



EL IMPUESTO A LA RENTA, EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y LAS COMUNIDADES CAMPESINAS

Luis Hernández Berenguel

El presente trabajo aborda la tributación a cargo de las comunidades campesinas, básicamente desde la perspectiva de la legislación vigente del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas.

Como se podrá apreciar a lo largo de este trabajo, las comunidades campesinas tienen un tratamiento especial en lo que se refiere al Impuesto a la Renta. Empero, pueden convertirse en contribuyentes del Impuesto General a las Ventas.

En consecuencia, una pregunta que surge de inmediato es si se justifica o no este diferente tratamiento que la legislación permite respecto de los dos mencionados tributos.

Pasemos, pues, a desarrollar el tratamiento a que se encuentran sometidas las comunidades campesinas, en relación con el Impuesto a la Renta y con el Impuesto General a las Ventas -incluyendo bajo esta última denominación al Impuesto de Promoción Municipal-.

I. LAS COMUNIDADES CAMPESINAS

I. Las Comunidades Campesinas y la Constitución Política

El artículo 89 de la Constitución Política del Perú les reconoce a las comunidades campesinas existencia legal y la condición de personas jurídicas.

Entre otros aspectos, dicho artículo señala que ellas son autónomas en su organización así como en lo económico y administrativo, dentro del marco que la ley establece.

Concordantemente con ello, como lo pasaremos a ver, los artículos 134 y 135 del Código Civil de 1984, el artículo 2 de la Ley No. 24656, Ley General de Comunidades Campesinas y el artículo 2 de su Reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo No. 008-91-TR de 12 de febrero de 1991, recogen tal condición.

2. Las Comunidades Campesinas y el Código Civil

El artículo 134 del Código Civil señala que las comunidades campesinas son organizaciones tradicionales y estables de interés público, constituidas por personas naturales y cuyos fines se orientan al mejor aprovechamiento de su patrimonio, para beneficio general y equitativo de los comuneros, promoviendo su desarrollo integral. Agrega dicho artículo que las comunidades campesinas están reguladas por ley especial.

De otro lado, el artículo 135 del Código Civil establece que para la existencia legal de las comunidades se requiere, además de la inscripción en el registro respectivo, su reconocimiento especial.

3. La Ley de la inversión privada en las tierras

De acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de la Ley No. 26505, Ley de la inversión privada en el desarrollo de las actividades económicas en las tierras del territorio nacional y de las comunidades campesinas y nativas, las comunidades campesinas son libres de adoptar por acuerdo mayoritario de sus miembros el modelo de organización empresarial que decidan en Asamblea, no estando sujetas al cumplimiento de ningún requisito administrativo previo.

Es decir, siendo personas jurídicas, adicionalmente pueden realizar actividad empresarial y organizarse como empresas bajo cualquier modelo.

Asimismo, el artículo 9 de la referida ley, modificando la Ley General de Comunidades Campesinas, expresamente establece que las empresas asociativas campesinas son libres para contratar y asociarse con cualquier otra empresa, incluyendo aquéllas que se encuentran regidas por

la Ley General de Sociedades.

Previamente, el artículo 25 de la Ley No. 24656, Ley General de Comunidades Campesinas, había restringido el ejercicio de la actividad empresarial de las comunidades campesinas a sólo tres modalidades.

La primera de ellas se contrae a las denominadas “empresas comunales”. El artículo 26 de la Ley No. 24656 conceptuaba a las empresas comunales como las propias comunidades campesinas que, utilizando su personería jurídica, organizan y administran sus actividades económicas en forma empresarial, mediante la generación de unidades productivas de bienes y servicios comunales, para asegurar el bienestar de sus miembros y contribuir al desarrollo de la comunidad en su conjunto.

La segunda modalidad fue establecida por el artículo 27 de la Ley No. 24656 bajo el nombre de empresas multicomunales, que son personas jurídicas de derecho privado y de responsabilidad limitada, cuyas participaciones son de propiedad directa de las comunidades socias, siendo autónomas en lo económico y administrativo. Las empresas multicomunales se constituyen para desarrollar actividades económicas de producción, distribución, transformación, industrialización, comercialización y consumo de bienes y servicios requeridos por las necesidades del desarrollo comunal.

Finalmente, la tercera modalidad reconocida por la Ley No. 24656 consistió en la participación de las comunidades campesinas como socias en empresas del Sector Público, asociativo o privado.

II. EL IMPUESTO A LA RENTA Y LAS COMUNIDADES CAMPESINAS

I. Las comunidades campesinas están inafectas al Impuesto a la Renta

El artículo 28 de la Ley No. 24656 establece que las comunidades campesinas, sus empresas comunales, las empresas multicomunales y otras formas asociativas están inafectas al Impuesto a la Renta, “(...) salvo que por ley específica en materia tributaria se las incluya expresamente como sujetos pasivos del tributo”.

