INAFECTACIÓN LEGAL DENTRO DEL ORDENAMIENTO PERUANO¹

Legal Unaffection in the Peruvian Law

Raúl Maximiliano Fernández Flores²

RESUMEN

La inafectación, es una figura creada en nuestra legislación peruana, siendo conocida como una de las especies de un beneficio tributario; la creación de la misma parcialmente es cuestionada, debido a que, se desprenden dos clases; la primera de ellas es la inafectación lógica, la cual hace referencia que por simple deducción se puede ubicar a aquellos supuestos que no se encuentran dentro de lo que la norma establece, y por otro lado la llamada inafectación legal, la cual es objeto de nuestra investigación y replanteamiento de preguntas que demostraremos en referencia a su finalidad y mal uso de autoridades encargadas de dilucidar conflictos en obligaciones tributarias, generando una serie de confusiones para el contribuyente en cuanto a su naturaleza doctrinaria. Por ende, estaríamos en lo correcto, afirmar que este nuevo criterio resulta incoherente afectando lo que sencillamente es inafecto, reafirmando nuestra hipótesis con normas inconstitucionales y jurisprudencia pertinente. Para concluir, cabe considerar, la recopilación de derecho comparado.

PALABRAS CLAVES: beneficio tributario - inafectación lógica - obligación tributaria - hipótesis de incidencia - subsunción.

ABSTRACT

Unaffection is a legal figure created in our Peruvian legislation, known as one of the species of a tax benefit; the creation of the same is partially questioned, because, two classes are released; the first of these is the logical unaffection, which makes reference that by simple deduction can be located to those assumptions that are not within what the norm establishes, and on the other hand there is the so-called legal unaffection, which is the object of our investigation and the rethinking of questions that we will demonstrate in reference to their purpose and misapplication of authorities in charge of clarify conflicts in tax obligations, this misuse generates a series of confusions for the taxpayer in regard to the doctrinaire nature. Therefore, we would be right, affirming that this new chosen standard is incoherent because is affecting what is simply unaffected, reaffirming our hypothesis with unconstitutional norms and relevant jurisprudence. To conclude, the compilation of comparative law shall be considered.

KEY WORDS: Tax benefit - logical unaffection - tax obligation - hypothesis of incidence - subsumption.

¹ Agradezco el apoyo especial de las alumnas del curso de derecho tributario de la Universidad Privada Antenor Orrego como son: Abad, Mayerli; Bonilla, Nelly; Bonilla, Giovanna; Peña, Nadia; Vargas, Paulina; Purizaca, María; y, García Ordinola, María.

² Abogado de la Universidad Nacional de Trujillo, Magíster en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima, MBA de CENTRUM Católica, Profesor de la Universidad Privada Antenor Orrego. Correo electrónico: rfernandez@ipsmsa.com

I. INTRODUCCIÓN

En el universo de las leyes tributarias, usualmente existen las llamadas “**imputaciones tributarias**” que se activan frente a un hecho que las genera y produce la subsunción capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otro lado, existe la “**no imposición tributaria**”, en donde se encuentran todas aquellas figuras que apuntan a la inexistencia de la carga tributaria, como puede ser una inafectación o una exoneración, cuya única similitud entre ellas es el goce es la “**liberación tributaria**”, cuya finalidad es la inexistencia o eliminación de la carga tributaria.

Para sintetizar, en la figura de “inafectación”, podemos concluir que no se da una carga tributaria por el simple hecho de que no afecta a la hipótesis de incidencia; pues, teniendo en cuenta uno de los principios básicos del derecho tributario, como lo es, el principio de legalidad, si algo no está normado, no se le puede imponer las consecuencias de un tributo. Esta ilación lógica de separar los hechos que se subsumen en la norma tributaria y los hechos que quedan liberados, no se manifiesta en el sistema peruano de una forma clara. Tanto en las normas, como en las resoluciones del Tribunal Fiscal, se expone una gran confusión, pues, algunas veces la misma norma señala cuales son los hechos “inafectos”-entiéndase por los mismos como la inafectación legal-, junto con las exoneraciones, como lo hace en el Art. 18 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, originando que muchas veces el Tribunal Fiscal se pronuncie aclarando confusiones al momento de aplicar o no un tributo.

