación del impuesto: criterios de imputación de ingresos y gastos, así como la deducción de estos últimos.

Al respecto, debe tenerse presente que de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 53° de la Ley, fluye que la renta neta de fuente

¹²⁸ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Manual de Impuesto a la Renta. Buenos Aires, pág. 40.

¹²⁹ Vigente a partir del 1° de enero de 2003.

extranjera es distinta de las rentas de fuente peruana categorizables en primera, segunda, cuarta y quinta categorías¹³⁰.

En ese sentido, la categorización sólo era aplicable a las rentas de fuente peruana aun antes de la Ley N° 27804.

Y tal hecho es corroborado con la exposición de motivos de la Ley N° 27804 en la cual se señala que el propósito de la sustitución dispuesta por su artículo 5° es aclarar que las rentas de fuente extranjera no son categorizables, y que era conveniente hacer explícito que la categorización de rentas corresponde a las de fuente peruana, ya que las rentas de fuente mundial no se categorizan y vienen a formar parte, independientemente a su origen, de la bolsa de renta de fuente extranjera.

Por tanto, debe precisarse en una disposición final, vía interpretación, que las rentas de fuente extranjera no se califican en categorías incluso antes del 1° de enero de 2003.

Propuesta Legislativa

Con los problemas expuestos, el proyecto de modificación de la Ley del Impuesto a la Renta, plantea lo siguiente:

1. Incorporar un artículo para que regule las deducciones para determinar la renta neta de fuente extranjera. En tal sentido, es preciso recoger el principio de causalidad, de gran aceptación en el derecho comparado, y que también es reconocido en nuestra legislación para determinar la renta neta de tercera categoría¹³¹. Dicho principio consiste en reconocer los gastos necesarios para producir la renta y para mantener la fuente productora.

Sin embargo, debe dictarse una disposición que establezca el carácter interpretativo de este principio, el cual ya resultaba de aplicación los hechos imponible ocurridos con anterioridad a esta modificatoria.

Con respecto a los gastos incurridos tanto para rentas de fuente peruana como extranjera, y que no puedan ser imputados directamente a una o a otra, se ha establecido como regla la proporcionalidad. Empero, la regulación del procedimiento para determinar dicha proporcionalidad se ha delegado al reglamento.

De otro lado, el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé la presunción iuris tantum de que los gastos en que se ha

¹³⁰ El artículo 53°, segundo párrafo, de la Ley prevé que "La renta neta global comprende las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, además de la determinada conforme al artículo 51° (...)". El artículo 51° regula la determinación de las rentas de fuente extranjera.

¹³¹ Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

incurrido en el extranjero, han sido ocasionados por renta de fuente extranjera. Sin embargo, al incorporar un nuevo artículo que regula expresamente lo referido a gastos de fuente extranjera, por configuración técnico legislativa, es conveniente trasladar dicha presunción a este nuevo artículo.

Asimismo, si bien es cierto cada país establece sus propias normas sobre comprobantes de pago, también lo es que resulta necesario exigir unos requisitos mínimos en los documentos emitidos en el extranjero, y que permitan identificar fehacientemente tanto a las partes de la operación, como a la operación misma¹³².

Otro problema que puede presentarse, es que los documentos emitidos en el exterior lo hayan sido en idioma distinto al castellano; por ello, es preciso establecer la obligación del deudor tributario de presentar una traducción al castellano cuando lo requiera la SUNAT.

2. Debe modificarse el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo que para determinar las rentas netas de fuente extranjera que se obtengan por la explotación de un negocio o empresa, éstas y sus gastos se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.

3. Se dicta una disposición en la que se precise que las rentas de fuente extranjera no se categorizan aun antes de la Ley N° 27804, es decir, antes del 1° de enero de 2003.

17. LIBROS CONTABLES

Situación Actual

El numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario establece que los deudores tributarios están obligados a llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

Por su parte, el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas de tercera categoría con ingresos brutos anuales que superen las 100 UIT, se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa, y que, las personas naturales que perciban rentas de tercera categoría con ingresos brutos

¹³² Y así está reconocido en el derecho comparado. Tenemos por ejemplo el artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile y el parágrafo 16° de la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela.

anuales de hasta 100 UIT están obligadas a llevar Libro de Ingresos y Gastos e Inventarios y Balances.

Asimismo, el último párrafo de dicho artículo establece que los contribuyentes que obtengan rentas de cuarta categoría y los que se encuentren en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta deberán llevar un libro de ingresos¹³³.

El artículo 66º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la SUNAT podrá exigir al contribuyente el registro de sus operaciones en libros especiales, a fin de asegurar la verificación de su situación impositiva.

Problemática Detectada

Para la correcta determinación de las obligaciones tributarias, resulta importante el adecuado uso de los libros y registros de contabilidad.

Es por ello, que la ley del Impuesto a la Renta establece que las personas jurídicas y las personas naturales deberán llevar los libros que a continuación se detallan:

Contribuyente	Obligación de llevar
1. Personas Jurídicas	Contabilidad Completa
2. Otros preceptores de rentas de tercera categoría: - Hasta 100 UIT de Ingresos Brutos Anuales. - Mas de 100 UIT de Ingresos Brutos Anuales	Libro Ingresos y Gastos e Inventarios y Balances Contabilidad Completa
3. Contribuyentes perceptores de rentas de cuarta categoría	Libro de Ingresos
4. Contribuyentes del RER	Libro de Ingresos

¹³³

De acuerdo con el artículo 124º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado mediante el Decreto Legislativo 938 publicado el 14 de noviembre del 2003, mediante Resolución de Superintendencia se establecerá los libros y registros contables que los sujetos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta se encuentran obligados a llevar. Por su parte, el artículo 85º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; señala que el Libro de Ventas e Ingresos a que se refieren las normas del Impuesto General a las Ventas, constituye el Libro de Ingresos que deben llevar los contribuyentes del RER.

Ahora bien, pese a que el término "contabilidad completa" se encuentra recogido en nuestra legislación, a la fecha no ha sido definido en ninguna norma vigente, sin embargo, en la práctica el contribuyente que debe llevar "contabilidad completa", hace uso de los siguientes libros y registros contables: Registro de Compras, Registro de Ventas e Ingresos, Libro Caja y Bancos, Libro de Inventarios y Balances, Libro Diario, Libro Mayor, Registro de Activos Fijos y el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas o Registro de Inventario Permanente Valorizado¹³⁴.

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 864-2-99 del 29 de octubre de 1999, se señaló: "Que si bien no existe normatividad de lo que se entiende por contabilidad completa, el antecedente más próximo lo encontramos en el artículo 33º del Código de Comercio (derogado por la Segunda Disposición Final de la Decreto-Ley 26002 del 27 de diciembre de 1992) que clasificaba como libros obligatorios de contabilidad a los libros: Caja, Diario, Mayor, Actas, Inventarios y Balances y a los indicados por leyes especiales, como es el caso del Registro de Compras y Ventas, y como libros facultativos a aquellos que se estimaran convenientes según el sistema de contabilidad que se adoptara; (...)"¹³⁵

Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar el Registro Permanente de Unidades Físicas o el Registro de Inventario Permanente Valorizado¹³⁶ y el "Libro de retenciones-inciso e) del artículo 34º -Decreto Legislativo.774"¹³⁷.

Por otro lado, las personas naturales receptoras de rentas de tercera categoría (con ingresos brutos anuales hasta 100 UIT), que actualmente se encuentran obligados a llevar el Libro de Ingresos y Gastos, en la práctica utilizan el Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras. Cabe señalar que el Libro de ingresos y gastos no ha sido reglamentado por norma alguna.

Como se aprecia los contribuyentes llevan su contabilidad de acuerdo a las prácticas generalizadas existentes, no existiendo norma legal que defina los libros y registros contables que deben llevar los contribuyentes, por lo que se propone regular el tema; a fin de contribuir a un mayor control y el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

¹³⁴ En la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, del 24 de noviembre del 2001, si bien está referido al procedimiento para autorizar libros de actas, registros y libros contables, se enumera los libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

¹³⁵ Cabe señalar que el artículo 33º del Código de Comercio no hace referencia al Libro Caja.

¹³⁶ Artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF. Cabe señalar que el segundo párrafo del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta delega al reglamento la facultad de establecer obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

¹³⁷ Inciso j) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF.

Propuesta Legislativa

La obligación de llevar libros y registros de contabilidad es una obligación que no se encuentra vinculada con la obligación tributaria sustancial del Impuesto a la Renta, es decir, si bien es una obligación tributaria tiene un carácter formal destinada a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria.

La propuesta mantiene los tramos establecidos en el artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta, obligando a los contribuyentes a lo siguiente:

Contribuyente	Obligación de llevar:
1. Personas Jurídicas	Contabilidad Completa
2. Otros perceptores de rentas de tercera categoría: - Hasta 100 UIT de Ingresos Brutos Anuales - Mas de 100 UIT de Ingresos Brutos Anuales	-Registro de Ventas e Ingresos, Registro de Compras, Libro de inventarios y Balances, y Libro Caja y Bancos -Contabilidad Completa
3. Contribuyentes perceptores de rentas de 2da categoría (Ingresos superiores a 20 UIT en el ejercicio anterior o a partir del mes en que los ingresos superen el referido límite)	Libro de Ingresos y Gastos
4. Contribuyentes perceptores de rentas de cuarta categoría	Libro de Ingresos y Gastos

Con relación a las personas naturales con ingresos brutos anuales de tercera categoría que no superen las 100 Unidades Impositivas Tributarias se elimina la obligación de llevar el Libro de Ingresos y Gastos debido a que no ha sido regulado por norma alguna sustituyéndose por la obligación de llevar el Registro de Compra y el Registro de Ventas e ingresos regulados actualmente por el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo¹³⁸.

El libro de Caja y Bancos es una nueva exigencia para las personas naturales generadores de renta de tercera categoría con ingresos brutos que no superen las 100 UIT. Esta nueva exigencia responde a la necesidad de la administración por controlar el pago del Impuesto a las

¹³⁸

Artículo 10º del Decreto Supremo Nº. 029-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo No. 136-96-EF.

Transacciones Financieras y el cumplimiento de las normas vinculadas al citado impuesto.

Asimismo, en la propuesta se deriva la definición y contenido de "contabilidad completa" a Resolución de Superintendencia, tal como se estableció en la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta para el Régimen Especial¹³⁹.

Igualmente, la información mínima, contenido, características y otros aspectos de los libros y registros señalados en ambos tramos serán establecidos mediante Resolución de Superintendencia, con la finalidad de que la Administración tenga mayor flexibilidad en su regulación.

En el cuarto párrafo del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta se señala que en los casos que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato. Al respecto, resulta conveniente que se señale expresamente en la Ley que quien realiza la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deba tener participación en el contrato como parte del mismo¹⁴⁰.

Teniendo en consideración la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la renta neta de los contribuyentes, según la cual las personas naturales que generen rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría deben sustentar con comprobantes de pago, de manera parcial, las deducciones de la renta bruta, se propone que los perceptores de rentas de segunda categoría (cuando en el ejercicio gravable anterior o en el curso del ejercicio tengan una renta bruta mayor a 20UIT¹⁴¹) y de cuarta categoría lleven un Libro de Ingresos y Gastos.

La obligación de los contribuyentes perceptores de rentas de segunda y cuarta categoría de llevar el Libro de Ingresos y Gastos obedece a la necesidad de controlar las deducciones de la renta bruta que efectúen las personas naturales así como el Impuesto a las Transacciones Financieras, razón por la que en el mencionado libro se registrarán todas las operaciones relacionadas con los ingresos y adquisiciones de bienes y servicios por conceptos de dichas rentas.

En cuanto a la obligación de los sujetos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta de llevar el Libro de Ingresos, se propone su eliminación del indicado artículo 65º debido a que dentro de las

¹³⁹ Artículo 124º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado mediante el Decreto Legislativo 938.

¹⁴⁰ Precisión contenida en el Decreto Supremo Nº 014-2002-EF, publicada el 25 de enero del 2002.

¹⁴¹ Se ha considerado que con dicho límite se libera de la obligación de llevar el libro de Ingresos y gastos a los pequeños contribuyentes perceptores de rentas de segunda categoría.

modificaciones a este régimen se ha otorgado facultades a la SUNAT para normar los libros y registros contables que se encuentran obligados a llevar. Asimismo, a fin de asegurar el control durante el tiempo que no se publique la Resolución, se ha dispuesto que en tanto SUNAT no se pronuncie los contribuyentes se encuentran obligados a llevar el Registro de Ventas que indica las normas del IGV aunque no estén afectos a éste impuesto¹⁴².

Asimismo, considerando los cambios efectuados, es necesario modificar el artículo 71º de la Ley del Impuesto a la Renta que hace referencia al registro de ingresos y gastos. En tal sentido, propone sustituir la frase "obligadas a llevar contabilidad completa o registro de ingresos y gastos" por "obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el primer y segundo párrafos del artículo 65º de la presente Ley".

18. PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES

Excepción a la oportunidad de retener (artículo 1º del proyecto)

El segundo párrafo del artículo 71º de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁴³ (en adelante la LIR), dispone que las personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría retendrían el impuesto por las rentas que paguen o acrediten y que para sus perceptores correspondan a la segunda, cuarta y quinta categoría o a rentas de no domiciliados, *en el mes de su devengo*, debiendo abonarse dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario¹⁴⁴ para las obligaciones de carácter mensual.

Al respecto, de conformidad con el inciso c) del artículo 34º de la LIR, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas. Asimismo, de acuerdo con el inciso b) del artículo 33º de la LIR, son rentas de cuarta categoría las obtenidas por las funciones de director de empresas, entre otros.

Así, en virtud de las normas vigentes, la participación en las utilidades que las empresas otorguen a los trabajadores en virtud del Decreto Legislativo Nº 892¹⁴⁵, así como la participación que se reconozca al directorio¹⁴⁶ podrán ser

¹⁴² Única Disposición Transitoria del Decreto Legislativo 938.

¹⁴³ Párrafo incorporado por el artículo 11º de la Ley Nº 27356, publicada el 18.10.2000, vigente a partir del 1.1.2001. De esta manera se evitaba el uso de mecanismos elusivos, mediante los cuales el Estado sufría un doble perjuicio fiscal: la deducibilidad del gasto de tercera categoría y la no recaudación del impuesto retenido por las actividades de segunda, cuarta o quinta categoría.

¹⁴⁴ Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, publicado el 19.08.99, y normas modificatorias.

¹⁴⁵ Publicado el 11.11.1996, norma que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

¹⁴⁶ Ley General de Sociedades, aprobada por Ley Nº 26887. Artículo 166º.- Retribución. "El cargo de director es retribuido. Si el estatuto no prevé el monto de la retribución, corresponde determinarlo a la

deducidas de la renta neta como gasto en el ejercicio gravable al que corresponda, siempre y cuando sea pagada a sus beneficiarios dentro del plazo establecido para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

En atención a lo expuesto, el proyecto efectúa una modificación al artículo 71º de la LIR a fin de incorporar, a manera de excepción, un momento específico para efectuar la retención del Impuesto que grava las rentas de quinta categoría relacionadas a la participación de los trabajadores en las utilidades, así como a las rentas de cuarta categoría a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 166º de la Ley General de Sociedades. De tal manera que la retención por concepto de las rentas señaladas se efectuará en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir.¹⁴⁷

Finalmente, aunque el artículo propuesto no lo establece expresamente, fluye de la mencionada propuesta legal que la excepción que se está introduciendo al segundo párrafo sólo lo es respecto del momento en que se efectúa la "retención". El momento en que se realiza el pago, conforme al segundo párrafo del artículo 71º permanece invariable y por tanto, el pago en este caso, deberá realizarse dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Deducibilidad del gasto provisionado (artículo 2º del proyecto)

Actualmente el tercer párrafo del artículo 57º de la LIR establece que para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

El supuesto que intenta precisar el proyecto está referido a aquellos casos en que habiéndose efectuado la provisión de un gasto en el ejercicio 1 (que para su perceptor constituye renta de segunda, cuarta o quinta categoría), no se pague ni el citado gasto ni tampoco la respectiva retención del impuesto antes del plazo de presentación de la declaración jurada anual¹⁴⁸, surgiendo la inquietud si el gasto puede ser deducido en el ejercicio siguiente.

120
1-17

junta obligatoria anual. La participación de utilidades para el directorio sólo puede ser deducida de las utilidades líquidas y, en su caso, después de la detracción de la reserva legal correspondiente al ejercicio."

¹⁴⁷ De esta manera, en la medida que se equipara el momento de efectuar las retenciones del Impuesto que grava las rentas de quinta categoría relacionadas a la participación de los trabajadores en las utilidades, así como a las rentas de cuarta categoría a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 166º de la LGS, no resulta necesario modificar el inciso v) del artículo 37º de la LIR, por cuanto se logra que para efecto de la deducibilidad del gasto de tercera categoría efectivamente se produzca la retención de las indicadas rentas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual, correspondiente al ejercicio al cual pertenecían.

Plazo previsto en el inciso v) del artículo 37º de la LIR.

Al respecto, la literalidad del tercer párrafo del artículo 57º antes citado no permite dicha deducción, por cuanto sólo prevé que el gasto no se haya provisionado en el ejercicio 1 pero sí en el ejercicio 2, en el cual también se haya realizado el pago, lo cual es una situación distinta a la descrita en el párrafo anterior:

En ese sentido, el problema expuesto se soluciona con la precisión propuesta, a fin de permitir que cualquier gasto que constituya para su perceptor un gasto de segunda, cuarta o quinta categoría, que adicionalmente no haya cumplido con las disposiciones que la ley y el reglamento disponen para su pago, sea deducible en el ejercicio siguiente, siempre y cuando se haya pagado.

Única Disposición Final del proyecto

- Al haberse generado discrepancias en relación al momento en que debe efectuarse la retención correspondiente a la participación de los trabajadores en las utilidades de los ejercicios 2001 y 2002, y teniendo en cuenta la incorporación efectuada al artículo 71º de la LIR por el artículo 1º del proyecto, se considera conveniente disponer la extinción de intereses y sanciones, así como señalar que no se origina la obligación de presentar las declaraciones rectificatorias por los períodos tributarios relacionados a dicha participación.
- Asimismo, es necesario señalar expresamente que el citado beneficio no será resultante aplicable para efectos de la deducibilidad del gasto de las rentas de tercera categoría; sin embargo se dispone la extinción de cualquier interés y sanción relacionados a cualquier omisión que se produzca como consecuencia de la no deducibilidad de dicho gasto por no haber sido pagado dentro del plazo a que se refiere el inciso v) del artículo 37º de la LIR.

Análisis costo - beneficio

Con la medida propuesta no se afectarán los recursos fiscales programados en este ejercicio, resolviendo discrepancias en cuanto al momento del pago de las retenciones que tienen que realizar las empresas en concordancia con las normas societarias y laborales, sin que ello implique distorsionar las normas tributarias.

En efecto, con el proyecto de ley, se modifica el artículo 71º de la LIR a fin de regular los casos vinculados a rentas que se determinan en función de los resultados de la empresa, como es la participación de los trabajadores en las utilidades, y la retención por las rentas de cuarta categoría a que se refiere la Ley General de Sociedades, permitiendo con ello su deducibilidad en el ejercicio al que correspondan, siempre y cuando la retención del Impuesto por estas rentas sea efectuada en el plazo

establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir. De esta manera se equiparan los momentos en que se puede efectuar dichos pagos, evitando desconocer el gasto en el ejercicio al que corresponda.

Al haberse generado discrepancias en relación al momento en que debe efectuarse la retención correspondiente a la participación de los trabajadores en las utilidades de los ejercicios 2001 y 2002, y teniendo en cuenta la incorporación efectuada al artículo 71º de la LIR por el artículo 1º del proyecto, se considera conveniente disponer la extinción de intereses y sanciones que pudieran haberse generado.

19. MEDIDAS ANTIELUSIVAS

Situación Actual

Usualmente los contribuyentes buscan formas de disminuir su renta imponible, para ello encuentran defectos o vacíos en la ley que les permitan deducir mayores gastos que los necesarios para producir y mantener la fuente.

Entre dichas formas de eludir el pago del Impuesto a la Renta se ha podido detectar que algunas disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta pueden ser utilizadas por los contribuyentes para distorsionar sus deducciones:

- a. En el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁴⁹ se señala que son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.
- b. Asimismo, el inciso II) del artículo 37º de la citada ley establece que son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.
- c. De acuerdo con los incisos n) y ñ) del referido artículo 37º, son gastos deducibles las remuneraciones que por todo concepto corresponda a los accionistas, participaciónistas, socios y asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio, y las remuneraciones de los ascendientes, descendientes o cónyuges o

¹⁴⁹ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; aprobado por Decreto Supremo No. 054-99-EF, publicada el 14 de abril de 1999.

- parientes de propietario de la empresa, socio o accionista, siempre que se acredite el trabajo que realizan en el negocio.
- d. Por su parte, el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta establece como regla general que la imputación de los gastos para la determinación de la renta neta de tercera categoría se rige por el criterio del "devengado". Sin embargo, se contempla que por excepción se acepten los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.
 - e. El tercer párrafo del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas.

Problemática Detectada

- a. Las disposiciones referentes a las provisiones de cobranza dudosa no regulan la provisión de una empresa que tiene créditos con una empresa vinculada. Al analizar cuentas de cobranza dudosa se detectó que algunas empresas otorgaban préstamos a sus partes vinculadas, a sabiendas que éste no sería devuelto por dificultades financieras.

Por otra parte, se ha advertido que las empresas efectúan deducciones indebidas por provisiones que no se sustentan en situaciones razonablemente objetivas de incertidumbre en el pago.

- b. Respecto al inciso II) del artículo 37º, mediante la revisión de determinadas pólizas emitidas por las compañías de Seguros, se detectó que las empresas deducen gastos de seguros de asistencia médica de los trabajadores que son parientes del propietario de la empresa, sin embargo, estos seguros no son contratados a la totalidad del personal.
- c. Con relación al inciso n) del referido artículo 37º, al efectuar la verificación de las obligaciones tributarias de las empresas, se puede comprobar que muchas de ellas establecen remuneraciones exorbitantes con la finalidad de disminuir la renta imponible del ejercicio. La norma no impone límites a dichas remuneraciones, por lo que, en algunos casos dicho gasto puede ser desproporcionado con relación a las rentas generadas por la empresa. Como es evidente un accionista mayoritario, que trabaje en la empresa, podría tener influencia en la gestión de la empresa, y por lo tanto, en la

determinación de una remuneración que en realidad encubre un reparto de utilidades.

- d. Igualmente, en el inciso ñ) del referido artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, la relación de parentesco puede constituirse en una forma elusiva de disminución de la renta neta imponible. En efecto, si bien las empresas pueden celebrar contratos de trabajo con los parientes del propietario, socio, asociado, accionista o participacionista de la empresa, se ha comprobado que la relación de parentesco puede esconder un reparto de utilidades.
- e. Con relación al inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, se ha identificado como una modalidad de "planeamiento tributario" la utilización de esta excepción con el fin de obtener beneficios tributarios tales como:

Aprovechar una mayor parte de las pérdidas compensables de ejercicios anteriores. Esto se aprecia en el caso de un contribuyente cuya pérdida tributaria se encuentra en el último ejercicio de compensación. Incorporar el gasto en tal ejercicio implicaría incrementar la pérdida no arrastrable y por tanto será más rentable diferir el gasto al año siguiente.

Pueden adecuar los resultados del ejercicio a fin de utilizar un sistema de pagos a cuenta más beneficioso. Esto se aprecia en el caso en el que el contribuyente obtenga un gasto en el ejercicio corriente que, de incorporarse en la contabilidad, originaría una pérdida y el cálculo de los pagos a cuenta de marzo a diciembre del siguiente año, bajo el sistema del 2%. El diferimiento del gasto al ejercicio siguiente, de ser aquél significativo, podría contribuir a reconocer en el ejercicio corriente una utilidad mínima y por tanto, a calcular los pagos a cuenta de marzo a diciembre del siguiente año con un coeficiente menor a 0.02 (2%).

Eventualmente, ante una elevación de la tasa del impuesto de un ejercicio al otro, el diferimiento del gasto podría utilizarse para beneficiarse con un menor pago de impuestos.

- f. La retribución que se asigna al titular de una empresa unipersonal, por las actividades laborales que realiza en la empresa, constituye renta de quinta categoría de acuerdo con el numeral 2 del inciso a) del artículo 20º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, esta retribución no tiene carácter remunerativo sino más bien corresponde a una distribución de la renta del negocio, la cual tributa como renta de tercera categoría. En tal sentido se propone una modificación del tercer párrafo del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sustento de la Propuesta

Inciso I) del artículo 37º de la LIR

Con la modificación del inciso I) del artículo 37º de la LIR se busca limitar la deducción por provisiones de deudas incobrables. En ese sentido la propuesta define el tipo de deudas que no tienen el carácter de deuda incobrable, entre ellas las deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas¹⁵⁰.

En tal sentido, nuestra propuesta responde a la conveniencia de restringir prácticas indebidas de deducciones en las cuales el carácter de deuda incobrable se encuentra bajo sospecha, por la situación particular de las partes que intervienen en contratos que generan deuda entre ellas.

Asimismo, en la propuesta no se considera como deuda incobrable a aquellas deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía¹⁵¹, depósitos dinerarios o compra-venta con reserva de propiedad¹⁵², ni aquellas deudas que hayan sido objetos de renovación o prórroga expresa. Evidentemente, en estos casos no estamos ante deudas incobrables pues se trata de deudas respaldadas con garantías o consentidas al haberse aceptado su renovación o prórroga.

Inciso II) del artículo 37º de la LIR

La tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356¹⁵³ establece lo siguiente:

"Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo; entre otros."

Dicha norma de precisión del principio de causalidad hace referencia expresa a que el criterio de generalidad para el inciso I)¹⁵⁴, con lo cual se

¹⁵⁰ Las situaciones que configuran una vinculación económica se encuentran reguladas en el artículo 24º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 112-94-EF, publicada el 21 de septiembre de 1994.

¹⁵¹ De acuerdo con la sección cuarta del Libro V del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo Nº 295, publicado el 25 de julio de 1984, los derechos reales de garantía son la prenda, anticresis, hipoteca y retención.

¹⁵² Artículo 1583º del Código Civil.- En la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega.

El comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido.

¹⁵³ Publicada el 18 de octubre del 2000.

podría interpretar válidamente que dicho criterio se aplica exclusivamente para considerar deducible los gastos por los pagos por conceptos derivados de la relación laboral. Al respecto, consideramos que se debe extender el criterio de generalidad a los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales, educativos y de enfermedad de cualquier trabajador. Es decir, si se contrata seguros o se otorgara beneficios recreativos, culturales o educativos se debe considerar a todo el personal. De esta manera, se logra desincentivar que el empleador favorezca únicamente a las personas con las que guarda parentesco y que trabajen en la empresa.

Incisos n) y ñ) del artículo 37º de la LIR

Los gastos deducibles por remuneraciones y otros pagos derivados de una relación laboral se encuentran regulados en el inciso l) del artículo 37º de la Ley. Sin embargo, respecto a las remuneraciones de los trabajadores que tienen vínculos de parentesco con su empleador, o en el caso de los trabajadores que tienen acciones o derechos respecto de su empleador cuando éste es una persona jurídica, la norma actual tuvo especial cuidado en resaltar que el contribuyente debía probar o acreditar que trabajan en el negocio. Esta obligación de probar la relación laboral con los trabajadores vinculados resulta actualmente insuficiente para evitar maniobras elusivas.

a) Remuneración de trabajadores accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas

La norma actual sólo exige como condición para aceptar la deducción del gasto por remuneraciones que el contribuyente (persona jurídica) pruebe que trabajan para el negocio sus accionistas, participacionistas y en general a sus socios o asociados. En tal sentido, la disposición actual otorga a algunos contribuyentes la posibilidad de deducir gastos exorbitantes o inexistentes, pues la calidad de este tipo de trabajadores vinculados puede esconder en realidad un reparto de utilidades.¹

En el numeral 6 del artículo 31º del Decreto Ley No. 824¹⁵⁵, Ley de Impuesto a la Renta, de la Legislación Chilena, se encuentra la siguiente disposición *"(...)Tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir, a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán*

¹⁵⁴ Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

¹⁵⁵ Publicado en el Diario Oficial de dicho país del 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 24 de junio de 2003.

como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias.(...)"

64 Como se aprecia del citado artículo, en la legislación chilena se considera que las remuneraciones de los trabajadores que hayan podido influir en la fijación de sus remuneraciones se aceptarán como gastos en la medida que sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital. Esta medida se justifica por las características especiales de los trabajadores vinculados.

En la propuesta de modificación del inciso n) se ha agregado que la remuneración que corresponda al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada¹⁵⁶ será deducible en tanto se pruebe que trabaja para el negocio, con ello se equipara al titular de dicha persona jurídica con la del accionista o socio de una sociedad regulada por la Ley General de Sociedades¹⁵⁷, pues en ambos casos no son dueños de los bienes aportados sino de una acción o derecho respecto a la sociedad.

Adicionalmente, se incorpora un segundo párrafo en el cual se establece que el monto de las remuneraciones que excedan el valor de mercado se considerará dividendos a cargo del "trabajador vinculado" en calidad de titular, accionista, participacionista, socio o asociado. Con ello se busca cerrar la posibilidad de excesos en la deducción, sin perjuicio de aceptar gastos determinados en función a las reglas del mercado.

b) Remuneración de parientes

En la propuesta se ha delimitado el parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, utilizando como referencia los artículos 236^a y 237^a del Código Civil¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Modalidad de persona jurídica creada por Decreto Ley N° 21621, publicada el 14 de septiembre de 1976.

¹⁵⁷ Ley 26887 del 09 de diciembre de 1997.

¹⁵⁸ Artículo 236°.- El parentesco consanguíneo es la relación familiar existente entre las personas que descienden una de otra o de un tronco común.

El grado de parentesco se determina por el número de generaciones.

En la línea colateral, el grado se establece subiendo de uno de los parientes al tronco común y bajando después hasta el otro. Este parentesco produce efectos civiles sólo hasta el cuarto grado

Por otro lado, en cuanto a la remuneración de los parientes, en la legislación de Argentina ésta se encuentra condicionada a la remuneración que usualmente se pague a terceros por el mismo servicio, no pudiendo exceder a la abonada al trabajador no pariente de mayor categoría¹⁵⁹, mientras que en la legislación de Chile la administración puede desconocer si dichos gastos no son proporcionados¹⁶⁰.

Así, se considera que si las remuneraciones del cónyuge o parientes - del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de personas jurídicas - exceden el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendos a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

La propuesta de modificación del inciso ñ) de la ley del Impuesto a la Renta; responde a similares motivaciones que el indicado inciso n); es decir, establece el valor de mercado como límite a la deducción de las remuneraciones de los cónyuges o parientes - hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad - del propietario de la empresa, titular, accionista, participacionistas, socio o asociado de personas jurídicas.

c) Dividendo presunto

Los temas anteriormente planteados vinculados con las remuneraciones a los accionistas y similares de personas jurídicas o a los parientes de éstos han sido el objeto de extenso análisis y regulación en la legislación comparada, puesto que se ha reconocido que una excesiva contraprestación por la rendición de dichos servicios traería encubierta una real distribución de dividendos¹⁶¹.

Así lo ha considerado la jurisprudencia norteamericana que, para medir la razonabilidad o no de la compensación, dejó sentado la necesidad de evaluar una serie de factores, entre ellos, la calificación del trabajador, la naturaleza del trabajo realizado, la historia del empleador en el pago o no de dividendos, la compensación pagada por el empleador a similares

Artículo 237°.- El matrimonio produce parentesco de afinidad entre cada uno de los cónyuges con los parientes consanguíneos del otro. Cada cónyuge se halla en igual línea y grado de parentesco por afinidad que el otro por consanguinidad.

La afinidad en línea recta no acaba por la disolución del matrimonio que la produce. Subsiste la afinidad en el segundo grado de la línea colateral en caso de divorcio y mientras viva el ex-cónyuge.

Artículo 88° de la Ley del Impuesto a las Ganancias, Texto Ordenado en 1997, aprobado por Decreto 649/97.

Numeral 6 del artículo 31° del Decreto Ley No. 824, del 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 24 de junio de 2003.

Block, Cheryl D. CORPORATE TAXATION. Aspen Law & Business, 1998. p. 119.

trabajadores en la empresa, la cantidad pagada al trabajador en previos años, etc.¹⁶²

Este tratamiento que se incorpora en la legislación nacional, es extremadamente relevante por una cuestión de recaudación fiscal. La remuneración pagada es un gasto deducible para la persona jurídica lo que implica un gasto del 30%, mientras que el perceptor estaría sujeto al Impuesto por concepto de rentas de quinta categoría con tasas menores, debido a la escala progresiva acumulativa de personas naturales (15%, 21% y 30%).¹⁶³

Inciso a) del artículo 57º de la LIR

Ante la necesidad de cerrar la brecha de elusión, sin que por ello se vean afectados aquellos contribuyentes que debido a circunstancias externas se hubieran visto imposibilitados de registrar oportunamente la totalidad de los gastos que de acuerdo al criterio del "devengado" corresponderían a un determinado ejercicio; se propone la modificación del texto del inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, con el objeto de restringir la deducción de estos gastos sólo a aquellos casos en que la omisión de su registro se hubiere debido a su desconocimiento por causas no imputables al contribuyente y siempre que no suponga la obtención de algún beneficio tributario.

Tercer párrafo del artículo 14º de la ley del Impuesto a la Renta

Las retribuciones que se asignan los titulares de negocios unipersonales no derivan de una relación laboral, por lo que no califican como remuneraciones y, por tanto, no se encuentran gravadas con el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, el Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones¹⁶³. Sin embargo, para efectos del Impuesto a la Renta, el numeral 2 del inciso a) del artículo 20º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera como rentas de quinta categoría las retribuciones que se asignen los dueños de empresas unipersonales, siempre que se encuentren consignadas en el libro de planillas que de conformidad con las normas laborales están obligados a llevar.

Por otra parte, el inciso II) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁶⁴, que reglamenta el inciso n) del artículo 37º de la LIR, establece que son deducibles entre otros conceptos las retribuciones que se asigne el titular de la empresa unipersonal.

¹⁶² Ver *Mayson Manufacturing Co. v. Commissioner*, 178 F.2d. 115 (6th Cir 1949).

¹⁶³ A dicha conclusión se llega en el Informe N° 307-2002-SUNAT/K00000.

¹⁶⁴ Aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF, publicado el 21 de septiembre de 1994. Esta norma ha sido modificada por diversos dispositivos legales.

125

Sin embargo, cabe tener en cuenta que el Reglamento excede lo dispuesto por la LIR ya que el inciso n) del artículo 37^º solo se refiere a las personas jurídicas y la empresa unipersonal no tiene esa personería.

En el mismo orden de ideas, cabe tener en cuenta que tal disposición reglamentaria al remitirse al inciso n) del artículo 37^º de la LIR, presenta otra cuestión controvertida ya que el marco que pretende reglamentar definitivamente no puede comprender a retribuciones que realiza una empresa unipersonal a su titular, toda vez que el citado artículo de la Ley solo regula el tratamiento de remuneraciones o rentas de quinta categoría (artículo 34^º inciso a), que presuponen la existencia de una relación de dependencia entre 2 sujetos distintos. La empresa unipersonal es un solo sujeto: la persona natural con su negocio y por tanto no cabe en este contexto alegar la presencia de concepto remunerativo alguno

Por lo tanto, se propone que el titular de la empresa unipersonal determine y pague el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que les sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas les asignen, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas. De esta manera, se entiende que las retribuciones que se asignen los propietarios de las empresas unipersonales no constituyen rentas de quinta categoría ni gastos deducibles de la renta neta de tercera categoría¹⁶⁵, sino rentas que forman parte de la utilidad de la empresa.

20. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Sustento

El artículo 17^º inciso 3 del Código Tributario establece la responsabilidad solidaria de los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. Precisa además que tratándose de fusión y escisión de sociedades la responsabilidad solidaria surge cuando se adquiere el activo y/o pasivo.