La Ley del Impuesto a la Renta¹ -ley específica a que alude el artículo 28 de la Ley No. 24656- expresamente excluye del campo de aplicación del referido tributo a las comunidades campesinas, apelando a una expresa inafectación subjetiva otorgada en razón del sujeto pasivo de que se trata.

En efecto, el inciso e) del artículo 18 de dicha ley incluye a las comunidades campesinas entre quienes no son sujetos pasivos del impuesto. Siendo esta norma una de inafectación tiene carácter permanente, a diferencia de las normas que contienen exoneraciones cuya vigencia está sujeta a plazo.

En consecuencia, aún cuando las comunidades campesinas obtengan ingresos que objetivamente califiquen como renta gravada bajo las normas contenidas en el Capítulo I de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 18 no tendrán que pagar el referido tributo pues a mérito de la inafectación subjetiva concedida están excluidas de su campo de aplicación.²

Así, por ejemplo, el arrendamiento de tierras de propiedad de las comunidades campesinas les originará una renta que califica como “renta producto”, teóricamente gravada con el Impuesto a la Renta. Sin embargo, a mérito de la norma de inafectación no se les aplicará dicho tributo.

Es importante tener en cuenta que al verse favorecidas con una inafectación subjetiva, las comunidades campesinas no pagarán el Impuesto a la Renta aunque obtengan infinidad de rentas que según la ley respectiva están gravadas y pese a que sus correspondientes asambleas puedan haber optado por un claro modelo de organización empresarial.

¹ Tal como aparece del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo No. 174-2004-EF publicado el 8 de diciembre de 2004. Con posterioridad a su aprobación, se han publicado diversas normas modificatorias que, sin embargo, no afectan el contenido de las citas de dicho Texto Único que hacemos en este trabajo.

² La Ley del Impuesto a la Renta establece cuatro tipos de rentas. A saber: a) las que califican como renta producto; b) las ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de bienes; c) otros ingresos que provengan de terceros, establecidos expresamente por dicha ley; y d) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas expresamente por la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, resolviendo en el caso de una empresa multicomunal,³ cuyo objeto social era desarrollar actividades de producción agraria, agroindustrial, artesanal, forestal, pesca, servicios de ahorro y crédito entre sus asociados, comercialización de artículos de primera necesidad, entre otras actividades, ratificó que estaba inafecta al Impuesto a la Renta a mérito de lo establecido en el artículo 28 de la Ley No. 24656. Señaló el Tribunal Fiscal en la misma resolución, que tal inafectación no había sido suprimida por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo No. 618, la que sólo derogó, a partir del 1 de enero de 1991, todas las exoneraciones y cualquier beneficio otorgado en relación con el citado tributo que no estuvieran expresamente contemplados en dicha disposición o en la propia Ley del Impuesto a la Renta.

La razón fundamental de la inafectación subjetiva la podemos encontrar en el hecho que el artículo 134 del Código Civil califique a las comunidades campesinas como organizaciones tradicionales y estables de interés público. Fernández Sessarego señala al respecto: *“Aunque la Constitución Política no alude expresamente al hecho que las comunidades son de interés público, la jerarquía que le otorga el tratamiento constitucional y la tutela y protección que le confieren sus normas así lo acredita de modo indubitable. La Constitución y el Código se orientan al respeto de su tradición y a preservar la incolumidad de su patrimonio. Ello fluye del texto de todos y cada uno de los artículos que en ambos cuerpos legales regulan su actividad”*.⁴

2. Las comunidades campesinas no son contribuyentes del Impuesto a la Renta

Al haber otorgado la ley una inafectación subjetiva a las comunidades campesinas, ello determina que no califiquen como contribuyentes del Impuesto a la Renta, lo que queda corroborado por la norma legal respectiva que sobre el particular resulta concordante con la regla de

³ Resolución del Tribunal Fiscal No. 252-2-2001 de 15 de marzo de 2001. En el mismo sentido, pero refiriéndose a una empresa comunal, se pronunció el Tribunal Fiscal en la resolución No. 08341-1-2001 de 5 de octubre de 2001.

⁴ FERNANDEZ SESSAREGO, Carlos. “Derecho de las Personas”. Exposición de Motivos y Comentarios al Libro Primero del Código Civil Peruano. Librería Studium Editores, Lima, 1987, 2da. edición. Pág. 242. En la cita transcrita, el autor se refiere a la Constitución de 1979.

inafectación.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son contribuyentes de dicho tributo las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares, las personas jurídicas y las sociedades conyugales que ejerzan la opción prevista en el artículo 16 de la citada Ley.

Resulta obvio que una comunidad campesina sólo podría calificar como persona jurídica, para efectos del citado tributo, según el artículo 14. Empero, este artículo establece taxativamente quiénes son personas jurídicas, no incluyendo en su enumeración a las comunidades campesinas.