Para culminar, no solo trataremos a la inafectación o no subsunción, sino que también analizaremos como la inafectación se encuentra inmersa en la norma tributaria, siendo esta la “inafectación legal”; y como esta figura desvirtúa su naturaleza de inafectación como tal, asimismo

de corroborar si efectivamente existe esta figura en otras legislaciones.

II. ANTECEDENTES

2.1. Su reforma dentro del ordenamiento peruano

El problema no solo queda plasmado en una confusa aplicación del término “inafecto” en la norma tributaria, sino también genera consecuencias de una forma indirecta en la determinación de un tributo (Impuesto a la Renta). Ejemplo de ello, podemos señalar la emisión en el año 2011 del **Decreto Supremo N° 008-2011-EF**, que modificó el **Decreto Supremo N° 281-2010-EF**, el cual a su vez modificó el artículo 21 del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando lo siguiente:

-Inc. a) punto 3. “*Tratándose de bancos y empresas financieras, los gastos deducibles se **determinarán** en base al porcentaje que resulte de dividir los ingresos financieros gravados entre el total de ingresos financieros **gravados, exonerados e inafectos**”*

-Inc. a) punto 6“(…) *Los intereses determinados conforme a este numeral sólo serán deducibles en la parte que, en conjunto con otros intereses por deudas a que se refiere el inciso a) del artículo 37° de la Ley, excedan el monto de los ingresos por intereses **exonerados e inafectos**”*

-Inc. p) “*Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas. **Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considera como***

renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables. Asimismo, en el caso que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes se deducirá el costo computable de los bienes enajenados.”

Uno de los primeros comentarios sobre esta regulación es respecto a su origen. La modificación de un impuesto se realiza mediante un Decreto Supremo, contraviniendo lo establecido en el Art. 74 de nuestra Carta Magna y en la Norma IV del Código Tributario, violando el principio de Legalidad y Reserva de la Ley, en donde señala que “solo por Ley o Decreto Legislativo se puede modificar los hechos generadores de tributo...”; siendo a nuestro entender claramente una norma inconstitucional.

Por otro lado, para determinar la renta que señala el Art. 21, se ha tomado en cuenta supuestos que estarían involucrando a hechos inafectos, lo cual, es contradictorio regularlos y hasta mencionarlos. Lo anterior, tiene en cuenta que se desvirtúa el concepto doctrinal de una inafectación, la cual supuestamente no contrae efectos tributarios.

Desde ese entonces, la entrada en vigencia de la modificatoria, se han emitido Resoluciones del Tribunal Fiscal con un criterio en común acerca de ingresos “inafectos”, como así lo determina en el caso del Drawback, que califica para el cálculo de la prorrata de gastos previsto en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, perjudicando a los exportadores, pues, si bien es cierto, este ingreso “inafecto” cuenta como un monto para determinar el cálculo de la renta a través de la prorrata de gastos.

2.2. Legislación Comparada

A lo largo de la investigación sobre la figura de la “inafectación” en diferentes países, hemos podido asumir que son pocos los que especifican en la norma los casos en los que no existe una

subsunción a la hipótesis de incidencia. Pues, como era de esperarse, al no afectar la norma, se evita tipificar la figura, salvo aclaraciones de supuestos que no afectan al tributo (como lo es el caso de Venezuela) (Gaceta Oficial 38628,2007). En el caso de Colombia (DECRETO 624 - Estatuto Tributario de Colombia. DIARIO OFICIAL número 38756 ,1989) es más práctico, pues, todo lo que no nace de una obligación tributaria, se abstiene del pago.

El país extranjero con mayor profundización de la “No sujeción” de la norma tributaria es España (Ley 58/2003, 2003), aquí podemos ver que esta figura no se considera solo como un precepto de exclusión del tributo, sino más bien como preceptos didácticos o interpretativos, en tanto tienden a esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos; por lo que carecen de eficacia constitutiva, al no crear derechos ni deberes tributarios de ninguna especie, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos, que en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible, hace que se declara expresamente la no sujeción.