Por su parte, el artículo 68^º de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) también establece la responsabilidad solidaria de los adquirentes de la totalidad del activo y pasivo de personas jurídicas o de agencia o sucursales en el país de personas no domiciliadas, cuando los transferentes no cumplieran el requerimiento administrativo de pago del impuesto adeudado

¹⁶⁵

Cabe señalar que esta modificación supone la derogación tácita del inciso II) del artículo 21^º y el numeral 2 del artículo 34^º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como puede apreciarse, el supuesto de responsabilidad solidaria que contempla el Código Tributario es más amplio que el de la Ley del Impuesto a la Renta, incluyendo los supuestos regulados por ésta última.

Asimismo, el último párrafo del artículo 17° del Código Tributario precisa el momento en que cesa la responsabilidad solidaria, señalando que en el caso de fusión o escisión de sociedades cesa al vencimiento del plazo de prescripción, y en los casos de los otros adquirentes cesa a los dos años de efectuada la transferencia si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta.

En cambio, el último párrafo del artículo 68° de la LIR establece que la responsabilidad del adquirente cesa al año de efectuada la transferencia si hubiese sido comunicada a la SUNAT dentro de los 60 días de realizada, o en cualquier momento en que la SUNAT reconozca como suficiente la solvencia del transferente con relación al impuesto que pudiera adeudarse o en que se acepte la garantía que éste ofrezca para ese efecto.

Fluye así que los plazos en que cesa la responsabilidad solidaria regulados por la LIR son **MENORES** que los contemplados en el Código Tributario.

En tal sentido, siendo los supuestos de responsabilidad solidaria contemplados en el Código Tributario más amplios que los regulados en la LIR, y al no haber motivo para que los plazos en que cesa la responsabilidad solidaria a que se refiere la LIR sean menores que los establecidos en el Código Tributario, debe derogarse el artículo 68° de la LIR.

En el cuadro siguiente, puede apreciarse lo señalado anteriormente:

CÓDIGO TRIBUTARIO 17° (Art. 17° Inc.3)	LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Art. 68°)	<u>DIFERENCIAS</u>
Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:	Responden con sus bienes propios en forma solidaria con los contribuyentes y con otros responsables:	El CT es más amplio e incluye el supuesto de la LIR.
Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.	Los adquirentes de la totalidad del activo y pasivo de personas jurídicas o de agencia o sucursales en el país de personas no domiciliadas, cuando los transferentes no cumplieran el requerimiento administrativo de pago del impuesto adeudado.	
Tratándose de fusión y escisión de sociedades la responsabilidad surge cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.		

La responsabilidad cesa:	La responsabilidad cesa:	
Al vencimiento del plazo de prescripción en la fusión o escisión de sociedades.	Al año de efectuada la transferencia, si hubiese sido comunicada a la SUNAT dentro del plazo de 60 días de realizada.	El plazo señalado en la LIR es menor al del CT.
Otros adquirentes, a los dos años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo señalado por ésta.		
	En cualquier momento en que la SUNAT reconozca como suficiente la solvencia del transferente con relación al impuesto o en que se acepte la garantía que éste ofrezca para ese efecto.	La LIR establece un supuesto en que cesa la responsabilidad no contemplado por el CT, y que implica que pueda cesar la responsabilidad antes de transcurridos los plazos señalados en el CT.

De las precisiones en el código tributario

El artículo 17° inciso 3 del Código Tributario, establece la responsabilidad solidaria de los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

Asimismo, realiza un tratamiento especial para los casos de fusión y escisión de sociedades a que se refiere la Ley General de Sociedades, precisando que la responsabilidad solidaria surgirá cuando se adquiere el activo y/o pasivo, y que dicha responsabilidad cesará al vencimiento del plazo de prescripción.

Sin embargo, se está excluyendo de este último supuesto las otras formas de reorganización de sociedades (reorganización simple y reorganización múltiple) así como la reorganización de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.

De otro lado, el inciso b) del último párrafo del citado artículo 17° del Código Tributario contempla que tratándose de otros adquirentes, la responsabilidad solidaria cesará a los dos años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. Empero, no precisa el plazo en que cesará la responsabilidad en los casos que no se efectúe la comunicación dentro del plazo señalado por la Administración Tributaria o en los casos en que esta última no establezca plazo alguno.

Por tal motivo, se sugiere que el artículo 17° del Código Tributario establezca lo siguiente:

1. El mismo tratamiento para los casos de reorganización de sociedades (fusión, escisión, reorganización simple y reorganización múltiple) y de empresas (EIRL's)¹⁶⁶.

2. El momento en que cesa la responsabilidad solidaria cuando la Administración Tributaria no precise un plazo para comunicar la transferencia del activo y pasivo, o cuando estableciéndolo, el deudor tributario no cumple con comunicar dentro del plazo.

21. HABITUALIDAD EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES

Situación Actual

El artículo 4º inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que sólo se presumirá que existe habitualidad en la enajenación de inmuebles hecha por personas naturales, cuando el enajenante haya efectuado en el curso del ejercicio, en el ejercicio precedente o en ambos, por lo menos dos compras y dos ventas.

En tal sentido, el artículo 2º del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, que modificó el artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, indica la operación a partir de la que se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta las enajenaciones de inmuebles efectuadas por personas naturales.

Así, conforme al texto sustituido de la aludida norma, para efecto de determinar la habitualidad en la enajenación de bienes hecha por personas naturales, en el supuesto a que se refiere el inciso a) del artículo 4º de la acotada ley, si la persona natural efectuó por lo menos dos compras y dos ventas, la siguiente enajenación que realice estará gravada con el Impuesto a la Renta.

Problemática Detectada

No obstante, no está claramente establecido si a los hechos ocurridos antes de dicho decreto supremo se considera que está gravada la segunda venta de inmueble o la siguiente.

Cabe indicar sin embargo que el primer párrafo del inciso a) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta lo que hace es precisar

¹⁶⁶ En principio, el concepto de reorganización de sociedades o empresas debería comprender a todas las clases de reorganización previstas por la Ley General de Sociedades¹⁶⁶, sin embargo, por expresa disposición del inciso c) del artículo 65º Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe excluir del concepto de reorganización de sociedades o empresas a la transformación de sociedades

lo establecido en el artículo 4° inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta y no modificar su sentido, más aún teniendo en cuenta su rango normativo.

Propuesta Legislativa

En tal virtud, debe precisarse el carácter interpretativo de dicha norma para que no exista duda respecto de su aplicación a los hechos anteriores a la modificación del mencionado reglamento, lo que se está planteando en una disposición final.

22. MODIFICACION AL TRATAMIENTO DE DIVIDENDOS

Dividendo presunto de perceptores de tercera categoría

A partir del ejercicio 2003 se encuentra vigente en el Perú el gravamen de forma cedular de los dividendos de fuente peruana con una tasa del 4.1%. En tal sentido, el artículo 10° de la Ley N° 27804 sustituyó el artículo 25° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF¹⁶⁷ -en adelante TUO, de la Ley del Impuesto a la Renta- el mismo que expresamente señalaba que no constituía renta gravable los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

El artículo 24°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señaló siete supuestos que constituían dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades. El último inciso (g) está referido a lo que se conoce como "dividendos presuntos" y establece que se entiende por dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría siempre que el egreso por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario. El impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el Artículo 55° de la Ley.

Sin embargo, el artículo 55° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta adicionalmente al supuesto referido (reparo por gastos) considera como supuesto para la aplicación del gravamen a los dividendos presuntos a cualquier ingreso no declarado identificado al practicarse la fiscalización.

La modificación propuesta pretende unificar los conceptos que motivan el gravamen de dividendos presuntos dentro del artículo 24°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y eliminar los supuestos en el artículo 55° del

¹⁶⁷ Publicado el 18 de octubre del 2000.

mismo cuerpo legal, a efecto de hacer referencia en el mismo a la definición completa que constará en el artículo 24º-A.

Otras formas de distribución de utilidades

Temas relacionados con las remuneraciones a los accionistas y similares de personas jurídicas o a los parientes de éstos han sido el objeto de extenso análisis y regulación en la legislación comparada, puesto que se ha reconocido que una excesiva contraprestación por la rendición de dichos servicios traería encubierta una real distribución de dividendos¹⁶⁸. Así, lo ha considerado la jurisprudencia norteamericana que, para medir la razonabilidad o no de la compensación, dejó sentado la necesidad de evaluar una serie de factores, entre ellos, la calificación del trabajador, la naturaleza del trabajo realizado, la historia del empleador en el pago o no de dividendos, la compensación pagada por el empleador a similares trabajadores en la empresa, la cantidad pagada al trabajador en previos años, etc.¹⁶⁹

En ese sentido se ha previsto que será considerado dividendos el importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado

Este tratamiento que se incorpora en la legislación nacional, es extremadamente relevante por una cuestión de recaudación fiscal. La remuneración pagada es un gasto deducible para la persona jurídica lo que implica un gasto del 30%, mientras que el perceptor estaría sujeto al Impuesto por concepto de rentas de quinta categoría con tasas menores, debido a la escala progresiva acumulativa de personas naturales (15%, 18%, 21%, 25%, 30% y 33%).

23. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

Situación Actual

Se somete a consideración la modificación del Capítulo XII de la Ley del Impuesto a la Renta, intitulado "De la Administración y Percepción del Impuesto".

¹⁶⁸

¹⁶⁹

Block, Cheryl D. CORPORATE TAXATION. Aspen Law & Business, 1998. p. 119.
Ver Mayson Manufacturing Co. v. Commissioner, 178 F2d. 115 (8th Cir 1949).

Dicho capítulo señala el órgano administrador del Impuesto a la Renta y regula la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

En tal sentido, las presunciones que actualmente regula la Ley del Impuesto a la Renta son las siguientes:

1. Incremento Patrimonial No Justificado (artículo 92°).
2. Diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas (artículo 94°).
3. Presunciones del artículo 93°.
4. Promedios y porcentajes (artículo 95°).
5. Otros: diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos (artículo 96°).
6. Coeficientes económicos financieros (artículo 99°).

La presente propuesta se sustenta en el hecho de haberse comprobado una serie de vacíos e imprecisiones normativas que no permiten a la Administración Tributaria aplicar los procedimientos presuntivos, lo que conlleva a no cerrar adecuadamente las brechas de incumplimiento detectadas en gran número de contribuyentes.

Debe tenerse en cuenta que las presunciones legales son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el derecho, siendo legítimas dentro del derecho tributario, entre otras razones, por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imponibles¹⁷⁰.

Por tanto, los procedimientos para determinar la obligación tributaria sobre base presunta deben ser establecidos normativamente, y no creados por la Administración Tributaria. Es por ello que su configuración técnico legal debe ser precisa y evitar incertidumbre en su definición.

Cabe indicar que teniendo en cuenta el contenido de este capítulo se ha visto por conveniente modificar su denominación por la siguiente: "De la Administración del Impuesto y su Determinación sobre Base Presunta".

Problemática detectada

1. **Incremento Patrimonial No Justificado y Diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas**

La determinación de la obligación tributaria en base a estas presunciones se ha difundido en nuestro país, sobretodo en los últimos

¹⁷⁰ Conclusiones de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

128

años, habiéndose generado muchas dificultades en su aplicación por vacíos e imprecisiones normativas, como veremos a continuación:

a) Procedimiento para determinar el incremento patrimonial

El incremento patrimonial no justificado se encuentra regulado por los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos:

La aplicación de esta presunción se puede servir de lo previsto en el artículo 93° incisos b) y c) de la misma ley, que establece como elementos los signos exteriores de riqueza y las variaciones o incrementos patrimoniales, precisando que el Reglamento establecerá el método de evaluación aplicable a dichos elementos:

En tal sentido, el artículo 60°, último párrafo, del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que se podrá aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, que toma como base los ingresos percibidos y los gastos efectuados por el contribuyente en el ejercicio gravable sujeto a fiscalización.

No obstante, originalmente se presentó un problema en el procedimiento para la aplicación de esta presunción. Así, mediante la RTF N° 02171-1-2003 se señaló que ***"no corresponde considerar los consumos (...) toda vez que la Administración ha practicado la determinación de oficio en virtud al incremento patrimonial no justificado previsto en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y no basándose en las diferencias entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas a las que alude el artículo 94° de dicha ley (...)"***.

Es decir, según dicha resolución para determinar el incremento patrimonial no justificado sólo debe tenerse en cuenta la diferencia patrimonial que existe al principio y al término del ejercicio gravable, y no los consumos que se realizan durante el ejercicio.

Sin embargo, esta posición fue posteriormente modificada como consecuencia de la solicitud de ampliación presentada por la SUNAT. Es así que a través de la RTF N° 04062-1-2003, se declaró procedente la solicitud de ampliación respecto a la normatividad aplicable a la transferencia de fondos o movimientos patrimoniales y consumos realizados con tarjetas de crédito, señalando que la SUNAT deberá tener en cuenta dichos conceptos en la determinación del incremento patrimonial no justificado.

129

Conviene entonces precisar legalmente que en el procedimiento de determinación de incremento patrimonial debe considerarse todos los egresos que se realicen durante el ejercicio, aun cuando no se reflejen al final del ejercicio.

Al respecto, el tratadista Tulio Rosembuj¹⁷¹ señala *"todo ello nos sirve para explicar que la pretensión de la norma no es otra que de entender, por la vía de la presunción legal relativa, que la renta del ejercicio es la diferencia entre el incremento o disminución de patrimonio más el consumo, entre el final y el comienzo del período impositivo"*.

b) Diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas: ¿incremento patrimonial?

Asimismo, como puede apreciarse de la cita textual de la RTF N° 02171-1-2003, se distingue claramente entre las presunciones de los artículos 92° (incremento patrimonial no justificado) y 94° de la Ley del Impuesto a la Renta (diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas).

Empero, en ambos casos estamos frente a egresos efectuados por el deudor tributario que no puede justificar, es decir, no puede sustentar los ingresos percibidos con los que realizó dichos egresos.

Bajo esa perspectiva, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 59° señala que *"tratándose de incrementos patrimoniales no justificados, a que se refieren los artículos 52°, 92° y 94° de la Ley (...)"*. En buena cuenta, reconoce que la presunción prevista en el artículo 94° de la Ley del Impuesto a la Renta implica un incremento patrimonial.

Con ello, no existe una razón que justifique seguir manteniendo dos presunciones separadas cuando se trata de incremento patrimonial, pero debe establecerse claramente el procedimiento y señalar de manera expresa que en la determinación de dicho incremento debe considerarse los gastos del ejercicio.

c) Justificación del origen del incremento patrimonial

También se han presentado diversos problemas cuando los contribuyentes han pretendido justificar el origen del incremento patrimonial.

Así, el segundo párrafo del artículo 52° de la Ley prescribe que los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con donaciones que

¹⁷¹ ROSEMBUJ, Tulio. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Promociones y Publicaciones Universitarias S.A. Barcelona, 1992. Pág. 84.

no consten en escritura pública o de otro documento fehaciente, ni con utilidades derivadas de actividades ilícitas. Sin embargo, otras normas distintas han establecido otros conceptos que no permiten sustentar el incremento patrimonial, como es el caso de la Ley N° 27390, respecto del ingreso al país de moneda extranjera.

Asimismo, teniendo en cuenta que el método de evaluación para determinar las variaciones o incrementos patrimoniales es el flujo monetario privado, que toma como base los ingresos percibidos y los gastos efectuados por el contribuyente en el ejercicio gravable sujeto a fiscalización¹⁷², y que conforme al artículo 59° de la Ley las rentas se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie; podría llegar a afirmarse que se puede justificar el origen del incremento patrimonial con ingresos disponibles que no hubieran sido cobrados¹⁷³.

En otras palabras, la percepción de fondos -que es lo mismo que se encuentren a su disposición- no acredita per se que estos fondos puedan justificar el incremento patrimonial, pues es necesario que el retiro de dichos fondos se haya realizado de la cuenta en la que se originaron.

De otro lado, existe dificultad en determinar en forma fehaciente la justificación del incremento patrimonial con préstamos obtenidos por terceros, pues siendo un contrato que no está sujeto a formalidad de acuerdo al Código Civil, en muchos casos los contribuyentes han procurado sustentar dicho incremento con tales contratos.

Finalmente, se presentaron otros casos en los que se acreditaban los ingresos percibidos en el ejercicio, pero existían indicios que dichos ingresos no habían sido utilizados en las adquisiciones o gastos que se había requerido justifiquen; pero no existía el respaldo normativo para rechazar dichos ingresos como justificación del incremento patrimonial.

d) ¿Aplicable a todos los sujetos del impuesto?

La presunción de diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas, el artículo 94° señala de manera expresa que es aplicable sólo a personas naturales.

Sobre el particular, el profesor Juan Roque García Mullín establece que *“la aplicación del criterio de consumo más incremento de patrimonio es de*

¹⁷²

¹⁷³

Artículo 60°, último párrafo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

La RTF N° 05375-2-2003, establece que *“la Administración Tributaria debe considerar como fondos disponibles la suma de S/. 3,352.00 provenientes de intereses exonerados abonados por colocación de depósitos en el sistema financiero nacional...”; sin considerar que si éstos fueron efectivamente retirados.*

más difícil concreción, porque el propio concepto de consumo, totalmente claro en caso de personas físicas, es de casi imposible traslación al campo de la empresa¹⁷⁴

Más aún, en la legislación comparada, específicamente española, el incremento patrimonial no justificado está regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la denominación de "ganancias patrimoniales no justificadas".

Sin embargo, como se señaló en el literal b), esta presunción es una de incremento patrimonial. Y precisamente la fórmula recogida para la descripción de la presunción de incremento patrimonial no limita su aplicación a algún tipo de contribuyente, por lo que resulta de aplicación a todos los sujetos del impuesto, incluyendo a las personas jurídicas¹⁷⁵.

Empero, debe tenerse en cuenta que el artículo 70° del Código Tributario establece la presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado, a deudores tributarios perceptores de rentas de tercera categoría. Por su propio enunciado, queda claro que esta presunción será aplicable en tanto los contribuyentes tengan la obligación de registrar o declarar su patrimonio; sin embargo, existen personas jurídicas que no tienen dicha obligación¹⁷⁶.

Cabe destacar que esta presunción guarda estrecha relación con la de incremento patrimonial no justificado.

En ese orden de ideas, debe precisarse que la presunción de incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado es de aplicación incluso a las personas jurídicas, en tanto no les es aplicable la presunción del artículo 70° del Código Tributario.

2. Presunciones del artículo 93°

Coefficientes

Este inciso prevé que para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, se pueden utilizar coeficientes, describiendo los elementos que se pueden tomar en cuenta: capital invertido en la explotación, volumen de las transacciones y rentas de otros ejercicios gravables, monto de las compraventas efectuadas, existencias de mercaderías o productos, monto de los depósitos bancarios, rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, salarios, alquileres del negocio y otros gastos generales.

¹⁷⁴ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Manual de Impuesto a la Renta. Buenos Aires. Pág. 25.

¹⁷⁵ Y así puede apreciarse de distintas RTFs como la N° 878-3-98.

¹⁷⁶ Verbigracla, las que están acogidas al Régimen Especial del Impuesto a la Renta.

En ese esquema, el artículo 60° del Reglamento establece que tratándose de empresas, el método de evaluación aplicable a dichos elementos comprenderá el análisis comparativo de los índices de comportamiento de las cuentas que figuren en los estados financieros, por sí solas o agrupadas uniformemente, correspondientes a dos o más ejercicios gravables (...).

El principal problema de esta disposición es su imprecisión, pues sencillamente describe una serie de elementos que puede utilizar la SUNAT para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, pero en ningún momento describe cuál es el procedimiento para dicha determinación.

Como antecedente de dicha disposición podemos citar el artículo 25° de la Ley N° 11.683¹⁷⁷, Procedimiento Tributario de Argentina. En esta norma se citan dichos elementos pero como indicios para la estimación de oficio; empero, a continuación señala cuáles son las presunciones que se fundan en dichos indicios, y precisa además que en las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el director general con relación a explotaciones de un mismo género.

Las presunciones deben brindar seguridad jurídica en su aplicación. Sin embargo, como podemos ver en este caso no existe un procedimiento claramente establecido para la determinación de la obligación sobre base presunta, creando incertidumbre en su aplicación.

Tan es así, que bajo los mismos procedimientos de determinación sobre base presunta se han tomado como base legal el artículo 93° inciso a) bajo comentario y el artículo 95° de la Ley¹⁷⁸.

¹⁷⁷ "Artículo 25°.- Estimación de oficio.- La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares; los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren poder de la Dirección General o que deberán proporcionarle los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el director general con relación a explotaciones de un mismo género.

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general (...)"

A párrafo seguido dicho artículo describe los procedimientos presuntivos en cinco incisos.

¹⁷⁸ RTF N° 06843-1-2002.

Signos exteriores de riqueza y variaciones o incrementos patrimoniales

Recogidos en los incisos b) y c) del artículo 93º, no constituyen formas de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, sino simplemente herramientas o elementos de los que puede servirse la presunción de incremento patrimonial no justificado.

Método de la Relación Insumo Producto Terminado

Al igual que en los casos anteriores, se señala los elementos que sirven para la aplicación de esta presunción, pero no se describe un procedimiento de determinación propiamente dicho.

Además, el artículo 72º del Código Tributario regula la presunción de ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y ventas, describiendo el procedimiento de determinación en base a esta presunción; subsumiendo así lo dispuesto por el método de la relación insumo producto terminado.

3. Promedios y Porcentajes

De acuerdo a esta presunción, la SUNAT puede aplicar los promedios y porcentajes generales que establezca con relación a actividades o explotaciones de un mismo género o ramo. Sin embargo, tampoco establece con claridad el procedimiento para determinar dichos promedios y porcentajes.

Y es tan genérico el artículo, que -como quedó indicado en el último párrafo del literal a) de la presunción reseñada anteriormente- en casos que se aplicó el mismo procedimiento de base presunta, se tomó como base legal el artículo 93º inciso a) y el artículo 95º de la Ley.

Cabe mencionar que los procedimientos para determinar la obligación tributaria sobre base presunta deben ser establecidos en la norma, y no creados por la Administración Tributaria. Al respecto, debe tenerse en cuenta que "bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el legislador"¹⁷⁹, y así lo ha entendido el Tribunal Fiscal que en reiterada jurisprudencia ha dejado sentada esta posición¹⁸⁰.

De otro lado, el segundo párrafo establece una ficción: en caso de omisos a la presentación de la declaración, los promedios y porcentajes constituyen base cierta que no admite prueba en contrario.

¹⁷⁹ Conclusiones de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario - N

¹⁸⁰ RTF N° 764-2-2001: "... por lo que al haber utilizado la Administración un procedimiento de determinación sobre base presunta no previsto en la ley, proceda declarar nulo el reparo".

Sobre el particular, no es correcto señalar que la aplicación de una presunción constituye determinación sobre base cierta pues contradice lo previsto en el Código Tributario, ya que cuando se determina sobre base cierta, se toma en cuenta elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. En cambio, en el caso materia de análisis, no se aprecian directamente elementos existentes, sino se consideran hechos y circunstancias que guardan relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria (base presunta).

Presunciones del artículo 96°

Estas presunciones que dicho sea de paso, tampoco establecen procedimiento presuntivo alguno- se encuentran en desuso pues no son en realidad formas de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta (valor de mercado), están recogidas en el Código Tributario (diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente e índices técnicos como rotación de inventarios) o en la propia Ley del Impuesto a la Renta (índices técnicos como rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares).

Coefficientes económico financieros

Está recogida en el artículo 99° como un procedimiento de determinación de la obligación tributaria mediante auditoría interna, producto del cual se emite una Resolución de Determinación, sobre la que el deudor tributario puede expresar su disconformidad y con lo cual, la Administración Tributaria puede efectuar una auditoría externa.

No obstante, es claro que se trata de una determinación sobre base presunta y, como tal, requiere la ocurrencia de un supuesto para su aplicación. Y así lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la RTF N° 509-2-99, en la que dice: *"la obligación tributaria fue determinada sobre base presunta en la medida que durante la fiscalización la recurrente no cumplió con presentar los análisis de determinadas cuentas y por no haber exhibido el Libro Mayor, estimando la renta neta imponible en base al coeficiente económico financiero..."*; y agrega *"(...) se dan los supuestos previstos en el artículo 64° del Código Tributario, a efecto que la Administración determine la obligación tributaria sobre base presunta"*, finalmente señala *"la Administración determina la renta neta sobre base presunta aplicando los coeficientes económicos financieros a que se refiere el artículo 99° de la citada Ley (...)"*.

Cabe destacar que la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta procede cuando la Administración Tributaria no tenga la

posibilidad de determinar la obligación tributaria sobre base cierta, y no a la inversa.

Sin embargo, el procedimiento establecido en el artículo 99° implica la aplicación de un coeficiente económico financiero para determinar la renta neta del deudor tributario y, sólo si este último no está conforme, la Administración Tributaria puede efectuar una auditoría externa y, en consecuencia, determinar la obligación sobre base cierta. Es decir, primero presume la renta neta y luego puede determinar la misma sobre base cierta; lógica que contradice lo señalado en el párrafo anterior. Es por ello que debe derogarse esta presunción.

Propuesta de Decreto Legislativo

Frente a dichos vacíos e imprecisiones legislativas, se propone lo siguiente:

- Enumerar en forma taxativa, las presunciones que incorpora la Ley del Impuesto a la Renta, a fin que no haya lugar a duda respecto de la naturaleza de determinación sobre base presunta en dichos casos.
- Eliminar las presunciones del artículo 96° y 99°, así como la previsión del elemento del artículo 93° inciso d).
- Precisar que para la determinación de la obligación tributaria en base a dichas presunciones, deben ocurrir cualquiera de los supuestos del artículo 64° del Código Tributario.
- Incorporar como supuesto para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, uno referido a la diferencia entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos, a fin de aplicar la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no se pueda justificar.
- Unificar las presunciones que eran reguladas como incremento patrimonial no justificado y diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas, al ser ambas de incremento patrimonial.
- Eliminar vaguedades en la redacción de las presunciones, describiendo en la ley el procedimiento presuntivo aplicable en cada caso.

Determinación sobre base presunta (artículo 91° del proyecto)

Este artículo enumera las presunciones que se desarrollarán más adelante y que son las siguientes:

- a) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no se pueda justificar.
- b) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.
- c) Presunción de renta neta por aplicación de coeficientes económicos financieros.

130

De otro lado, el artículo 64° del Código Tributario recoge los supuestos que permiten utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta, permitiendo en su inciso 14 que otras normas tributarias establezcan otros supuestos.

En tal sentido, se ha visto por conveniente establecer como supuesto que la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos. De esta manera, la SUNAT podrá aplicar la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no se pueda justificar cuando ocurra este supuesto, sin perjuicio de la existencia de otros.

Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (artículo 92° del proyecto)

Se precisa lo siguiente:

- a) Se precisa que para la determinación del incremento patrimonial debe tomarse en cuenta todos los egresos que el deudor tributario realice durante el ejercicio, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio. De esta manera, se incluye lo que antes era la presunción de diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas.
- b) Se remite al Reglamento la regulación de los métodos de determinación en base a esta presunción; sin embargo, se establecen los elementos que deben considerar dichos métodos. Cabe destacar dentro de dichos elementos a los signos exteriores de riqueza, pues son una herramienta para determinar el incremento patrimonial que se diferencia de otros métodos en que no requiere comprobar en extenso la totalidad de bienes del contribuyente, sino sólo basta haber encontrado evidencias y confrontarlas contra los ingresos y rentas del deudor tributario.
- c) Se faculta a la SUNAT a requerir que el deudor tributario sustente no sólo los ingresos percibidos, sino que precise la aplicación y destino de los mismos.
- d) Se incorporan nuevos hechos que no permiten sustentar el incremento patrimonial: el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado (que estaba regulado en otras normas), los ingresos percibidos que no hubieran sido cobrados y otros ingresos, como préstamos, que no reúnan las condiciones que se establezca vía reglamentaria.

Respecto del procedimiento de determinación, como quedó señalado, no sólo se considerará el patrimonio inicial y el final, sino las adquisiciones, inversiones y egresos que hubieron en el transcurso del ejercicio. En tal

133
sentido, el método que recoja el Reglamento, reiteramos, deberá tomar en cuenta dicha situación. Por ejemplo, el método del balance refleja lo señalado, de la siguiente manera:

Patrimonio Inicial. - Se determinan los saldos iniciales al 1° de enero del ejercicio, de cada rubro del patrimonio.

Patrimonio Final. - El Patrimonio Final es la suma del Patrimonio Inicial más las adquisiciones y/o inversiones, menos las deducciones por transferencia de bienes.

$$PF = (PI) + (\text{Adquisiciones e Inversiones}) - (\text{Deducciones})$$

Variación Patrimonial. - La Variación Patrimonial (VP) es la diferencia del Patrimonio Final (PF) menos el Patrimonio Inicial (PI)

$$VP = (PF) - (PI)$$

Incremento Patrimonial. - El Incremento Patrimonial (IP) es la suma, de la Variación Patrimonial más las adiciones (consumos del ejercicio que no se reflejan al final del ejercicio)¹⁸¹

$$IP = (VP) + (\text{Adiciones})$$

Incremento Patrimonial No Justificado. - El Incremento Patrimonial No Justificado (IPNJ) es la diferencia del Incremento Patrimonial menos las Rentas Declaradas (RD) e Ingresos Percibidos (IP).

$$IPNJ = (IP) - (RD) - (IP)$$

Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de coeficientes, promedios y/o porcentajes (artículo 93° del proyecto)

A diferencia de la norma que se plantea modificar, en este artículo no sólo se hace referencia a los elementos que pueden servir para la aplicación de esta presunción, sino que se describen algunos procedimientos presuntivos. Además, nótese que además de poder determinar renta neta en base a esta presunción, también podrá determinarse ventas o ingresos, los mismos que tendrán efectos para el Impuesto General a las Ventas, de conformidad con el artículo 65° A del Código Tributario.

De esta manera, los procedimientos presuntivos son los siguientes:

¹⁸¹ En esta parte se estaría recogiendo la presunción por diferencia entre gastos comprobados y rentas totales declaradas.

- a) Para la determinación de ventas o ingresos.- este procedimiento se aplicará cuando se cuente con información sobre el costo de ventas, sea por declaración o registro del deudor tributario o por determinación de la Administración Tributaria.

En tal sentido, la Administración Tributaria debe realizar lo siguiente:

Primero, determinar el margen de utilidad bruta de tres empresas similares. El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

Segundo, sumar dichos porcentajes y dividirlos entre tres.

- c) Tercero, aplicar dicho promedio al costo de ventas del deudor tributario.

Cuarto, sumar el monto obtenido al costo de ventas, con lo que resultará el importe de las ventas o ingresos, que tendrá efectos para el Impuesto General a las Ventas.

Finalmente, del importe de las ventas o ingresos, debe deducir el costo de ventas, a fin de obtener la renta neta.

- b) Para la determinación de renta neta.- se han recogido los siguientes procedimientos presuntivos:

b.1) Renta neta promedio del propio deudor tributario. Este procedimiento se aplica cuando el deudor tributario haya tenido renta neta en los dos ejercicios inmediatos anteriores al fiscalizado. En tal sentido, de no haber realizado actividades durante los dos ejercicios anteriores o de haber tenido pérdida en alguno de ellos, no procederá la aplicación de este procedimiento. Se realiza lo siguiente:

Primero, se determina la renta neta de los dos ejercicios inmediatos anteriores del deudor tributario, sea por lo declarado o registrado por él mismo, o por lo determinado por la Administración Tributaria.

Segundo, se suman dichas rentas netas y se dividen entre dos. El resultado se presumirá como renta neta del ejercicio fiscalizado.

b.2) Renta neta promedio de empresas similares. Este procedimiento se aplica en cualquier caso, incluso cuando el deudor tributario haya tenido renta neta en los dos ejercicios inmediatos anteriores. Se realiza lo siguiente:

Primero, se determina la renta neta de tres empresas similares del ejercicio fiscalizado o, cuando no sea posible, del ejercicio inmediato anterior.

Segundo, se suman dichas rentas netas y se dividen entre tres. El resultado se presumirá como renta neta del ejercicio fiscalizado.

b.3) Renta neta de cuarta categoría. Se trata de una presunción aplicable sólo a personas naturales receptoras de rentas de cuarta categoría. El procedimiento es el siguiente:

Primero, se determina la renta neta de tres personas naturales que se encuentren en condiciones similares al deudor tributario, correspondientes al ejercicio fiscalizado o, cuando no sea posible, del ejercicio inmediato anterior.

Segundo, se suman dichas rentas netas y se dividen entre tres. El resultado se presumirá como renta neta del ejercicio fiscalizado.

La precisión sobre los elementos que debe tomar en cuenta la Administración Tributaria al momento de seleccionar las empresas similares o las personas naturales que se encuentren en condiciones similares al deudor tributario, se encarga a la norma reglamentaria.

Sin embargo, en los casos que no se encuentren empresas o personas que reúnan dichas condiciones, se establece una condición general: que tengan la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIU.

24. RENTA PRESUNTA DE FUENTE NACIONAL

Situación Actual

Los artículos 12° y 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, están relacionados a la determinación presunta de la renta neta de fuente peruana correspondiente a los no domiciliados y a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidos en el exterior, cuando realizan actividades que se llevan a cabo tanto en el país como en el extranjero.

Problemática detectada

- 1 Sujetos comprendidos dentro de los alcances de los artículos 12° y 48°.-

El artículo 14° inciso h) de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que se consideran personas jurídicas para los efectos de esta ley a las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país de

empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; las que se consideran domiciliadas en el país conforme al artículo 7° inciso e) de la mencionada ley.

Estas, al igual que los contribuyentes no domiciliados en el país, están sujetas al Impuesto a la Renta sólo por las rentas gravadas de fuente peruana, conforme al artículo 6° de la mencionada ley, y por ello deben recibir el mismo tratamiento tributario.

Sin embargo, existe imprecisión en ese sentido en la redacción de los artículos 12° y 48° bajo análisis:

Así, el artículo 12° establece que los porcentajes establecidos en el artículo 48° para determinar la renta neta de fuente peruana, son aplicables tanto a los no domiciliados como a sus sucursales y establecimientos permanentes en el país, pero no hace mención a las agencias.

Por su parte, tratándose de las actividades de seguros, alquiler de naves y aeronaves, y venta de recursos hidrobiológicos, el artículo 48° limita su aplicación a los no domiciliados. En cambio, en las demás actividades amplía su aplicación a las sucursales y agencias de empresas extranjeras, pero no incluye a los establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidos en el exterior. Todo ello revela la falta de uniformidad en la regulación de las rentas netas de fuente peruana de estas actividades, y que pueden llevar a una indebida interpretación.

2. Actividades reguladas en el artículo 9° del proyecto que modifican el artículo 48°:

La propuesta de modificación del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta guarda relación directa con los artículos 12° y 48° de la misma ley, en tanto prevé las reglas para determinar las rentas de fuente peruana. Así, de acuerdo con dicha propuesta se considera renta de fuente peruana:

3. Actividades comerciales o empresariales.-

Previstas en el inciso e) del proyecto de modificación del artículo 9°: este inciso considera como rentas de fuente peruana las originadas en actividades comerciales o empresariales que se lleven a cabo en territorio nacional. Por el contrario, el tercer párrafo del artículo 48° establece un porcentaje para determinar la renta neta a las empresas que vendan recursos hidrobiológicos altamente migratorios y de

135

oportunidad extraídos dentro del dominio marítimo del Perú a empresas domiciliadas en el Perú. Como se puede apreciar, existen dos supuestos: recursos extraídos en el país y la venta a un sujeto domiciliado; por tanto, estamos frente a una actividad empresarial y comercial que se realiza en el país y, en consecuencia, debe considerarse íntegramente de fuente peruana. Por ello, debe derogarse este párrafo.