Efectivamente, el segundo párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta considera personas jurídicas para efectos de dicha ley, únicamente a las siguientes:

- a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.*
- b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.*
- c) Las empresas de propiedad social.*
- d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.*
- e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el artículo 18.⁵*
- f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.*
- g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.*
- h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, socie-*

⁵ El artículo 18 contiene una inafectación subjetiva a favor de las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

dades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

- i) Las sociedades agrícolas de interés social.*
- j) (...).⁶*
- k) Las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.”*

Como se ha visto, resulta perfectamente congruente que las comunidades campesinas no hayan sido incluidas en la relación de contribuyentes del Impuesto a la Renta, justamente porque el inciso e) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene a su favor una inafectación subjetiva. Es decir, no pueden ser contribuyentes del Impuesto a la Renta porque para la ley ninguna comunidad campesina puede quedar incluida en el aspecto personal del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Una regulación integral del presupuesto de hecho significa normar todos los aspectos que lo componen. Uno de esos aspectos es el personal, que en esencia obliga a que la norma establezca quién va a tener la calidad de contribuyente y, eventualmente, quiénes tendrán la calidad de responsables si el legislador considera esto último necesario, así como la designación del acreedor tributario. Al gozar las comunidades campesinas de una inafectación subjetiva, es pues congruente que ellas no estén incluidas en la relación de contribuyentes del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, también es congruente que el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta no incluya a las comunidades campesinas en la enumeración de sociedades, comunidad de bienes y contratos de colaboración empresarial cuyas rentas deben ser atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.⁷

⁶ Inciso derogado por la Ley No. 27804.

⁷ El último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta señala a la letra lo siguiente: “*En el caso de las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración*

3. Extensión a las comunidades campesinas de beneficios previstos en otras normas

El artículo 29 de la Ley No. 24656 establece que se extienden, automáticamente y necesariamente, en provecho de las comunidades campesinas y de las empresas comunales, multicomunales y otras formas asociativas, “(...) las exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos tributarios, apoyo financiero y demás medidas promocionales establecidas a favor de personas jurídicas de los otros sectores, por razón de sus actividades, por su ubicación geográfica, o por cualquier otra causa o motivación, (...)”.

Esto significa que si una determinada ley contiene normas que inafectan, exoneran, benefician u otorgan incentivos en materia tributaria, tales normas se aplicarán indefectiblemente a las comunidades campesinas.

Si las referidas normas lo hacen en razón de las actividades que realizan los beneficiarios y no se incluye expresamente a las comunidades campesinas, en la medida que éstas estén organizadas para realizar tales actividades, se acogerán a dichas normas.

Igualmente, si se trata de normas que lo hacen en razón de la ubicación geográfica de determinadas personas o entidades, sin mencionar expresamente a las comunidades campesinas, éstas se acogerán a aquellas en la medida en que se encuentren en el ámbito territorial considerado como supuesto de las normas.

Por último, si las normas lo hacen por cualquier otra causa o motivación sin referirse expresamente a las comunidades campesinas, éstas también se acogerán a ellas si encajan en la misma causa o motivación.

Ahora bien, el sentido de lo expuesto en el artículo 29 de la Ley No. 24656 a favor de las comunidades campesinas, se ajustaría al principio

empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante”. En los numerales 5 y 6 están mencionadas las sociedades que adquieren la condición de irregulares por haberse transformado sin observar las disposiciones de la Ley General de Sociedades y las que continúan en actividad no obstante haber incurrido en alguna causal de disolución prevista en la ley, en el pacto social o en el estatuto.

de igualdad reconocido en materia tributaria por el artículo 74 de la Constitución Política, como se verá en el punto 4 siguiente.

4. El principio de igualdad analizado por el Tribunal Constitucional

El segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar, entre otros, el principio de igualdad.

Refiriéndose a la igualdad tributaria, el Tribunal Constitucional expresa que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley.⁸

La igualdad ante la ley significa *“que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma”*. La igualdad en la ley quiere decir *“que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”*.

Agrega el Tribunal Constitucional que no todo trato desigual es discriminatorio y que la igualdad sólo es vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable.

El Tribunal, al evaluar el principio de igualdad en la faz positiva de la hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho, considera *“que el principio de igualdad en materia tributaria tiene una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo”*.⁹

A su vez, para evaluar dicho principio en su faz negativa, como exclusión de tributación, el Tribunal señala que *“el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que*

⁸ SSTC 5970-2006-PA/TC de 12 de noviembre de 2007. Fundamento 14.

⁹ SSTC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC. Fundamento 47.

*también debe ser necesario, idóneo y proporcional”.*¹⁰

En efecto, si se otorgan exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos tributarios a favor de personas jurídicas de los otros sectores, por razón de sus actividades, por su ubicación geográfica, o por cualquier otra causa o motivación, y tales medidas respetan los demás principios constitucionales y son necesarias, idóneas y proporcionales, una aplicación correcta del principio de igualdad supone que tales medidas deben alcanzar también a las comunidades campesinas que realicen las mismas actividades, tengan la misma ubicación geográfica o estén incurso en la misma causa o motivación que sirvió de inspiración a las mencionadas medidas.