Técnicamente, la figura de la inafectación legal se asemeja a una exoneración o exención, como se denomina a nivel internacional, con la diferencia de que no tiene una temporalidad determinada, sino que es permanente, por tratarse de una ficción legal que la equipara a una inafectación.

En el Perú, por otro lado, va más allá de solo mantener a la figura de la inafectación como esclarecedor de la norma tributaria para precisar que un hecho no es imponible; pues, utiliza a la inafectación para calcular la prorrata los gastos deducibles, que determinarían el pago del tributo, que, aunque de manera indirecta, afecta el tomarlo en cuenta como un monto accesible de afectación de la renta.

III. ANÁLISIS

3.1. Conceptos básicos relacionados al tema

En líneas generales, podemos señalar que una norma tributaria como cualquier norma jurídica señala como y en qué circunstancias un hecho se convierte en un hecho imponible; y, por ende, se genere como consecuencia la obligación de pagar una suma de dinero con carácter definitivo.

La estructura de la norma del Derecho Tributario es idéntica a la de las demás normas jurídicas, y son pasibles de igual tratamiento técnico. Siendo ello así, la norma jurídica tiene la siguiente estructura: 1) hecho, 2) subsunción en la Hipótesis de incidencia, 3) hecho imponible, y 4) sanción.

De dicha norma, se desprenden aristas como **hipótesis de incidencia**, conocido:

“(…) como la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es, por tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracto de cualquier hecho concreto”(Russo, 2004, p.30-31).

Entonces, siendo la hipótesis de incidencia una descripción legislativa (necesariamente hipotética) de un hecho a cuya ocurrencia en concreto le atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, esta categoría (hipótesis de incidencia) se presenta bajo los más variados aspectos, cuya reunión le da entidad, y tales aspectos no vienen necesariamente indicados en forma explícita e integrada en la ley. Puede haber una ley que los enumere y especifique a todos, pero normalmente los aspectos integrativos de la hipótesis de incidencia están esparcidos en la ley (Ataliba, 2011, p. 94).

Por ende, a este hecho concreto, en un tiempo y en un espacio que ha sido descrito previamente y de manera hipotética en la hipótesis de incidencia legal, la cual da nacimiento a la obligación tributaria y que se le denomina **hecho imponible**. En consecuencia, el hecho imponible:

“(…) se constituye en el preciso instante en que el enunciado ingresa en el sistema de derecho positivo, como norma válida, satisfaciendo de ese modo, los criterios de pertenencia a la clase prevista por la norma general y abstracta, de la cual se extrae su fundamento de validez” (De Barros, 2002, p. 140).

Sus principales funciones son actuar como elemento identificador del tributo, ser un índice de capacidad económica y ser el origen de la obligación tributaria, en dos vertientes, obligaciones materiales (pago de la cuota) y obligaciones formales. **La base imponible** guarda relación con las anteriores, debido a que, es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta del *quantum debetur*. Además, de referirse necesariamente a cualidades físicas (consistencia y forma) y otros atributos, es susceptible también directa o indirectamente de apreciación cuantitativa. Es un atributo de la hipótesis de incidencia y como tal también se puede designar un concepto legal. Es un patrón o referencia para medir un hecho tributario (Ataliba, 2011, p. 139).

Es así, como se asume que la ley es quien califica, dentro de las perspectivas mensurables de la hipótesis de incidencia, para ejercer las funciones de base imponible. Así se señala que:

“(…) la base de cálculo fue escogida por la propia regla jurídica, para eso ella es criterio objetivo y jurídico. Y porque esta selección procedió dentro de los elementos de la hipótesis de incidencia, la base de cálculo es el núcleo de la hipótesis de incidencia que estructura la regla jurídica tributaria” (Medrano, p. 95).