Asimismo, el **primer párrafo del inciso e) del artículo 48°** reconoce como renta neta de fuente peruana, un porcentaje de los ingresos brutos de los contratistas de servicios y subcontratistas no domiciliados en el país, por las operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera. De igual manera, en tanto estas actividades se realicen en territorio nacional, serán íntegramente de fuente peruana conforme al inciso e) del proyecto de modificación del artículo 9°. Tratándose de asistencia técnica vinculada a estas operaciones, también se consideran totalmente de fuente peruana en tanto sean utilizados económicamente en el país, según el inciso j) del proyecto de modificación del artículo 9°.

Cabe destacar que el artículo 15° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley N° 26221, exige a las empresas extranjeras que van a celebrar contratos de licencia, servicios u otras modalidades a que se refiere la misma ley, a establecer sucursal o constituir una sociedad conforme a la Ley General de Sociedades, fijar domicilio en la capital de la República del Perú y nombrar mandatario de nacionalidad peruana, es decir, deben tener necesariamente la condición de domiciliados. En tal sentido, es inaplicable el artículo 48°, inciso e), primer párrafo, cuando se refiere a la determinación de la renta neta de fuente peruana de los contratistas de servicios no domiciliados en el país.

Respecto al segundo párrafo del inciso e) del artículo 48°, no establece la presunción de renta neta de fuente peruana, sino una presunción de renta mínima imponible para los contribuyentes domiciliados en el país, que debe ser regulada en otro artículo de la ley.

4. Asistencia técnica:

Prevista en el inciso j) del proyecto de modificación del artículo 9°, que incluye como renta de fuente peruana la obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país. Es decir, la forma de determinación de la fuente, es por la utilización y no por el lugar de prestación del servicio. Por el contrario, el inciso d) del artículo 48° establece que la aplicación del porcentaje para determinar la renta neta, es que el servicio sea prestado parte en el país y parte en el extranjero. Por tanto, también debe derogarse el inciso d) antes señalado.

Derecho comparado

En el cuadro N° 12 podemos apreciar las actividades a que se refiere el artículo 48° así como las tasas efectivas de Impuesto a la Renta que se aplica en algunos países de la Región.

De dicho cuadro fluye que existen actividades que no son reguladas en otros países, tal es el caso de la venta de recursos hidrobiológicos y de operaciones relacionadas con la exploración, explotación, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera.

Por tal razón, carece de sentido seguir regulándolas, tanto más si tales actividades son explotadas íntegramente en el país y, por tanto, son rentas netas de fuente peruana en su totalidad, tal como quedó anotado en el numeral anterior.

Asimismo, del cuadro antes señalado podemos concluir que las tasas efectivas de Impuesto a la Renta que se viene aplicando a dichas actividades, se encuentran muy por debajo del promedio de las tasas del resto de países tomados como muestra.

Mantener en la Ley del Impuesto a la Renta esas tasas, lejos de promover la inversión privada, traslada al país de origen del contribuyente no domiciliado el impuesto que el Estado Peruano deja de recaudar.

Es por tal razón, que se propone al Poder Ejecutivo evaluar la nivelación de la tasa efectiva que venimos aplicando de acuerdo a la legislación vigente.

Retenciones del impuesto

Finalmente, el último párrafo del artículo 48° de la mencionada ley, establece que los agentes o representantes en el país de los contribuyentes no domiciliados y en su caso los usuarios que contraten directamente con éstos, están obligados al pago del impuesto en la forma que establece el artículo 76°, referido a las retenciones.

Dicha redacción ha generado confusión respecto de quién es el responsable del pago del impuesto, pues no se establece en forma clara si cuando un contribuyente no domiciliado en el país actúa mediante representante, es éste quien debe pagar o el usuario quien debe retener.

Peor aún, de dicho texto se puede llegar a inferir que los agentes o representantes también pueden ser agentes de retención.

Sobre el particular, cabe indicar que tanto el Código Tributario como la Ley del Impuesto a la Renta distinguen claramente entre los representantes que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales de sus representados, con los recursos que administren o dispongan¹⁸², y los agentes de retención¹⁸³.

Debe tenerse en cuenta que los agentes de retención son los que deben cumplir una obligación de dar suma de dinero a favor del deudor tributario (los no domiciliados) y la norma les obliga a retener parte de ese pago y abonarlo al fisco (artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta).

Ahora bien, las obligaciones de ambos agentes de retención y representantes están definidas en las normas tributarias. Así, el que paga a un no domiciliado debe retener el impuesto respectivo¹⁸⁴; pero, en caso no hubiera cumplido con efectuar la retención, será el contribuyente el obligado a abonar al fisco el impuesto respectivo¹⁸⁵, a través de su representante¹⁸⁶. Ambos serán responsables solidarios de acuerdo a los artículos 16° y 18° del Código Tributario.

En consecuencia, no sólo la Ley del Impuesto a la Renta sino también el Código Tributario ya establecen las obligaciones del agente de retención y de los representantes; es por ello que carece de objeto regular en este artículo temas que ya son regulados en nuestra normativa tributaria.

Propuesta de Decreto Legislativo

En tal sentido, se propone modificar los artículos 12° y 48° de la Ley del Impuesto a la Renta; considerando lo siguiente:

1. Unificar el tratamiento para las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidos en el exterior.
2. No incorporar en el texto propuesto las actividades a que se refieren el tercer párrafo, el inciso d) y el primer párrafo del inciso e) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta.
3. Recoger en el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta mínima imponible en las operaciones relacionadas a la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera, que estaba normada en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 48°.
4. Derogar el último párrafo del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸² Artículo 16° del Código Tributario y artículo 67°, inciso f), de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸³ Artículo 18°, inciso 2, del Código Tributario y artículo 67°, inciso g), de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸⁴ Artículo 71° inciso c) de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸⁵ Artículo 39°, inciso f), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁸⁶ Artículo 67°, inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta.

5. Dejar a consideración del Poder Ejecutivo la modificación de los porcentajes para determinar la renta neta de fuente peruana, a fin de nivelar la tasa efectiva del Impuesto a la Renta con los países de la Región.

25. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL

Situación Actual

Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta

a) Tratamiento doctrinario de las ganancias de capital

Dentro de las principales teorías que sustentan el concepto de renta (teoría de la renta-producto; teoría del flujo de riqueza y teoría del incremento patrimonial más consumo) podemos ubicar a las ganancias de capital en la segunda teoría siempre y cuando se encuentren realizadas, o, en la tercera teoría si es que dichas ganancias aún no se realizan pero se verifica un incremento del valor del bien que produce la ganancia.

Esta distinción permite diferenciar a las ganancias de capital en sentido amplio y restringido, correspondiendo las primeras a todos los aumentos en el valor de venta de los bienes de capital sin que fuera necesario que ellos se hubieran efectivamente realizado mediante una enajenación, y las segundas a las realizadas mediante una enajenación¹⁸⁷.

Dependiendo de los criterios teóricos adoptados por las legislaciones tributarias de los países, es que las ganancias de capital pueden verse abarcadas o no por el Impuesto a la Renta.

En ese sentido, el tratamiento fiscal que se le puede dispensar a las ganancias de capital, distingue los siguientes sistemas¹⁸⁸:

- 1) Tratarlas como Ingresos inafectos.
- 2) Tratarlas como rentas del ejercicio. Esta clasificación a su vez admite los siguientes criterios:
 - 2.1. Como rentas ordinarias;
 - 2.2. Considerando parcialmente la ganancia de capital. En este supuesto se considera solamente un cierto porcentaje de la

¹⁸⁷ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. CIET, Diciembre de 1978, p. 80.

¹⁸⁸ Tomado de: GONZÁLEZ, Darío., "Estudio Comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países Miembros del CIAT" - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Panamá, octubre 1997.

ganancia de capital obtenida y se lo incluye dentro de las ganancias del año. Actualmente se aplica en Canadá;

- 2.3. Aplicando un sistema de promediación para la fijación de la alícuota. En estos sistemas la Ley establece una promediación de la base, realizada en forma arbitraria por el legislador, y es ese promedio el que se tiene en cuenta a efectos de fijar la alícuota, tomándose luego en cuenta la totalidad de la ganancia de capital, pero sujeta a esa tasa diferencial. Actualmente se aplica en Panamá y México.

- 3) Tratarlas como ingresos gravados sujetos a un impuesto independiente, esto es, sujetos a una tasa proporcional diferente a la que grava las rentas ordinarias.

En la actualidad, los países americanos aplican los siguientes sistemas:

Tratamiento fiscal a las Ganancias de Capital

No gravamen	Rentas del ejercicio	Gravamen independiente
Barbados ¹⁸⁹	EE.UU. ¹⁹²	Argentina ²⁰¹
Costa Rica ¹⁹⁰	Ecuador ¹⁹³	Colombia ²⁰²
Paraguay ¹⁹¹	México ¹⁹⁴	Guatemala ²⁰³
	Panamá (sistema de promedio para la fijación de la alícuota) ¹⁹⁵	Nicaragua ²⁰⁴
	Perú ¹⁹⁶	República Dominicana ²⁰⁵
	Bolivia ¹⁹⁷	Uruguay ²⁰⁶
	Chile ¹⁹⁸	
	Uruguay ¹⁹⁹	
	Venezuela ²⁰⁰	

¹⁸⁹ División D) y E) del *Income Tax Act*.

¹⁹⁰ Inciso d) del artículo 6º de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre y cuando no exista habitualidad en las operaciones pues en ese caso estarán sujetas al régimen común.

¹⁹¹ Inciso a) del artículo 2º de la ley del Impuesto a la Renta, siempre y cuando no exista habitualidad.

¹⁹² Se establecen tasas diferenciales para las ganancias de capital cortas. La tasa del impuesto máxima es del 28%, que inclusive es menor que la tasa marginal que afecta las rentas ordinarias (aproximadamente 40%).

¹⁹³ Inciso 3) del artículo 8º e inciso 14) y 15) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta. La enajenación ocasional de inmuebles y valores mobiliarios está exonerada. Las ganancias de capital de fondos y fideicomisos están exonerados siempre que tales entes cumplan sus obligaciones como sujetos pasivos.

¹⁹⁴ El artículo 147º de la Ley del Impuesto a la Renta establece un cálculo especial del impuesto a las ganancias de capital obtenidas por personas físicas: La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, bajo las reglas generales del Impuesto, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por una tasa de impuesto producto de un cálculo especial.

¹⁹⁵ De acuerdo al segundo párrafo del artículo 701º de la Ley, en los casos de ganancia en enajenaciones, la renta gravable será la diferencia entre el valor de enajenación y la suma del costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas, los gastos necesarios para efectuar la

Problemática Detectada

Ganancias de capital en el Perú

El tratamiento de las ganancias de capital en el Perú ha carecido de una sistemática propia que defina y precise sus alcances conceptuales y su determinación, así como regule el tratamiento de las respectivas pérdidas de capital que también pueden producirse en el curso ordinario de la vida de una empresa o en la ejecución de actividades gravadas por parte de cualquier otro contribuyente.

- 1) Considerando esté vacío normativo respecto a una regulación específica de las ganancias de capital como un tipo de ingreso distinto a la renta ordinaria, encontramos que los primeros dos artículos del capítulo I de la LIR establecen que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la Renta las rentas ordinarias, por un lado, y las ganancias y

transacción del diez por ciento (10%) anual sobre el costo básico del bien inmueble. El monto de la ganancia así obtenido dividirá el número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación del bien. El resultado deberá sumarse a la renta gravable de otras fuentes del año en que se realizó la enajenación, para obtener la tasa aplicable. La tasa, así obtenida, se multiplicará por la ganancia total de la enajenación, y el resultado será el impuesto. Establecida la ganancia para cada inmueble se divide por la cantidad completa de períodos de 12 meses contenida en el lapso transcurrido entre la fecha de imposición del bien al patrimonio y la fecha de su enajenación; el resultado se suma a la renta gravable de otras fuentes del año en que se efectuó la enajenación, prescindiendo de las ganancias de otra fuentes, y el resultado será el impuesto que corresponde a la enajenación.

Sólo para la enajenación de activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país y las que desarrollen personas naturales habituales.

Artículos 40º y 41º de la Ley N° 843 y modificatorias.

Artículos 18º y el inciso B) del artículo 17º, siempre y cuando exista habitualidad.

Artículo 2º de la Ley. Solo grava resultados empresariales.

Artículo 16º tercer párrafo, 17º, 77º y 89º. Con la excepción de los ingresos obtenidos por la enajenación de acciones efectuadas a través de una Bolsa de Valores domiciliada en el país, que se grava con un impuesto del 1% aplicable al monto del ingreso bruto de la operación.

Para las personas físicas la tasa proporcional es de 15% (artículo 90º). En las empresas integra la base imponible de los sujetos. El Impuesto Sobre los Beneficios Eventuales fue derogado por la Ley N° 23.760.

Artículos 12º y 352º. Las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de activos poseídos durante 2 años o más; están gravados por el Impuesto de Ganancias Ocasionales.

Se aplica una tasa única del 10% con carácter definitivo (artículo 30º de la Ley y 11º del reglamento).

Será considerada como aumento de renta, la renta ocasional obtenida por la enajenación, permuta, remate, dación o adjudicación en pago, fideicomiso o cualquier otra forma legal de que se disponga de bienes muebles o inmuebles, acciones o participaciones de sociedades y derechos intangibles. La renta ocasional y beneficios descritos en los párrafos anteriores están sujetos a retenciones en la fuente o a pagos a cuenta del IR anual, en la oportunidad, forma y monto que determine el Poder Ejecutivo en el ramo de hacienda. El gravamen específico recibe la denominación de Impuesto sobre las Ganancias de Capital.

Con la denominación de Impuesto a las Ganancias de Capital (artículo 289º de la ley y 41º del reglamento).

Las enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación se gravan con el impuesto a las transmisiones patrimoniales. Decreto N° 252-998.

beneficios, por otro²⁰⁷, las cuales, quedan explicadas, por expresa disposición del inciso b) del artículo 2º, a lo largo del capítulo I de la LIR.

Sobre esta redacción cabe resaltar las siguientes consecuencias jurídicas:

- 1) Los artículos 1º y 2º de la LIR no precisan si es que la ganancia a la que aluden es una de capital o no. De la lectura del inciso a) del artículo 2º y del artículo 3º podemos llegar a la conclusión que el legislador ha pretendido regular a la ganancia de capital como ingreso gravado pero sin otorgarle el término técnico que a su naturaleza corresponde.
- 2) No existe una definición o precisión sobre el término "beneficios", el cual resultaría ajeno a las teorías que sustentan la definición de renta, careciendo; por tanto, de contenido en estricto sentido técnico.

De hecho, consideramos que la incorporación de un término como el referido responde más bien a una prolongación en el tiempo de la misma terminología utilizada desde 1968. En efecto, el Decreto Supremo N° 287-68-HC que aprobó la primera normativa sobre el Impuesto a la Renta en el Perú, disponía en su artículo 2º que constituyeran rentas gravadas una serie de "beneficios", entre ellos los resultantes de la locación de bienes y los resultantes de explotaciones comerciales o industriales. Nótese que, ya para el legislador de esta época, los beneficios no eran otra cosa que rentas ordinarias.

- 3) Las ganancias de capital gravadas tienen una naturaleza distinta a las rentas ordinarias que provienen de la aplicación de la teoría de la renta producto y que se recogen en el inciso a) del artículo 1º de la LIR y a los otros ingresos que se deriven de operaciones con terceros, de acuerdo a lo expresamente señalado por la LIR²⁰⁸; sin embargo el legislador ha optado por otorgarles un tratamiento tributario equivalente al de las rentas ordinarias, aún cuando su naturaleza jurídica y origen sea distinto.

En efecto, notemos por ejemplo el tratamiento que se le otorga a la ganancia de capital que pueda realizar una persona jurídica. En este caso, la disposición de cualquier activo le reportará una renta ordinaria, a pesar que la naturaleza propia del ingreso generado corresponde a

207

El artículo 1º de la LIR establece que el Impuesto a la Renta grava: a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos y b) las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este Capítulo.

208

El último párrafo del artículo 3º de la LIR prevé que para el caso de empresas, cualquier ingreso que provenga de terceros se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta.

una ganancia de capital. En el caso de personas jurídicas, cualquier ganancia de capital constituye renta de tercera categoría²⁰⁹.

El tratamiento en el caso de las personas naturales es distinto, careciendo la LIR de una norma que aclare esta situación.

Veamos, en el caso de personas naturales las ganancias de capital que se produzcan en la enajenación de valores mobiliarios o redención o rescate de cuotas en determinados entes del mercado de capitales se encuentra dentro del ámbito de aplicación del impuesto, pero exonerado del mismo.

La ganancia de capital que pueda producirse por cualquier otro bien de capital se encuentra fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

En efecto, la persona natural que enajene acciones e inmuebles, obtendrá renta de tercera categoría (renta ordinaria) siempre y cuando tales personas naturales hayan adquirido la condición de habituales²¹⁰, presunción ésta que asume que el contribuyente implicado en la operación, la desarrolla con una continuidad y permanencia propia de un goceante.

Consecuentemente, cualquier ganancia de capital, propiamente dicha, obtenida por una persona natural no habitual en los casos antes citados, se encontrará inafecta del Impuesto a la Renta.

- 4) Bajo una interpretación sistemática del capítulo I de la LIR encontramos que se regula de forma desarticulada y falto de sistemática, el tipo de ingresos que deberán ser considerados como renta gravada de acuerdo a la legislación nacional, tal y como a continuación se detalla:

Artículos de la LIR	Teoría que lo sustenta como ingreso gravado con el Impuesto a la Renta
Inciso a) artículo 1º	Renta producto
Inciso b) artículo 1º	Indefinido; pero en principio recoge la teoría de flujo de riqueza (especie: ganancias de capital) ²¹¹
Inciso a) artículo 2º	Flujo de riqueza (especie: ganancias de capital)

²⁰⁹ Artículo 28º inciso d) y g) de la LIR.

²¹⁰ Artículo 28º inciso d) de la LIR. Sin embargo, también cabe tener en cuenta que, de cumplirse las condiciones previstas en el inciso f) del artículo 19º de la LIR, podía gozarse del beneficio de exoneración del impuesto.

²¹¹ La teoría de flujo de riqueza comprende los siguientes tipos de ingresos: los que provienen de la renta producto, las ganancias de capital realizadas, los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales, los ingresos a título gratuito.

Artículos de la LIR	Teoría que lo sustenta como ingreso gravado con el impuesto a la Renta
Inciso b) artículo 2º	Flujo de riqueza (especie: ingresos eventuales)
Inciso c) artículo 2º	Variación patrimonial más consumo
Inciso b), numerales 2) y 3) artículo 3º	Renta producto
Inciso b), numerales 1), 4), 59, 6), 7) y 8) artículo 3º	Flujo de riqueza (especie: ganancias de capital)
Inciso c) artículo 3º	Renta producto

Como consecuencia de lo descrito, la propuesta modificatoria de la LIR tiene los siguientes alcances:

- Modificar los artículos 1º a 3º de la LIR para incorporar expresamente a las ganancias de capital como ingreso gravado.
- Modificar los artículos 1º y 2º de la LIR para eliminar toda referencia al término "beneficios".
- En la modificación antes señalada se propone recomponer sistemáticamente los tipos de ingresos gravados con la LIR atendiendo a las teorías existentes que definen el concepto de renta. Así, el Impuesto a la Renta gravaría:
 - a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
 - b) Las ganancias de capital.
 - c) Otros ingresos que provengan de terceros y que se encuentren establecidos por la LIR.
 - d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la LIR.
- La ganancia de capital obtenida por personas jurídicas seguirá el mismo tratamiento a la fecha vigente, esto es, se consideran como rentas ordinarias de la tercera categoría. En el caso de personas naturales, el tratamiento es distinto. Se mantiene la exoneración a la ganancia de capital por enajenación de valores mobiliarios en rueda de bolsa, pero se amplía la exoneración al resto de enajenaciones de los mismos bienes cuando se realicen fuera de bolsa. La ganancia de capital de inmuebles realizada por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales recibirá por primera vez, el tratamiento propio de estos ingresos, esto es, se encontrarán gravadas, eliminándose la referencia a la habitualidad.

Concepto de ganancias de capital

Los distintos bienes que pueden integrar el patrimonio de un titular, son susceptibles de ser divididos de acuerdo a su afectación en bienes de cambio y de capital.

Para ALLIX y LECERCLE es un bien de capital, todo bien corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero es susceptible de producir una renta a su poseedor.

Sin embargo la legislación comparada, entre ellas la Ley del impuesto a la renta de los Estados Unidos de América, y la doctrina más reconocida coinciden en reconocer que la ganancia de capital se produce en la enajenación de bienes de capital, esto es, aquellos bienes que son distintos a las mercancías o bienes de cambio, que por naturaleza se transan en el ámbito de un negocio o empresa.

Son considerados bienes de capital, entre otros, los inmuebles, las acciones y participaciones sociales, títulos-valores, antigüedades, obras de arte, artículos de lujo, etc.

Como consecuencia de lo descrito, la propuesta modificatoria de la LIR tiene los siguientes alcances:

- Se define qué es una ganancia de capital:
- Se define expresamente que NO constituye ganancia de capital el resultado de la enajenación de los siguientes bienes efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal:
 - 1) Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante.
 - 2) Bienes muebles, distintos a los valores mobiliarios.

Costo computable

El texto propuesto incorpora modificaciones dirigidas a darle claridad a la norma, para éste fin se incluye una definición genérica de costo de adquisición, costo de producción o construcción así como el de valor de ingreso al patrimonio, además también se incluye definiciones de costo computable en determinados casos especiales, caso enajenación de determinados bienes, tales como: inmuebles adquiridos por personas naturales (sociedad indivisa o sociedades conyugal que optó por dicho régimen) sin negocio bajo contratos de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o leaseback, valores mobiliarios, activos intangibles y acciones y participaciones adquiridas a título oneroso por personas naturales o jurídicas, cuando éstos califiquen como vinculados por la participación en el capital, de acuerdo a lo señalado en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Respecto al tratamiento general adoptado para el costo computable de acuerdo a la doctrina se distingue:

- 1) Costo computable de bienes de cambio: Cualquiera que sea el criterio adoptado para definir el concepto de renta, la enajenación de bienes de cambio constituye el aspecto principal de la empresa y sus resultados quedan inmersos en la definición de renta.

En principio, el costo computable de los bienes de cambio estará dado por la totalidad de desembolsos incurridos para adquirir o producir los bienes, en buena cuenta por su costo real, sin embargo por la dificultad que ello originaría las legislaciones del impuesto a la renta admiten métodos de valuación que prescinden de la identificación directa del costo incurrido, los métodos utilizados mas frecuentemente son:

- a. Costo de producción o adquisición
 - b. Costo por valor de mercado.
 - c. Costo de adquisición (o producción) o costo en plaza, el que sea menor.
- 2) Costo computable en enajenación de bienes depreciables: a diferencia de los bienes de cambio, por ser de menor volumen en una empresa la dificultad de establecer el costo real incurrido en forma directa no existe, sin embargo el hecho de tratarse de bienes sujetos a desgaste implican, el costo computable de éstos bienes, estará constituido por el costo de adquisición o producción, mas el costo de adiciones o mejoras, disminuido en el importe de las depreciaciones producidas.
 - 3) Costo computable en enajenación de activos intangibles: Normalmente las legislaciones incluyen como renta gravada a los resultados derivados de la enajenación de bienes intangibles, sea por el criterio de renta producto o por el criterio de flujo riqueza, pudiendo ser el intangible producido por la empresa o adquirido de terceros, en el primer caso los desembolsos para formarlo se han recogido como gasto, en consecuencia al enajenarse no tienen costo computable, en tanto que los adquiridos de terceros, tienen su costo de adquisición, el mismo que será deducido de la amortización de aceptarse como deducible.
 - 4) Costo en caso de otros bienes de activo: la regla general es que el costo computable estará dado por el costo de adquisición o producción del bien enajenado, pudiéndose admitir tratamientos especiales en el caso de valores que sean éstos cotizados en bolsa.

Tratamiento Tributario en la Legislación Comparada.

En el cuadro N° 13 del presente documento se recoge una muestra del tratamiento otorgado al costo computable por parte de cierta legislación comparada.

ohf

Tratándose del costo computable en la enajenación de bienes de capital, las características que pueden extraerse de las legislaciones citadas son las siguientes:

- 1) Costo computable en general; existe una definición genérica sobre costo computable, caso Argentina.
- 2) Costo computable en enajenación de inmuebles; Distinguen entre inmuebles adquiridos de terceros y construidos por el enajenante, caso Argentina; así como también los inmuebles adquiridos a través de contratos de arrendamiento financiero, retroarrendamiento, o leaseback, de los adquiridos a través de un contrato de compraventa, caso Colombia.
- 3) Costo computable en enajenación de acciones y participaciones; En general esta constituido por el valor incurrido en su adquisición, ajustado por corrección monetaria, caso Chile y Argentina; se distingue entre las que tienen período de tenencia menor o igual a 12 meses de las que tienen período mayor a 12 meses, caso México, para el primer caso se corrige el costo de adquisición disminuyéndole en los dividendos o utilidades pagadas para así evitar el reconocimiento de pérdidas irreales, y para el segundo caso se corrige el costo de adquisición adicionándole la diferencia entre las utilidades pendientes de distribuir y las pérdidas pendientes de aplica, generadas entre la fecha de enajenación y de adquisición para evitar doble imposición por las utilidades y la doble compensación de pérdidas; en tanto que serán deducidas por la empresa emisora de las acciones y por ello no podrían ser deducidas también por el enajenante.

Atendiendo a la Doctrina comentada, legislación comparada y las razones que se comentan a continuación se incorpora modificaciones a la normativa de la Ley del impuesto a la Renta, relacionadas a costo computable en enajenación de bienes de capital.

Propuesta Legislativa

Modificación del Artículo 20° de la Ley.-

El referido artículo señala que respecto de bienes depreciables a efectos de determinar el impuesto, el costo computable se disminuirá en las depreciaciones que hubiere correspondido aplicar, omitiendo indebidamente en dicha precisión a los bienes amortizables, los cuales, aún cuando difieren en su naturaleza de los depreciables, tributariamente tienen tratamiento similar, razón por la cual justifica modificar la norma, a fin de disponer que de tratarse de bienes amortizables, el costo computable se disminuirá en el importe de las amortizaciones admitidas.

Además de lo señalado en el párrafo anterior es necesario aclarar además que el costo computable de los bienes enajenados, será el ajustado de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.⁴

Por último, a fin de evitar dudas se incorporan definiciones de costo de adquisición, costo de producción o construcción y valor de ingreso al patrimonio, conceptos que serán de plena aplicación, en tanto no exista en la norma una definición específica de costo computable.

Cabe destacar que para determinar el costo de adquisición se toma en cuenta no sólo los gastos que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados o aprovechados económicamente, sino en condición de ser enajenados. Con ello, se incluyen gastos necesarios que permitan, además de la disposición económica del bien, la disposición jurídica; gastos como los notariales, los impuestos y los derechos pagados por el enajenante. Esta inclusión ya es adoptada en algunos países como México.²¹²

Modificación del Artículo 21° de la Ley - Ganancias de capital en la enajenación de "Inmuebles"

Se modifica éste artículo para incluir dentro de la definición de costo computable de inmuebles adquiridos a título oneroso la referencia a construidos, puesto que la ley vigente sólo señala el costo computable cuando son adquiridos, y no regula de manera expresa a los Inmuebles construidos.

Asimismo, el costo computable para personas naturales en el caso de adquisiciones gratuitas, aceptará prueba en contrario a la regla general del valor de autoavalúo, entre ellas contratos de fecha cierta (donación) y otro que señale el reglamento, entre ellos, testamentos o legados.

Además, se incluye en el proyecto la definición de costo computable aplicable en enajenación de bienes adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o leaseback, tanto para personas naturales, sucesiones indivisas, o sociedades conyugales, así como personas jurídicas o empresas, la finalidad es evitar confusiones en cuanto a que considerar como costo computable, cuando se trate de bienes adquiridos en arrendamiento financiero o retro arrendamiento financiero o leaseback, respecto a esta incorporación cabe señalar que existen países²¹³, como por ejemplo Colombia se ha inclinado por la opción de establecer en su norma interna normas especiales referidas a éste aspecto

²¹² Artículo 148°, numeral III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México.

²¹³ Artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta y Complementarios de Colombia

De otro lado, teniendo en cuenta que los contratos de arrendamiento financiero han tenido tratamientos tributarios diferenciales en el tiempo, con efectos diversos, y además con la aprobación del Decreto Legislativo N° 915, el mismo que establece mecanismos aplicables, dependiendo de si el arrendador o arrendatario estabilizó el régimen del impuesto a la renta antes del 31.12.2001, con consecuencias directas sobre el costo computable, lo cual justifica la necesidad de definir un proyecto de norma que incorpore los efectos de dichas normas en el costo computable deducible en la enajenación de activos fijos adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento, con la finalidad de evitar dudas, respecto de los conceptos que integran aquél.

A continuación se expone un cuadro resumen sobre el tratamiento tributario de las partes contratantes, atendiendo a las normas de arrendamiento financiero.

Parte contratante	Decreto Legislativo N° 289 (Contratos celebrados hasta el 31.12.2001)	Ley N° 27394 y Decreto Legislativo N° 915 (Contratos celebrados a partir de 01.01.2001)
Arrendador	<p>Para efectos tributarios, los bienes se consideran activos del arrendador. En consecuencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deprecia el bien en el plazo del contrato (no menor a tres años). • Reconoce como ingreso las cuotas devengadas incluidos los intereses respectivos. 	<p>Para efectos tributarios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se trata al arrendamiento financiero como una colocación, ya no como un activo fijo. • Reconoce como ingreso los intereses respectivos.
Arrendatario	<p>Para efectos tributarios, las cuotas de arrendamiento financiero devengadas (que incluyen capital e interés) constituye gasto deducible.</p> <p>Sin embargo, contablemente, mantiene el bien en su activo.</p>	<p>Para efectos tributarios, el bien se considera activo del arrendatario:</p> <p><u>Régimen general</u> Deprecia el bien de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta.</p> <p><u>Régimen de excepción (no aplicable al leaseback)</u></p> <p>Deprecia el bien en el plazo del contrato (bienes muebles no menos de 2 años, bienes inmuebles no menos de 5 años).</p>

Basados en las normas sobre contratos de arrendamiento tributario, vigentes en el tiempo, se ha elaborado un cuadro que permite distinguir las consecuencias de las normas en la determinación del costo computable en la enajenación de dichos activos.

CUADRO SOBRE COSTO COMPUTABLE (Cc) PARA BIENES ADQUIRIDOS EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

LOS EFECTOS TRIBUTARIOS EN CASO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

I) Si arrendatario estabilizó régimen antes del 2001:

Tratamiento tributario del Arrendatario:

➤ Vigencia Decreto Leg 299(antes del 2001):

Tratamiento tributario:

- Cuotas son gasto
- Cc será valor ejercicio opción mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en depreciación.

➤ Durante vigencia del D.Leg. 915 (vigencia al 31.12.2002) :

Tratamiento tributario siguen en base al Decreto Leg. 299:

- Cuotas son gasto
- Cc será valor ejercicio opción mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en depreciación.

➤ Luego de derogado Decreto Leg. 915, (con vigencia de ley 27804 a partir del 01.01.2003)

Tratamiento tributario de acuerdo al Decreto Leg. 299:

- Cuotas son gasto
- Cc será valor ejercicio opción mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en depreciación

Arrendador(no estabilizó régimen):

➤ Vigencia Decreto Leg 299(antes del 13. 04. 2001):

Tratamiento tributario :

- Bien será activo y deprecia
- Cc será el valor del activo mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en depreciación de ellas.

➤ Durante vigencia del D.Leg. 915(vigente hasta el 31.12.2002) :

Tratamiento tributario siguen en base al Decreto Leg. 299:

- Bien es activo y deprecia.
- Cc será el valor del activo mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en la depreciación.

➤ Luego de derogado Decreto Leg. 915, (con vigencia de ley 27804 a partir del 01.01.2003)

Tratamiento tributario de forma similar a lo señalado en

NIC 17:

- Bien es colocación

II) Si el arrendador estabilizó régimen antes del 2001:

Tratamiento tributario del arrendador:

Vigencia Decreto Leg. 299(antes del 13. 04. 2001):

Tratamiento tributario:

- Bien será activo y deprecia
- Cc será el valor del activo mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en depreciación.

Durante vigencia del D.Leg. 915(vigente hasta el 31.12.2002) :

Tratamiento tributario siguen en base al Decreto Leg. 299:

- Bien es activo y deprecia.
- Cc será el valor del activo mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en la depreciación.

Luego de derogado Decreto Leg. 915, (con vigencia de ley 27804 a partir del 01.01.2003)

Tratamiento tributario será en base a lo establecido en el Decreto Leg. 299 :

- Bien es activo y deprecia
- Cc será el valor del activo mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en la depreciación.

Arrendatario(no estabilizó el régimen):

Tratamiento tributario del arrendatario:

> Vigencia Decreto Leg. 299(antes del 13. 04. 2001):

Tratamiento tributario:

- Cuotas son gasto
- Cc será valor ejercicio opción mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en la depreciación.

> Durante vigencia del D.Leg. 915(Vigencia hasta el 31.12.2002):

Tratamiento tributario se establece en base al Decreto Leg 299:

- Cuotas son gasto
- Cc será el valor de ejercicio de opción mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en la depreciación.

> Luego de derogado Decreto Leg. 915, (con vigencia de ley 27804 a partir del 01.01.2003)

Tratamiento tributario de forma similar a lo señalado en NIC 17:

- Bien es activo y deprecia

143

- Cc. será el valor del activo, disminuido en la depreciación.

Conclusiones relacionadas al costo computable:

➤ Si la enajenación es por bienes adquiridos en arrendamiento financiero:

1. Si el arrendatario estableció el régimen antes del 2001: El costo computable será el valor de ejercicio de opción mas mejoras y otros gastos activables, disminuido en la depreciación.
2. Si el arrendatario no estableció el régimen antes del 2001, pero si lo hizo el arrendador: El costo computable estará constituido por los importes de amortización del capital (sólo importes por amortización de capital hasta el 31.12.2003) incrementado en el importe correspondiente a la opción de compra y las mejoras incorporadas con carácter permanente, disminuido en la depreciación.

➤ Si la enajenación es de bienes dados en arrendamiento por el arrendador (por que el arrendatario no ejerció la opción):

1. Si el arrendador estableció el régimen antes del 2001: El costo computable será el valor del activo incrementado en los importes por mejoras incorporadas con carácter permanente y otros gastos relacionados, ajustados por inflación con incidencia tributaria, disminuido en la depreciación correspondiente.
2. Si el arrendador no estableció el régimen antes del 2001, pero si lo hizo el arrendatario: El costo computable será el valor del activo incrementado en el importe de las mejoras incorporadas con carácter permanente y otros gastos relacionados (sólo importes por amortización de capital hasta el 31.12.2002)

Los cambios producidos en el tratamiento tributario de los contratos de arrendamiento financieros efectuados con la Ley 27394 el Decreto Legislativo 915 y la Ley 27804 justifican la necesidad de señalar de manera expresa los elementos que integran el costo computable en la enajenación de bienes adquiridos a través de arrendamiento financiero, en aquellos casos en que aún cuando el arrendatario de ellos no estableció el régimen antes del 01.01.2001, si lo hizo el arrendador. Por tanto atendiendo a las normas aludidas el costo computable del arrendatario estará constituido por los importes de amortización del capital devengados a partir del 01.01.2003 incrementado en el importe correspondiente a la opción de compra y las mejoras incorporadas con carácter permanente, disminuido en la depreciación y los importes correspondientes al ajuste por inflación con incidencia tributaria, para su

mejor comprensión veamos el cuadros en la exposición de motivos de la modificación del artículo 21º de la Ley, sobre costo computable para bienes adquiridos en arrendamiento financiero.

Tratamiento de las pérdidas de capital

Respecto al segundo párrafo del artículo 36º, cabe indicar que éste pretende restringir la aplicación de las pérdidas de capital, cuando esta se origine en enajenación de inmuebles realizada por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, a personas o entes vinculadas o cuando se compruebe la readquisición de los inmuebles.