En cuanto a la inafectación del Impuesto a la Renta de que gozan las comunidades campesinas, reiteramos que la razón fundamental de la vigencia de la norma que la otorga se encuentra en la calificación legal de entidades de interés público, que a su vez se basa en su reconocimiento como organizaciones tradicionales y estables que encierran una realidad cultural, económica y social.¹¹

5. La sentencia del Tribunal Constitucional No. 10138-2005-PC/TC

Resulta interesante la sentencia del Tribunal Constitucional No. 10138-2005-PC/TC de 23 de febrero de 2006 que, resolviendo un recurso de agravio constitucional, declaró fundada una demanda de cumplimiento interpuesta por la Comunidad Campesina de Locllapampa.

La referida comunidad campesina interpuso dicha demanda contra la SUNAT (Intendencia de Junín), con el objeto de que ésta acatara lo dispuesto en la Ley No. 24656 y específicamente los artículos 28 y 29 de dicha ley, que han sido comentados líneas arriba.

¹⁰ STC 5970-2006-PA/TC, Fundamento 18.

¹¹ Si bien el Tribunal Constitucional al analizar el principio de igualdad se refiere a una exclusión de la hipótesis de incidencia, tal exclusión en realidad se manifiesta en el caso de normas de inafectación. Cuando se trata de normas exoneratorias o de beneficios tributarios e incentivos tributarios, se produce en la realidad la hipótesis de incidencia, pero una norma previa libera del pago del tributo.

El artículo 28 que **inafecta** a las comunidades campesinas, sus empresas comunales, las empresas multicomunales y otras formas asociativas, “(...) de todo impuesto directo creado o por crearse que grave la propiedad o la tenencia de la tierra, así como del impuesto a la renta, salvo que por ley específica en materia tributaria se las incluya expresamente como sujetos pasivos del tributo” y que las **exonera** “(...) del pago de todos los derechos que por concepto de inscripción y otros actos cobren los Registros Públicos y cualquier otro órgano del Sector Público Nacional”.

El artículo 29, en virtud del cual “(...) las exenciones¹², exoneraciones, beneficios y demás incentivos tributarios, apoyo financiero y demás medidas promocionales establecidas a favor de personas jurídicas de los otros sectores, por razón de sus actividades, por su ubicación geográfica, o por cualquier otra causa o motivación, se extienden, automática y necesariamente, en provecho de las Comunidades Campesinas y de las Empresas Comunales, Multicomunales y otras formas asociativas”.

En primer término, el Tribunal alude a que, conforme al artículo 169 del Código Procesal Constitucional, el único requisito previo a la interposición de la demanda de cumplimiento es que el “(...) recurrente haya reclamado por documento de fecha cierta el cumplimiento del deber legal o administrativo, y que la autoridad se haya ratificada en su incumplimiento o no haya contestado dentro del plazo”.

Sobre dicho aspecto, el Tribunal consideró que habiendo cursado la comunidad campesina cartas notariales a la Intendencia Regional Junín de SUNAT, solicitando el cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 28 y 29 de la Ley No. 24656 debía darse por agotada la vía previa, además de haberse previsto en el artículo 69 del citado Código que, aparte de dicho requisito, no es necesario agotar la vía administrativa que pudiera existir.

En segundo término, el Tribunal examinó si se habían cumplido o no los requisitos mínimos para interponer una demanda de cumplimiento, además de la renuencia del funcionario o autoridad pública,¹³ remitién-

¹² Por exenciones, el artículo 29 comprende a las inafectaciones.

¹³ El proceso de cumplimiento tiene por objeto ordenar que el funcionario o autoridad pública renuente **dé cumplimiento a una norma legal o ejecute un acto administrativo firme**, o se pronuncie expresamente cuando las normas

dose a los requisitos mínimos ya establecidos en la sentencia No. 0168-2005-PC/TC. Tales requisitos mínimos, para lograr que se dé cumplimiento a una norma legal -en el presente caso, los artículos 28 y 29 de la Ley No. 24656-, consisten en que se trate: i) de un mandato vigente; ii) de un mandato cierto y claro que se desprenda indubitablemente de la norma legal o del acto administrativo; iii) que no esté sujeto a controversia compleja ni a interpretaciones dispares; iv) que sea de ineludible y obligatorio cumplimiento; y v) que sea incondicional.¹⁴

El Tribunal Constitucional en la sentencia que venimos analizando, concluye que todos estos requisitos mínimos se cumplen. Agrega que la SUNAT sí ha dado cumplimiento al artículo 28 de la Ley No. 24656, como esta misma lo reconoce en el expediente cuando afirma que el Impuesto a la Renta no es de aplicación a la comunidad campesina y que no se ha emitido valor alguno que pretenda la cobranza de dicho tributo respecto del cual la comunidad no es sujeto pasivo.