3.2. La inafectación, clases y la no subsunción en la hipótesis de incidencia

Al referimos a una **inafectación** cuando existe una **imposición no tributaria** que significa la

inexistencia, eliminación o disminución de la carga tributaria; como lo podría ser la inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio incentivo tributario. En otros países, la denominan la teoría de la desgravación tributaria o teoría de la liberación tributaria.

Para Ruiz de Castilla (2017) la inafectación se manifiesta de la siguiente manera

“(…) continuando con la misma premisa los hechos inafectos es tan solo referencial, por ende, los supuestos que no se encuentren consignados literal en la norma son inafectos por lógica no es posible de carga tributaria. Por último, toda inafectación es continua, o sea que no está sujeta a plazos” (Ruiz de Castilla, Francisco, 2017. p. 155).

Ejemplificando el concepto con el artículo 1° del Impuesto General a las Ventas (IGV) que regula las operaciones gravadas, en este caso se desprende los supuestos que se subsumen a hechos fácticos que son gravables.

- a) La venta en el país de bienes muebles;
- b) La prestación o utilización de servicios en el país;
- c) Los contratos de construcción;
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos.

Por interpretación literal de la norma, solo las que se encuentran dentro de este listado de operaciones gravadas están sometidos a contribuir, es decir están obligados; mientras que, los que no se encuentren en este artículo están inafectos. En ese mismo sentido, la figura de inafectación tributaria tal como se explicó con el ejemplo del IGV, no podemos referirnos un fenómeno de incidencia, porque, un hecho fáctico no se adecúa con el hecho/ enunciado estipulado en la norma, en consecuencia, con ello no existe una consecuencia jurídica tributaria en otras palabras no es gravable. Es así que:

“(…) ocurre un hecho A que no coincide con el supuesto de la norma tributaria (donde se describe más bien un hecho X); entonces, no se va a producir el fenómeno de la subsunción

o sujeción. Tampoco va a suceder el fenómeno de la implicación. Desde luego tampoco no opera el fenómeno de la incidencia. Entonces nos encontramos ante la situación de **no incidencia**. La figura de **la inafectación tributaria** se relaciona con este esquema” (Ruiz de Castilla, p. 141).

Puesto que, el presupuesto para que se configure la inafectación tributaria es la no subsunción o no sujeción, por lo tanto, la norma no estaría siendo coherente si indica expresamente cuales serían algunos supuestos de inafectación; pues, estaría recogiendo hechos de todo el universo externo de la hipótesis de incidencia.

Existen dos enfoques que sustentan la creación de las figuras tributarias; en primera instancia es la política fiscal, que se desarrolla con la siguiente premisa para un mayor entendimiento:

“La liberación tributaria se encuentra intensamente vinculada a la estructura interna del tributo. Por ejemplo, cuando el Impuesto al Valor Agregado –IVA se aplica en los países en vías de desarrollo, resulta que en ciertas situaciones aparece un margen de regresividad superior al tolerable, sobre todo cuando el tributo grava más a los sujetos que poseen menos riqueza. Para atenuar esta clase de regresividad se pueden introducir ciertas exoneraciones en los casos de venta de bienes o prestación de servicios, con la finalidad de eliminar la carga tributaria, especialmente cuando se trata de consumos masivos de primera necesidad que realizan los sectores sociales de menores ingresos” (Ruiz de Castilla, p. 137).

En segundo lugar, el más importante es el Derecho, las especies de liberación tributaria se encuentran relacionadas con los componentes del tributo. Se requiere diferenciar la inmunidad, inafectación y exoneración se aplican sobre los límites del ámbito de aplicación del tributo. En efecto dilucida el nacimiento del hecho que es capaz de generar una obligación tributaria ante la subsunción de la hipótesis de incidencia.

Diferenciándose de los beneficios e incentivos más bien afectan a la obligación tributaria (una vez nacida).