Dicho cambio se fundamenta en la necesidad de evitar la generación de pérdidas irreales por la concurrencia de intereses comunes en las personas que participan en la enajenación lo cual pone en duda la total independencia de las partes al definir un valor de enajenación, complementado ello con la limitación que la Administración tiene para identificar un referente confiable en el mercado, equiparable al que corresponde al inmueble vendido en condiciones iguales o similares.

La pérdida de capital se podrá compensar contra la renta neta global de la persona natural y de excederla podrá ser arrastrable de acuerdo al sistema a) de arrastre de pérdidas.

Pago a cuenta en la enajenación de inmuebles

Tratándose de las ganancias de capital por la enajenación de inmuebles, se propone incorporar el artículo 84º-A, estableciendo un pago a cuenta del impuesto que deberá abonarse en el mes siguiente de suscrita la minuta de contrato respectivo. El importe del pago a cuenta será equivalente al 0.5% del valor de venta.

Esta obligación no sólo tiene como premisa la naturaleza distinta de las ganancias de capital con las rentas ordinarias que provienen de la aplicación de la teoría de la renta producto o de otros ingresos que se deriven de operaciones con terceros, pues como se ha indicado anteriormente, el legislador ha optado por otorgarles un tratamiento tributario equivalente, sino que tiene por finalidad que los contribuyentes, al vencimiento del ejercicio gravable, presenten su Declaración Anual del Impuesto a la Renta, solicitando la devolución respectiva o regularizando el pago del impuesto correspondiente.

Asimismo, el cumplimiento del pago a cuenta estará garantizado al establecer como requisito previo a la elevación de la Escritura Pública de

la minuta respectiva, que el enajenante presente ante el notario público el comprobante o el formulario de pago que acredite el pago a cuenta.

En tal sentido, en una Disposición Transitoria y Final se establece la responsabilidad solidaria de los notarios públicos ante el incumplimiento de exigir la presentación de tales documentos.

Cabe destacar que este tipo de regulación anteriormente fue recogida en nuestra legislación en el Decreto Legislativo N° 303, Ley de Impuesto de Alcabala, en cuyo artículo 9° señalaba que "Los Notarios no podrán elevar a escritura pública mientras no se acredite el pago del Impuesto correspondiente..."

26. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Situación Actual

Las normas vinculadas con Precios de Transferencia se introducen en la legislación de Impuesto a la Renta en el Perú a partir del uno de enero de 2001, mediante la Ley N° 27356²¹⁵ que sustituyó diversos numerales del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta²¹⁶, de aquí en adelante la Ley.

En particular, el numeral 4 de la Ley establecía²¹⁷ que en transacciones entre empresas vinculadas económicamente el valor de mercado "es el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes. De no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado."

²¹⁴ Aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos. Cita de Tulio Rosembuj en Fiscalidad Internacional correspondiente a una sentencia del Tribunal Supremo de España de fecha 19 de enero de 1996.

²¹⁵ Publicada el 18 de octubre de 2000 y vigente a partir del 1 de enero de 2001.

²¹⁶ Inicialmente, el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, vigente desde el uno de enero de 1994, señalaba que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias a cualquier título, a personas jurídicas, el valor asignado a los bienes para los efectos del impuesto, era el de mercado y se remitía al artículo 31° para especificar qué se consideraba valor de mercado. Sin embargo; la referencia a valor de mercado en dicho artículo sólo era para existencia, valores y bienes de activo fijo. Esta norma permaneció sin variación hasta el 31 de diciembre de 1998.

A partir del uno de enero de 1999 entró en vigencia la Ley N° 27034, publicada el 31 de diciembre de 1998, mediante la cual se introdujo en la legislación sobre impuesto a la Renta el criterio de vinculación económica y se estableció que en este caso se consideraba valor de mercado al que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares.

Estuvo vigente entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2000.

Como se puede observar este numeral restringía la posibilidad de determinar el valor de mercado en operaciones entre empresas vinculadas a las transacciones que las propias empresas realizaban con terceros no vinculados y en caso de no poder determinarse por esa vía señalaba que el valor sería el establecido por el mercado, es decir, en alguna medida se establecía la posibilidad de usar las operaciones entre empresas no vinculadas realizadas en transacciones de libre concurrencia como comparables, pero sin indicarlo en forma precisa.

Por esta razón, a partir del uno de enero del 2001 se realizan los siguientes cambios:

1. Se sustituye el numeral 4) del artículo 32º de la Ley y además de la posibilidad de establecer el valor de mercado por operaciones entre la empresa y terceros no vinculados se estableció que también podía determinarse en base a una operación entre sujetos no vinculados económicamente en condiciones iguales o similares.

2. Se le dio la facultad a la Administración Tributaria de aplicar el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, indicándose que estos métodos podrían ser el de costo incrementado y el de precio de reventa.

3. Se añade el numeral 5) al artículo 32º de la Ley que establece que en las transacciones que se realizan desde, hacia o través de países o territorios de baja o nula imposición la Administración Tributaria aplicará el método de valoración que considere más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación²¹⁸.

4. Se estableció que el ajuste del valor realizado por la Administración Tributaria ya sea porque la transacción se realizó con una empresa vinculada económicamente o porque la transacción se realizó desde, hacia o a través de un país o territorio de baja o nula imposición surte efectos únicamente respecto al sujeto implicado y también es de aplicación respecto del Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

5. Se señaló la posibilidad de firmar acuerdos anticipados de precios²¹⁹.

De esta manera, se estableció un tratamiento para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente y otro para las operaciones realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, señalándose en ambos casos que la Administración Tributaria podía aplicar

²¹⁸ La Ley deja al Reglamento la regulación de los métodos de valoración.

²¹⁹ Hasta la fecha no se ha emitido las normas reglamentarias que permitan plasmar dichos acuerdos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

métodos de valoración que serían establecidos en el Reglamento de la Ley.

De otro lado, existen en la Ley disposiciones que se aplican en forma general porque no contienen especificaciones en torno a si sólo corresponden a operaciones realizadas entre vinculados o si sólo se aplican exclusivamente a transacciones entre terceros independientes. Este es el caso del artículo 26º de la Ley que establece una presunción sobre intereses²²⁰ y del artículo 64º establece determinados supuestos sobre el valor de las operaciones de importación o exportación.

Con relación a las operaciones de importación o exportación, la Ley del Impuesto a la Renta contiene una disposición²²¹ que señala que

1. El valor que el importador asigne a las mercaderías y productos importados no puede ser mayor que el precio ex-fábrica en el lugar de origen más los gastos hasta puerto peruano, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes importados y la modalidad de la operación. Si el importador asigna un valor mayor a las mercaderías y productos, la diferencia se considera, salvo prueba en contrario, como renta gravable del importador.

2. El valor asignado a las mercaderías o productos que sean exportados, no podrá ser inferior a su valor real, entendiéndose por tal el vigente en el mercado de consumo menos los gastos, teniendo en cuenta los productos exportados y la modalidad de la operación. Si el exportador asignara un valor inferior al indicado, la diferencia, salvo prueba en contrario, será tratada como renta gravable del exportador.

Finalmente, a partir del uno de enero de 2003 se sustituye el literal (m) del artículo 44º de la Ley²²² en el sentido de establecer que no son deducibles, para efectos de determinar la renta imponible de tercera categoría, los gastos con sujetos que sean residentes de países o territorios de baja o nula imposición, que sean establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición o que obtengan rentas a través de uno de esos países o territorios.

Las únicas excepciones a la limitación señalada en el párrafo anterior son los gastos derivados de operaciones de: crédito; seguros o reaseguros; cesión en uso de naves o aeronaves; transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior, hacia el país; y, derecho de pase por el canal de Panamá.

Problemática

²²⁰ En este artículo se establece que todo préstamo genera intereses, salvo prueba en contrario, constituida por los libros de contabilidad del deudor.

²²¹ Artículo 64º de la Ley del Impuesto a la Renta.

²²² Modificación realizada por la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002 y vigente a partir del 1 de enero de 2003.

De acuerdo a lo expuesto en el acápite anterior hemos identificado los siguientes problemas vinculados con las normas de Precios de Transferencia en la legislación sobre Impuesto a la Renta.

1. Las normas relacionadas a Precios de Transferencia sólo hacen referencia sólo a vinculación económica²²³, de esta forma se deja de lado otros supuesto de vinculación que también implican que los participantes en una transacción estén sujetos al mismo poder de decisión.
2. No se establece con precisión cuál es el ámbito de aplicación de las normas de Precios de Transferencia, existen disposiciones particulares para préstamos, operaciones de importación o exportación, transacciones desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.
3. No se ha determinado que los ajustes realizados en función a la aplicación de precios de transferencia lo son también al Impuesto Selectivo al Consumo.
4. No se precisa cuáles son los efectos de un ajuste por Precios de Transferencia para fines de valoración aduanera.
5. No se establece que ocurre con los ajustes para efectos de su aplicación a cada una de las partes.
6. No se establece en la Ley las condiciones que deben cumplirse para efectuar el análisis de comparabilidad.
7. No se señalan, ni definen en la Ley todos los métodos que se pueden utilizar para efectos de determinar precios de transferencia²²⁴.

223 El Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF establece que se entenderá que existe conjunto económico o vinculación económica cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones (este corresponde al D.S. N° 045-2001-EF del 20 de marzo de 2001 que sustituye el artículo 24° del Reglamento):

1. Una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero.
 2. Más del 30% del capital de 2 o más empresas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
 3. En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
 4. El capital de 2 o más empresas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes a éstas.
 5. Las empresas cuenten con directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros y comerciales que se adopten.
 6. Dos o más empresas consoliden Estados Financieros.
 7. Una empresa efectúe el 50% o más de sus ventas de bienes o servicios a una empresa o a empresas vinculadas entre sí durante los doce meses inmediatos anteriores al mes en el que ocurre la transacción.
 8. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con cada una de las partes contratantes.
 9. Cuando una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre los establecimientos permanentes entre sí.
- Para que se configure la vinculación económica, las situaciones descritas en los numerales 1 al 6 deben darse a la fecha de la transacción; en algún momento del ejercicio gravable en el que la transacción se lleve a cabo o en el ejercicio gravable inmediato anterior a aquél en que ésta se efectúe. Configurada la vinculación económica, ésta regirá por todo el ejercicio gravable...

224 Al respecto, es importante indicar que el Memorandum N° 937-2003-2B000, del 27 de octubre de 2003, señala que "en caso las áreas operativas de la Administración Tributaria apliquen el método del margen neto de la transacción para la determinación del valor de mercado en transacciones realizadas entre empresas vinculadas, dicho acto no contaría con amparo legal, por lo que se estaría incurriendo en causalidad de nulidad". Esta opinión se basa en que no existe norma legal que haya regulado el indicado método.

8. La Administración Tributaria no tiene conocimiento a priori de quienes son los contribuyentes que están dentro del ámbito de aplicación de las normas de Precios de Transferencia.

9. No se especifica cuales son las fuentes de interpretación a las que debe remitirse el contribuyente en lo no establecido por la Ley para efecto de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia.

Propuestas

Las modificaciones que se proponen con relación a las normas de precios de transferencia buscan básicamente armonizar toda la normatividad sobre el tema en torno al Arm's Length-Principle²²⁵ que sustenta a nivel mundial la regulación sobre este aspecto tan importante de la tributación y que se empleado no sólo en el combate contra la elusión y evasión, sino también en el establecimiento de buenas prácticas con miras a contar con una legislación transparente.

De esta manera y en función a los problemas detectados, relacionados con Precios de Transferencia, en la legislación de Impuesto a la Renta, se proponen las modificaciones que a continuación detallamos por temas:

Vinculación²²⁶

Con relación a este tema, como ya se indicó, el problema principal es que se circunscribe el criterio de vinculación a la "vinculación económica" y se le designa con esa denominación en el numeral 4) del artículo 32º de la Ley cuando se habla de transacciones entre "empresas vinculadas económicamente".

El artículo 9º del modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional señala que dos empresas están asociadas si una de ellas participa, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de la otra, o si las mismas personas participan, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de ambas empresas²²⁷.

El efecto directo de esto es que las empresas actúan en sus relaciones comerciales o financieras con condiciones aceptadas o impuestas que son

²²⁵ Este principio que en castellano es traducido como de libre concurrencia se documenta desde 1963 en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y actualmente se aplica a nivel mundial y básicamente establece que los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

²²⁶ El detalle relativo a legislación comparada entre Argentina, Chile, Colombia, España, México y Venezuela se presenta anexo a este trabajo en el cuadro Nº 14. . . Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo. El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales - página:99. En esta obra se cita este concepto como el más aceptado para efectos de definir vinculación.

distintas a las que serían acordadas por empresas independientes.

Esta definición ha sido adaptada por la mayoría de países que aplican Precios de Transferencia al momento de establecer cuando existe vinculación. En primer lugar, es importante indicar que la mayoría de los países utiliza diferentes denominaciones para designar a dos o más personas o empresas que están sujetas a una misma dirección, control o participación en el capital.

Por ejemplo, en Argentina la legislación sobre Impuesto a la Renta²²⁸ hace referencia a "personas o entidades vinculadas" sin adjetivar sobre el tipo de vinculación, lo mismo ocurre en España²²⁹. En Colombia la legislación se refiere en forma indistinta a "vinculación económica" y a "partes relacionadas"²³⁰. En México la denominación que se ha elegido es "partes relacionadas"²³¹. En Venezuela se les designa como "partes vinculadas"²³².

Sin embargo, en ningún caso se restringe la vinculación sólo al campo económico o a las transacciones realizadas entre empresas. Por esta razón, hemos optado por la denominación "partes vinculadas" que hace referencia tanto a personas como a empresas y no restringe el criterio de vinculación al campo estrictamente económico, lo que permite incorporar otros supuestos al momento en que se señale el detalle en el Reglamento de la Ley.

Por oposición en el proyecto toda vez que se hace referencia a transacciones entre partes que no tienen vinculación entre sí se les designa como "partes independientes". Por esta razón, se propone modificar la redacción del numeral 1) del artículo 32^o y reemplazar la frase "sujetos no vinculados" por "partes independientes" para que sea compatible con la denominación utilizada tanto en el numeral 4) del mismo artículo como con el artículo 32^o - A que se propone incorporar a la Ley.

Ámbito de Aplicación

Las modificaciones propuestas buscan definir con precisión el ámbito de aplicación de las normas de Precios de Transferencia y por tanto superar la incertidumbre de si deben o no emplearse en un caso determinado para el cual la Ley prevé otras disposiciones como es el caso de los préstamos, las operaciones de importación o exportación, las transacciones desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

En este orden de ideas, para definir ámbito de aplicación de Precios de Transferencia se ha indicado con precisión, en el literal a) del artículo 32^o - A

²²⁸ Artículos 8^o, 14^o, 15^o, 49^o y 89^o de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

²²⁹ Numeral 2) del Artículo 16^o de la Ley del Impuesto sobre Sociedades - Ley 43/1995.

²³⁰ Artículos 260-1 y 260-10 del Estatuto Tributario.

²³¹ Artículos 64^o, 106^o y 215^o de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

²³² Artículos 117^o, 118^o y 119^o de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

propuesto, en que supuestos se aplicarán y además se ha modificado otros artículos que establecen tratamientos especiales sin especificar si también se aplican entre partes vinculadas o no.

Con relación a lo primero, el proyecto establece que se aplican Precios de Transferencia cuando :

1. Se trate de operaciones internacionales, donde las partes involucradas están sometidas a la imposición de dos territorios distintos y por tanto pueden encontrar conveniente manejar los precios a los que transfieren bienes o prestan servicios con la finalidad de minimizar su pago de impuestos, perjudicando con ello al Fisco de uno de los países.

2. En operaciones nacionales en las que las partes están afectas a regímenes distintos para efecto de impuesto a la Renta, recordemos que en el Perú hay contribuyentes exonerados o inafectos al impuesto, otros que han estabilizado tasas mediante convenios firmados con el Estado que tienen cláusulas de estabilidad tributaria y otros que pertenecen a regímenes con tasas diferenciadas como se muestra en el siguiente cuadro.

IMPUESTO A LA RENTA TASAS DE REGÍMENES ESPECIALES

Régimen Tributario	Tasa del Impuesto o a la Renta	Fecha de inicio del Régimen Especial
Régimen Agrario	15%	01/01/1997
Productores agrarios con ventas anuales no mayores a 50 UIT	0%	01/01/1997
Régimen de Amazonía - Zona 1	10%	01/01/1999
Régimen de Amazonía - Zona 2		01/01/1999
Régimen de Amazonía - Venta de Productos Nativos	0%	01/01/1999
Régimen de Frontera	10%	01/01/1999

Lo anterior configura un escenario en el que para partes vinculadas puede resultar beneficioso pactar precios distintos a los de mercado con la finalidad de transferir ingresos al contribuyente ubicado en un régimen menos gravoso.

3. En operaciones nacionales cuando al menos una de las partes haya

obtenido pérdidas en los últimos seis ejercicios gravables²³³ en este caso las partes vinculadas pueden encontrar beneficioso transferir bienes o prestar servicios con precios distintos a los fijados en el mercado de forma tal que quien tiene pérdida tributaria registre un mayor ingreso sin que genere renta neta imponible con la finalidad de minimizar el Impuesto a la Renta determinado por ambas partes. Este supuesto no es extremo considerando que al año 2002 la pérdida tributaria compensable asciende a S/. 48,608 millones²³⁴

Las normas que se propone modificar porque establecen procedimientos especiales sin especificar si se aplican o no a operaciones entre partes vinculadas son

1. El último párrafo del artículo 26º con la finalidad de señalar que la presunción en él establecida sólo es aplicable a las operaciones de préstamo entre partes independientes
2. El numeral 5) de la Ley que le da la facultad a la Administración Tributaria de establecer mediante la aplicación de los métodos de valoración que considere apropiados la realidad económica de las transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Se propone eliminar el numeral 5).
3. El último párrafo del inciso m) del artículo 44º de la Ley con el fin de establecer que los gastos derivados de las operaciones de crédito, seguros y reaseguros, cesión en uso de naves y aeronaves, transporte que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa y derecho de pase por el canal de Panamá serán deducibles siempre que el precio o monto de la contraprestación corresponda al que hubieran pactado partes independientes en transacciones comparables.
4. El artículo 64º de la Ley con la finalidad de indicar que lo dispuesto para las operaciones de exportación o importación en ese artículo, sólo es aplicable en operaciones realizadas entre partes independientes, si se verifica que existe vinculación se aplicará precios de transferencia.

Estas modificaciones buscan, además de delimitar el ámbito de aplicación de Precios de Transferencia estableciendo en qué casos se aplican las presunciones sobre préstamos y generación de renta en operaciones de comercio exterior, compatibilizar las normas anti paraísos fiscales con las de Precios de Transferencia.

²³³ Plazo de prescripción para los contribuyentes que no han presentado declaración, en el caso del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

²³⁴ Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo. El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Se indica que un indicio que puede ameritar una verificación de precios de transferencia es el hecho que una empresa incurra en pérdidas en forma constantes, mientras el grupo empresarial al que pertenece obtiene ganancias

1.1. Intereses

El artículo 32º de la Ley regula el tema del valor de mercado en general, aplicable a todo tipo de transacciones, incluidas las que correspondan a bienes y servicios y el artículo 19º - A del Reglamento en particular regula el valor de mercado para los servicios en general, aplicable para los sujetos del impuesto; cuando entre ellos no exista vinculación económica y no existiendo razón para distinguir del referido tratamiento general a los servicios, a los servicios de préstamos.

Es necesario precisar que el valor del mercado del servicio en dicho caso, será el que se obtenga de aplicar lo señalado en el artículo 26º de la Ley y además, concordante con la postura adoptada para los servicios en general, se propone modificar el carácter de la presunción, es decir, de ser presunción relativa se opta por establecer una presunción absoluta²³⁵.

Adicionalmente, el artículo 26º de la Ley vigente a la fecha establece que la presunción de intereses no se aplica en el caso de préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas, esta disposición se restringe sólo a aquellos casos en que los préstamos son otorgados a los contribuyentes inafectos al Impuesto señalados en el artículo 18º de la Ley y a los contribuyentes exonerados señalados en el literal b) del artículo 19º.

Esta disposición se adopta debido a que no pueden hacer diferencias en virtud a la procedencia del préstamo, el trasfondo es una regla económica que indica que nadie invierte un capital para recuperar el mismo capital; lo que lleva a las personas a realizar actividades lucrativas es el objetivo de obtener ganancia y no se puede presumir que este hecho no ocurre en las entregas de dinero provenientes del exterior otorgadas por no domiciliados.

Expresamente se deja fuera de la presunción a los préstamos procedentes del exterior destinados a sujetos inafectos o exonerados con la finalidad de no perjudicar las entregas de dinero con fines ayuda social.

La doctrina²³⁶ califica como tal a la renta obtenida por la cesión de un capital para su utilización económica por un tercero, ello no impide que la habilitación de la fuente, en algún caso, pueda significar alguna actividad pero ella, si existe al ser de poca importancia no desvirtúa el carácter de rentas provenientes de capital.

A los efectos fiscales, se consideran dentro de tal concepto a toda suma que sea el producto de la colocación de capital mediante préstamo privado o público, cualquiera sea la denominación o forma de pago. Se comprenden dentro de éstos, el producido por títulos, valores, bonos, letras, debentures, préstamos, etc.

²³⁵ Que no admite prueba en contrario.
²³⁶ Roque García Mullin. Manual de Impuesto a la Renta.

8hr

Es común que, para evitar dificultades probatorias las legislaciones establezcan la presunción de que todo préstamo es oneroso, señalando en ellas el tipo de interés presumido.

De otro lado, es necesario señalar que las distintas legislaciones categorizan los intereses como rendimientos del capital mobiliario y en tanto el que los obtenga realice actividad empresarial serán reconocidas como de la actividad empresarial.

1.2. Operaciones de Comercio Exterior

Sobre este tema, no está claro de las normas citadas líneas arriba si las reglas establecidas en el artículo 64º son independientes y excluyentes de las plasmadas en el artículo 32º. En efecto, bajo una interpretación sistemática de la Ley parecería desprenderse que existe incompatibilidad entre los preceptos antes señalados.

Sobre el particular, cabe destacar que el artículo 64º de la Ley tiene como antecedente legislativo directo, el artículo 8º de la Ley del Impuesto a las Ganancias Argentina²³⁷ que también dispone reglas de valoración específicas en caso de importaciones y exportaciones.

237

TUO aprobado por Decreto 649-97 y modificado el 30 de diciembre de 1999 por la Ley Nº 25239. El primer y segundo párrafo del citado artículo establecen lo siguiente:

Artículo 8º.- La determinación de las ganancias que derivan de la exportación e importación de bienes entre empresas independientes se regirá por los siguientes principios:

a) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina. La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la REPUBLICA ARGENTINA, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Cuando no se fije el precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, corresponderá, salvo prueba en contrario, tomar este último, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados.

Asimismo, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen. No obstante, cuando el precio real de la exportación fuere mayor se considerará, en todos los casos, este último.

Se entiende también por exportación la remisión al exterior de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, realizada por medio de representantes, agentes de compras u otros intermediarios independientes de personas:

o entidades del extranjero, que actúen en el curso ordinario de sus negocios.

b) Las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la REPUBLICA ARGENTINA son de fuente extranjera. Sin embargo, cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más, en su caso, los gastos de transporte y seguro hasta la REPUBLICA ARGENTINA se considerará, salvo prueba en contrario, que la diferencia constituye ganancia neta de fuente argentina para el exportador del exterior.

El reglamento de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina²³⁸ ha dejado establecido que las reglas generales para la valoración de operaciones de importación y exportación no serán de aplicación a los casos en los que se compruebe vinculación económica entre las partes intervinientes en la operación, caso en el cual serán de aplicación las normas sobre precios de transferencia argentinas.

En el mismo orden de ideas se pronuncia la Resolución N° 1122 del 29 de octubre de 2001, que regula en el citado país los plazos y forma de presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que permitan la verificación de los precios de transferencia, la cual distingue entre transacciones de exportación e importación de bienes entre empresas independientes y las transacciones alcanzadas por las normas de precios de transferencia.

Asimismo, la legislación venezolana indica que la determinación del costo en operaciones de exportación realizadas entre partes vinculadas se sujetará a las normas de precios de transferencia²³⁹.

El mismo tratamiento que la legislación comparada ha otorgado a las operaciones de importación y exportación merece ser considerado en la legislación nacional, en el sentido que el artículo 64^º sólo deberá ser de aplicación cuando no exista vinculación económica entre las partes, situación que de comprobarse, ocasionará la aplicación de las reglas de precios de transferencia.

1.3. Compatibilización de las normas anti paraísos fiscales y las normas de precios de transferencia - modificación del inciso m) del artículo 44^º

1.3.1. Tratamiento recomendado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para combatir las prácticas tributarias nocivas.

A la fecha, la OCDE ha emitido tres documentos que sustentan el tratamiento tributario para combatir las prácticas tributarias nocivas que se habían detectado en diferentes países como producto de la globalización de la economía²⁴⁰ y que, en mayor o menor medida, constituyen la referencia

²³⁸ Decreto N° 1037 del 09 de noviembre de 2000 que modifica, entre otros, el artículo 11^º del reglamento del Impuesto a las Ganancias argentino.

²³⁹ Artículo 118^º de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

²⁴⁰ En efecto, el fundamento utilizado por la OCDE como sustento de su propuesta consiste en el análisis de los efectos negativos del proceso de globalización mundial, tales como la distorsión de los flujos corrientes de capital, el quebrantamiento de la igualdad de las estructuras tributarias, desaliento del cumplimiento voluntario y la alteración de la capacidad de los Estados de financiar sus presupuestos nacionales con recursos propios cuando se hace uso de prácticas tributarias injustas para atraer capitales a ciertas jurisdicciones en detrimento de otras, a través de los siguientes beneficios:

- Inexistencia de obligaciones de retención de impuestos sobre dividendos o intereses pagados a residentes del exterior.
- Convenios para evitar la doble imposición suscritos con países de alta tributación.
- Secreto fiscal y otras protecciones legales contra las investigaciones de fiscos extranjeros.

obligatoria para las legislaciones mundiales que han introducido tratamientos tributarios específicos respecto de tales prácticas²⁴¹.

En estos documentos se analizan las operaciones realizadas mediante paraísos fiscales (tax havens) y regímenes tributarios preferenciales (harmful preferential tax regimes) que, conjuntamente, se recogen en la legislación del Impuesto a la Renta del Perú bajo la denominación de "países o territorios de baja o nula imposición"

El Reporte de 1998 reconoce las limitaciones de cualquier acción unilateral o bilateral que se adopte por parte de los estados interesados en afrontar los efectos negativos de la competencia tributaria nociva, debido a la naturaleza esencialmente multilateral de este problema. En ese sentido, plantea una serie de recomendaciones dirigidas a países miembros como no miembros con el fin de proporcionar un esquema global que fortalezca simultáneamente la política tributaria internacional en contra de tales prácticas.

Las recomendaciones contenidas en el reporte de 1998 varían desde aquellas dirigidas a la legislación interna de cada país hasta el contenido de los convenios suscritos para evitar la doble imposición y la intensificación de la cooperación internacional.

En relación a las recomendaciones del primer rubro podemos citar a las siguientes:

- a) Incorporación de reglas equivalentes a las de "Empresas Extranjeras Controladas"²⁴².

Bajo este régimen, en términos generales, ciertos tipos de renta, básicamente rentas pasivas y otras que provengan de negocios celebrados con empresas vinculadas, son atribuidos desde la empresa extranjera controlada, establecida en países o territorios de baja o nula imposición, directamente hacia los socios o accionistas residentes en el propio país, aún cuando no hubiera existido distribución de dividendos o utilidades hacia estos últimos.

Cada legislación define los parámetros mínimos para considerar a una empresa extranjera como "controlada". El principal está referido a la participación en el capital de dicha empresa, el que usualmente debe ser superior al 50%.

Penalidades civiles y criminales contra los empleados que revelen información.

Legislación flexible para la constitución y administración de personas jurídicas.

Amplia disponibilidad de servicios profesionales.

241

Tales Reportes son los siguientes: "Competencia Tributaria Nociva: Un asunto de surgimiento global" (conocido como el Reporte de 1998), "Hacia una cooperación tributaria general: Progresos en la identificación y eliminación de prácticas tributarias nocivas" (conocido como el Reporte de 2000) y "El Proyecto de OCDE en prácticas tributarias nocivas: Reporte de progreso al 2001" (conocido como el Reporte de 2001).

242

La renta para el socio accionista o titular residente constituye renta de fuente extranjera, gravada bajo los criterios de la renta mundial.

b) Reglas de residencia²⁴³

Se extiende el carácter de residente a una empresa extranjera controlada establecida en países o territorios de baja o nula imposición. En ese sentido las rentas obtenidas por ésta estarían sujetas a los mismos impuestos que afectarían a sus titulares o accionistas residentes en otro país.

c) Imposición de impuestos vía retención

Se impone la obligación de efectuar retenciones del Impuesto respecto de ciertos pagos que se realicen a sujetos o entidades residentes en territorios de baja o nula imposición.

En esta medida, se entiende, que la renta percibida por tales sujetos o entidades correspondería a renta de fuente del país que impone la retención.

d) Restricción de gastos

El Reporte de 1998 también contiene dentro de sus recomendaciones una destinada a restringir las deducciones del Impuesto a la Renta de aquellos gastos incurridos en países o territorios de baja o nula imposición. Otra sugerencia al respecto está referida a la inversión de la carga de la prueba respecto de tales pagos, en el sentido que quien alegue la incursión en tales gastos deberá acreditarlo fehacientemente.

1.4. Armonización de las normas anti paraísos fiscales y las reglas de precios de transferencia

Entre los países latinoamericanos con mayor desarrollo legislativo para combatir la competencia tributaria nociva se cuentan a Argentina, México y Venezuela.

En los tres casos se recogen reglas específicas para gravar las rentas provenientes de una empresa "controlada" establecida en países o territorios de baja o nula imposición; una vez se haya generado tal renta, atribuyéndola como renta de los titulares, socios o accionistas residentes en Argentina, México o Venezuela aún cuando no se hubiere distribuido efectivamente la renta hacia estos sujetos. El mismo tratamiento se verifica en España.

Esta recomendación ya no es recogida en el Reporte del 2000 para aquellos países o territorios de baja o nula imposición que sean identificados como "no cooperadores" en la eliminación de prácticas tributarias nocivas.

150

En resumen, la tendencia internacional para combatir prácticas tributarias nocivas se reduce a la incorporación de reglas CFC que parten de otorgar transparencia fiscal a las corporaciones extranjeras e imputar directamente los resultados – básicamente vinculados a rentas pasivas – a los socios o accionistas domiciliados de dichas corporaciones o entidades.

Sin embargo, cuando se analiza este tratamiento conjuntamente con otro tipo de restricciones fiscales a las operaciones que pueden realizarse con paraísos fiscales, puede notarse que existe una aceptación por introducir mecanismos complementarios de control.

Así, por ejemplo, España y México, prohíben la deducción de gastos en paraísos fiscales, salvo que el sujeto pasivo pruebe que el precio es equivalente al que se hubiera pactado entre partes independientes.

De lo señalado, se colige que en tanto pueda demostrarse que los gastos se ajustan a los criterios de libre concurrencia (arm's length principle) en que se asienta la teoría de los precios de transferencia, el gasto resultará deducible.

La propuesta de norma expresamente define que las reglas de precios de transferencia serán aplicables en los casos de los 5 gastos en paraísos fiscales que hoy resultan deducibles.

La ley peruana – a diferencia del resto – prohíbe como regla general la deducción de gastos en países o territorios de baja o nula imposición, salvo las siguientes 5 excepciones²⁴⁴:

- (i) Créditos;
- (ii) Seguros o reaseguros;
- (iii) Cesión en uso de naves o aeronaves;
- (iv) Transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y,
- (v) Derecho de pase por el canal de Panamá.

A contrario sensu, esta propuesta legislativa se identifica con la legislación mexicana por cuanto del universo de gastos en países o territorios de baja o nula imposición cuya deducción es aceptada por la legislación peruana, sólo serán deducibles aquellos en los que se verifique su ajuste previo a precios de libre mercado.

Ajustes

Las transacciones realizadas entre partes vinculadas originan un efecto dual, es decir, una consecuencia en un sentido en una de las partes y en otro

sentido en la otra. Esa dualidad se manifiesta, por ejemplo, en que lo que es ingreso para una de las partes es gasto o costo para la otra o lo que es activo para una será pasivo para la otra.

En general, las operaciones entre partes vinculadas pueden originar de manera conjunta que lo dejado de pagar por uno de ellos por aplicación incorrecta del valor de mercado sea corregido por el otro, no materializándose en dicho caso perjuicio fiscal alguno; sin embargo, de producirse eventualmente un perjuicio fiscal deberá efectuarse los ajustes correspondientes para corregir el citado perjuicio.

Al realizarse los ajustes pueden ocasionarse situaciones de doble imposición, conflictos entre las partes vinculadas e inclusive conflicto entre administraciones tributarias de diferentes países.

Los países enfrentan de distinta forma este problema, permitiendo distintos tipos de ajuste :

Ajuste Primario

El que realiza la Administración Tributaria de un país al contribuyente que fiscaliza determinando un incremento en su renta gravada o una disminución de sus gastos deducibles, en ambos casos el efecto es el incremento de la renta imponible y por ende la determinación de un mayor impuesto.

Ajuste Secundario

Es el que se realiza como consecuencia de un ajuste primario y consiste en considerar que la mayor renta imponible determinada como consecuencia de éste constituye una distribución de dividendos y por tanto debe aplicársele el impuesto correspondiente.

Ajuste de Correspondencia

Es la posibilidad que establece la legislación que la Administración Tributaria acepte el ajuste realizado por otra Administración Tributaria y permita que los contribuyentes bajo su jurisdicción rectifiquen su declaración sin que sean pasibles de ninguna sanción.

El literal c) del artículo 32º - A del proyecto se refiere exclusivamente a ajustes e indica que estos surten efecto tanto para el adquirente como para el transferente en caso de contribuyentes domiciliados²⁴⁵.

²⁴⁵ Esta es una diferencia con respecto a la norma vigente, ya que en el penúltimo párrafo del artículo 32º de la Ley se indica que los ajustes realizados por la Administración Tributaria sólo surten efecto respecto del sujeto implicado.

Al respecto, es importante indicar que la Administración Tributaria puede realizar tanto ajustes primarios como secundarios, en el proyecto no se ha establecido la posibilidad de realizar ajustes de correspondencia. Sin embargo, se señala que si existe un convenio para evitar la doble imposición internacional es posible que se acepten ajustes de correspondencia.

Actualmente, los convenios para evitar la doble imposición firmados con Chile²⁴⁶ y Canadá²⁴⁷ permiten la realización de ajustes de correspondencia. En el caso de Chile se produce si ambas administraciones tributarias están de acuerdo con el ajuste y en el caso de Canadá es obligatoria la aceptación del ajuste de correspondencia.

En teoría existen hasta cinco mecanismos para articular el procedimiento de ajuste fiscal de los precios de transferencia :

Ajustes correlativos o bilaterales

Desarrollado para los países de la OCDE en el artículo 9.2. del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y que básicamente establece un ajuste de correspondencia.

Procedimiento amistoso

Desarrollado para los países de la OCDE y que se plasma en el artículo 25º de Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE.

Procedimientos de arbitraje

Los conflictos fiscales pueden implicar a varias Administraciones Tributarias y en caso éstas no lleguen a un acuerdo pueden acudir al arbitraje de un tercero. Este procedimiento es también un aporte de la OCDE que lo considera en el artículo 25º de su Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional.

En 1990, en el seno de la Comunidad Económica Europea se suscribió el Convenio de Arbitraje donde se propone que, fracasado el procedimiento amistoso tradicional, se someta la cuestión a una Comisión consultiva arbitral, de manera que cuando no se alcance un acuerdo su dictamen tenga el carácter de vinculante.

Comprobaciones simultáneas

²⁴⁶ Aprobado por Resolución Legislativa Nº 27905 publicada el 6 de enero de 2003.

²⁴⁷ Aprobado por Resolución Legislativa Nº 27904 del 5 de enero de 2003.