El incumplimiento sí se ha producido por parte de la SUNAT respecto del mandato contenido en el artículo 29 de la Ley No. 24656. El Tribunal señala al respecto que dicho artículo 29, a diferencia de normas que establecen exoneraciones, es de carácter permanente y no está sujeto a plazo de vigencia. En consecuencia, añade, las normas exoneratorias contenidas en otras leyes que la comunidad campesina invoca que le sean extendidas en virtud del artículo 29, y que por ser exoneratorias sí están sujetas a plazo de vigencia, deberán ser extendidas a favor de la comunidad campesina en tanto este último plazo no haya vencido.

Resulta interesante el fundamento 7 de la sentencia al aludir a normas que explican el tratamiento especial que en materia tributaria puede obtener una comunidad campesina. Así, la mención al artículo 88 de la Constitución Política según la cual el Estado apoya preferentemente el desarrollo agrario y garantiza el derecho de propiedad sobre la tierra, en forma privada o comunal o en cualquier otra forma asociativa, añadiendo que “(...) *la Constitución de 1973 ha reconocido a la persona huma-*

legales le ordenan emitir una resolución administrativa o dictar un reglamento (Fundamento 4 de la sentencia bajo análisis).

¹⁴ Podría tratarse de un mandato condicional, cuando no sea complejo satisfacer dicho mandato y ello no requiera de actuación probatoria.

na como miembro de un Estado multicultural y poliétnico; lo que comporta que no desconozca la existencia de pueblos y culturas originarias y ancestrales del Perú”.

6. ¿Están obligadas las comunidades campesinas a llevar contabilidad completa?

El artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su primer párrafo que las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa. Sin embargo, esta norma se refiere a quienes son personas jurídicas para efectos de dicha ley y no a todas las personas jurídicas que lo son con arreglo al derecho común.

De ello se infiere que siendo las comunidades campesinas personas jurídicas según la Constitución Política vigente pero no calificando como tales para la Ley del Impuesto a la Renta, no tienen obligación alguna de llevar contabilidad completa.

Por otro lado, el segundo párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a los libros y registros contables que deben llevar los otros perceptores de rentas de tercera categoría,¹⁵ con excepción de las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades conyugales que optaron por tributar como tales que obtengan exclusivamente rentas generadas por patrimonios fideicometidos de sociedades titulizadoras, por fideicomisos bancarios y por fondos de inversión empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

No encontrándose las comunidades campesinas en ninguna de las excepciones previstas en el citado segundo párrafo del artículo 65, quedarían incursas en la obligación de llevar los libros y registros contables que la citada norma establece, en la medida en que perciban rentas que según la Ley del Impuesto a la Renta califiquen como rentas de tercera categoría, aunque aún en esta hipótesis continuarán inafectas al Impuesto a la Renta.

¹⁵ Nótese que la norma se refiere a “perceptores” y no a “contribuyentes”. Si hubiera hecho mención de los “contribuyentes”, nunca resultaría de aplicación a las comunidades campesinas que, como se ha visto, no tienen dicha calidad.

Tales libros y registros se circunscriben a un libro de ingresos y gastos y a un libro de inventarios y balances, si los ingresos brutos de las comunidades indígenas no sobrepasan del equivalente a 100 unidades impositivas tributarias.¹⁶ Si obtuvieran ingresos superiores, entonces quedarían obligadas a llevar contabilidad completa.

Finalmente, el último párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta obliga a llevar un libro de ingresos y gastos a los contribuyentes que en el ejercicio gravable anterior o en el curso del ejercicio hubieran percibido rentas brutas de segunda categoría que excedan 20 unidades impositivas tributarias, así como también a los perceptores de rentas de cuarta categoría. En ningún caso esta regla sería aplicable a las comunidades campesinas por no ser contribuyentes del Impuesto a la Renta.

7. Las comunidades campesinas y la obligación de otorgar comprobantes de pago

Conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, están obligadas a emitir comprobantes de pago, entre otras, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso o presten servicios, entendiéndose por estos últimos a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Las transferencias de bienes deben derivarse de actos o contratos que supongan la entrega de un bien en propiedad o que otorguen el derecho a usar de un bien.

Nótese que para calificar a una entidad como persona jurídica el Reglamento de Comprobantes de Pago no se remite a lo dispuesto al efecto por la Ley del Impuesto a la Renta. Rige en consecuencia el derecho común que, según hemos visto, califica a las comunidades campesinas como personas jurídicas, lo que hace que éstas queden sometidas al Reglamento de Comprobantes de Pago en los casos de transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o de prestación de servicios.

¹⁶ En términos de la UIT vigente en el 2008, el tope sería S/. 350,000.

8. El principio de causalidad y lo pagado a las comunidades campesinas

El principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, significa que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

Adicionalmente, el artículo 37 enumera una serie de gastos que responden al llamado principio de causalidad. Es decir, que resulten necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora, sin que tal enumeración sea taxativa.