Para el autor Ruiz de Castilla señala que “por esa razón, en la praxis podemos encontrar dos clases de inafectación:

- La **inafectación lógica**, sirve para identificar el hecho imponible de la norma tributaria se debe identificar el ámbito de aplicación, sin embargo por lógica todos los demás casos no comprendidos dentro de dicho texto normativo se convierten en hechos inafectos. Para recurrir a una inafectación se debe conocer la ley, que por puro razonamiento se incurre en supuestos inafectos”. (Ruiz de Castilla, Francisco ,2017).

- “La denominada **inafectación legal**, a la que ya nos hemos referido, es plenamente una inafectación (y en esencia no guarda diferencia de sustancia con las inafectaciones lógicas), con la particularidad que es consignada expresamente como tal en el propio texto de la norma, representando, en realidad, un recorte o, si se quiere decir, una delimitación a último momento de la hipótesis de incidencia tributaria (si es que la inafectación se plasma en la norma que establece el Impuesto), o en todo caso a través de una norma posterior, pero de ninguna forma, en el momento de su ocurrencia, los supuestos excluidos, por la misma del ámbito de aplicación del impuesto, puede ser considerados como incluidos. **Cierto es que el empleo de inafectaciones legales es evidencia de un poco depurada técnica legislativa, y muchas veces genera confusiones con la figura de la exoneración que tiene vocación temporal, siendo lo ideal que la inafectación fluya lógicamente de la lectura del texto normativo, lo que significa que la hipótesis de incidencia se encuentra meridianamente tipificada**” (Bravo, 2010, p. 282).

Conforme a lo último, es definitivo que no sólo se trata de una falta de técnica legislativa sino que tal y como lo hemos señalado, una trágica técnica que influye también en la determinación del Impuesto a la Renta.

En definitiva, nuestra posición es la de denominar a aquellos presupuestos que no se subsumen en la hipótesis de incidencia como hechos de no incidencia o no sujeción pura y simple, ya que el hecho generador no se llega a integrar en la norma tributaria (Fonrouge, 2010, p. 281).

3.3.¿Resulta siendo símiles las figuras de exoneración e inafectación en nuestro sistema normativo?

Como en párrafos anteriores se había hecho referencia, en nuestro ordenamiento jurídico, se expone una gran confusión entre estas dos figuras, ya que, algunas veces la misma norma señala cuales son los hechos inafectos junto con las exoneraciones, tal es el caso del Art. 18 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, originando así que muchas veces el Tribunal Fiscal se pronuncie aclarando confusiones al momento de aplicar o no un tributo, frente a ello es preciso analizar las diferencias y similitudes que incurren en estas dos figuras.

3.3.1. Diferencias y Similitudes

Es necesario tomar en cuenta ciertas diferencias de naturaleza doctrinal entre la Inafectación y exoneración. Cabe resaltar, en el informe especial, titulado (Inafectaciones y Exoneraciones del Impuesto a la Renta, 2008). Las normas tributarias establecen exenciones, que pueden ser inafectaciones o exoneraciones como beneficios tributarios para los deudores tributarios. La inafectación es el beneficio tributario que implica que el supuesto de hecho se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo. Así; como el caso del Impuesto a la Renta las rentas inafectas son aquellas que no se encuentran en el campo de aplicación del dicho Impuesto. La exoneración, en cambio, es el beneficio tributario por el cual, por disposición

legal, a un supuesto de hecho que se encuentra comprendida dentro del campo de aplicación del tributo se determina la exclusión del pago del mismo por un determinado período.

Cuando hablamos de una inafectación en la hipótesis de incidencia, estamos frente a dos supuestos: El primero, es respecto a mencionar hechos que no están dentro de la esfera de la misma norma; y el segundo, es que dicho supuesto inafecto genere consecuencias tributarias. En ambos casos, se critica la incorrecta disposición de la figura en la hipótesis de incidencia. Sin embargo, el segundo supuesto acarrea que, si una determinación se basa en incluir a la inafectación, ya sea directa o indirectamente, afecta, no solo al ordenamiento jurídico, sino también, a la sociedad al momento de incurrir en dicha inafectación.