Según la OCDE, un Acuerdo para comprobaciones simultáneas es aquel realizado por dos o más Estados para comprobar simultánea e independientemente (cada Estado en su propio territorio de soberanía) las circunstancias fiscales de uno o varios contribuyentes sobre los que las autoridades tributarias de los Estados implicados tengan un interés común y relacionado, y siempre con la intención de intercambiar aquella información de interés que obtengan.

Las comprobaciones simultáneas son posible, entre otras vías, mediante la aplicación del artículo 26º del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE.

La OCDE ha publicado en 1992 un Modelo de Acuerdo para que, existiendo previamente un Convenio para Evitar la Doble Imposición, los estados interesados puedan suscribir un Acuerdo de estas características. Así pues, el procedimiento de Acuerdo Bilateral para la realización de comprobaciones simultáneas entre países de la OCDE debería ajustarse en cuanto a circunstancias, procedimiento y condiciones al contenido del citado Acuerdo.

Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia - Advanced pricing agreement (APAs)

El sistema de acuerdos anticipados de precio se plantean como un Acuerdo entre la Administración Tributaria y un grupo empresarial por el que aquella prefija el método de valoración del precio de transferencia que será aplicado a las transacciones entre compañías de la empresa contribuyente.

Si el método prefijado se utiliza correctamente, la empresa quedará libre de ajustes por precios de transferencia durante el período acordado. Aunque este régimen se puede aplicar a nivel interno, alcanza su máximo interés en los casos en que un grupo multinacional puede alcanzar este tipo de acuerdos con la autoridad fiscal extranjera que tenga jurisdicción fiscal sobre su filial en el exterior.

La ventaja de éste sistema en que los valores y la metodología aprobados por la Administración respecto a las políticas de precios de transferencia propuestos por el sujeto pasivo, no se pondrán en duda con posterioridad.

Acorde con lo señalado en el Modelo de la OCDE, el Modelo elegido por la República del Perú establece los mismos mecanismos para evitar la doble imposición; es decir: Los ajustes bilaterales (artículo 9º), el procedimiento amistoso y el procedimiento de arbitraje (artículo 25º), por tanto se justifica precisar en la norma la realización de ajustes, cuando producto de la aplicación de las normas de precios de transferencia una empresa residente en un país con el que el Perú tenga firmado un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional efectúe un ajuste a los beneficios declarados en él.

Método Utilizados²⁴⁸

En general, los métodos para la determinación de precios de transferencia son un aporte de la OCDE y se les señala en los informes de ésta Institución desde 1979. Estos métodos se clasifican en

Métodos Tradicionales Transaccionales

1. Método de los precios comparables no controlados
2. Método del coste incrementado en un margen de beneficio
3. Método del precio de reventa

Métodos Basados en Utilidades

1. Método de la partición de utilidades.
2. Método residual de partición de utilidades
3. Métodos del margen neto transaccional.

En el proyecto de modificación de la Ley se propone que el contribuyente aplique el métodos más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, debiendo elegir entre los seis que se ha indicado y que son definidos de manera individual²⁴⁹.

Al haber adoptado los métodos de la OCDE también es necesario adoptar para su interpretación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de dicha Institución y así lo señala específicamente el proyecto. Se deja al Reglamento la tarea de señalar cuales son los criterios que resultan relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

Esta es una diferencia fundamental con el texto vigente en tanto éste reconoce implícitamente el método del precio comparable no controlado al describir el principio de Arm's Length en el numeral 4) del artículo 32°. Sin embargo, sólo señala además el método del costo incrementado y el de precio de reventa, dejando al Reglamento su regulación y no se establece una regla para la elección del método que se debe emplear.

²⁴⁸ Para una revisión exhaustiva de las definiciones, circunstancias en las que se aplican, ventajas y desventajas se recomienda revisar la Transfer Pricing Guidelines de la OCDE.

²⁴⁹ Argentina, México, Colombia, Venezuela, Alemania, Francia, Italia, Australia y Canadá también adoptan estos seis métodos, sin descartar ninguno.

En el Reglamento se define en que consisten estos dos últimos métodos y se establece que también es posible utilizar métodos basados en utilidades, pero sin nombrarlos de manera específica, ni regularlos.²⁵⁰

En general, las Directrices de la OCDE proponen emplear el principio de precios comparables no controlados con prioridad frente a cualquier otro, a la hora de valorar las transferencias de bienes y servicios entre partes vinculadas. En caso de no ser posible utilizar esta referencia, se propone emplear el precio de reventa o el costo incrementado. El método del costo incrementado suele ser el más adecuado en el caso de ventas de productos semiterminados y el del precio de reventa cuando se trate de entidades comercializadoras. En caso de que surjan problemas al intentar usar alguno de ellos, se suele abrir la posibilidad de una combinación de ellos.

Declaraciones Juradas y otras Obligaciones Formales

Los países que han incorporado en su legislación sobre Impuesto a la Renta normas de Precios de Transferencia en la mayoría de los casos incorporan la obligación de presentar en forma periódica una declaración informativa en la que se detalle las transacciones realizadas con empresas vinculadas con distintos niveles de detalle con la finalidad de analizar la incidencia en los resultados de los sujetos del Impuesto.

En el caso de Venezuela la presentación de la indicada declaración se realiza en junio de cada año y en ella se informa sobre las operaciones realizadas el año anterior con empresas vinculadas. Además, la legislación venezolana también establece la obligación de conservar la documentación que sustenta el cálculo de los precios de transferencia, incluida la información de los terceros que han servido como comparables en el cálculo, traducida al castellano.²⁵¹

En el caso del Perú, actualmente no existe ninguna obligación formal relacionada con Precios de Transferencia distinta a la que conlleve cualquier otro ingreso o gasto de los contribuyentes. En la propuesta se establece cuatro obligaciones formales distintas:

²⁵⁰ Como ya se señaló en el Memorandum N° 937-2003-2B000 la Intendencia Nacional Jurídica señala que si no se ha regulado un método de manera específica su aplicación por parte de la Administración Tributaria es causal de nulidad del acto administrativo.

²⁵¹ Artículos 168°, 169° y 170° de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Venezuela. Para mayor detalle ver CUADRO N° 15 en el que se compara las legislaciones de Argentina, Colombia, México y Venezuela, con relación a la obligación de presentar la declaración jurada informativa.

.. Presentar una declaración jurada informativa²⁵² en la que se de cuenta de las operaciones realizadas con sujetos vinculados o residentes en países o territorios de baja o nula imposición²⁵³.

2. Conservar la documentación e información²⁵⁴ que ha servido de base para el cálculo de los precios de transferencia, durante el plazo de prescripción.

3. Si fuera el caso dicha documentación debe ser traducida al castellano.

4. Contar con un Estudio Técnico²⁵⁵ que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

En las modificaciones propuestas para el Código Tributario se incorporan también estas infracciones con sus correspondientes sanciones además de la infracción de presentar la declaración jurada informativa en forma incompleta o no conforme con la realidad.

En este caso, la declaración jurada informativa servirá de punto de partida para determinar desviaciones en el cálculo de los precios y por tanto brindará información útil para las áreas de programación de fiscalización que actualmente no cuentan en forma previa con el detalle de las operaciones que se realizan entre partes vinculadas²⁵⁶.

Comparabilidad

El principio de arm's length requiere la determinación de operaciones comparables realizadas con terceros independientes o entre partes no vinculadas. Por esta razón, el análisis de comparabilidad es un elemento fundamental para la aplicación de Precios de Transferencia.

En este sentido, el proyecto de modificación de la Ley incorpora lo dispuesto en el Reglamento para considerar dos transacciones como comparables, con ajustes en la redacción²⁵⁷.

De esta manera, dos transacciones son comparables cuando :

²⁵² Como es habitual en este tipo de obligaciones la forma, plazo, condiciones (contenido de la declaración) serán establecidos por SUNAT vía Resolución de Superintendencia.

²⁵⁴ Venezuela detalla en la propia Ley sobre el Impuesto a la Renta la información y documentación que se debe conservar, pero es un tema estrictamente reglamentario. Para mayor detalle ver el anexo en que se presenta la legislación comparada sobre el tema.

²⁵⁵ El contenido mínimo del Estudio Técnico será establecido en el Reglamento de la Ley.

²⁵⁶ Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo. El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Se indica que la información suministrada mediante declaración jurada debe ser aquella que permita a la Administración Tributaria determinar que contribuyentes requieren una revisión más profunda.

²⁵⁷ En estricto, esta definición de transacciones comparables es otro aporte de la OCDE, para un detalle mayor con relación al tema se recomienda revisar la Transfer Pricing Guidelines de esa Institución.

- Ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones que se examinan o,
- Que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de las diferencias que existan.

El proyecto de modificación de la Ley avanza en el sentido de establecer los elementos o circunstancias de las que depende el grado de comparabilidad de las transacciones. En este sentido, coincide con lo señalado por la OCDE que considera que ésta debe basarse en los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones.
2. Las funciones o actividades económicas.
3. Los términos contractuales.
4. Las circunstancias económicas o de mercado.
5. Las estrategias de negocio.

Al respecto, cabe señalar que las legislaciones de los países que han incorporado reglas de precios de transferencia, tales como: México, Argentina, Venezuela Colombia y los países miembros de OCDE concordantes con las directrices incorporadas en el informe de Precios de Transferencia emitidos por el Comité de Estudios Fiscales de dicha Institución recogen estos criterios para determinar comparables confiables que les permiten garantizar la obtención del precio, monto de contraprestación o margen de utilidad que mejor refleje la realidad económica de la operación.

27. TRATAMIENTO DE LAS REGALÍAS PROVENIENTES DE DERECHOS DE AUTOR ADMINISTRADOS POR SOCIEDADES DE GESTIÓN COLECTIVA²⁵⁸

1. Panorama actual²⁵⁹

1.1 Derecho de autor

Se entiende por derecho de autor la protección jurídica que se otorga al titular del derecho de una obra original del que es autor.

El derecho de autor comprende dos categorías principales: los derechos patrimoniales y los derechos morales.

²⁵⁸ Cuando se haga referencia a un numeral sin indicar el dispositivo al cual corresponde, se entenderá referido a la presente Exposición de Motivos.

²⁵⁹ Fuente: Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), "Gestión Colectiva del derecho de autor y los derechos conexos".

Por derechos morales se entiende el derecho del autor a oponerse a cualquier deformación, mutilación o modificación de su obra que pueda ir en detrimento de su honor o reputación.

Por derechos patrimoniales se entienden los derechos de reproducción, radiodifusión, interpretación y ejecución públicas, adaptación, traducción, recitación pública, exposición pública, distribución, etc.

Ambas categorías de derecho son prerrogativa del creador. En tal virtud, éste tiene derecho a utilizar la obra, o autorizar a terceros el uso de la misma, o a prohibir su uso. Por principio general, las obras protegidas por derecho de autor no pueden utilizarse sin previa autorización del titular del derecho. No obstante, en las distintas legislaciones nacionales existen excepciones a esta norma. En principio, el derecho de autor es un derecho vitalicio y no expira hasta pasados, por lo menos, 50 años desde la muerte del creador.²⁶⁰

Estos aspectos jurídicos se estipulan en una serie de convenios internacionales de los que son parte la mayoría de países como el Perú. En el plano internacional, los derechos patrimoniales y morales quedan estipulados en el Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas²⁶¹.

1.2. Derechos conexos

A diferencia del derecho de autor, los derechos conexos se otorgan a los titulares que entran en la categoría de intermediarios en la producción, grabación o difusión de las obras. Su conexión con el derecho de autor se justifica habida cuenta que intervienen en el proceso de creación intelectual al prestar asistencia a los autores en la divulgación de sus obras al público. Así, por ejemplo, los músicos interpretan las obras musicales de los compositores; los actores interpretan papeles en las obras de teatro escritas por los dramaturgos; y los productores de fonogramas (es decir, la industria de la grabación), graban y producen canciones y música escrita por autores y compositores, interpretada o cantada por artistas intérpretes o ejecutantes; los organismos de radiodifusión difunden obras y fonogramas de sus emisiones.

En el plano internacional los derechos conexos quedan estipulados en la Convención Internacional sobre la Protección de los Artistas Intérpretes o Ejecutantes, los Productores de Fonogramas y los Organismos de Radiodifusión, más conocida como "Convención de Roma"²⁶².

²⁶⁰ En el caso del Perú son 70 años.

²⁶¹ La administración de este convenio se encuentra a cargo de la OMPI, uno de los organismos internacionales especializados del sistema de las Naciones Unidas.

²⁶² La administración de este convenio se encuentra a cargo de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), la Organización Internacional de Trabajo (OIT) y la OMPI.

1.3 Gestión colectiva del derecho de autor y derechos conexos

Se entiende por gestión colectiva el ejercicio del derecho de autor y los derechos conexos por intermedio de organizaciones que actúan en representación de los titulares de derechos, en defensa de sus intereses.

En efecto, como ya se ha mencionado anteriormente, el creador de una obra tiene derecho a autorizar o prohibir el uso de sus obras. Por ejemplo, un dramaturgo puede autorizar que su obra se ponga en escena sobre la base de una serie de condiciones previamente establecidas; un escritor puede negociar un contrato con una editorial para la publicación y distribución de su libro; y un compositor o músico puede autorizar la grabación de su obra o interpretación en disco compacto. Estos ejemplos ilustran la manera en que los titulares de derechos pueden ejercerlos de manera individual.

Pero, en lo que respecta a ciertos tipos de utilización, es evidente que resulta prácticamente imposible llevar a cabo una gestión individual de los derechos. Los autores no tienen posibilidad de controlar todos los usos que se hacen de sus obras y, por ejemplo, no pueden ponerse en contacto con todas y cada una de las emisoras de radio o de televisión para negociar las autorizaciones necesarias para la utilización de sus obras y la retribución que les corresponde.

Por otro lado, tampoco es factible que los organismos de radiodifusión soliciten permisos específicos de cada autor a la hora de utilizar una obra protegida por derecho de autor²⁶³. Siendo evidente la imposibilidad material de gestionar esas actividades de forma individual, tanto para el titular de derechos como para el usuario, surge la necesidad de crear organizaciones de gestión colectiva cuyo cometido es el de ocuparse de los problemas que se plantean entre usuarios y titulares de derechos de autor.

1.4 Importancia de las organizaciones de gestión colectiva

Los compositores, escritores, músicos, cantantes, artistas y todas las personas dotadas de actitudes creativas constituyen el patrimonio más valioso de la sociedad y, gracias a su ingenio creativo, enriquecen la esencia misma de nuestra vida cultural.

Ahora bien, para fomentar su capacidad artística y estimular su creatividad, la sociedad debe ofrecer incentivos a esas personas, en particular, una retribución a cambio de la autorización para utilizar sus obras. Las organizaciones de gestión colectiva se encargan de asegurar que dichas personas reciban esa retribución.

²⁶³ De acuerdo a las cifras publicadas por la OMPI, una cadena de televisión difunde un promedio de 60,000 obras musicales.

1.5 Miembros de las organizaciones de gestión colectiva

Pueden ser miembros de las organizaciones de gestión colectiva todos los titulares de derecho de autor y derechos conexos, se trate de autores, compositores, editores, escritores, fotógrafos, músicos y artistas intérpretes y ejecutantes.

Al pasar a formar parte de una organización de gestión colectiva, los miembros tienen que proporcionar determinados datos personales y declarar las obras que hayan creado. Esa información se integra en los archivos de la organización a fin de facilitar la tarea de determinar el uso de que son objeto las obras y la retribución que corresponde.

Las obras declaradas por los miembros de la organización constituyen lo que se conoce como repertorio nacional o local (en contraposición al repertorio internacional en el que constan las obras gestionadas por las organizaciones de gestión colectiva en todo el mundo).

1.6 Derechos que comúnmente son objeto de gestión colectiva

Por lo general, las organizaciones de gestión colectiva se ocupan de los siguientes derechos:

El derecho de representación y ejecución pública (la música que se interpreta y ejecuta en restaurantes, discotecas y otros lugares públicos).

El derecho de radiodifusión (interpretaciones y ejecuciones en directo y grabadas por radio y televisión).

Los derechos de reproducción mecánica sobre las obras musicales (la reproducción de obras en disco compacto, cintas, discos, casetes, u otras formas de grabación).

Los derechos de representación y ejecución sobre las obras dramáticas (obras de teatro).

El derecho de reproducción reprográfica sobre las obras literarias y musicales (fotocopiado).

Los derechos conexos (los derechos de los artistas intérpretes o ejecutantes y los productores de fonogramas que obtienen remuneración por la radiodifusión o la comunicación de fonogramas al público).

1.7 Alcance de la labor de las organizaciones de gestión colectiva

La aplicación de las leyes nacionales que establecen los derechos sobre las obras literarias y artísticas y los objetos de derechos conexos tiene efecto únicamente dentro de los límites del país.

No obstante, de conformidad con el principio de trato nacional, estipulado en el Convenio de Berna y en la Convención de Roma, los titulares extranjeros de derechos deben ser objeto del mismo trato que los nacionales, en la mayoría de los casos.

Las organizaciones de gestión colectiva respetan ese principio y mediante acuerdos de representación recíproca, administran los repertorios extranjeros dentro de su territorio nacional, intercambian información y distribuyen las regalías a los titulares extranjeros de derechos.

1.8 Dimensiones socioeconómicas y culturales de las organizaciones de gestión colectiva

La gestión colectiva es un valioso instrumento en el ámbito de la música y otras artes creativas. En un entorno en el que se protege adecuadamente el derecho de autor y los derechos conexos y que cuenta con un eficaz sistema para la gestión de esos derechos, los creadores encuentran verdaderos incentivos para desarrollar y expresar toda su creatividad artística. Es una coyuntura que alienta a los creadores a contribuir al desarrollo cultural, atrae inversiones extranjeras y, por lo general, permite que el público se beneficie de una amplia gama de obras artísticas. Es evidente que todos esos factores repercuten favorablemente en las economías nacionales; los sectores culturales representan cerca del 6% del producto nacional bruto de algunos países; una parte considerable de esos ingresos procede de los ingresos por concepto de gestión colectiva del derecho de autor y derechos conexos.

Adicionalmente, algunas organizaciones de gestión colectiva ofrecen asistencia social a sus miembros. Otras patrocinan actividades culturales a fin de promover el repertorio nacional de las obras, tanto en el plano nacional como en el extranjero. Cuando estas actividades se realizan, pueden ser asumidas por las organizaciones de gestión colectiva a través de una deducción de las regalías recaudadas.

1.9 Reconocimiento internacional de las organizaciones de gestión colectiva

Sólo a nivel de Latinoamérica, se reconoce y regula normativamente la labor de las organizaciones de gestión colectiva, con características más o menos semejantes en los siguientes países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua y República Dominicana.

En Europa, la Confederación Internacional de Sociedades de Autores y Compositores (CISAC) informa sobre la recaudación de 6,010 millones de Euros por concepto de regalías. Asimismo, la Sociedad General de

Autores y Editores (SGAE) de España recaudó la suma de 250 millones de Euros, sólo en el año 2001:

2. Protección jurídica al derecho de autor en el Perú

2.1 Marco legal

Además del Convenio de Berna y la Convención de Roma a que se hizo referencia en los numerales 1.1 y 1.2, el marco legal de protección jurídica al derecho de autor y derechos conexos en el Perú está conformado por:

- La Constitución Política del Estado (artículo 2° inciso 8°).
- La Decisión 351 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.
- Ley sobre el Derecho de Autor, aprobada por Decreto Legislativo N° 822 (en adelante Ley sobre el Derecho de Autor).

2.2 Aspectos relevantes de la Ley sobre el Derecho de Autor

Los numerales 1 y 10 del artículo 2° de la Ley sobre el Derecho de Autor, definen al "autor" como la persona natural que realiza la creación intelectual y al "editor" como la persona natural o jurídica que mediante contrato con el autor o su derechohabiente se obliga a asegurar la publicación y difusión de la obra por su propia cuenta.

Asimismo, el artículo 88° de la citada ley señala que el derecho patrimonial puede transferirse por mandato o presunción legal, mediante cesión entre vivos o transmisión mortis causa, por cualquiera de los medios permitidos por la ley.

Respecto a la cesión entre vivos, el artículo 89° de la misma norma, dispone que ésta se presume realizada a título oneroso, a menos que exista pacto en contrario, y revierte al cedente al extinguirse el derecho del cesionario. La cesión se limita al derecho o derechos cedidos, y al tiempo y ámbito territorial pactados contractualmente.

Añade el artículo 92° del mismo texto legal que la cesión otorgada a título oneroso le confiere al autor una participación proporcional en los ingresos que obtenga el cesionario por la explotación de la obra en la cuantía convenida en el contrato. Nótese que sólo son susceptibles de ser transferidos los derechos patrimoniales y no así los derechos morales.

Por otra parte, tanto los derechos patrimoniales como los morales nacen en cabeza de los autores, a quienes se les considera "titulares originarios", pudiéndose transferir los primeros a otras personas naturales o jurídicas a quienes se les considerará "titulares derivados". El contrato de transferencia de estos derechos se denomina "cesión", aunque no

tiene las mismas características de la cesión de derechos regulada en el Código Civil²⁶⁴.

Desde otro punto de vista, nuestra legislación no se excluye de reconocer a las organizaciones de gestión colectiva. En ese sentido, cabe resaltar que las organizaciones de gestión colectiva en el Perú reciben el nombre de "sociedades de gestión colectiva", aun cuando constituyan entidades sin fines de lucro.

En efecto, el numeral 42 del artículo 2° de la Ley sobre el Derecho de Autor define a la sociedad de gestión colectiva como la asociación civil sin fin de lucro legalmente constituida para dedicarse en nombre propio o ajeno a la gestión de derechos de autor o conexos de carácter patrimonial, por cuenta y en interés de varios autores o titulares de esos derechos, y que hayan obtenido de la Oficina de Derechos de Autor del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - INDECOPI, la autorización de funcionamiento respectiva.

Asimismo, el inciso c) del artículo 153° de la citada Ley dispone que las entidades de gestión están obligadas a aceptar la administración solicitada con sujeción a las reglas del contrato de adhesión establecidas en los estatutos y a las demás disposiciones de éstos que le sean aplicables. Agrega que el contrato de adhesión a la sociedad podrá ser de mandato o de cesión, a efectos de administración, no podrá exigir la transferencia o el encargo de manera global de los derechos correspondientes al titular ni demás derechos ni modalidades de explotación que los necesarios para la gestión desarrollada por la asociación, y su duración no podrá ser superior a tres años, renovables indefinidamente.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, existen dos tipos de sociedades de gestión colectiva, las que administran derechos en nombre propio porque los autores le han cedido sus derechos sobre las obras o aquellas que lo hacen en representación de los autores como simples mandatarios. En el primer caso, la entidad es la titular derivada de los derechos de autor sobre las obras y en el segundo caso es sólo una administradora de los derechos de autor en nombre del socio.

De las normas antes glosadas se desprende que pueden establecerse distintas relaciones contractuales entre un autor o una empresa editora y una sociedad de gestión colectiva, dependiendo del contrato de adhesión que se pacte (cesión o mandato).

Asimismo, cabe señalar que independientemente del tipo de contrato de adhesión que se pacte, el inciso j) del artículo 153° de la Ley sobre el Derecho de Autor establece, entre otras obligaciones, que las sociedades de gestión colectiva deberán distribuir, por lapsos no superiores a un año, las remuneraciones recaudadas con base a sus normas de reparto, con la sola deducción de los gastos administrativos y de gestión.

En ese orden de ideas, el inciso j) del artículo 153° antes citado, establece que los gastos administrativos no podrá exceder del 30% de las regalías recaudadas por autores nacionales o extranjeros. Además, para satisfacer fines sociales y culturales, podrán destinar hasta un 10% adicional de la recaudación neta, una vez deducidos los gastos administrativos. En forma extraordinaria y debidamente justificada, la sociedad efectuar gastos que excedan en un 10% el porcentaje máximo previsto en la ley, siempre que se destinen exclusivamente a la adquisición de activos.

2.3 Tipos de contratos de adhesión a una sociedad de gestión colectiva

a. Contrato de adhesión de tipo cesión

De acuerdo a lo previsto en el artículo 1206° del Código Civil, la cesión es el acto de disposición en virtud del cual el cedente transmite al cesionario el derecho a exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto.

Por su parte, el artículo 13° de la Ley sobre el Derecho de Autor señala que el autor de la obra derivada es el titular de los derechos sobre su aporte.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado en el numeral 2.2, la cesión entre vivos le confiere al cesionario la titularidad de los derechos patrimoniales y al cedente, una participación proporcional en los ingresos que se obtenga por la explotación de la obra (según la cuantía convenida en el contrato); luego, revierte al cedente al extinguirse el derecho del cesionario.

Considerando lo expuesto, se debe sostener que en el contrato de adhesión de tipo cesión, es la sociedad de gestión colectiva quien asume la titularidad del derecho de autor. En tal sentido, le pertenecen las regalías que se obtengan por el uso de la obra. No obstante, esta cesión tiene características especiales de las previstas en el Derecho Civil:

- No existe, a la fecha de la cesión, una relación jurídica entablada entre el cedente (autor) y el deudor de la prestación (usuario de la obra)!

- El creador de la obra (titular originario) no recibe la contraprestación por el derecho cedido sino hasta que la sociedad de gestión colectiva empiece a percibir las regalías²⁶⁵.

En este caso, a diferencia del contrato de adhesión de tipo mandato, la sociedad de gestión colectiva tiene amplias facultades respecto a la utilización de la obra, sin perjuicio que contractualmente se puedan establecer algunas excepciones.

b. Contrato de adhesión de tipo mandato

En el contrato de adhesión de tipo mandato, la sociedad de gestión colectiva es una mandataria que actúa en representación del autor y no tiene titularidad alguna sobre los derechos de este último, por lo que no podría sostenerse que presta servicio alguno a favor de los usuarios que exploten de alguna forma la obra perteneciente al autor.

2.4 Sociedades de gestión colectiva autorizadas²⁶⁶

El INDECOPI ha otorgado autorización de funcionamiento a las siguientes sociedades de gestión colectiva, las cuales son representativas de sus respectivos sectores:

- Asociación Peruana de Autores y Compositores (APDAYC). Esta entidad está facultada para representar y administrar los derechos de los autores y titulares de obras musicales.
- Asociación Peruana de Artistas Visuales (APSAV). Esta entidad está facultada para representar y administrar los derechos de autores y titulares de artes visuales.
- Asociación Nacional de Artistas Intérpretes y Ejecutantes (ANAIE). Esta entidad está facultada para representar y administrar los derechos de artistas intérpretes y ejecutantes.
- Unión Peruana de Productores Fonográficos (UNIMPRO). Esta entidad está facultada para representar y administrar los derechos de los productores fonográficos.

De acuerdo a lo informado por el INDECOPI, actualmente estas sociedades de gestión colectiva incorporan a sus miembros mediante la suscripción de contratos de adhesión de tipo mandato, con la única

Ello se explica por cuanto las mencionadas sociedades no se encontrarían en disposición de asumir el pago de la contraprestación desde un inicio, considerando que no existe certeza respecto a si la obra proporcionará ingresos por su utilización.

Información proporcionada por el INDECOPI mediante Oficio N° 135-2003/ODA-INDECOPI de fecha 24.02.2003.

excepción de la APSAV que funciona bajo la modalidad del contrato de adhesión de tipo cesión.

3. Tratamiento tributario respecto al Impuesto a la Renta

3.1 Normatividad vigente

- a. De conformidad con el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta²⁶⁷ (en adelante LIR) están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

En consecuencia los domiciliados pagan por todas sus rentas (de fuente peruana y de fuente extranjera) y los no domiciliados, sólo por sus rentas de fuente peruana.

- b. Asimismo, los incisos b)²⁶⁸ y c) del artículo 9° de la LIR establecen que, en general y cualquiera sea la nacionalidad y domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera renta de fuente peruana a las producidas por capitales, bienes o derechos -incluidas las regalías²⁶⁹ a que se refiere el artículo 27°- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país; y a las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional, respectivamente.

En ese entendido, se consideran rentas de fuente peruana las regalías que obtengan los autores domiciliados y no domiciliados, por la utilización en el país de sus obras.

- c. El inciso b) del artículo 19° de la LIR²⁷⁰ señala que están exoneradas del impuesto a la Renta hasta el 31.12.2006, las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística,

²⁶⁷ TUO aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias.

²⁶⁸ Modificado por la Ley N° 27804, publicada el 2.8.2002.

²⁶⁹ De conformidad con el artículo 27° de la LIR, cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía, entre otros, a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos.

²⁷⁰ Modificado por la Ley N° 27386, publicada el 29.12.2000.

159
literaria, deportiva, política, gremiales, de vivienda; siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso.

No estarán sujetas a esta exoneración las rentas provenientes de operaciones mercantiles, distintas a sus fines estatutarios que realicen las fundaciones afectas y asociaciones sin fines de lucro. El Ministerio de Economía y Finanzas dictará las normas reglamentarias para la clasificación de los beneficiarios y la correspondiente aplicación de lo señalado en el párrafo anterior.

- d. De otro lado, los incisos c) y d) del artículo 24° de la LIR establecen que son rentas de segunda categoría las regalías y el producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.

De acuerdo a este artículo, las regalías que se obtengan provenientes del derecho de autor, así como la cesión definitiva o temporal de este derecho se considera renta de segunda categoría.

- e. Por su parte, los incisos a) y e) del artículo 28° de la citada Ley establecen que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas de la prestación de servicios comerciales, cualquier actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes y las demás rentas que obtengan las personas jurídicas y las empresas domiciliadas en el país a que se refiere el artículo 14° de la Ley, cualquiera que fuera la categoría a la que debiera atribuirse.

Se entiende que, por expresa disposición de este artículo, las regalías que obtengan los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, se consideran en nuestro país rentas de dicha categoría.

- f. De conformidad con los incisos a) y c) del artículo 71° de la LIR, son agentes de retención las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría y las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Es del caso añadir que el segundo párrafo del artículo 71° antes mencionado señala que, tratándose de personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en los incisos a), b) y d), siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgirá en el mes de su devengo, debiendo abonarse

dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

En consecuencia, actualmente los sujetos perceptores de tercera categoría que paguen regalías que requieran deducir como costo o gasto, deben efectuar la retención y el pago del impuesto correspondiente a dichas rentas en el mes de su devengo, como condición para que puedan deducir las regalías como gasto.

Ahora bien, el artículo 36° de la Ley bajo comentario²⁷¹ dispone que para establecer la renta neta de la segunda categoría, se deducirá por todo concepto el diez por ciento (10%) de la renta bruta²⁷².

Ello significa que tratándose de las regalías, la aplicación del impuesto deberá efectuarse sobre el 90% de las rentas brutas que se obtengan por dicho concepto.

- h. De otro lado, el primer párrafo del artículo 72° del mismo texto normativo²⁷³ señala que las personas que abonen rentas de segunda categoría retendrán el impuesto correspondiente con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable aplicando la tasa del quince por ciento (15%) sobre la renta neta²⁷⁴.

Considerando que la LIR establece tasas especiales para no domiciliados, se puede señalar que los domiciliados deben pagar, vía retención en la fuente el 15% sobre la renta neta que obtengan por concepto de regalías, lo que equivale a una tasa efectiva de 13.5%.

- i. Respecto de las regalías a abonar a sujetos no domiciliados, se debe tener en cuenta lo dispuesto por los artículos 54°, 56°²⁷⁵ y 76° de la LIR:

El artículo 54° dispone que las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, calcularán su impuesto aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) a las pensiones o remuneraciones por servicios personales cumplidos en el país, regalías y otras rentas²⁷⁶.

²⁷¹ Sustituido por la Ley N° 27804, publicada el 2.8.2002.

²⁷² Dicha regla no es aplicable para las rentas de segunda categoría comprendidas en el inciso i) del artículo 24° de la LIR.

²⁷³ Sustituido por la Ley N° 27804, publicada el 2.8.2002.

²⁷⁴ Salvo para el caso de las rentas comprendidas en el inciso i) del artículo 24° que se registrarán por lo dispuesto en el artículo 73°-A de la LIR.

²⁷⁵ Los artículos 54° y 56° fueron sustituidos por la Ley N° 27804, publicada el 2.8.2002.

²⁷⁶ Salvo la excepción prevista en el propio artículo.

- Por su parte, los incisos d) y e) del artículo 56° establece que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa de 30% para regalías y otras rentas.

Los artículos 54° y 56° antes citados establecen que la tasa aplicable a las rentas de fuente peruana de sujetos no domiciliados es 30%, independientemente de que los perceptores de las rentas sean personas naturales o jurídicas.

- Finalmente, el artículo 76° señala que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de esta ley, según sea el caso.

Añade el mencionado artículo que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior.

Conforme al artículo 76° antes mencionado, los sujetos que paguen regalías a favor de sujetos no domiciliados debe retener el 30% de las rentas que abonen con carácter de pago definitivo:

Para efecto de la aplicación de dicha tasa, se debe considerar como renta neta a la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la segunda y tercera categoría, con las excepciones previstas en el artículo 76° de la LIR.

- j. También es pertinente señalar que de acuerdo con el artículo 57° de la LIR, las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio en que se devenguen. Esta norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.
- Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

De lo expuesto entendemos que tratándose de las regalías a favor de autores domiciliados y no domiciliados, el nacimiento de la obligación

60

tributaria se produce en el momento en que dichas rentas sean percibidas por los mencionados autores²⁷⁷.

Sobre el particular, el artículo 59° de la LIR establece que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

3.2 Breve análisis de la normatividad vigente

Respecto a las obligaciones tributarias que se derivan de los contratos de adhesión a una sociedad de gestión colectiva, se debe señalar lo siguiente:

- a. En el contrato de adhesión de tipo cesión, el perceptor de las regalías es la sociedad de gestión colectiva como titular derivado del derecho de autor. En tanto dicha sociedad es persona jurídica, debe pagar el impuesto correspondiente a dichas rentas, sin que exista ningún sujeto que tenga la calidad de agente de retención.
- b. En el contrato de adhesión de tipo mandato, en cambio, el perceptor de las regalías es el mismo creador de la obra (titular originario), salvo que éste hubiera cedido sus derechos patrimoniales a favor de otra persona que puede ser persona natural o jurídica.

En ese sentido, si el titular del derecho es persona jurídica domiciliada en el país, ésta debe pagar el impuesto directamente. No obstante, si el titular fuera una persona natural o un sujeto no domiciliado (persona natural o jurídica), los usuarios de las obras (también denominados "ejecutantes") deben actuar como agentes de retención por las rentas que abonen.

En estos últimos supuestos los agentes de retención encuentran dificultades para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en tanto no existe una relación directa con el creador de la obra, sino que su relación se produce únicamente con la sociedad de gestión colectiva, a través de la cual se paga la regalía al autor.

4. Operatividad de una sociedad de gestión colectiva con calidad de mandataria (El caso de APDAYC)

Para efecto de la evaluación de la problemática relacionada a la retención de las regalías provenientes de derechos de autor, se ha recopilado información respecto de APDAYC, la cual constituye actualmente la sociedad de gestión

101
colectiva más representativa en el país, considerando el monto de las regalías que recauda por concepto de derechos de autor.

Como se ha señalado en el numeral 2.4, dicha sociedad agrupa a sus asociados mediante la suscripción de contratos de adhesión de tipo mandato, por lo que la información obtenida en este caso nos permite conocer las dificultades que enfrentan los ejecutantes de las obras, a fin de cumplir con su obligación de retener las rentas de segunda categoría y de no domiciliados provenientes de derechos de autor.