No basta probar que un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente productora, pues adicionalmente habrá que acreditar que su deducción no esté expresamente prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta.

9. Deducciones prohibidas

Conforme al inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago no son deducibles para efectos de determinar la renta neta imponible.

Asimismo, los literales a) y b) del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago establecen que se deberá emitir una factura cuando la operación se realice con sujetos del Impuesto General a las Ventas que tengan derecho al crédito fiscal y también cuando el usuario del servicio lo solicite a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Por lo expuesto, resulta necesario que un contribuyente que genera rentas de tercera categoría y, por ejemplo, recibe servicios de una comunidad campesina, deba exigirle la emisión de una factura por los gastos efectuados en pago del servicio recibido, siendo que dicha factura deberá cumplir -como ya se ha dicho- con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de

Pago para que pueda ser considerado un gasto deducible de la renta bruta.

La posibilidad de que las comunidades campesinas obtengan ingresos para lograr sus objetivos, se verá reducida en la medida que no cumplan con otorgar comprobantes de pago, pues quienes deseen contratar con ellas no tendrán derecho a sustentar gasto o costo si no van a obtener tales comprobantes.

¿Esta obligación formal está siendo cumplida por las comunidades campesinas? Si el Estado desea protegerlas, y a eso obedece que las inafecte al Impuesto a la Renta ¿no debería exceptuarlas de tal obligación, de modo que se pueda sustentar gasto o costo demostrando por cualquier otro medio que la operación realizada con una comunidad campesina es real?

Hay casos en que los particulares se ven obligados a contratar con las comunidades campesinas, asumiendo que no recibirán comprobante de pago de ellas y que esto les significará no tener derecho a una deducción.

Supongamos, a manera de ejemplo, que una empresa titular de actividad minera paga una determinada cantidad de dinero a una comunidad campesina para obtener el derecho a una servidumbre de paso, que le es indispensable para la realización cabal de sus actividades y para la obtención de renta gravada.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 1035 del Código Civil de 1984, la ley o el propietario de un predio pueden imponerle gravámenes en beneficio de otro que den derecho al dueño del predio dominante para practicar ciertos actos de uso del predio sirviente o para impedir al dueño de éste el ejercicio de alguno de sus derechos.

El derecho de servidumbre permitirá que el dueño del predio o titular de la concesión minera dominante posea el derecho de utilizar el predio sirviente o impedir que su dueño ejerza alguno de los atributos del derecho de propiedad.

Uno de los casos más comunes de servidumbres es el derecho de paso. Una servidumbre de paso es aquella que se constituye para permitir acceder a un predio a través de otro. Si el titular de la actividad minera

logra probar que la servidumbre de paso es necesaria para realizar adecuadamente o de mejor manera sus actividades mineras, o simplemente necesaria para realizar tales actividades, la contraprestación pagada a la comunidad campesina será, **en principio**, deducible como gasto para efectos del Impuesto a la Renta, pues en tal caso estaría contribuyendo a la obtención de renta gravada, constituyendo, por lo tanto, un gasto que cumple con el principio de causalidad. Empero, al no obtener comprobante de pago quedará prohibido de deducir lo pagado a la comunidad campesina.

No esta demás mencionar el Oficio No. 023-2000-K00000 de 01 de marzo de 2000, mediante el cual la Administración Tributaria ha señalado que:

“(...) las obligaciones tributarias que los contribuyentes y responsables deben cumplir ante la Administración, se encuentran reguladas en los diversos dispositivos legales que existen sobre la materia, tales como el Texto Unico Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF; el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT; así como las leyes específicas que regulan cada tributo.

Así pues, deberá analizarse caso por caso, si las actividades que efectúen las comunidades (...) encuadran en los supuestos regulados por las normas de cada tributo administrado y/o recaudado por la SUNAT y en las demás normas sobre la materia.

Por ejemplo, de realizar prestación de servicios o transferencia de bienes, se encontrarán en la obligación de emitir comprobantes de pago”.

Si bien dicho Oficio se refiere a las comunidades nativas, éstas igualmente son personas jurídicas, por así señalarlo el artículo 89 de la Constitución Política del Perú de 1993. En consecuencia, el contenido del referido Oficio es aplicable a las comunidades campesinas.¹⁷

¹⁷ Las comunidades nativas también están inafectas al Impuesto a la Renta según el inciso f) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta.

10. La hipótesis de incidencia en el Impuesto a la Renta

En nuestro concepto es ilegal que, finalmente, la deducción del gasto esté supeditada a contar con un comprobante de pago regulado por una norma de menor jerarquía -el Reglamento de Comprobantes de Pago- y, en especial, que esta norma establezca que el gasto no será tributariamente aceptado si no reúne todos los requisitos y características que ella exige. Empero, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal nunca ha cuestionado la ilegalidad de dicho reglamento.