El legislador, en normas como el Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y sus modificatorias, hace mención en un solo artículo a los supuestos exonerados e inafectos (Art. 18), lo cual, engloba a dos figuras muy diferentes; y, además, determina varios supuestos de renta tomando en cuenta tanto las exoneraciones con las inafectaciones, cuando las consecuencias de ambas deberían ser diferentes ya que una se subsume a la norma y la otra no. Por lo tanto, en este caso, vemos como la legislación se refiere y confunde estos dos supuestos en la hipótesis de incidencia, teniendo una errónea aplicación de conceptos y de derecho.

Asimismo, otro aspecto de la inafectación que dista con la exoneración es el factor tiempo. Por ejemplo; durante muchos años, el servicio de comisión mercantil prestado por un sujeto domiciliado en el Perú a favor de un sujeto no domiciliado en el país, con la finalidad que éste coloque su mercadería, se consideró como una operación exonerada de IGV, al encontrarse incluido en el numeral 10, del Apéndice 11 de la legislación del Impuesto General a las Ventas-IGV. Mediante la Ley 28057, se recogió este caso para ser introducido en el nuevo literal q)

del art. 2 de la actual legislación del IGV, que regula las operaciones inafectas (Ruiz de Castilla, p.141). De este modo, el servicio de comisión mercantil que venimos analizando deja de ser considerado un caso exonerado con carácter temporal y pasa a ser un hecho inafecto de modo permanente.

En ese sentido, si una norma indica que para determinar un tributo, hay que tomar en cuenta las exoneraciones, está hablando de un hecho que si esta afecto, pero goza de un privilegio tributario; pero, si se considera a un hecho inafecto, resultaría incoherente, si bien es cierto, en una norma sustantiva se ha mencionado para evitar confusiones de ciertos hechos que no se subsumen a la hipótesis de incidencia, no es justificación para aplicarla en una norma adjetiva o de determinación de un tributo.

Por lo expuesto, claramente se ven los efectos de un poco estudio legislativo, prestando confusiones en su aplicación. No obstante, lo que asemeja entre estos dos términos comparativos son que dichas figuras tributarias, dispuestas por el legislador generan una ventaja económica al contribuyente en algunos casos, que libera al sujeto de la relación tributaria a destinarlo al dinamismo en la actividad de sus ingresos económicos.

3.3.2. Análisis de casos resueltos por el Tribunal Fiscal

A fin, de demostrar la incorrecta aplicación de la figura de la inafectación dentro de la hipótesis de incidencia, creando **así una confusión** para el contribuyente al estar regulada en la normativa jurídica tributaria, junto a las exoneraciones, es conveniente conocer el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, realizado en algunos casos, y pese a no ser de observancia obligatoria, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08674-11-2010 nos ayuda a esclarecer ciertas figuras frente a esta discordancia de términos jurídicos:

“(…) El recurrente interpone apelación contra de resolución directoral N° 008-2006-OR/MDA de 25 de enero de 2006, emitida por

La Municipalidad de Distrital De Ancón, que declaro procedente la solicitud de inafectación del Impuesto Predial por los años 2006, 2007 y 2008 respecto de un predio. Que, el recurrente sostiene que la administración ha establecido que el beneficio que el beneficio solicitado rige a partir del año 2006 y durante tres años, lo cual no resulta correcto, por cuanto le corresponde el beneficio.

En contraste, la diferencia de la exoneración, en el caso de la inafectación, el sujeto inafecto al no encontrarse en el ámbito de aplicación de la norma tributaria, no está sometido a plazo alguno, por ello, en el presente caso, el recurrente no se encontrara gravado con el Impuesto Predial en tanto cumpla con los requisitos previstos en la norma. En cambio, tratándose de exoneraciones se produce cuando un hecho que en principio está comprendido en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, es excluido del mismo por una dispensa legal que releva al obligado del cumplimiento de la obligación de pago.