4.3 Estatutos de APDAYC

De conformidad con el artículo 1° de los Estatutos de APDAYC, dicha entidad es una asociación de gestión colectiva que reúne a titulares de derechos de autor para efecto de recaudar y distribuir regalías.²⁷⁸

Asimismo, de acuerdo al Artículo 2° del mencionado Estatuto, la APDAYC tiene las siguientes facultades, finalidades y obligaciones, entre otras:

- Ejercer la plena representación de sus asociados y administrados para los efectos de la recaudación, administración y defensa en el país y en el extranjero de todos los derechos de autor que les corresponden, obligándose para ello a aceptar la administración del derecho de autor que le sea encomendada.
- Conceder o delegar autorización para la utilización en público de su repertorio social, constituido por las obras que administra y en el caso afirmativo, establecer las condiciones en que habrá de conceder dicha administración.
- Celebrar toda clase de pactos y contratos con entidades o personas del país o del extranjero para la defensa, recaudación y administración de los derechos de autor y el mejor logro de sus fines sociales.
- A los efectos de asegurar la protección de las obras de sus asociados y administrados podrá proceder a registrarlas y a dar cumplimiento a todos los requisitos que las leyes nacionales y extranjeras exijan para la protección y el pleno ejercicio de los derechos de autor.
- Publicar anualmente en un medio de comunicación de amplia circulación nacional, el balance general, los estados financieros y las tarifas generales por la utilización de los derechos que representa y administra la asociación.

²⁷⁸ Fue fundada el 20.02.1952 y se encuentra inscrita en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el artículo 5° del Estatuto de APDAYC señala que, para ser admitido como asociado de la institución, será requisito esencial constituir mandato a favor de ella para que en forma exclusiva lo represente en el Perú y en todos los países con facultades de autorizar o prohibir todas las utilizaciones de sus obras o reproducciones, y por ello, su incorporación como asociado importa el otorgamiento de un poder amplio judicial y extrajudicial para tales efectos.

Asimismo, el Artículo Décimo Quinto del mencionado Estatuto, dispone que en salvaguardia de su patrimonio, queda absolutamente prohibido a sus asociados o administrados la cesión integral del derecho de autor sobre sus obras, siéndole permitido únicamente ceder al editor, difusor de ella, una participación en los rendimientos pecuniarios que establezcan, la cual no podrá exceder del 50%.

Por otra parte, el Artículo Trigésimo Octavo del Estatuto antes citado establece que para los efectos de la recaudación de los derechos de autor, el Consejo Directivo estará plenamente facultado para fijar los Aranceles Generales y las condiciones correspondientes a las autorizaciones que se concedan para el uso del repertorio administrado por APDAYC.

4.3 Reglamento de Recaudación y Tarifas Generales de APDAYC

El Reglamento de Recaudación y Tarifas Generales de APDAYC establece las tarifas que deben abonar las personas naturales y jurídicas para obtener la autorización del repertorio de obras musicales que APCAYC administra y representa.

La autorización que se concede es exclusiva para una determinada modalidad de uso de la música. Cualquier cambio de modalidad deberá obtener necesariamente otra autorización, aplicándose la tarifa que corresponda.

Las tarifas se fijan en base a los siguientes criterios:

MODALIDADES DE USO	CRITERIOS
Locales permanentes	<ul style="list-style-type: none"> - Nivel de incidencia musical²⁷⁹ - Aforo²⁸⁰ - Horas promedio mensual de uso de música. - Categoría del local. - Medio de ejecución musical²⁸¹

²⁷⁹ Si la música resulta un factor indispensable, necesario o secundario.

²⁸⁰ Capacidad promedio de acceso de público.

²⁸¹ Humanos, mecánicos o mixtos.

Bailes y espectáculos	<ul style="list-style-type: none"> - Porcentajes sobre liquidación de ingresos obtenidos. - Aforo. - Nivel de incidencia musical.
Radioemisoras, Televisoras, Retransmisoras y Repetidoras	<ul style="list-style-type: none"> - Porcentajes sobre los ingresos netos mensuales u otras formas de pago por venta de avisaje, cuotas de abonados, concesionarios o similares. - Presencia de programación musical²⁸².
Fonomecánicos	Porcentaje sobre los precios de venta al público o precio del productor al detallista.

Para la fijación de las tarifas por cada modalidad de uso se considera como unidad de referencia el Valor de la Unidad Musical (VUM).

4.3 Reglamento de Distribución de APDAYC

El Reglamento de Distribución de APDAYC establece como partes de una distribución a las siguientes:

a. Registro de Obras Musicales

Se establecen las Partes y Porcentajes del Registro de obras que por una determinada obra corresponden al letrista²⁸³, compositor²⁸⁴, arreglista²⁸⁵ y editor²⁸⁶, considerando que en cada nivel pueden existir varios sujetos involucrados.

b. Planillas de Ejecución

Las Planillas de Ejecución deben especificar las ejecuciones efectuadas fielmente y por riguroso orden y ser entregadas en seguida de efectuadas las ejecuciones.

El máximo a acreditarse a un solo autor no podrá exceder del 20% del total de las obras consignadas en la Planilla²⁸⁷ y el excedente, si lo hubiere, será acreditado a un fondo denominado Dinero sin Planilla que será repartido entre todas las obras participantes de la liquidación.

Existen métodos especiales para la valorización de las planillas, es decir, para determinar el valor exacto de regalías que corresponde a cada obra, considerando el número de sus ejecuciones.

²⁸² Considerando el total de la programación.
²⁸³ Creador de palabras susceptibles de ser musicalizadas.
²⁸⁴ Creador de la música.

²⁸⁵ Creador de la obra derivada, el que la transforma o traduce de modo original.
²⁸⁶ Sujeto a quien el autor le ha otorgado un porcentaje de las percepciones del derecho con respecto a las obras.

²⁸⁷ Salvo en condiciones especiales debidamente justificadas.

c. Rubros de Distribución

La recaudación de APDAYC se distribuye a los titulares de los derechos de autor, de la siguiente manera:

CONCEPTOS		PERIODICIDAD DE LA DISTRIBUCIÓN ²⁸⁸
Ejecución pública	Comprende la ejecución de obras en locales ²⁸⁹ , bailes ²⁹⁰ y espectáculos musicales y conciertos ²⁹¹ .	Semestral
Derecho fonomecánico	Reproducción de la obra sobre un disco fonográfico, cinta magnética o análogo o aparato reproductor de sonido y voces.	Trimestral ²⁹²
Radios y TC	Obras ejecutadas por medios humanos o mecánicos, transmitidas por las empresas radiodifusoras y televisoras a nivel nacional.	Anual
Dinero sin planilla	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La diferencia entre lo recaudado y lo planillado en un ejercicio vigente, cuando las planillas no fueran entregadas en el momento de la ejecución. ▪ La recuperación de cobranza morosa de los ejercicios anteriores al período vigente. 	Semestral
Derecho del extranjero	Regalías correspondientes a socios de las diferentes sociedades de gestión extranjeras.	Trimestral
Jingles	Obras musicales	En función de la

²⁸⁸ Se aprueba un cronograma de reparto a finalizar los períodos que se indican a continuación:

²⁸⁹ Discotecas, restaurantes, peñas, etc.

²⁹⁰ Matrimonios, fiestas infantiles, juveniles, costumbristas, etc

²⁹¹ En vivo, del ambiente nacional o internacional.

²⁹² En función a las ventas efectuadas por las disqueras.

	ejecutadas en un spot publicitario.	licencia de uso que conceda cada autor ²⁹³ .
--	-------------------------------------	---

d. Procesos para la Distribución

- Liquidaciones:

En los rubros Ejecución Pública y Radio y TV, las regalías se reparten a partir del importe que determine el Consejo Directivo de la APDAYC, haciéndose efectivas dentro de un cronograma de pagos. Las regalías retenidas serán abonadas o acumuladas a favor del socio hasta alcanzar el monto establecido por el citado Consejo Directivo.

Los pagos a las sociedades extranjeras se harán 90 días después de la liquidación.

- Obras No identificadas

Cuando no se puedan distribuir las regalías por falta de identificación del autor se enviarán listados a las sociedades de gestión extranjeras para la identificación correspondiente de sus miembros.

Cuando no se logre identificar a los autores transcurrido un año a partir de la fecha de envío de los listados a que se refiere el párrafo anterior, las regalías pasarán a integrar un Fondo de Reserva Especial con fines culturales.

- Dinero Sin Planilla

Este rubro estará afecto al 10% como Fondo de Previsión Social y la diferencia será distribuida entre los autores nacionales (50%) y extranjeros (50%).

5. Problemática detectada

De lo expuesto en el numeral 4 sobre la operatividad de una sociedad de gestión colectiva con calidad de mandataria, se aprecia que existen las siguientes situaciones que dificultan el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

5.1 Respecto al autor

a. Dificultad en la emisión del comprobante de pago

Resulta sumamente difícil que el autor pueda emitir el comprobante de pago a los usuarios de sus obras, por la gran cantidad de usuarios que pueden existir en el país y en el extranjero, con quienes dicho autor no tiene contacto directo y porque, en la práctica, la sociedad de gestión colectiva informa al autor sobre los usuarios de sus obras recién en el momento en que le paga sus regalías, lo cual puede suceder en el plazo de un año.

b. Momento de emisión del comprobante de pago

En el caso materia de análisis, lo más probable es que la obligación de emitir el comprobante nazca al momento de la culminación del servicio que permite al usuario utilizar la obra²⁹⁴. No obstante, esta obligación no puede ser cumplida por cuanto no existe un contacto directo entre el usuario y el autor que le permita a éste último conocer en qué momento ha prestado el servicio.

5.2 Respecto al agente de retención

a. Desconocimiento del monto sobre el cual efectuar la retención

El agente de retención desconoce el monto sobre el cual debe efectuar la retención a cada autor, por la falta de contacto entre ellos y porque el pago a la sociedad de gestión colectiva se realiza en forma global, por todos los autores cuyas obras ha ejecutado. La situación es más grave tratándose de los autores extranjeros. Por tal motivo, en la práctica, la retención viene siendo realizada actualmente por la sociedad de gestión colectiva y no por el usuario²⁹⁵.

b. Autores no identificados

De acuerdo a lo indicado en el inciso d. del numeral 4.3, pueden existir obras cuyos autores no se encuentren debidamente identificados, por ejemplo, como consecuencia de errores en la información consignada en la Planilla de Ejecución.

En estos casos, la averiguación respecto de la identificación del autor se realiza en el país y en el extranjero; en este último caso, a través de

²⁹⁴ De conformidad con el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y normas modificatorias, en la prestación de servicios incluyendo el arrendamiento y el arrendamiento financiero, la oportunidad de entrega de comprobantes de pago se produce cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- La culminación del servicio.
- La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.
- El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

²⁹⁵ Información proporcionada mediante Oficio N° 135-2003/ODA-INDECOPI.

las sociedades de gestión colectiva extranjeras con las cuales la sociedad de gestión colectiva nacional hubiera celebrado contrato de representación recíproca. Incluso existe la probabilidad que nunca se llegue a identificar a determinados autores.

c. Desconocimiento del régimen tributario del autor

La retención por parte del usuario resulta compleja considerando que pueden existir autores con distintos tratamientos tributarios, distintos que no se pueden conocer por la falta de relación entre el autor y el agente de retención, saber:

Tipo de contribuyente	Tipo de renta	Tasa aplicable
Personas natural	Rentas de segunda categoría	15% (pago a cuenta).
Personas jurídica o empresa unipersonal	Rentas de tercera categoría	No se retiene.
No domiciliado	Rentas de no domiciliados (segunda o tercera categoría, según corresponda.	30% (pago definitivo).

Por tal motivo, en la práctica la sociedad de gestión viene reteniendo en todos los casos el 13.5% correspondiente a las rentas de segunda categoría, sin considerar, por ejemplo, que existen algunos titulares de derechos patrimoniales como las editoras que obtienen rentas de tercera categoría²⁹⁶.

d. Momento en que se debe efectuar la retención

No resulta claro el momento en que se debe efectuar la retención (es decir, el momento en que se devengan las regalías), considerando que el pago a la sociedad de gestión colectiva se efectúa una vez al mes, independientemente de la oportunidad y el número de veces en que efectivamente se ejecuta públicamente una obra, mas aún no existe obligación legal de llevar un registro detallado de cada ocasión en que cada obra se ejecute.

e. Sustentación como gasto o costo

No resulta posible que el usuario pueda sustentar como gasto o costo el pago de las regalías cuando al cierre del ejercicio gravable el autor no le hubiera emitido el comprobante de pago por no haberle liquidado sus regalías la sociedad de gestión colectiva.

5.3 Respecto a la sociedad de gestión colectiva

Considerando que de acuerdo a lo informado por el INDECOPI²⁹⁷, la finalidad de una sociedad de gestión colectiva es hacer más eficiente, en términos económicos, la explotación masiva de las obras de los titulares de derechos que administra, existen dudas respecto a si la mencionada sociedad califica como cultural, artística, literaria o gremial, para efecto de la exoneración del Impuesto a la Renta o si, por el contrario, se encuentra gravada con dicho impuesto.

Las dudas se plantean por cuanto una norma que establece una exoneración debe ser interpretada restrictivamente²⁹⁸

5.4 Respecto al cálculo del impuesto

a. Diferimiento del impuesto

La Ley sobre el Derecho de Autor establece el plazo máximo de un año a fin que la sociedad de gestión colectiva pueda distribuir las regalías de los autores. Dicho plazo perjudica al fisco con el diferimiento de la obligación tributaria²⁹⁹.

No obstante, también debe tenerse presente que probablemente dicho plazo tan largo obedece a la complejidad de la tarea de distribución de las regalías a los autores, según lo que se ha expuesto detalladamente en el numeral 4.3.

Así, por ejemplo, se debe considerar las siguientes particularidades sobre el caso:

- Las sociedades de gestión colectiva administran incluso los repertorios extranjeros dentro del territorio nacional y distribuyen las regalías a autores extranjeros.
- Dos sujetos a la vez pueden ser titulares de los derechos patrimoniales de una misma obra. Por ejemplo, cuando se cede un porcentaje de esos derechos al editor, o cuando las regalías deben ser distribuidas entre el letrista, el compositor, el arreglista y el editor de una misma obra. Cabe señalar que estos sujetos pueden ser

²⁹⁷ Información proporcionada por INDECOPI mediante Oficio N° 243-2003/ODA-INDECOPI.

²⁹⁸ El tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF, señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Entendemos entonces que, para efectos tributarios, la norma que establece una exoneración debe interpretarse restrictivamente.

²⁹⁹ De acuerdo con el inciso i) del artículo 153° de la Ley sobre el Derecho de Autor, la sociedad de gestión colectiva se encuentra obligada a distribuir, por lapsos no superiores a un año, las remuneraciones recaudadas con base a sus normas de reparto, con la "sola" deducción de los gastos administrativos y de gestión.

165
personas naturales o jurídicas y, asimismo, obtener distintas categorías de renta; asimismo, pueden haber varios sujetos que tengan la calidad de letrista, compositor o arreglista de una misma obra.

- El dinero destinado a un autor puede no ser finalmente cobrado por éste, sino más bien distribuido entre los demás autores de una Planilla de Ejecución, cuando las regalías del primero excedan del 20% del monto total de las obras consignadas en dicha planilla.

En algunos casos la distribución de las regalías se efectúa solamente una vez al año, por ejemplo, en el caso de la Asociación Peruana de Artistas Audiovisuales (APSAV)³⁰⁰. No obstante, en el caso de APDAYC, la periodicidad es distinta, considerando las diversas modalidades en que es posible ejecutar una obra: ejecución pública (semestral), derecho fonomecánico (trimestral), radios y TV (anual), dinero sin planilla (semestral), derecho del extranjero (trimestral), etc.

Se establecen montos mínimos para la distribución de regalías. Las sumas que no alcancen dicho valor deben ser acumuladas hasta que alcancen el monto mínimo.

Considerando lo expuesto, se debe evaluar un mecanismo que permita evitar el perjuicio fiscal, sin alterar el plazo previsto para que la sociedad de gestión colectiva pueda distribuir las regalías de los autores.

b. Monto sobre el cual se debe efectuar la retención

El inciso i) del artículo 153° de la Ley sobre el Derecho de Autor obliga a las sociedades de gestión colectiva a distribuir las remuneraciones recaudadas, con la soja deducción de los gastos administrativos y de gestión.

Dicha disposición podría haber inducido a que las retenciones que actualmente efectúa indebidamente la sociedad de gestión colectiva se realice sobre el monto que resulte luego de deducir los gastos administrativos y de gestión que la ley les autoriza y no sobre el íntegro de la renta neta que abonan a los autores.

6. Propuestas – sustento

6.1 Respecto al autor

³⁰⁰ Fuente: Literal B-4 del Reglamento de Distribución de APSAV.

Consideramos, que los problemas previstos en el numeral 5.1, relacionados a la dificultad del usuario de emitir del comprobante de pago al autor y al momento en que éste debe emitirse, se solucionan estableciendo que, sea la sociedad de gestión colectiva -y no el autor- quien emita dicho documento al momento en que se efectúa el pago de las tarifas por la utilización de las obras.

Por tal motivo, la propuesta contempla la delegación de facultades a la SUNAT a efecto que mediante Resolución de Superintendencia ésta establezca las obligaciones formales a cargo de la sociedad de gestión colectiva y de sus representados.

6.2 Respecto al agente de retención

Consideramos, que los problemas previstos en el numeral 5.2, relacionados al desconocimiento del monto sobre el cual se debe efectuar la retención y del régimen tributario del autor, se solucionan excluyendo a los usuarios, de la calidad de agente de retención, cuando abonen rentas provenientes de la explotación de derechos de autor.

Como consecuencia de ello, dichos sujetos quedarían liberados, asimismo, de la obligación de retener y pagar el impuesto en el mes del devengo, de la renta, como condición para que puedan deducir las regalías pagadas como gasto o costo.

Asimismo, se propone que el pago mensual del impuesto que corresponde a los autores se encuentre a cargo de la sociedad de gestión colectiva, considerando que ésta se encuentra en mejor condición de exigirle información al autor como condición para el pago de sus regalías.

Con respecto a la calidad de deudor tributario de la sociedad de gestión colectiva, cabe señalar que ésta sería designada como agente de retención, ya que por su actividad, función o posición contractual está en posibilidad de retener tributos y entregarlos al acreedor tributario, de conformidad con la facultad prevista en el artículo 10° del Código Tributario.

En ese sentido, cabe anotar que de acuerdo con el inciso b) del artículo 39° del Reglamento de la LIR³⁰¹, los agentes de retención, ente otros, deben cumplir con las obligaciones formales que la Ley establece para los contribuyentes, incluyendo la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Por otro lado, cabe señalar que los problemas previstos en los incisos b. y d. del numeral 5.2 se tratarán en el inciso a. del numeral 5.4.

6.3 Respecto a la sociedad de gestión colectiva

Sobre el tratamiento tributario de una sociedad de gestión colectiva como exonerada o gravada para efecto del Impuesto a la Renta, se propone señalar con carácter interpretativo que ésta se encuentra exonerada cuando cumpla los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19° de la LIR.

En efecto, de acuerdo al primer párrafo del inciso b) del artículo 19° de la LIR se encuentran exoneradas de dicho impuesto³⁰² las rentas que cumplan los siguientes requisitos:

- a. Ser obtenidas por fundaciones afectas y asociaciones sin fines de lucro.
- b. Ser destinadas a los fines específicos de dichas entidades, en el país.
- c. El instrumento de constitución de dichas entidades comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, de vivienda.
- d. No se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados.
- e. Los estatutos de dichas entidades prevean que, en caso de disolución, su patrimonio se destinará a cualquiera de los fines antes señalados.

Ahora bien, las rentas obtenidas por una sociedad de gestión colectiva califican como exoneradas, por las siguientes consideraciones:

En cuanto a la naturaleza de las sociedades de gestión colectiva, el segundo párrafo del artículo 146° de la Ley sobre el Derecho de Autor señala que dichas entidades son asociaciones civiles sin fines de lucro³⁰³.

En relación al destino de sus rentas, el inciso j) del artículo 45° de la Decisión 351° señala como uno de los requisitos para autorizar el funcionamiento de una sociedad de gestión colectiva que ésta se obligue³⁰⁴ a que las remuneraciones recaudadas no se destinen a fines distintos al de cubrir los gastos efectivos de administración de los derechos respectivos y distribuir el importe restante de dichas remuneraciones, una vez deducidos esos gastos.

302

Hasta el 31.12.2006.

303

De acuerdo al artículo 80° del Código Civil "la asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que, a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo".

304

Salvo autorización expresa de la Asamblea General.

En el mismo sentido, en la legislación nacional el inciso i) del artículo 153° de la Ley sobre el Derecho de Autor señala que las referidas entidades se encuentran obligadas a distribuir por lapsos no superiores a un año, las remuneraciones recaudadas con base a sus normas de reparto, con la sola deducción de los gastos administrativos y de gestión³⁰⁵.

En cuanto a los fines de las sociedades de gestión colectiva, el primer párrafo del artículo 146° de la ley en mención señala que dichas entidades están constituidas o se constituyen para defender los derechos patrimoniales reconocidos en la misma ley.

Por su parte, el artículo 147° de la misma Ley establece que las sociedades de gestión colectivas están legitimadas, en los términos que resulten de sus propios estatutos; para ejercer los derechos confiados a su administración y hacerlos valer en toda clase de procedimientos administrativos y judiciales, sin presentar más título que dichos estatutos y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que los derechos ejercidos les han sido encomendados, directa o indirectamente, por sus respectivos titulares.

De igual manera, el inciso m) del artículo 151° de la Ley sobre el Derecho de Autor señala que los estatutos de una sociedad de gestión colectiva deberán contener, entre otros requisitos, su objeto o fines³⁰⁶, no pudiendo dedicar su actividad fuera del ámbito de la protección del derecho de autor o de los derechos conexos. En concordancia, el segundo párrafo artículo 146° de la citada ley prohíbe a las sociedades de gestión colectiva ejercer alguna actividad de carácter político, religioso o ajena a su propia función.

Asimismo, los incisos c) y h) del artículo 153° de la citada Ley referidos a las obligaciones de las sociedades de gestión colectiva disponen, respectivamente, que éstas deben aceptar la administración solicitada con sujeción a las reglas del contrato de adhesión establecidas en los estatutos y a las demás disposiciones de éstos que le sean aplicables³⁰⁷ y, asimismo, recaudar las remuneraciones relativas a los derechos administrados, mediante la aplicación de las tarifas previamente publicadas.

Teniendo en cuenta el objeto o fines antes citados, consideramos que las sociedades de gestión colectiva califican como entidades gremiales por cuanto agrupan a un conjunto de personas de la misma profesión u oficio

³⁰⁵ En concordancia con ello, el inciso j) del artículo 45° de la Decisión 351 señala que salvo autorización expresa de la Asamblea General, la sociedad de gestión colectiva se obliga a que las remuneraciones recaudadas no se destinen a fines distintos al de cubrir los gastos efectivos de administración de los derechos respectivos y distribuir el importe restante de las remuneraciones, una vez deducidos esos gastos.

³⁰⁶ Con especificación de la categoría o categorías de derechos administrados.

³⁰⁷ En concordancia con el inciso c) del artículo 45° de la Decisión 351.

(autores de obras diversas, literarias, artísticas, etc), con la finalidad de defender sus derechos patrimoniales.

En ese sentido, cabe anotar que se entiende por "gremio" a la asociación o conjunto de personas que desempeñan un oficio o profesión y que se agrupan para defender sus intereses comunes o presentarse corporativamente ante las autoridades para exponer problemas generales que les afecten por igual³⁰⁸.

Respecto a la prohibición de distribuir rentas entre los asociados, cabe realizar el siguiente distingo:

- En los contratos de adhesión de tipo representación, las rentas de una sociedad de gestión colectiva como persona jurídica están constituidas por los montos que reciben de los autores por concepto de gastos administrativos y de gestión.
- En los contratos de adhesión de tipo cesión, las rentas de una sociedad de gestión colectiva como titular del derecho de autor están constituidas por los montos que obtienen luego de deducir, de las regalías que recaudan, los gastos destinados a producir y mantener la fuente, es decir, la contraprestación que deben abonar a los autores por concepto de la cesión del derecho de autor.

En ambos casos, el destino de los ingresos que obtiene una sociedad de gestión colectiva se encuentra regulado en la Ley sobre el Derecho de Autor. En efecto, el inciso j) del artículo 153º de la citada ley establece como una de sus obligaciones, aprobar su presupuesto de ingresos y egresos por parte de su Consejo Directivo, para períodos no mayores de un (1) año. Dicho artículo establece, asimismo, los únicos gastos que puede realizar una sociedad de gestión colectiva con el producto de las remuneraciones recaudadas efectivamente por la utilización de los derechos de autor de sus socios y de los miembros de las sociedades de gestión colectiva extranjeras con las cuales tenga contrato de representación recíproca³⁰⁹.

³⁰⁸ FLORES POLO, Pedro, Diccionario de Términos Jurídicos. Tomo II. pp. 20.

³⁰⁹ El inciso j) del artículo 153º de la Ley sobre el Derecho de Autor señala lo siguiente: "Las entidades de gestión están obligadas a aprobar su presupuesto de ingresos y egresos por parte de su Consejo Directivo, para períodos no mayores de un (1) año. Los gastos administrativos no podrán exceder del treinta (30%) de la cantidad total de la remuneración recaudada efectivamente por la utilización de los derechos de sus socios y de los miembros de las sociedades de gestión colectiva extranjeras con las cuales tenga contrato de representación recíproca. Para satisfacer fines sociales y culturales, previamente definidos por la Asamblea General, las sociedades de gestión colectiva podrán destinar hasta un 10% adicional de la recaudación neta —una vez deducidos los gastos administrativos— provenientes de la gestión colectiva. Sólo el Consejo Directivo autorizará los gastos que no estén contemplados inicialmente en cada presupuesto, sin superar los toques enunciados, siendo responsables solidariamente los directivos de la sociedad y el director general por las infracciones a éste artículo. La responsabilidad solidaria alcanzará también a los miembros del Comité de Vigilancia, en el supuesto que no informe oportunamente a la Oficina de Derechos de Autor sobre dicha irregularidad. La sociedad podrá en forma extraordinaria con la justificación debida, y únicamente para

Teniendo en cuenta lo expuesto, en la medida que la ley sólo autoriza a la sociedad de gestión colectiva a "detracer parte de las remuneraciones recaudadas por concepto de "gasto" y no de "utilidad", consideramos que -en principio- no debería tener utilidad ni menos distribuirla a favor de los autores. No obstante, resulta claro que de producirse dicha situación en la práctica, la mencionada entidad no estaría comprendida dentro de los alcances del inciso b) del artículo 19° de la LIR.

En cuanto al destino de su patrimonio en caso de disolución, el inciso m) del artículo 151° de la Ley sobre el Derecho de Autor dispone que los estatutos de una sociedad de gestión colectiva deberán contener, entre otros requisitos, el destino del patrimonio o del activo neto resultante en los supuestos de liquidación de la entidad, que en ningún caso podrá ser objeto de reparto entre los asociados.

Lo antes expuesto evidencia el interés del Estado de proteger los derechos patrimoniales cuya administración se encarga a las sociedades de gestión colectiva.

En efecto, el artículo 1° de la Ley sobre el Derecho de Autor señala que su objeto es la protección de los autores de obras literarias y artísticas y de sus derechohabientes, de los titulares de derechos conexos al derecho de autor reconocidos en ella y de la salvaguardia del acervo cultural.³¹⁰

En ese sentido, conforme se ha expuesto en los numerales 1.4 y 1.8, es posible sostener que la labor que realiza una sociedad gestión colectiva permite, a la larga, proteger el acervo cultural de la humanidad, ya que al asegurar la "debida" retribución a los autores, fomenta su capacidad artística y estimula su creatividad.

Sin perjuicio de lo expuesto, es preciso tener presente que en caso que una sociedad de gestión colectiva realice fines distintos de los estatutarios, la mencionada exoneración no alcanzaría a dichas rentas, lo que se desprende del segundo párrafo del artículo 19° de la LIR³¹⁰.

También se debe señalar que la propuesta tienen carácter interpretativo, considerando que pudieran existir dudas respecto a sus fines en la medida que, a diferencia de otro tipo de gremios, las sociedades de gestión colectiva tienen por finalidad primordial avocarse a la búsqueda de beneficios económicos a favor de sus asociados.

la adquisición de activos, efectuar gastos mayores que excedan de un diez por ciento (10%) el porcentaje máximo previsto en esta ley, debiendo contar para ello con el acuerdo unánime del Consejo Directivo y la aprobación del Comité de Vigilancia y de la Asamblea General.

Norma que se encuentra pendiente de reglamentación.

6.4 Respecto al cálculo del impuesto

a. Diferimiento del impuesto

Para evitar el problema del diferimiento del impuesto a que se refiere el inciso a. del numeral 5.4, se propone que las regalías se consideren percibidas cuando se hayan puesto a disposición de las sociedades de gestión colectiva, aunque éstas no hayan sido cobradas en efectivo o en especie por sus titulares, por los motivos que se indican a continuación:

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59° de la LIR, las rentas se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.
- En el caso del contrato de adhesión de tipo mandato que es materia de análisis, la sociedad de gestión colectiva tiene la calidad de representante o mandataria del autor. En ese sentido, de acuerdo con el artículo 160° del Código Civil ocupa el lugar del autor para realizar un acto en nombre y en interés de él³¹¹.
- Al respecto, León Barandiarán³¹² señala que el efecto característico de la representación es crear actos jurídicos donde existe una distinción entre el sujeto que hace la declaración de voluntad y aquél sobre quien recaen los efectos que el orden jurídico reconoce. En consecuencia, por la figura de la representación las rentas abonadas a una sociedad de gestión colectiva se pueden considerar abonadas en favor del autor.
- No obstante, el artículo 59° de la LIR antes citado no sólo exige para el nacimiento de la obligación tributaria que las rentas hayan sido pagadas, sino que además que éstas se encuentren a disposición del perceptor, situación que no se cumple en el presente caso por cuanto la Ley sobre el Derecho de Autor otorga a las sociedades de gestión colectiva el plazo de un año para efectuar la distribución.
- En tal sentido, se propone establecer una excepción a lo dispuesto en el artículo 59° de la LIR señalando expresamente que las rentas se considerarán percibidas cuando se hayan pagado a las sociedades de gestión colectiva, aunque éstas no se encuentren a disposición de los perceptores de los titulares de las regalías.

³¹¹ VIDAL RAMÍREZ, Fernando, "Teoría General del Acto Jurídico", Cultural Cuzco S.A. Editores, Lima, 1985, p. 168.

³¹² "Comentarios al Código Civil Peruano". T. 1, p. 73.

Adicionalmente, habida cuenta que es posible que las sociedades tengan inconvenientes para la identificación de los autores, se propone que en estos casos el nacimiento de la obligación tributaria se postergaría hasta el momento en que se identifiquen a dichos autores, siempre y cuando dichos inconvenientes se encuentren debidamente sustentados.

b. Monto sobre el cual se debe efectuar la retención

Se considera necesario precisar que las personas que abonen rentas de segunda categoría por la explotación de derechos de autor deberán retener el impuesto correspondiente sobre la renta neta prevista en los artículos 36° y 76°, sin considerar la deducción de los gastos administrativos y de gestión que dicha Ley autoriza a la sociedad de gestión colectiva.

Esta posición obedece a que la LIR no contempla deducciones adicionales a las previstas en el artículo 36°, para los domiciliados y en el artículo 76°, para los no domiciliados.

En ese sentido, según el artículo 36° de la LIR sólo se permite deducir de las rentas de segunda categoría, por todo concepto, el 10% de la renta bruta. Por su parte, según el artículo 76° de la LIR se entenderá por renta neta la totalidad de los importes pagados o acreditados, con las excepciones previstas en dicho artículo.

ANEXOS

CUADRO N° 1

REGLAS DE FUENTE - LEGISLACIÓN COMPARADA 1

TIPO DE RENTA	PERU	MÉXICO	ARGENTINA	ESPAÑA
1) <i>Rendimientos de bienes inmuebles</i>	Artículo 9° Si el predio está situado en el país	Artículo 186 Si el predio está situado en el país	Artículo 5° Si el predio está situado en el país	Artículo 12° 1f) Los situados en territorio español ó de derechos relativos a los mismos. Incluye rentas IMPUTADAS a personas físicas de inmuebles urbanos situados en España.
2) <i>Intereses y otros rendimientos de capital mobiliario</i>	Artículo 10° inciso a) Los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país. Artículo 10° inciso b) Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.	Artículo 195° - Cuando en México se coloca o invierte el capital - Cuando los intereses se pagan por un residente en México Artículo 198°-intereses en operaciones de arrendamiento financiero - Cuando los bienes se utilicen en México - Cuando los pagos que se hagan al extranjero se deduzcan total o parcialmente en México - Cuando quien efectúa el pago es residente de México	Artículo 5° y 6°. Ganancias que provienen de bienes colocados o utilizados económicamente en la República. Los intereses u otro rendimiento pagado y que esté garantizado con derechos reales sobre bienes ubicados en Argentina también son de fuente argentina Artículo 7° Intereses de debentures son de fuente Argentina si el emisor está constituido en Argentina	Artículo 12° 1e) Si son satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizados en territorio español.
3) <i>Regalías</i>	Art. 9° inciso b) Las producidas por capitales, bienes o derechos -incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27°- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país.	Artículo 200 - Cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México, o - Cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.	Artículo 5° y 6° Ganancias que provienen de bienes colocados o utilizados económicamente en la República.	Artículo 12° 1e) En su legislación doméstica, lo indican cómo cánones. Si son satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizados en territorio español.