La hipótesis de incidencia puede ser conceptuada como aquel supuesto descrito hipotéticamente en una norma que de producirse en la realidad se convierte en hecho imponible y da nacimiento a la obligación tributaria principal. Si a su vez, entendemos el hecho imponible como aquel hecho económico representativo de una manifestación de riqueza y, por tanto, de capacidad contributiva -que en el caso del Impuesto a la Renta es la obtención de renta gravada-, tendremos que si el legislador desea modificar un aspecto de la hipótesis de incidencia de dicho tributo, necesariamente tendrá que realizarlo a través de una ley o decreto legislativo, que en este caso son los únicos instrumentos legalmente establecidos tanto por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, como por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Así, los aspectos de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta sólo deben ser regulados por ley o, en el supuesto de delegación de facultades, por decreto legislativo.

La hipótesis de incidencia u hecho generador tiene cinco aspectos, a decir: material u objetivo, personal, espacial, temporal y mensurable o cuantitativo.

El aspecto cuantitativo o mensurable regula cómo es que se determina la base imponible sobre la que se calcula el tributo. De esta forma, cualquier elemento que configure el aspecto cuantitativo del Impuesto a la Renta debe ser regulado por ley o por decreto legislativo.

En efecto, el principio de reserva legal se encuentra consagrado constitucionalmente en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. Este principio constitucional constituye una garantía para el

contribuyente en la medida que el tributo ya no es una detracción arbitraria o caprichosa que pueda afectarlo, debiéndose por ende establecer los elementos que configuran el Impuesto a la Renta como tal, mediante ley o por decreto legislativo -en caso de delegación de facultades que disponga el Congreso- tal como lo recoge el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

En este mismo sentido, el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario contempla el Principio de Reserva de Ley y señala expresamente que para modificar el hecho generador de la obligación tributaria de un tributo como el Impuesto a la Renta (dentro del cual se encuentra el aspecto cuantitativo) y, por lo tanto entre otros, para modificar su base de cálculo o alícuota, es necesario una ley o un decreto legislativo.

El importe a pagar por concepto de Impuesto a la Renta es el resultado, en líneas generales, de aplicar la alícuota correspondiente sobre una renta neta a la que se llega después de deducir de la renta bruta los gastos permitidos. De esta manera, cuando el legislador a través del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta nos remite al Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante una Resolución de Superintendencia, está violando el Principio de Reserva de Ley debido a que está permitiendo que se regulen aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia por un dispositivo que no es el constitucionalmente idóneo. En efecto, desconoce un gasto y modifica la base imponible y el impuesto resultante, por no haber cumplido con una norma aprobada por Resolución de Superintendencia, la cual no tiene la jerarquía exigida por nuestra Constitución.

Por lo expuesto, el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al basarse en una norma inconstitucional es inválido y no debería surtir efecto alguno, razón por la que, en nuestra opinión, si un gasto cumple con el principio de causalidad y, además, existen documentos que prueben su fehaciencia (esta fehaciencia se puede demostrar a través del contrato en el que conste la necesidad del pago, además de los movimientos contables de la empresa en los que se aprecie el monto desembolsado y de los documentos que sustenten el pago mediante una transferencia bancaria a favor de las comunidades campesinas o utilizando cualquier otro Medio de Pago, entre otros documentos), entonces debe constituir un gasto deducible para efectos de determinar la

renta neta imponible.

Como ya se dijo, reiteradamente el Tribunal Fiscal ha aplicado el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, confirmando la objeción de la Administración Tributaria a que se deduzca como gasto el monto desembolsado respecto del cual no se cuenta con un comprobante de pago o porque éste adolece de los requisitos o características, en base a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

La posición del Tribunal Fiscal la entendemos basada en lo que dispone el artículo 102 del Código Tributario, según el cual si bien al resolver debe aplicar la norma de mayor jerarquía, se interpretaba que esta norma no permitía preferir la constitución sobre la ley si la ley era inconstitucional -caso del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta-. Empero, hoy sería posible que en una apelación en trámite ante el Tribunal Fiscal, el interesado pueda solicitarle el ejercicio del control difuso administrativo, conforme a lo expuesto en el Fundamento 7 de la aclaración emitida por el Tribunal Constitucional con fecha 13 de octubre de 2006 sobre los alcances de la SSTC 3741-2004-AA/TC.

En síntesis pues, tal como están las cosas, un contribuyente generador de rentas de tercera categoría no podría deducir el gasto efectuado a favor de una comunidad campesina, al no contar con el comprobante de pago emitido¹⁸ por ésta, lo que parece ser una constante en nuestra realidad.

No está demás señalar que el Tribunal Constitucional¹⁹ ha establecido que *“(...) podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente”*. En el presente caso, el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta ha concedido una habilitación en blanco, no permitida -esto es, sin fijar parámetro alguno-, al permitir que una deduc-

¹⁸ Salvo que se esté frente a un tipo de desembolso para el que, según el Reglamento de Comprobantes de Pago, no se requiere contar con un comprobante de pago.