Asimismo, la revisión de la resolución apelada, se advierte que declara la inafectación del Impuesto Predial a partir del año 2006 hasta el año 2008, es preciso anotar que el recurrente se encontrará inafecto al Impuesto Predial en años posteriores y anteriores al 2006, en medida que cumpla con los requisitos previsto para dicho efecto en el Ley de Tributación Municipal, tales como la Resolución N° 0903-1-2004 y 9009-7-2009, la resolución que otorga el beneficio de inafectación del Impuesto Predial no tiene efectos constitutivos, sino simplemente declarativos.

Por los motivos antes expuestos, el Tribunal Fiscal, declaró revocar la resolución Distrital 008-2006-OR/MDR”. (Resolución del Tribunal Fiscal 08674-11-2010, Del 13 de Agosto de 2010.)

En el presente caso, la administración se ha pronunciado en forma errónea respecto a la

inafectación al impuesto predial ya que esta inafectación, al no encontrarse en el ámbito de aplicación de la norma tributaria (por su naturaleza de inafecta), no está sometida a plazo alguno- como si sucede en la exoneración. En consecuencia, no se debió haber realizado la inafectación por los años 2006, 2007, 2008 (tal como lo señala la Resolución Municipal Distrital); ya que, el recurrente se encontraba inafecto al impuesto predial años anteriores y posteriores al 2006. En tal sentido, podemos observar la ineficacia en la aplicación de la figura de Inafectación, pudiendo incurrir en confusión con la exoneración, tal cual el presente caso.

Por su parte, la Resolución de Tribunal Fiscal N° 5002-2-2002, específicamente en su considerando 5 de la página 3 de la se expone lo siguiente:

“(…) en cuanto al concepto y alcances de la exoneración o exención tributaria debe indicarse que ésta es la situación jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aun dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma. (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979, página 13). Asimismo, el autor señala que, una vez establecidas las exenciones, se opera en las situaciones jurídicas de sus titulares una modificación, que les impide ser sujetos pasivos de uno o más tributos. La exención impide que se produzca la conjunción de los elementos presupuestados, personales y materiales, obstando al nacimiento de la relación tributaria”. (Washington Lanziano, op. Cit, página 14). (Resolución de Tribunal Fiscal N° 5002-2-2002 del 28 de agosto de 2002.)

A nuestro criterio, esta última jurisprudencia nos ayuda a denotar las diferencias clarísimas entre una y otra figura tributaria.

IV. VARIACIONES JURISPRUDENCIALES SOBRE LA INAFECTACIÓN: CASO DRAWBACK

4.1. El Drawback, para el Estado como ingreso inafecto

La figura jurídica del Drawback tipificado en el Artículo 76° de la Ley General de aduana, el cual señala que se trata de un régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Esta figura, es considerada como un beneficio del estado para incentivar las exportaciones en el Perú. Sin embargo, dicho “beneficio” antes de la modificatoria de la Ley del Impuesto a la renta del 2011, era considerado por parte del Tribunal Fiscal RTF No. 3205-4-2005 como un beneficio obtenido que no constituye renta gravable de la tercera categoría por no encuadrar en ninguno de los supuestos establecidos en la LIR, es decir no está incluido dentro de la teoría de la renta producto como señalaba la Administración Tributaria, ni dentro de la teoría del flujo de riqueza, puesto que no constituye ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3° de la LIR; ello bajo la premisa que el Estado no es un tercero. Por último, dicha resolución añade que el procedimiento de devolución del Drawback, no se trata de una devolución de derechos arancelarios sino ante un otorgamiento de un subsidio de parte del Estado.

En tal sentido, Allemant y Marchesi (2004) señalan que: *“la renta gravada se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa siempre que se origine:*

- i. *En sus relaciones con otros particulares.*
- ii. *Los intervinientes participen en igualdad de condiciones.*
- iii. *Consientan el nacimiento de obligaciones.*

Por lo tanto, se infiere de lo expuesto que en el supuesto que el ingreso no provenga de operaciones con particulares, en donde la empresa no participe en igualdad de condiciones y no se consienta el nacimiento de las obligaciones, no estará gravado con dicho impuesto. En tal sentido, no considera al Estado cuando este actúa por mandato de ley como un tercero. Por esta teoría, el Drawback no se considera una renta gravada”. (Allemant Salazar, Humberto y Marchesi Velásquez, Orlando, 2004. p. 7)

Debemos iniciar señalando que la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 3 no establece taxativamente que el Estado no puede ser considerado un tercero, ni lo prohíbe como tal.