TIPO DE RENTA	PERU	MEXICO	ARGENTINA	ESPAÑA
<p>4) Dividendos y otros rendimientos de la participación en el capital</p>	<p>No hay regla específica</p> <p>Aunque se entendería aplicable la regla anterior: Artículo 9º inciso b)</p> <p>Rentas producidas por capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país.</p>	<p>Artículo 193</p> <p>Cuando la persona que los distribuye reside en México</p>	<p>Artículo 5º y 6º</p> <p>Ganancias que provienen de bienes colocados o utilizados económicamente en la República.</p>	<p>Artículo 12º 1d)</p> <p>Si derivan de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.</p>
<p>5) Prestaciones de Servicios</p>	<p>No hay regla específica</p> <p>Aunque se entendería aplicable la regla del Artículo 9º inciso c)</p> <p>Las originadas por el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.</p>	<p>Artículo 200</p> <p>- Cuando los bienes o derechos por los cuales se paga la asistencia técnica o la publicidad se aprovechen en México, o Cuando se paguen la asistencia técnica o publicidad por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.</p>	<p>Art. 12</p> <p>Asimismo, serán considerados de fuente Argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.</p>	<p>Artículo 12º 1b)</p> <p>Utilizados en territorio Español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizados en territorio español aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.</p>

TIPO DE RENTA	PERU	MEXICO	ARGENTINA	ESPAÑA
6) Rendimientos del trabajo	<p>Artículo 9° c) Los servicios prestados en el país</p> <p>No se encuentran comprendidas en el presente, incluso las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares.</p>	<p>Artículo 180 Cuando el servicio se preste en México</p> <p>Artículo 185°</p> <p>Remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México.</p> <p>Art. 182 - PENSIONES: Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando: - Los pagos se efectúen por residentes en el país o - Cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.</p>	<p>Artículo 5</p> <p>Ganancias que provienen de actividades realizadas en Argentina</p> <p>Remuneraciones de Directores (Art. 12)</p> <p>Serán consideradas ganancias de fuente Argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país - que actúen en el extranjero.</p>	<p>Artículo 12° 1c)</p> <p>Cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio español.</p>

TIPO DE RENTA	PERÚ	MÉXICO	ARGENTINA	ESPAÑA
7) Ganancias de capital	<p>Artículo 9°, numeral d)</p> <p>Las obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, en los casos previstos en el numeral 6 del inciso b) y en el inciso c) del Artículo 3° de esta Ley así como en el Artículo 4° de la misma.</p>	<p>Artículo 189°</p> <p>Si la ganancia proviene de Inmuebles, que el inmueble esté ubicado en México</p> <p>Artículo 190°</p> <p>Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Sea residente en México la persona que los haya emitido o 2) Cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país. <p>Se dará el tratamiento de enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes; a la enajenación de las participaciones en la asociación en participación. Para estos efectos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando a través de la asociación en participación de que se trate se realicen actividades empresariales total o parcialmente en México.</p>	<p>No hay regla específica.</p> <p>Artículo 5</p> <p>Ganancias que provenientes e la realización en el territorio argentino de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios</p>	<p>Artículo 12° 1h)</p> <p>a) Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.</p> <p>b) Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.</p> <p>c) Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.</p> <p>En particular, se consideran incluidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Las derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español. - Las derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuya a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

TIPO DE RENTA	PERU	MEXICO	ARGENTINA	ESPAÑA
8) Operaciones de Exportación / Importación	<p>Artículo 11º</p> <p>Las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país. Para efectos de este artículo, se entiende también por exportación la remisión al exterior realizada por filiales, sucursales, representantes, agentes de compra u otros intermediarios de personas naturales o jurídicas del extranjero.</p>	<p>No cuenta con regla específica, sin embargo entendemos que le es de aplicación:</p> <p>Artículo 210º</p> <p>Se consideran ingresos la enajenación de bienes, los derivados de los actos mencionados en el artículo 14º del Código Fiscal de la federación - CFF, inclusive en el caso de expropiación.</p> <p>Artículo 14º del CFF</p> <p>Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.</p>	<p>Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente Argentina.</p> <p>Las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la REPUBLICA ARGENTINA son de fuente extranjera.</p>	<p>No cuenta con regla específica, sin embargo entendemos le es de aplicación:</p> <p>Artículo 12º 1 a) y b)</p> <p>Rentas Obtenidas por No Residentes en territorio español.</p> <p>a) Realizadas mediante Establecimiento Permanente EP, situado en territorio español</p> <p>b) Realizadas sin mediación de Establecimiento Permanente EP, cuando la actividad o explotación económica son realizadas en territorio español.</p>
9) Actividades o explotaciones económicas	<p>Artículo 9º inciso c)</p> <p>Rentas de actividades civiles, comerciales o de cualquier índole que se lleven a cabo en el territorio nacional</p>	<p>No cuenta con regla específica, sin embargo entendemos que le es de aplicación:</p> <p>Artículo 179º</p> <p>Están obligados al pago del impuesto sobre la renta, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91º, 92º, 215º y 216º de esta ley, provenientes de fuente de riqueza situados en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.</p>	<p>Artículo 5</p> <p>Garancias que provenientes e la realización en el territorio argentino de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios.</p>	<p>Artículo 12º 1 a) y b)</p> <p>a) Realizadas mediante Establecimiento Permanente EP, situado en territorio español.</p> <p>b) Realizadas sin mediación de Establecimiento Permanente EP, cuando la actividad o explotación económica son realizadas en territorio español. No se considera en lo anterior: rendimientos de INSTALACIÓN O MONTAJE de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales actividades se realizan por el proveedor y su importe es MENOR a 20% del precio de la adquisición de los elementos importados.</p>

REGLAS DE FUENTE – LEGISLACIÓN COMPARADA 2

TIPO DE RENTA	VENEZUELA	ECUADOR	GUATEMALA
10) <i>Rendimientos de bienes inmuebles</i>	<p>Artículo 6° g).</p> <p>Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en Venezuela, o de los derechos o Excepción establecidos sobre los mismos.</p>	<p>Artículo 9 del reglamento</p> <p>Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.</p>	<p>Artículo 4.-</p> <p>Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por (...) bienes (...) utilizados en el país.</p>
11) <i>Intereses y otros rendimientos de capital mobiliario</i>	<p>Artículo 6 c)</p> <p>Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en Venezuela.</p>	<p>Artículo 8 numeral 7</p> <p>Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del Sector Público</p>	<p>Artículo 4.-</p> <p>Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales (...) y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país.</p>
12) <i>Regalías</i>	<p>Artículo 6 a)</p> <p>Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.</p>	<p>Artículo 8 (4)</p> <p>Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología.</p>	<p>Artículo 5 c)</p> <p>Todo pago o créditos por concepto de regalías (...) que se preste desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Guatemala.</p>
13) <i>Dividendos y otros rendimientos de la participación en el capital</i>	<p>Artículo 6° h)</p> <p>Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en Venezuela, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en Venezuela. Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.</p>	<p>Artículo 8 numeral 5</p> <p>Las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país;</p>	<p>Artículo 4.-</p> <p>Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales (...) y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país.</p>

URUGUAY	VENEZUELA	ECUADOR	GUATEMALA
<p>14) Prestaciones de Servicios</p>	<p>Artículo 6 Enriquecimientos que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país</p>	<p>No hay regla específica</p> <p>Aunque se entendería aplicable la regla del artículo 8º numeral 1</p> <p>Regla General.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano.</p>	<p>Artículo 6 (g) (c) Todo pago o crédito por concepto de (...) asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole, que se presta desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Guatemala. (e) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafianzamientos. (f) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países o independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. Los provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre Guatemala y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio. (g) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.</p>
<p>15) Rendimientos del trabajo</p>	<p>Artículo 6º c) Las contraprestaciones por toda clase de servicios o cualquier otra prestación de trabajo realizada, aprovechada o utilizada en Venezuela.</p>	<p>Artículo 8 numeral 1 Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en territorio Ecuatoriano.</p>	<p>Artículo 6 (a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero. (b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico. (f) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.</p>

TIPO DE RENTA	VENEZUELA	ECUADOR	GUATEMALA
16) Ganancias de capital	<p>Artículo 5° I):</p> <p>Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en Venezuela.</p>	<p>Artículo 8 numeral 3</p> <p>Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país.</p>	<p>Artículo 4.- (Regla General)</p> <p>Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos</p>
17) Operaciones de Exportación / Importación	<p>Art. 6° inc. c)</p> <p>Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.</p>	<p>Artículo 8 numeral 6</p> <p>Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza.</p>	<p>Artículo 5.-</p> <p>(f) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero</p>
18) Actividades o explotaciones económicas	<p>Artículo 1°</p> <p>Fuente o la causa de los enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aún cuando no tengan EP o base fija en Venezuela.</p> <p>Artículo 6°</p> <p>Enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela, cuando alguna de las causas que lo origina ocurre dentro del territorio nacional, ya sea esas causas se refieran a la explotación del suelo o del subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.</p>	<p>Artículo 8 numeral 1</p> <p>REGLA GENERAL</p> <p>Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano,</p> <p>Artículo 9 del reglamento</p> <p>Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.</p>	<p>Artículo 4.-</p> <p>Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso (...) que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.</p>

De acuerdo al artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta de Venezuela se entiende por servicios tecnológicos la concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos.

REGLAS DE FUENTE – LEGISLACIÓN COMPARADA 3

COSTA RICA FUENTE DE RENTA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA
<p>1) <i>Rendimientos de bienes Inmuebles</i></p>	<p>Artículo 10°.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país (...) cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.</p>	<p>Artículo 24.- Se considera ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales o inmateriales dentro del país. 1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos. 12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.</p>	<p>Artículo 1.- (Regla General) (...) se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de (...) bienes situados (...) en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley. Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta) a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, arriendo oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.</p>
<p>2) <i>Intereses y otros rendimientos de capital mobiliario</i></p>	<p>Artículo 11°.- En el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor. No se consideran situados en Chile los valores extranjeros. Nota: Del último párrafo se entiende que la "ubicación física" del valor depende del emisor del valor: si éste es extranjero no es fuente chilena, si no es extranjero si es de fuente chilena.</p>	<p>Artículo 24.- 3. Los provenientes de bienes muebles que se explotan en el país. 4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios</p>	<p>Artículo 1.- (Regla General) (...) se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de (...) capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley. Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta) b) Los intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país. Artículo 55.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior) c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aun cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.</p>
<p>3) <i>Regalías</i></p>	<p>Artículo 10°.- Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas</p>	<p>Artículo 24.- 7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know-how". Igualmente los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística, científica explotada en el país.</p>	<p>Artículo 1.- (Regla General) (...) se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de (...) capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.</p>

IMPUESTO DE RENTA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA
	Industrial o intelectual.		<p>Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>b) Las regalías.</p> <p>d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, refianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.</p>
4) Dividendos y otros rendimientos de la participación en el capital	<p>Artículo 10°.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país.</p> <p>Artículo 11° Para efectos del artículo anterior, se entenderán que están situados en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas.</p>	<p>Artículo 24.-</p> <p>9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.</p> <p>10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia</p>	<p>Artículo 1.- (Regla General) (...) se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de (...) capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.</p> <p>Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>b) Los dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país.</p>
5) Prestaciones de Servicios	<p>Artículo 10°.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de (...) actividades desarrolladas en el cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.</p>	<p>Artículo 24.- Se considera ingresos de fuente nacional los provenientes (...) de la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.</p> <p>6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado</p> <p>7. (...) la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.</p> <p>8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.</p> <p>12 Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos de "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.</p>	<p>Artículo 1.- (Regla General) (...) se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados (...) en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.</p> <p>Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>c) (...) las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República.</p>
6) Rendimientos del trabajo	<p>Artículo 10°.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de (...) actividades desarrolladas en el cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.</p>	<p>Artículo 24.-</p> <p>5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares.</p>	<p>Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>c) (...) las provenientes (...) por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajitas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, (...) y las pensiones, jubilaciones y semejantes -cualquiera que sea su origen- que paguen o acrediten el</p>

TIPO DE RENTA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA
			<p>municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza.</p> <p>ch) Las que por concepto de aguinaldo o décimo tercer mes les paguen o acrediten a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas.</p> <p>Artículo 55.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la ley N° 3530 del 5 de agosto de 1965.</p> <p>b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.</p>
7) Ganancias de capital	<p>Artículo 10.- Asimismo, son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación, que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% o menos del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o menos del capital o de las utilidades.</p>	<p>Artículo 24.- (...) También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de la enajenación.</p> <p>2 Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.</p>	<p>Artículo 54.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, subidos periódicos, la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización</p>
8) Operaciones de importación y exportación	<p>No hay regla específica.</p> <p>Artículo 10.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente</p>	<p>No hay regla específica</p> <p>Artículo 24.- También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de la enajenación</p>	<p>Artículo 55.- (Reglas aplicables al Impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>ch) Se consideran de fuente costarricense, los ingresos provenientes de la exportación de bienes.</p>

TIPO DE RENTA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA
9) Actividades o explotaciones económicas	<p>No hay regla específica.</p> <p>Artículo 10°.- Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.</p>	<p>Artículo 24.- 13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación. 14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.</p>	<p>Artículo 54.-.- (Reglas aplicables al impuesto a las remesas al exterior que forma parte del Impuesto a la Renta)</p> <p>c) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales.</p>

CUADRO N° 2

TITULO VALOR	BASE LEGAL
Certificado Bancario De Moneda Extranjera	Artículo 217 de la Ley de Títulos Valores
Certificado Bancario De Moneda Nacional	Artículo 223 de la Ley de Títulos Valores
Certificado De Depósito- Warrant	Artículo 224 de la Ley de Títulos Valores
Warrant Insumo-Producto	Artículo 225 de la Ley de Títulos Valores
Título De Crédito Hipotecario Negociable	Artículo 240 de la Ley de Títulos Valores
Conocimiento De Embarque	Artículo 246 de la Ley de Títulos Valores
Carta Porte Aérea Y Terrestre	Artículo 251 de la Ley de Títulos Valores

VALORES MOBILIARIOS**VALORES REPRESENTATIVOS DE DERECHO DE PARTICIPACIÓN**

Acciones	Artículo 257 de la Ley de Títulos Valores
Certificados Provisionales	Artículo 257 de la Ley de Títulos Valores inciso 3
Acciones De Inversión	Artículo 1º de la Ley N° 27028
Acciones Preferentes	Artículo 60º de la Ley N° 26702
Letras Hipotecarias	Artículo 236º de la Ley N° 26702
Cedulas Hipotecarias	Artículo 238º de la Ley N° 26702
Título De Crédito Hipotecario Negociable	Artículo 239º de la Ley N° 26702
Bonos Subordinados	Artículo 301º de la Ley N° 26702
Certificado De Suscripción Preferente	Artículo 258 de la Ley de Títulos Valores
Certificado De Participación En Fondos Mutuos De Inversión En Valores Y En Fondos De Inversión	Artículo 261 de la Ley de Títulos Valores
Valores Emitidos En Proceso De Titulización	Artículo 262 de la Ley de Títulos Valores

CUADRO N° 3

Relación de servicios digitales según la OCDE

Categoría	Tipo de operación	Descripción
Servicios	Mantenimiento de software	Contratos de mantenimiento de software usualmente ofrecen actualizaciones del software adquirido y servicio técnico. Si los cargos por cada concepto (las actualizaciones y el servicio técnico) se realizan de forma separada, el tratamiento puede diferenciarse en ese sentido. Si los cargos no se separan, la transacción en su totalidad será tratada como venta de bienes.
	Soporte técnico al cliente en red	El vendedor provee al consumidor de un servicio que se presta a través de la misma red. El servicio puede comprender recomendaciones de instalación, la provisión de documentación técnica, bases de datos o conexión automática a través del correo electrónico con personal técnico.
	Data warehousing	El cliente almacena su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar y manipular tal información de manera remota.
	Application Hosting	El prestador del servicio pone a disposición del cliente una aplicación computarizada almacenada en servidores operados y de propiedad de aquél. El cliente puede acceder, ejecutar y operar tal aplicación de software de manera remota. Asimismo el prestador del servicio brinda servicios adicionales de soporte técnico.
	Provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider -ASP)	El prestador del servicio de aplicación (ASP) pone a disposición del cliente una aplicación de software almacenada en servidores de su propiedad y controlados por él. El manejo del software por parte del cliente es equivalente a una situación en la que el cliente tuviera contratados servicios de outsourcing ² mediante los cuales, una oficina remota una vez accedido al software, puede ordenar, pagar y obtener bienes o servicios ofrecidos por terceras partes, desde equipo de oficina hasta reservaciones aéreas para los ejecutivos.

² Se entiende por operaciones de outsourcing, o también denominadas "operaciones de asistencia empresarial", la prestación a distancia de diversos servicios auxiliares que permiten a la empresa mantener como únicas actividades a su cargo las funciones de dirección, los procesos esenciales y el análisis operativo. Los servicios auxiliares que comúnmente son ofrecidos por empresas que se dedican a este tipo de operaciones comprenden; entre otros, servicios de atención al cliente, preparación de índices y reseñas analíticas, centros de llamadas; recogida y tratamiento de datos, servicios de gerenciamiento, consultoría, contabilidad y finanzas, almacenamiento de datos, edición electrónica, transcripción de datos jurídicos, apoyo al trámite de litigios, telemarketing, teleservicios, etc. Un listado detallado de la gama de servicios ofrecidos así como de las empresas que actualmente en el mercado mundial prestan tales servicios puede ser encontrado en la página web de operaciones de outsourcing: <http://www.outsourcing-events.com>.

	Almacenamiento de páginas o sitios web (web site hosting)	El proveedor ofrece espacio en su servidor para almacenar páginas o sitios web, no obteniendo ningún derecho sobre el contenido de la página cuando ésta es insertada en el servidor de su propiedad. El proveedor es compensado con un honorario fijado en función a la duración del contrato.
	Acceso electrónico a servicios de consultoría	Comprende los servicios de consultores, abogados, médicos u otros profesionales que provean de servicios profesionales a través del correo electrónico, video teleconferencia u otro medio remoto de comunicación.
	Propaganda y publicidad	Propagandistas pagan por tener diseminado en determinadas páginas o sitios web sus avisos de publicidad. Estos avisos son pequeñas imágenes gráficas contenidas en un sitio de la red. Las tasas que se fijan varían desde el número de veces en que el aviso es mostrado al potencial cliente hasta el número de veces en que un cliente ingresa (click) al aviso desplegado en la página web.
	Remates "en línea"	El proveedor de Internet oferta diversos items para que sean adquiridos por remate. El usuario adquiere los bienes directamente del propietario de tales bienes. El vendedor compensa al proveedor de Internet con un porcentaje de la venta.
	Reparto de Información	El proveedor de Internet distribuye electrónicamente información a los suscriptores en función de sus preferencias personales. El principal valor para los clientes es la conveniencia de recibir información en formato reducido diseñada según sus específicas necesidades.
	Acceso a una página o sitio interactivo de Internet	El proveedor pone a disposición de los suscriptores una página web caracterizada por su contenido digital (información, música, videos, juegos). Los suscriptores pagan una comisión fija por el acceso al sitio o página. El principal valor del sitio de Internet para los suscriptores es su interacción con la página más que la posibilidad de conseguir el producto o el servicio de la red.
	Portales en línea para compraventa	El operador de una página de Internet almacena en sus servidores catálogos electrónicos de proveedores de bienes o servicios. Los usuarios de tales sitios de Internet pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar órdenes en línea. El operador de Internet transmite sus órdenes a los proveedores quienes son responsables de aceptar y dar trámite a las órdenes. Los proveedores pagan una comisión al operador del sitio equivalente a un porcentaje de las órdenes realizadas.

CUADRO N° 4

CONCEPTO DE ASISTENCIA TÉCNICA-LEGISLACIÓN COMPARADA

COLOMBIA	URUGUAY	COSTA RICA	MEXICO	VENEZUELA
<p><i>Artículo 2 del decreto reglamentario 2123</i> (8 de octubre de 1975) (parte pertinente) Reglamento del Impuesto a la renta Entiéndese por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos.</p>	<p>Artículo 2 del Impuesto a la renta de la Industria y el comercio Se entiende por remuneraciones de servicios técnicos las cantidades de cualquier clase pagadas o acreditadas por servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.</p>	<p>Artículo 12 INCISO J) del Reglamento del Impuesto a la renta Para efectos de lo que estipula el artículo 8, inciso k) de la Ley, se entiende como asesoramiento técnico o financiero, todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado;</p>	<p>Inciso XI del Artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.</p>	<p>Artículo 42. de la Ley del Impuesto sobre la renta A los fines del artículo anterior se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. El suministro de la asistencia en referencia podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de Ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de Ingeniería básica y de detalle, entendiéndose como: 1. Servicios de Ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad; 2. Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas piloto; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras; 3. Asesoría y consultoría: La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas.</p>

CUADRO N° 5

COMPARATIVO DE LOS FIDEICOMISOS BANCARIOS Y DE TITULIZACIÓN

	FIDEICOMISO BANCARIO	FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN
Perfeccionamiento del contrato de Fideicomiso	<p>El fideicomiso se perfecciona por contrato entre el fideicomitente y la empresa fiduciaria, formalizado mediante instrumento privado o protocolizado notarialmente.</p> <p>Tiene también lugar por voluntad unilateral del fideicomitente, expresada en testamento.³</p>	<p>El fideicomiso de titulización se constituye a través de la celebración de un contrato entre el fideicomitente y el fiduciario, o mediante acto unilateral de la sociedad tituladora.</p> <p>A dicho acto constitutivo se adhieren los inversionistas al suscribir o adquirir los valores que se emitan con respaldo en el patrimonio fideicometido, obteniendo al mismo tiempo la calidad de fideicomisarios.⁴</p>
Partes	<ul style="list-style-type: none"> - Fideicomitente u originador - Fiduciario (entidad financiera o bancaria)⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> - Fideicomitente u originador - Sociedad Tituladora (fiduciario) - Fideicomisario⁶
Clases	<p>1) En Garantía</p> <p>Contrato mediante el cual el fideicomitente que adquiere una obligación de cumplimiento futuro, afecta sus bienes en fideicomiso a fin que la fiduciaria ejecute el patrimonio fideicometido y pague al acreedor con el producto del mismo. La forma de ejecución se registrará por el acto constitutivo.</p> <p>En tal sentido, el fiduciario recibe bienes destinados a</p>	<p>1) De Titulización</p> <p>Según el artículo 291* de la Ley del Mercado de Valores se entiende por Titulización a aquel proceso mediante el cual se constituye un patrimonio cuyo propósito exclusivo es respaldar el pago de los derechos conferidos a los titulares de valores emitidos con cargo a dicho patrimonio; asimismo, comprende la transferencia de los activos al referido patrimonio y la emisión de los respectivos valores.¹³</p>

³ Art. 246° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

⁴ Art. 301° del DS N° 093-2002-EF - TUO de la Ley del Mercado de Valores, publicada el 15.06.2002.

⁵ Art. 241° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

⁶ Art. 301° del DS N° 093-2002-EF - TUO de la Ley del Mercado de Valores, publicada el 15.06.2002.

	FIDEICOMISO BANCARIO	FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN
	<p>2. Cultural Contrato que se celebra entre el fideicomitente y la empresa fiduciaria con la finalidad de establecer museos, bibliotecas, institutos de investigación arqueológicos, históricos o artísticos.⁸</p> <p>3. Filantrópico Contrato que se celebra entre fideicomitente y la empresa fiduciaria con la finalidad de aliviar la situación de los privados de razón, los huérfanos, los ancianos abandonados y personas menesterosas.⁹</p> <p>4. Testamentario Acto unilateral del fideicomitente expresado en el testamento que no requiere aceptación de la fiduciaria. Se entiende constituido desde la apertura de la sucesión.¹⁰</p> <p>5. Vitalicio Contrato que tiene por objeto beneficiar a quienes hubiesen nacido o este concebidos al momento de constituirse el fideicomiso, extendiéndose el plazo del mismo hasta la muerte del último de los fideicomisarios.¹¹</p> <p>6. De Titulización Se rige por las mismas disposiciones aplicables al fideicomiso de titulización de la LMV.¹²</p>	

7

Art. 274° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

8

Art. 246° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

9

Art. 251° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

10

Art. 251° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

11

Art. 251° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

12

Art. 242° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

13

Art. 301° del DS N° 093-2002-EF - TUO de la Ley del Mercado de Valores, publicada el 15.06.2002.

	FIDEICOMISO BANCARIO	FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN
Fiduciario (características y obligaciones)	<ul style="list-style-type: none"> • El fiduciario ejerce dominio fiduciario sobre el patrimonio fideicometido, el cual le confiere plenas potestades (administración, uso, disposición, y reivindicación) sobre los bienes que conforman el patrimonio fideicometido, las mismas que son ejercidas con arreglo a la finalidad para la que fue constituido el fideicomiso, y con observancia de las limitaciones que se hubieren establecido en el acto constitutivo.¹⁴ • Se encuentran autorizadas a desempeñarse como fiduciarias: COFIDE, las empresas de operaciones múltiples¹⁵, las empresas de servicios fiduciarios y las empresas de seguros y reaseguros.¹⁶ • Entre las principales obligaciones de las empresas fiduciarias tenemos: cuidar y administrar los bienes y derechos que constituyen el patrimonio del fideicomiso, con la diligencia y dedicación de un ordenado comerciante y leal administrador; defender el patrimonio del fideicomiso. 	<ul style="list-style-type: none"> • El fiduciario es una persona de confianza para el originador y para los inversionistas que realiza el proceso de titulación, es decir, la transferencia del activo titulado desde el originador hacia los inversionistas. • Los títulos o valores mobiliarios son emitidos por el Fiduciario y adquiridos por los inversionistas para ser los beneficiarios finales de los derechos relacionados con el patrimonio aportado por el fideicomitente. • Los valores mobiliarios podrán ser emitidos en forma nominativa, al portador y les son de aplicación, en lo que corresponda, las disposiciones relativas a los títulos valores.¹⁷

¹⁴ Art. 252° de la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

¹⁵ A que se refiere el inciso a) del artículo 18° Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS.

¹⁶ Art. 242° de la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

¹⁷ Salvo que, atendida la finalidad de la transmisión fideicomisaria, corresponda la entrega a los fideicomisarios o a otras personas.

¹⁸ Art. 256° de la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, publicada el 09.12.1996.

	FIDEICOMISO BAUCARIO	FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN
	<p>finalidad del fideicomiso, realizando para ello los actos, contratos, operaciones, inversiones o negocios que se requiera; llevar el inventario y la contabilidad de cada fideicomiso con arreglo a ley, para lo cual deberá llevar contabilidad separada por cada patrimonio fideicometido bajo su dominio fiduciario en libros debidamente legalizados; cumplir con las obligaciones tributarias sustantivas y formales del patrimonio fideicometido; devolver al fideicomitente o a sus causahabientes, al término del fideicomiso, los remanentes del patrimonio fideicometido¹⁷; rendir cuenta a los fideicomitentes y a la Superintendencia al término del fideicomiso o de su intervención en él, entre otras.¹⁸</p>	
Sociedad titulizadora		<ul style="list-style-type: none"> • La Sociedad Titulizadora es aquella sociedad anónima de duración indefinida cuyo objeto exclusivo es desempeñar la función de fiduciario en procesos de titulización, pudiendo además dedicarse a la adquisición de activos con la finalidad de constituir patrimonios fideicometidos que respalden la emisión de valores.²⁰ • Entre otras obligaciones, la Sociedad Titulizadora debe mantener los activos fideicometidos separados de los que integren su patrimonio y de los que corresponden a otro patrimonio fideicometido; cumplir sus funciones de acuerdo con los términos establecidos en el acto constitutivo; elaborar los estados financieros propios y de cada patrimonio bajo su administración, con la periodicidad y requisitos que establezca CONASEV, etc.²¹

	FIDEICOMISO BANCARIO	FIDEICOMISO DE TRUFLIZACION
Fidelcomitante		La persona en interés de la cual se conforma un patrimonio de propósito exclusivo y que se obliga a transferir los activos que lo integrarán. ²²
Patrimonio fideicometido		Es un patrimonio autónomo, separado del que corresponde al originador y que tiene por finalidad exclusiva servir de respaldo a los derechos que origina y que están representados en los títulos que se emiten en su representación. ²³
Aspectos tributarios CONTRIBUYENTE	Fidelcomitante	Fideicomisario o fidelcomitante si es que éste resulta ser beneficiario del patrimonio fideicometido
Aspectos tributarios RESPONSABLE	Fiduciario en su calidad de administrador del fideicomiso.	Sociedad trufizadora como AGENTE DE RETENCIÓN cuando pague rentas de segunda categoría (tasa 15%) o dividendos (tasa 4.1%).

²²

Art. 301° del DS N° 093-2002-EF – TUO de la Ley del Mercado de Valores, publicada el 15.06.2002.

²³

Art. 310° al 312° del DS N° 093-2002-EF – TUO de la Ley del Mercado de Valores, publicada el 15.06.2002.

CUADRO N° 6**PERU: PATRIMONIOS FIDEICOMETIDOS AL 31/12/2001
(En Cantidad y Millones de US \$)**

	MONTO	%	CANTIDAD	%
POR ORIGEN:				
Fideicomisos Públicos	1,475	14	36	49
Fideicomisos Privados	9,064	86	37	51
TOTAL	10,539	100	73	100
POR TIPO DE FIDEICOMISO:				
Fideicomisos de Inversión	4	0	1	1
Fideicomisos de Garantía	8,966	85	15	21
Fideicomisos de Administración	4	0	10	14
Titulización		0		0
Fideicomisos Mixtos	45	0	4	5
Fondos Mutuos de Inversión	1,182	11	25	34
Fondos de Inversión	49	0	4	5
Titulización - Oferta Pública	294	3	9	12
Otros		0	5	7
TOTAL	10,543	100	73	100

CUADRO N° 7

LEGISLACIÓN COMPARADA DE IMPUESTO A LA RENTA - SUJETOS DEL IMPUESTO EN LOS FIDEICOMISOS

PAÍS	CONTRIBUYENTE	RESPONSABLE	OBSERVACIONES
ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA ²⁴	<ul style="list-style-type: none"> En fideicomiso bancario (<i>Common Trust Fund</i>): FIDEICOMISARIO En otros fideicomisos: PATRIMONIO FIDEICOMETIDO (<i>Trust</i>) 	<p align="center">-----</p> <p>El pago del Impuesto será realizado por el FIDUCIARIO (fiduciary)</p>	
MÉXICO ²⁵	<ul style="list-style-type: none"> En fideicomisos de inmuebles: FIDEICOMITENTE <p>Excepción: FIDEICOMISARIO en los fideicomisos irrevocables (donde el fideicomitente no tiene el derecho a readquirir el fiduciario el bien inmueble). Será contribuyente desde el momento en que el Fideicomitente pierda el derecho a readquirir el bien.</p> <ul style="list-style-type: none"> En fideicomisos que realizan actividad empresarial: FIDEICOMISARIO 	<p>FIDUCIARIO</p> <p>Efectúa pagos provisionales por cuenta del contribuyente del 10% de los ingresos. Tratándose de no residentes, se efectúa retención del impuesto equivalente a 25%.</p> <p>FIDUCIARIO</p> <p>Efectúa pagos provisionales por cuenta del contribuyente</p>	<p>El Fiduciario otorga al Fideicomitente una constancia de las rentas y del monto retenido en el año anterior, la cual se adjunta a la DJ de este último.</p>
COLOMBIA ²⁶	<p>FIDEICOMISARIO</p> <p>Casos especiales:</p> <ul style="list-style-type: none"> FIDEICOMITENTE, en los fideicomisos de garantía. PATRIMONIO FIDEICOMETIDO, cuando no sea posible identificar a los fideicomitentes 	<p>FIDUCIARIO</p>	<p>Las rentas del fideicomisario conservan el carácter de gravables o no gravables y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidas directamente por el beneficiario.</p>

²⁴ Sección 584 (a) y (b) y sección 641 (a) del Internal Revenue Code (Código del Impuesto a la Renta).

²⁵ Artículos 9°, 144° y 145° de la Ley del Impuesto sobre la Renta D.O.F. 30/XII/2002.

PAIS	CONTRIBUYENTE	RESPONSABLE	OBSERVACIONES
	por encontrarse el fideicomiso sometido a condiciones, revocatorias, etc.		
VENEZUELA ²⁷	FIDEICOMISARIO ²⁸ Excepción: FIDEICOMITENTE, cuando el beneficiario de las rentas sea el patrimonio fideicometido.	PATRIMONIO FIDEICOMETIDO Excepción: PATRIMONIO FIDEICOMETIDO, cuando el beneficiario de las rentas sea el patrimonio fideicometido.	
FRANCIA ²⁹	FIDEICOMISARIO, cuando se presenten las siguientes condiciones: <ul style="list-style-type: none"> • Posea 10% o más de las participaciones del fideicomiso. • El fideicomiso se haya constituido fuera de Francia, en un paraíso fiscal. • El activo del patrimonio fideicometido esté principalmente constituido por valores mobiliarios, depósitos o cuentas corrientes. 		El impuesto pagado por las rentas de fuente extranjera es deducible de las rentas de segunda categoría del contribuyente.
GUATEMALA ²⁹	PATRIMONIO FIDEICOMETIDO		El Patrimonio Fideicometido no puede deducir como gasto las utilidades que distribuya a los fideicomisarios.
ARGENTINA ³⁰	1. Si el fideicomitente es a la vez beneficiario (beneficiario del país): El FIDEICOMITENTE paga el impuesto sobre los resultados del fondo, en la proporción que le haya atribuido el fiduciario.		No serán deducibles los importes que correspondan asignar en concepto de distribución de utilidades.

²⁶ Artículo 102° del Impuesto sobre la Renta y Complementarios Decreto N° 624 del 30.03.89 y modificatorias.

²⁷ Artículo 49° de la Ley N° 71 publicada en la Gaceta Oficial N° 5.566 extraordinario del 28.12.2001.

²⁸ Artículo 3° del Código General de Impuestos Texto Ordenado de 31.12.2002.

²⁹ Artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

³⁰ Artículo 46°, 49°, 69° y 119° de la Ley de Impuesto a las Ganancias - Ley 20.628, Texto Ordenado por Decreto N° 649/97 de fecha 11/07/97.