Asimismo, siendo que la naturaleza jurídica del Drawback es la de un subsidio que involucra una relación entre una persona jurídica con el Estado, el cual, implica una ganancia o ingreso para dicha persona jurídica la misma siempre debió ser calificada como un ingreso para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.

En base a lo expuesto, y tomando en cuenta la errónea interpretación del Tribunal Fiscal en el año 2005, con la emisión del Decreto Supremo No. 008-2011-EF se ha interpretado que el ingreso proveniente del Drawback devendría en un ingreso que califica legalmente como ingreso inafecto, generando por ende consecuencias a los contribuyentes (exportadores) al momento de aplicar la prorrata de gastos establecidos en el numeral p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.2. Variaciones jurisprudenciales en el tiempo del Tribunal Fiscal

Es así que, El Tribunal Fiscal mediante RTF N° 3205-4-2005 de 20 de mayo de 2005, invocada por el recurrente, estableció que *“(…) los ingresos obtenidos como producto del Drawback no se encontraban afectos al impuesto a la renta, dado que no calificaban en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no*

provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni derivaban de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones tributarias”

Posteriormente, el Tribunal Fiscal señala que en la **RTF N° 17626-2-2013** que los ingresos obtenidos como producto de Drawback se encontraban inafectos para el impuesto a la renta, por lo que resultaba correcto que se consideraran para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Como es posible observar, el mismo Tribunal Fiscal denota criterios totalmente disímiles frente a un mismo caso, lo que genera inseguridad jurídica para los contribuyentes y sobretodo una falta de análisis en cuanto a la figura de la inafectación como tal.

V. CONCLUSIONES

-La figura de la inafectación “legal” no debería de existir en un ordenamiento jurídico, en virtud a que la simple ausencia de un hecho dentro de la hipótesis de incidencia debería generar de manera automática que un ingreso no tenga relevancia y por ende consecuencias tributarias.

-Por otra parte, nuestro ordenamiento tributario nacional ha determinado la existencia de la figura jurídica de inafectación “legal”, que implica tanto confusiones con otras figuras tributarias, tal es el caso de la exoneración, como consecuencias tributarias en la determinación de una deuda tributaria.

-En la jurisprudencia administrativa peruana (Tribunal Fiscal), se ha denotado la volatilidad de sus decisiones, así como los efectos que generan; concretamente, se ha explicado el caso del Drawback cuya determinación como renta

inafecta o no (inafectación “legal”) implica consecuencias significativas al momento de determinar el Impuesto a la Renta Anual en una persona jurídica.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

-Allemant Salazar, Humberto y Marchesi Velásquez, Orlando (2004). Tratamiento para efectos del impuesto a la renta de los impuestos provenientes de las operaciones con terceros. VIII Jornada Nacional de Derecho Tributario: IPDT.

-Ataliba, Geraldo (2011). Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima: ARA Editores.

-Bravo, Jorge (2010). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima: Jurista Editores.

-De Barros, Paulo (2002). Derecho Tributario. Buenos Aires: Editorial Ábaco

-Fonrouge, Carlos (2010). Derecho Financiero. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía.

-Medrano Cornejo, Humberto. IGV, Hipótesis de incidencia y hecho imponible. Recuperado de <http://www.revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18340/18583>

-Ruiz de Castilla, Francisco. Inmunidad, Inafectación, Exoneración Beneficios e Incentivos Tributarios, Foro Jurídico. Recuperado de: revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/articulo/download/13808/14432

-Ruiz de Castilla, Francisco (2017). Derecho Tributario: temas básicos, Lima: Fondo Editorial PUCP.

-Russo, Pascuale (2004). Tratado de derecho tributario. Buenos Aires: Fondo Editorial Austral.