PAIS	CONTRIBUYENTE	RESPONSABLE	OBSERVACIONES
	<p>tributarán con la alícuota que les corresponda por el conjunto de sus rentas.</p> <p>2. En otros casos:</p> <p>El FIDUCIARIO determina y paga el 35% de las ganancias netas imponibles del ejercicio. El impuesto pagado tiene carácter de pago único y definitivo. No serán deducibles los importes que corresponda asignar en concepto de distribución de utilidades.</p> <p>Cuando el fideicomiso distribuya utilidades que superen el resultado impositivo del ejercicio, deberán practicar una retención con carácter de pago único y definitivo del 35% sobre el excedente. Lo dispuesto no resulta aplicable cuando los certificados de participación sean colocados por oferta pública.</p>		
ESPAÑA ³¹	<p>Serán sujetos pasivos del Impuesto:</p> <p>b) Los fondos de inversión, regulados en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva.</p> <p>h) Los fondos de titulación de activos a que se refiere la disposición adicional quinta, 2, de la Ley 3/1994, de 14 de abril, sobre Adaptación de la Legislación española en materia de Crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y otras modificaciones relativas al sistema financiero.</p> <p>i) Los Fondos de Garantía de Inversiones, regulados en la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores.</p>		

³¹ Artículo 7º Ley de Impuesto a la Renta de Sociedades

CUADRO N° 8

SOCIEDADES TITULIZADORAS: PATRIMONIOS FIDEICOMETIDOS AL 31 DE JULIO DE 2003

Sociedad Titulizadora	Patrimonio Administrado (Patrimonio en Fideicomiso D.L. 681 Titulo XI)	Activos Titulizados	Emisiones (US\$)	Emisiones (S)	Valores Emitidos	Oferir
GRUPO CORIL	Tai Loy Créditos 1	Activos crediticios (Letras)	1,000,000		Bonos	Privada
	Bienes Inmuebles Tai Loy	Activos Fijos (Inmuebles)	1,291,500		Bonos	Privada
	Blockbuster Alquileres	Contratos de Alquileres	1,000,000		Bonos	Privada
	Patrimonio Autónomo Norbank	Inmuebles	3,950,000		Cert.Particip.	Privada
	Inmuebles 1 Banco del Progreso	Inmuebles	1,343,338		Cert.Particip.	Privada
	Inmuebles 2 Banco del Progreso	Inmuebles	1,486,256		Cert.Particip.	Privada
	Gramco PFF 1999-01	Derechos sobre futuras unidades inmobiliarias	2,323,126		Bonos	Privada
	Activos Procomía	Derechos sobre acciones, vehículos, mercaderías, moldes	1,572,623		Bonos	Privada
	Procacao Panetones	Facturas	1,100,000		Bonos	Privada
	GMP_PFG 2002-01	Flujos Futuros Contratos petroleros, acciones Larco Mar	1,000,000		Bonos	Privada
	San Vicente 2002-01	Bienes y derechos (ganado lechero y derivados)	800,000		Bonos	Privada
	Cañaverl 2002-01	Derechos de crédito e ingresos futuros (Via.azucar)	2,400,000		Bonos	Privada
		TOTAL EMISIONES		19,266,843		
CITICORP PERÚ	Ferreyros 1998-01	Cuentas por cobrar	19,000,000		Bonos	Pública
	Ferreyros 1999-01	Maquinas, motores	11,800,000		Bonos	Privada
	Ferreyros 2000-01	Bonos Brady PDI	99,446,000		Bonos	Pública
	Bonos Brady	Cuentas por Cobrar	14,200,000		Bonos	Pública
		TOTAL EMISIONES		144,446,000		
CREDITÍTULOS	Edificios San Isidro	Inmuebles y Flujos Futuros por alquileres	10,150,000		Bonos	Pública
	Flujos Futuros - Alicorp	Derechos de cobro y flujos futuros	40,000,000		Bonos	Pública
	Flujos Futuros - Ransa	Derechos de cobro y flujos futuros	7,000,000		Bonos	Pública
	Leap fund	Bonos Edegel	10,000,000		Bonos	Publica
		TOTAL EMISIONES		67,150,000		
CONTINENTAL	Bonos Tituliz.Est.Sober.Ren.-S&P 500	Cartera de Bonos Soberanos y por la Opción	20,000,000		Bonos	Pública
		TOTAL EMISIONES	20,000,000			
INTERTÍTULOS	Quimpac	Flujos Futuros de Ventas de Quimpac	20,000,000		Bonos	Pública

Sociedad Tituladora	Patrimonios Administrados (Patrimonio en Fideicomiso D.L. 861 Título XI)	Activos Titulizados	Emisiones (U\$s)	Emisiones (%)	Valores Emitidos	Oferta
	Wong & Metro	Derecho sobre los flujos derivados de las ventas futuras	50,000,000		Bonos	Pública
		Cuentas por cobrar y flujos futuros	4,450,000		Bonos	Privada
	Drokasa - Farminindustria	Cuentas por cobrar y flujos futuros	6,250,000		Papeles Comerciales	Privada
	TOTAL EMISIONES		80,700,000			
WIESE	Banco Wiese 1997-01	Cuentas por Cobrar	300,000,000		Bonos	Privada
			189,000,000		Tit.Val.Aval.	
			212,000,000		Cert.Particip.	
	Banco Wiese 1997-02	Cuentas por Cobrar	79,500,000		Bonos	Privada
			351,300,000		Cert.Particip.	
	LP Holding	Acciones de Textil San Cristóbal (36% Capital)	17,307,540		Cert.Particip.	Privada
	LP Holding	Acciones de Textil San Cristóbal	1,192,830		Cert.Particip.	Privada
	Los Portales S.A.	Terrenos, proyectos e inmuebles	10,323,654		Pagaré	Privada
			4,909,438		Cert.Particip.	Privada
			4,114,777		Bono Clase Única	Privada
	Cosapi	Cuentas por Cobrar	6,883,423		Bono Subordinado	Privada
	Promotora Láser	Terrenos e inmuebles	9,167,725		Cert. Particip.	Privada
	Banco Wiese 2002-01	Bienes Adjudicados	29,750,000		Bono Clase Única	Privada
	Banco Wiese Sudameris	Cuentas por Cobrar	11,186,190		Certific. Titulización	Privada
	TOTAL EMISIONES		1,226,635,477			
TRUST	Agricoorp USA	Inmuebles	4,000,000		Bonos	Privada
	Inmuebles Argentina	Inmuebles	4,000,000		Bonos	Privada
	Corporación Técnica de Comercio S.A.	Derechos de cobro	2,500,000		Bonos	Privada
	JFLL	Acreencias laborales		797,535	Bonos	Privada
		Acreencias laborales	54,456		Bonos	
	TOTAL EMISIONES		10,554,456	797,535		

CUADRO N° 9**ESQUEMA DE PROVISIONES APLICADO EN EL SISTEMA FINANCIERO PERUANO
COMPARACIÓN ESQUEMA VIGENTE Y ESQUEMA ANTERIOR**

Categoría de riesgo	Tabla 1		Tabla 2		Tabla 3	
	Resolución 808-2003	Resolución 572-1997	Resolución 808-2003	Resolución 572-1997	Resolución 808-2003	Resolución 572-1997
Categoría Normal	1.00%	1.00%	1.00%	1.00%	1.00%	1.00%
Categoría con Problemas Potenciales	5.00%	5.00%	2.50%	2.50%	1.25%	5.00%
* Componente Fijo	5%	3.75%	2.50%	1.25%	1.25%	0.75%
* Componente variable		1.25%		1.25%		0.50%
Categoría Deficiente	25.00%	25.00%	12.50%	12.50%	6.25%	30.00%
Categoría Dudoso	60.00%	60.00%	30.00%	30.00%	15.00%	60.00%
Categoría Pérdida	100.00%	100.00%	60.00%	60.00%	30.00%	100.00%

CUADRO N° 10

CUADRO COMPARATIVO DE LAS RESOLUCIONES SBS QUE ESTABLECEN EXIGENCIAS PARA EFECTUAR PROVISIONES BANCARIAS

Provisiones de Crédito	Resolución SBS 572/97 (Vigente hasta el 30/09/03)	Resolución SBS 808/2003 (Vigente desde el 01/10/03)
Tipos de carteras de créditos	<ul style="list-style-type: none">- Créditos comerciales- Créditos a Microempresas- Créditos de consumo- Créditos hipotecarios para vivienda <p>También se incluyen en cada una de las categorías antes citadas cualquier operación de crédito otorgado a través de arrendamiento financiero</p>	IDEM
Clasificación del deudor	<ul style="list-style-type: none">- Categoría Normal- Categoría Problemas potenciales- Categoría Deficiente- Categoría Dudoso- Categoría Pérdida	IDEM

Resolución SBS 572/97 (Vigente hasta el 30/09/03)				Resolución SBS 803-2003 (Vigente desde el 01/10/03)		
Categorías	Créditos Comerciales	MES y Consumo	Hipotecarios	Créditos Comerciales	MES y Consumo	Hipotecarios
Normal	<ul style="list-style-type: none"> - El análisis de flujo de fondos demuestra que el deudor es capaz de atender holgadamente todos sus compromisos. - El deudor presenta una situación financiera líquida. - Cumple puntualmente con el pago de sus obligaciones 	Son aquellos deudores que vienen cumpliendo con el pago de sus cuotas de acuerdo a lo convenido o con un atraso de hasta 8 días calendario.	Son aquellos deudores que vienen cumpliendo con el pago de sus cuotas de acuerdo a lo convenido o con un atraso de hasta 30 días calendario.	IGUAL A RES. SBS 572-97	IGUAL A RES. SBS 572-97	IGUAL A RES. SBS 572-97
Potencial	<ul style="list-style-type: none"> - El análisis de flujo de fondos del deudor demuestra que, al momento de realizarse, puede atender la totalidad de sus compromisos financieros; no obstante, existen situaciones que, de no ser controladas o corregidas oportunamente, podrían comprometer la capacidad futura del deudor. - Presenta incumplimientos ocasionales y reducidos 	Son aquellos deudores que registran atraso en el pago de sus cuotas de 9 a 30 días calendario.	Son aquellos deudores que muestran atraso en el pago de 31 a 90 días calendario.	- Presenta incumplimientos ocasionales y reducidos que no exceden de 60 días	IGUAL A RES. SBS 572-97	IGUAL A RES. SBS 572-97
Deficiente	<ul style="list-style-type: none"> - Situación financiera débil - Presenta incumplimientos mayores a 60 días y que no exceden de 120 - Créditos vencidos y/o en cobranza judicial - Tienen un sistema de información desactualizado 	Son aquellos deudores que registran un atraso en el pago de sus cuotas de 31 a 60 días calendario;	Son aquellos deudores que registran un atraso en el pago de sus cuotas de 91 a 120 días calendario.	<ul style="list-style-type: none"> - Situación financiera débil - Presenta incumplimientos mayores a 60 días y que no exceden de 120 	IGUAL A RES. SBS 572-97	IGUAL A RES. SBS 572-97

Resolución SBS 572-97
(Vigente hasta el 30/09/03)

Resolución SBS 808-2003³³
(Vigente desde el 01/10/03)

<p>Dudoso</p>	<ul style="list-style-type: none"> - El análisis de flujo de fondos del deudor demuestra que es altamente improbable que pueda atender la totalidad de sus compromisos financieros. - Presenta incumplimientos mayores a 120 días y que no exceden de 365 - Créditos vencidos y/o en cobranza judicial - Tiene un sistema de información poco confiable y desactualizado - Pertenece a un sector de la actividad económica o ramo de negocios con tendencia decreciente 	<p>Son aquellos deudores que registran un atraso en el pago de sus cuotas de 61 a 120 días calendario.</p>	<p>Son aquellos deudores que muestran un atraso en el pago de 121 a 365 días calendario.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Flujo de caja manifiestamente insuficiente. - Presenta incumplimientos mayores a 120 días y que no exceden de 365. - Créditos vencidos y/o en cobranza judicial 	<p>IGUAL A RES. SBS 572-97</p>	<p>IGUAL A RES. SBS 572-97</p>
<p>Pérdida</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Las deudas de deudores incorporados a esta categoría se consideran incobrables. - Incumplimientos mayores a 365 días - Ha cesado en su actividad empresarial - Carece o ya no utiliza un sistema de información - Pertenece a un ramo de negocios en extinción 	<p>Son aquellos deudores que muestran un atraso en el pago de sus cuotas de más de 120 días calendario.</p>	<p>Son aquellos deudores que muestran un atraso en el pago de sus cuotas de más de 365 días calendario.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Flujo de caja que no alcanza a cubrir los costos de producción - Incumplimientos mayores a 365 días 	<p>IGUAL A RES. SBS 572-97</p>	<p>IGUAL A RES. SBS 572-97</p>

CUADRO N° 11.

LEGISLACIÓN COMPARADA – COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

PAÍS	BASE LEGAL	TEXTO PERTINENTE	COMENTARIO
CHILE	Decreto Ley N° 824, publicada en el Diario Oficial de 31.12.1974 y actualizada al 25.04.2002.	<p>Art. 31° ... Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:</p> <p>.....</p> <p>3. Las pérdidas sufridas por el negocio o la empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. Podrán así mismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en el que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades requeridas no fueran suficientes para absorberlas la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.....</p>	Arrastre ilimitado en monto y tiempo.
COLOMBIA	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Decreto N° 624 de 1989 (30/03/89), incluyendo la última modificación de la Ley N° 633 de 29.12.2000.	<p>Art. 147°.- Compensación de Pérdidas Fiscales de Sociedades.</p> <p>Las Sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguiente, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la resta sucesiva del excedente a las utilidades</p>	Arrastre limitado en monto y tiempo: 25% por 8 años.

PAIS	BASE LEGAL	TEXTO PERTINENTE	COMENTARIO
		de las sociedades no serán trasladables a los socios.	
MÉXICO	Ley del Impuesto sobre la Renta. D.O.F. 30/XIV/2002	Art. 10. El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue: I. II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirá en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.	Arrastre limitado en monto y tiempo.
ECUADOR	Impuesto a la Renta, Ley de Régimen Tributario Interno, Función Legislativa N° 56 de 14/12/89, incluyendo la modificación de la Ley N° 2001-41 de 14.05.2001.	Art. 11°.- Pérdidas Las sociedades pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieran dentro de los cinco (5) periodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada periodo del veinticinco por ciento (25%) de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos, menos los costos y gastos deducibles. En caso de liquidación de la sociedad o terminación de sus actividades en el país, el saldo de la pérdida acumulada durante los últimos cinco (5) ejercicios será deducible en su totalidad en el ejercicio impositivo en que concluya su liquidación o se produzca la terminación de actividades.	Arrastre limitado en monto y tiempo: 25% por 5 años.
VENEZUELA	Ley de Impuesto sobre la Renta	Art. 55°.- Se autoriza el traspaso de las pérdidas	Plazo Fijo: 3 años después de aquél en que se produjo la pérdida.

PAIS	BASE LEGAL	TEXTO PERTINENTE	COMENTARIO
		tres (3) años subsiguientes al ejercicio en que se hubiere sufrido.	
EL SALVADOR	Impuesto sobre la Renta. Decreto Legislativo N° 134 de 18.12.91 incluyendo la modificación del Decreto Ley N° 577 de 18.10.2001.	Art: 13°. Ejercicios de imposición Para los efectos del cálculo del impuesto: d) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente, del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales.	No permite el arrastre.
NICARAGUA	Impuesto sobre la Renta, Ley N° 453 de 05.05.2003 – Ley de Equidad Fiscal, Título II.	Art: 16°. Traspaso de las pérdidas de explotación. Se autoriza para efectos del impuesto establecido en esta ley, el traspaso de las pérdidas sufridas en el año gravable, hasta los tres (3) años siguientes al del ejercicio en el que se produzcan.	Plazo Fijo: 3 años después de aquél en que se produjo la pérdida.
COSTA RICA	Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21.04.88 de la Ley N° 8343 de 18.12.2002.	Art. 8° Inc: g) Son deducibles de la renta bruta: g) Cuando en un período fiscal una empresa industrial obtenga pérdidas, éstas se aceptarán como deducción en los tres (3) siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco (5) períodos. La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la administración tributaria y ésta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales, combinadas con actividades	Deducción de la renta bruta por 3 y 5 años a empresas industriales y agrícolas, respectivamente. No permite pérdidas comerciales, sólo industriales y agrícolas.

PAÍS	BASE LEGAL	TEXTO PERTINENTE	COMENTARIO
		de cada actividad para poder hacer esta deducción.	
HONDURAS	Impuesto sobre la Renta, Decreto Ley N° 25 de 20.12.63 incluyendo la modificación del Decreto N° 194-2002 de 30/05/2002.	<p>Art. 20°.- Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a las actividades agropecuarias, agroindustriales, manufactureras, mineras, y de turismo; que en un ejercicio económico sufran pérdidas de operación para efectos de la aplicación del impuesto sobre la renta, a partir de la vigencia de esta ley, tendrán derecho a arrastrarlas y amortizarlas previa autorización de la Dirección General de Tributación (DGT) en los tres (3) años de ejercicio siguiente y en base a esta regla. Podrán amortizar anualmente un valor que no exceda de cincuenta por ciento (50%) de la renta neta gravable del año impositivo. Para el caso de contribuyentes que desarrollan actividades diversas, se entiende que el arrastre y compensación de la pérdida, sólo se hará contra las utilidades de la misma actividad que la originó.</p> <p>En ningún caso el arrastre de pérdidas excederá a los tres ejercicios que establece el párrafo primero de este artículo...</p>	Arrastre limitado en monto y tiempo: 50% por 3 años. Previa autorización de la DGT. Sólo actividades agropecuarias, agroindustriales, manufactureras, mineras y de turismo.
BOLIVIA	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, Ley N° 843 de 20.05.86 (Título III), Texto Ordenado por Decreto Supremo N° 26077 de 19.02.2001 modificado por Ley N° 2493 de 04.08.2003.	<p>Art. 48° Cuando en un año se sufriera una pérdida de fuente Boliviana, ésta podrá deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.</p> <p>Las pérdidas a deducir en ejercicios siguientes serán actualizadas por la variación en la cotización oficial del dólar estadounidense con relación al boliviano, producida entre la fecha de cierre de la gestión anual en que se produjo la pérdida y la fecha de cierre de la gestión anual en que la pérdida se compensa.</p>	Deducción ilimitada en monto y tiempo.

PAÍS	BASE LEGAL	TEXTO PERTINENTE	COMENTARIO
URUGUAY	Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Decreto Ley N° 14.252 de 22.08.74, Texto Ordenado 1996 por decreto 338/996 de 28.08.96 incluyendo modificaciones hasta la del Decreto N° 499/002 de 30.12.2002.	<p>Art. 13° Renta Neta - Para establecer la renta, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, debidamente documentados. Se admirará así mismo deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico:</p> <p>.....</p> <p>n). Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, siempre que no hayan transcurrido más de tres (3) años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria calculada en la forma que determine la reglamentación.</p>	Deducción de la renta bruta por 3 años.
PARAGUAY	Impuesto a la Renta Ley N° 125/91 de 09.01.92 (Libro I - Título I), con modificaciones incluyendo la N° 861/96.	<p>Art. 8°.- Renta Neta La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados.</p> <p>.....</p> <p>Realizadas las deducciones admitidas, si la renta neta fuera negativa, dicha pérdida fiscal se podrán compensar con la renta neta de los próximos ejercicios hasta un máximo de tres (3) a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la misma.</p>	Plazo Fijo: 3 años después de aquél en que se produjo la pérdida.
ARGENTINA	Ley del Impuesto a las ganancias, aprobado por Decreto 649/97 incluyendo las modificaciones hasta la Ley N° 25.731 del 12.03.03.	<p>Art. 19°.- Para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías.</p> <p>Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.</p>	Plazo Fijo: 5 años después de aquél en que se produjo la pérdida.

PAÍS	BASE LEGAL	TEXTO PERTINENTE	COMENTARIO
		en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún resta, en ejercicios sucesivos. *****	

CUADRO N° 12

**LEGISLACIÓN COMPARADA 1/
RENTA PRESUNTA DE FUENTE NACIONAL**

TIPO	PERÚ	ARGENTINA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA	ECUADOR	ESPAÑA	GUATEMALA	MEXICO	VENEZUELA
	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva	Tasa Efectiva
1. Actividades de Seguros	2.1%	3.5%	22% seguros 2% reaseg.		3.15%	1% seguros 0.75% reaseg.	1.5%	3.1%	2%	3%
2. Alquiler de naves y aeronaves	Aeronaves: 6% Naves: 8%		20%			2.5%	Exento		5%	
3. Recursos Hidrobiológicos	1.5%									
4. Transporte Internacional	Aéreo: 0.3% Marítimo: 0.6%	3.5%	5%	3%	4.5%	1%	4% Exención (reciprocidad)	5%	10%	3.4%
5. Agencias de noticias	3%	3.5%			9%	2.5%		18.6%		5.1%
6. Producción y distribución de Películas	6%	17.5%	20%	21%	9%			18.6%		8.5%

**LEGISLACIÓN COMPARADA 1/
RENTA PRESUNTA DE FUENTE NACIONAL**

TIPO:	PERÚ	ARGENTINA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA	ECUADOR	ESPAÑA	GUATEMALA	MEXICO	VENEZUELA
	Tasa Efectiva									
11. Comunicaciones Internacionales	1.5%	17.5%			4.5%			31%		
12. Asistencia Técnica	12%	21%		10%			25%	31%	25%	10.2%

1/ Legislación de cada país

**CUADRO COMPARATIVO RENTA PRESUNTA FUENTE NACIONAL
IMPUESTO A LA RENTA ARTÍCULO 48º**

TIPO	RENTA PRESUNTA FUENTE NACIONAL			
	Perú Tasa 2/	Legislación comparada 1/		
		Tasa 2/		
		Mínima	Máxima	Promedio
1. Actividades de Seguros 3/	2.1%	1.0%	22%	4.9%
2. Alquiler de naves y aeronaves	Aeronaves: 6% Naves: 8%	2.5%	20%	9.2%
3. Transporte Internacional	Aéreo: 0.3% Marítimo: 0.6%	1%	10%	4.4%
4. Agencias de noticias	3%	2.5%	18.6%	7.7%
5. Producción y distribución de Películas	6%	8.5%	21%	15.8%
6. Empresas que suministren contenedores para el transporte en el país o desde el país al exterior y no presten el servicio de transporte	4.5%	5%	7%	6%
7. Sobrestadía de contenedores para transporte	24%	n.e	n.e	n.e
8. Cesión de derechos de retransmisión televisiva	6%	17.5%	25%	21.2%
9. Comunicaciones Internacionales	1.5%	4.5%	31%	17.7%

1/ Incluye a: Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Guatemala, México y Venezuela.

2/ Corresponde a la tasa efectiva vigente.

3/ No incluye en la legislación comparada las tasas efectivas por reaseguros.

Nota:

n.e = no existe referencia de esta actividad en la legislación del país analizado

CUADRO N° 13
LEGISLACIÓN COMPARADA SOBRE COSTO COMPUTABLE

PAIS	CONCEPTO	COSTO COMPUTABLE
Argentina	<p>Distingue: Costo computable inmuebles (adquiridos, construidos, obras en construcción), acciones, intangibles, valores mobiliarios, títulos públicos, Regla General, Activos fijos exterior</p>	<p>➤ Inmuebles: Costo de adquisición ajustado por corrección monetaria, incluye costos para enajenar, en caso de haberse afectado los bienes a la realización de actividades económicas, ser deducirá depreciación por los períodos afectos.</p> <p>➤ Intangibles (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares) Costo de adquisición ajustado por corrección monetaria, se disminuirá amortizaciones que hubiese correspondido aplicar.</p> <p>➤ Valores Mobiliarios (acciones, cuotas o participaciones sociales, Incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión) ➤ Costo de adquisición ajustado por corrección monetaria, en acciones liberadas será el valor nominal ajustado, se aplica el método fijo.</p> <p>➤ Títulos Públicos Incluidos: bonos y demás títulos valores) El costo será el valor de inicio del ejercicio de enajenación (costo de adquisición ajustado), en casos de compras del año es el valor de adquisición.</p> <p>➤ REGLA GENERAL: Otros bienes distintos, será el costo de adquisición, fabricación, construcción incluidos mejoras efectuadas.</p>
México	<p>Distingue costo computable: Acciones de sociedad, de inversión en instrumentos de deuda; si es persona jurídica, si es persona natural.</p>	<p>➤ Acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda. El costo será el monto original de la inversión, el monto original es la cantidad pagada a la sociedad de inversión, por las acciones, actualizadas desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación; tratándose de sociedades de inversión de renta variable a la inversión original el ingreso que corresponde a las acciones enajenadas por la sociedad de inversión en Bolsa Mexicana de Valores.</p> <p>➤ Enajenante persona jurídica: Terrenos: El costo es el monto original de inversión actualizado. Acciones con períodos de tenencia mayor a 12 meses: El costo será el costo promedio por acción obtenido en base al monto original ajustado (MOA) correspondiente a la misma empresa a la que representarán. Acciones con períodos de tenencia</p>

		<p>menor a 12 meses:</p> <p>El costo será el costo promedio por acción obtenido en base al monto original ajustado (MOA) correspondiente a la misma empresa la que representan.</p> <p>Para éste caso el monto original será el costo de adquisición disminuido en los dividendos o utilidades pagadas y los reembolsos pagados.</p> <p>➤ Enajenante persona natural:</p> <p>Costo computables de bienes será el costo de adquisición actualizado, incrementado en gastos notariales, impuesto y derechos por escrituras de adquisición y enajenación y pagos por avalúos.</p> <p>Para todos los casos el costo de adquisición será el pagado, sin incluir intereses.</p> <p>En caso de bienes heredados, donados o legados, el costo será el que haya pagado el donante o el autor de la sucesión.</p>
Colombia		<p>El costo será el de adquisición, pero a la ganancia de capital se le excluye la parte proporcional de las utilidades retenidas por la sociedad, susceptibles de distribuirse como no gravadas y causadas en el período de tenencia.</p>
España		<p>➤ SOCIEDADES.</p> <p>Inmuebles: será la diferencia entre el coste de adquisición o construcción y la depreciación correspondiente. Además para obtener la ganancia neta se reconocerá la depreciación monetaria producida desde la fecha de adquisición (límite 1983), la cual se calcula sobre el valor de adquisición y depreciación.</p> <p>En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capita de sociedades transparente: el valor de adquisiciones incrementará en el importe de las rentas que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.</p> <p>Otros bienes patrimoniales. El valor contable, el mismo que se determina en atención a los principios de contabilidad y además se tendrá en cuenta la regla de valor de mercado.</p> <p>➤ PERSONAS FÍSICAS. Norma General.</p>

Será el costo de adquisición

Si es transmisión a título oneroso:

El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Quando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título lucrativo. Se aplicarán las reglas establecidas para la transmisión a título oneroso, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Norma especial

- a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida.

Será el costo de adquisición.

Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

- b) De la transmisión a títulos oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

Será el costo de adquisición.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido las partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del

Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios - los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

- De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes, será el valor de adquisición y de titularidad.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados los contribuyentes como rendimientos de sus acciones participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran valores con posterioridad a la imputación de la base imponible positiva, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia.

CUADRO N° 14
LEGISLACIÓN COMPARADA : NOCIONES DE VINCULACIÓN EXISTENTES EN ARGENTINA, CHILE, COLOMBIA, ESPAÑA, MÉXICO Y VENEZUELA

España	México	Venezuela
<p>Numeral 2 del Artículo 16º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades – Ley 43/1995</p> <p>Se aplica a personas o entidades vinculadas. Para tal efecto, se consideran personas o entidades vinculadas :</p> <p>a) Una sociedad y sus socios.</p> <p>b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.</p> <p>c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.</p> <p>d) Dos o más sociedades que estén en la obligación de consolidar, lo que ocurre cuando una entidad (dominante), siendo socio de otra sociedad (dominada), se encuentra con respecto a ésta en alguno de los siguientes casos :</p> <p> Posea la mayoría de los derechos de voto.</p> <p> Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de</p>	<p>Artículos 64º, 106º y 215º de la Ley del Impuesto sobre la Renta</p> <p>La aplicación de precios de transferencia es para partes relacionadas. Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participa, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando existe vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.</p> <p>Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho</p>	<p>Artículos 117º, 118º y 119º de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <p>Se emplea la denominación de partes vinculadas y se establece que este hecho se produce cuando la empresa participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa.</p> <p>Cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.</p> <p>La normativa de precios de transferencia se aplica también a personas interpuestas que no califican como parte vinculada, pero que operan con otras que si califican como tal.</p> <p>Se presume que las operaciones con personas o sociedades domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición son realizadas entre partes vinculadas.</p>

<p>administración. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto. Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de Administración.</p>	<p>integrante. Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.</p>	
<p>e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el literal d).</p>	<p>Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.</p>	
<p>f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el literal d).</p>	<p>Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre las Ganancias, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:</p>	
<p>g) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el literal d).</p>	<p>I. Que se trate de una sociedad residente en México.</p>	
<p>h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social.</p>	<p>II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por</p>	
<p>i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o</p>		

indirectamente en, al menos, el 25% del capital social.

j) Una sociedad residente en territorio español, y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.

l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

m) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto haya dictado el Servicio de Administración Tributaria.

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar sus resultados con los de las sociedades controladas, presentan una declaración conjunta en la que determina la deuda del grupo.

LEGILACIÓN COMPARADA : NOCIONES DE VINCULACIÓN EXISTENTES EN ARGENTINA, CHILE, COLOMBIA, ESPAÑA, MÉXICO Y VENEZUELA

Argentina	Chile	Colombia
<p>Artículos 8º, 14º, 15º, 49º y 69º de la Ley del Impuesto a las Ganancias</p> <p>La legislación argentina se refiere a personas o entidades vinculadas sin adjetivar sobre el tipo de vinculación. Para los fines de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la vinculación queda configurada cuando:</p> <p>Una sociedad constituida en el país, una empresa individual, un fideicomiso en el cual el fiduciante es el beneficiario o un establecimiento perteneciente a asociaciones o sociedad constituidas en el exterior o a personas físicas residentes en el exterior u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones; estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de creencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos</p>	<p>Artículo 38º de la Ley sobre Impuesto a la Renta – Decreto Ley Nº 824 Artículos 86º y 87º de la Ley sobre Sociedades – Ley Nº 18046</p> <p>No se establece una denominación para la vinculación. La legislación chilena indica que la metodología de precios de transferencia (no la denomina de esa forma de manera explícita) se aplica en operaciones entre agencias o sucursales y sus casas matrices o empresas relacionadas con éstas, además también, cuando una empresa constituida en el extranjero participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile, o viceversa. En igual forma se aplica cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero.</p> <p>La Ley sobre Sociedades establece que es sociedad filial de una sociedad anónima, que se denomina matriz, aquella en la que ésta controla directamente o a través de otra persona natural o jurídica más del 50% de su capital con derecho a voto o del</p>	<p>Artículos 260-1 al 260-10 del Estatuto Tributario</p> <p>Considera en forma alternativa tanto el supuesto de vinculación económica, como el de partes relacionadas.</p> <p>El Código de Comercio establece que una sociedad está subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.</p> <p>Una sociedad es subordinada cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando más del 50% del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

<p>u otro tipo de entidades.</p> <p>En las operaciones : 1) de exportación e importación, 2) entre sucursales y demás establecimientos permanentes y sus casas matrices y 3) con países de baja o nula tributación, la vinculación económica entre una empresa domiciliada en el país y otra en el exterior se determinará, entre otras pautas, en función del origen y participación de sus capitales; en la dirección efectiva del negocio; del reparto de utilidades; del control; de la existencia de influencias en el orden comercial, financiero o de toma de decisiones; patrimonio inadecuado para el giro económico; actividad de importancia sólo en relación a otra empresa; dependencia administrativa y funcional.</p>	<p>capital, si no se tratare de una sociedad por acciones o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar a la mayoría de sus directores o administradores.</p> <p>La sociedad en comandita es también filial de una anónima, cuando ésta tiene el poder para dirigir u orientar la administración del gestor.</p> <p>Es sociedad coligada con una sociedad anónima aquella en la que ésta, que se denomina coligante, sin controlarla, posee directamente o a través de otra persona natural o jurídica el 10% o más, de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones, o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar por lo menos un miembro del directorio o de la administración de la misma.</p> <p>La sociedad en comandita será también coligada de una anónima, cuando ésta pueda participar en la designación del gestor o en la orientación de la gestión de la empresa que éste ejerza.</p>	<p>2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.</p> <p>3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.</p> <p>Igualmente hay subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del 50% del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.</p> <p>Asimismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control es ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las</p>
--	---	--

entidades mencionadas en el párrafo anterior.

Además la Ley N° 222 de 1995, que modificó el Código de Comercio, estableció que existe grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.

Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.

Corresponde a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

El Estatuto Tributario establece que se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:

1. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada.

		<p>2. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.</p> <p>3. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un 50% o más a la misma persona natural o jurídica, con o sin residencia o domicilio en el país.</p> <p>4. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el 50% o más del capital de la otra.</p> <p>5. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un 50% o más a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.</p> <p>6. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio, accionista o comunero que posea el 50% o más del capital de la empresa.</p> <p>7. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.</p> <p>8. Cuando la operación se lleva a cabo</p>
--	--	--

entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un 50% o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.

9. Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica.

10: Cuando el 40% o más de los ingresos operacionales de la entidad financiera provengan de la financiación de operaciones efectuadas por el responsable o sus vinculados económicos.

De otro lado, una sociedad se considera subordinada cuando se encuentre, en uno cualquiera de los siguientes casos:

1: Cuando el 50% o más del capital pertenezca a la matriz, directamente, o por intermedio o en concurrencia con sus subordinadas o con las filiales o subsidiarias de éstas.

2. Cuando las sociedades mencionadas tengan, conjunta o separadamente, el derecho de emitir los votos constitutivos del quórum mínimo decisorio para designar representante legal o para contratar.

3. Cuando en una compañía participen en el 50% o más de sus utilidades dos o más sociedades entre las cuales a su vez exista vinculación económica.

En todos los casos, la vinculación económica subsiste, cuando la enajenación se produce entre vinculados económicamente por medio de terceros no vinculados.

CUADRO N° 15
LEGISLACIÓN COMPARADA – DECLARACIÓN INFORMATIVA

Argentina	Colombia	México	Venezuela
<p>Art. 15º Ley del Impuesto a las Ganancias</p> <p>A los efectos de constatar si los precios de transferencia de aquellos actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle, responden a las prácticas normales del mercado entre partes independientes, la Administración Federal deberá exigir la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan información detallada suministrando los datos y los respaldos probatorios que considere pertinentes.</p> <p>Además de la declaración jurada por el primer semestre</p>	<p>Art. 260º Estatuto Tributario³⁴</p> <p>Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan los precios de transferencia, deben presentar anualmente una declaración informativa de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.</p> <p>Adicionalmente, deberán cumplir con la presentación de la información que mediante reglamento señale el Gobierno Nacional.</p> <p>En los casos de subordinación o control o situación de grupo empresarial el Ente Controlante o matriz presenta una declaración que incluye todas</p>	<p>Art. 86º de la Ley del Impuesto sobre la Renta</p> <p>Aquellos contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:</p> <p>a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que</p>	<p>Artículos 168º, 169º y 170º de la Ley de Impuesto sobre la Renta</p> <p>Las operaciones entre partes vinculadas efectuadas en el ejercicio fiscal, deben ser informadas a la Administración Tributaria mediante una declaración informativa, que debe presentarse en el mes de junio siguiente a la fecha de cierre del ejercicio fiscal.</p> <p>La documentación e información relacionada al cálculo de los precios de transferencia, debe ser conservada por el contribuyente debidamente traducida al idioma castellano, si fuere el caso. A tal efecto, la documentación e información a conservar es, entre otras, la siguiente:</p>

³⁴ Todo lo relacionado con precios de transferencia será de aplicación a partir del 1 de enero del 2004.

³⁵ El tipo de cambio al 28 de octubre de 2003 es 11.162 pesos mexicanos por dólar.

<p>de cada ejercicio que se circunscriba a informar sobre las transacciones (montos y cantidades) realizadas con empresas vinculadas, la AFIP puede requerir una declaración jurada complementaria anual con el detalle que estime adecuado a los efectos de analizar la incidencia en los resultados de las transacciones realizadas con empresas vinculadas.</p>	<p>las operaciones relacionadas durante el período declarado.</p>	<p>demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.</p>	<p>a. Listas de activos fijos usados en la producción de la renta agrupados por concepto, incluyendo los métodos utilizados en su depreciación, costos históricos y la implicación financiera y contable de la desincorporación de los mismos, así como también, los documentos que soporten la adquisición de dichos activos y los documentos que respalden la transacción u operación.</p>
		<p>b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.</p>	
		<p>c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada.</p>	<p>b. Riesgos inherentes a la actividad tales como: riesgos comerciales, riesgos financieros, asumidos en : la producción, transformación, comercialización, venta de los bienes y/o servicios realizados por el sujeto pasivo, que sean o no susceptible de valoración y/o cuantificación contable.</p>
		<p>d) El método utilizado para la determinación del precio de transferencia, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.</p>	
		<p>Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000 (US \$ 1.16 millones)³⁵, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho</p>	<p>c. Esquema organizacional de la empresa y/o grupo, información funcional de los departamentos y/o divisiones, asociaciones estratégicas y canales de distribución.</p>
			<p>d. Apellidos y nombres, denominación y/o razón social,</p>

ejercicio de \$3'000,000 (US \$ 269 mil) no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que hayan efectuado operaciones con sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes .

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a esta obligación solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados. Asimismo, esta documentación e información deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

De igual modo, los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite

número de registro de información fiscal, domicilio fiscal y país de residencia del contribuyente domiciliado en la República Bolivariana de Venezuela, así como también, información de las partes vinculadas directa o indirectamente, la documentación de la que surja el carácter de la vinculación aludida; tipo de negocio, principales clientes y acciones en otras empresas.

e. Información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas, directa o indirectamente, fecha, su cuantía y la moneda utilizada.

f. En el caso de empresas multinacionales, además, las principales actividades desarrolladas por cada una de las empresas del grupo, el lugar de realización, operaciones desarrolladas entre ellas, esquema o cualquier otro elemento del cual surja la tenencia accionaria de las empresas que conforman el grupo; los contratos que versen sobre transferencia de acciones,

		<p>mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.</p>	<p>aumentos o disminuciones del capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes.</p> <p>g. Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados; balance general, estado de resultados, "estados" de movimiento de cuentas de patrimonio y estado de flujo de efectivo.</p> <p>h. Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimientos de garantías, de licencias, de "Know-How", de uso de marca comercial, derechos de autor y de propiedad industrial, sobre atribución de costo, desarrollo e investigación, publicidad, constitución de fideicomisos, participaciones societarias, inversiones en Títulos-Valores, entre otros); así como también, la documentación relativa a la</p>
--	--	---	--

			<p>naturaleza de los activos inmateriales o intangibles, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, derechos de uso de la propiedad, inmaterial o intangible, clase de derecho de propiedad, industrial o intelectual, beneficios previsibles, cesión de uso de utilización en contrapartida de cualquier otro bien o servicio, forma de transacción, arrendamiento de instalaciones y equipos.</p> <p>i. Información relacionadas a las estrategias comerciales; volumen de operaciones, políticas de créditos, formas de pago, procesos de calidad, certificaciones nacionales e internacionales de productos o servicios, contratos de exclusividad, de garantías, entre otros.</p> <p>j. Estados de costos de producción y costos de las mercancías y/o servicios vendidos, en caso de que proceda.</p> <p>k. Método o métodos utilizados</p>
--	--	--	---

para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa.

l. Información sobre operaciones de las empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes comparados, con la finalidad de eliminar la sobreestimación o subestimación de las partidas y cuentas que estas puedan afectar.

m. Información específica acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. Asimismo la información del estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones

emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las pertinentes decisiones.

n. Información relacionada con el control mensual de las entradas, salidas y existencia de bienes, dejando constancia del método utilizado para el control de inventarios y valuación de los mismos.

o. Información relacionada al análisis funcional y cálculo de los precios de transferencia.

A efecto del cálculo de los Precios de Transferencia, los contribuyentes, que celebran operaciones financieras de mercado abierto, primario y/o secundario que sean de carácter internacional, sin importar que Título-Valor sea, deben llevar un Libro Cronológico adicional de estas operaciones, dejando constancia en ellos de:

a. Nombre y apellido o razón social del vendedor o

			<p>comprador de dicho Título-Valor.</p> <p>b. Identificación del monto de la operación, valor unitario del Título-Valor, unidades negociadas, tasa de interés, moneda pactada y su tipo de cambio vigente para la compra de dicha divisa al momento de realizarse la operación, fecha, intermediarios inmersos en la operación, lugar de negociación y custodios.</p>
--	--	--	---