¹⁹ STC 2762-2002-AATC de 30 de enero de 2003. Fundamento 8.

ción para efectos del Impuesto a la Renta -elemento integrante del aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho de la obligación tributaria principal-, esté condicionada a contar con un comprobante de pago y a que éste, además, contenga los requisitos y características que fije el Reglamento de Comprobantes de Pago -norma que ni siquiera es reglamentaria y que, evidentemente, es de rango inferior a un reglamento-.

III LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (EN ADELANTE, LEY DEL IGV)²⁰ Y LAS COMUNIDADES CAMPESINAS QUE NO HAN OPTADO POR UN MODELO DE ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Las comunidades campesinas pueden realizar operaciones que en principio están gravadas con el Impuesto General a las Ventas -en lo sucesivo, IGV-.

Interesa sin embargo analizar en detalle si al realizar las operaciones que están gravadas con dicho tributo, la comunidad campesina queda convertida en contribuyente del IGV y obligada, por lo tanto, al pago del referido tributo.

I. ¿Son contribuyentes del IGV las Comunidades Indígenas?

El artículo 9 de la Ley del IGV establece quiénes son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes. En el numeral 9.1 incluye de manera expresa a las personas jurídicas que desarrollan actividad empresarial y efectúan operaciones gravadas con dicho tributo. A su vez, en el numeral 9.2 también considera como contribuyentes a aquellas personas jurídicas que no realicen actividad empresarial, cuando importen bienes afectos o realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

A diferencia de la legislación del Impuesto a la Renta, la Ley del IGV no tiene una norma especial expresa que establezca quiénes son personas jurídicas para efectos de dicho tributo. En consecuencia, habrá que

²⁰ Nos referimos tanto al Impuesto General a las Ventas como al Impuesto de Promoción Municipal, siendo la tasa acumulada de ambos igual al 19%. Ambos tributos serán denominados en adelante sólo como IGV.

aplicar las disposiciones del derecho común y considerar como contribuyentes del IGV a toda entidad que califique como persona jurídica según tales disposiciones.

En otras palabras, habría que aceptar que la comunidad campesina es persona jurídica según la Ley del IGV, por cuanto el artículo 89 de la Constitución Política vigente lo señala así expresamente. Es preciso aquí notar que a esta conclusión se llega por aplicación de la regla contenida en la primera parte de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen”*.

La regla que acabamos de mencionar claramente señala que son fuente supletoria del derecho tributario, y no principal, las normas distintas a las tributarias. Las fuentes principales del derecho tributario están mencionadas en la Norma III del referido Título Preliminar, debiendo interpretarse que la enumeración que ésta contiene se circunscribe a disposiciones, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria.

De otro lado no se explicaría que las normas distintas a las tributarias sólo se apliquen en virtud de lo que señala el primer párrafo de la Norma IX del Título Preliminar.

Ahora bien, si bien la Ley del Impuesto a la Renta, que es un conjunto de normas tributarias, define a éstas apartándose del derecho común, lo hace -y así lo dice- exclusivamente para fines del Impuesto a la Renta, por lo que tal definición no es aplicable para efectos del IGV, debiéndose recurrir, pues, al derecho común conforme lo señala la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

2. ¿Las comunidades campesinas desarrollan actividad empresarial?

Interesa determinar si para la Ley del IGV las comunidades campesinas, definitivamente consideradas como personas jurídicas, desarrollan o no actividad empresarial.

Si desarrollan actividad empresarial, automáticamente calificarán como contribuyentes del IGV cada vez que realicen cualquier operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicho tributo.

En cambio, si no desarrollan actividad empresarial, sólo serán contribuyentes del IGV en la medida en que importen bienes afectos o realicen de manera habitual operaciones gravadas comprendidas en el ámbito de aplicación del citado tributo.

3. ¿Qué se entiende por actividad empresarial?

En este orden de ideas, definida la condición de persona jurídica de la comunidad campesina, hay que resolver si “*desarrollan actividad empresarial*” en los términos de la Ley del IGV, a pesar de que su Asamblea formalmente no haya decidido optar por un modelo determinado de organización empresarial.

Las normas que regulan el IGV no contienen regla alguna que defina cuándo se entiende que se está desarrollando una actividad empresarial.

El análisis de las fuentes principales del derecho tributario tampoco permite llegar a una convicción sobre el particular, de manera que -al igual que en muchos otros casos- se constata un vacío en la legislación que no permitiría a las comunidades campesinas, que expresamente no han optado por un modelo legal de organización empresarial, tener la certeza del momento en que van a adquirir la condición de contribuyentes del IGV por desarrollar actividad empresarial.

En aplicación de la primera parte de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario habría que recurrir a alguna norma no tributaria vigente en el Perú que contenga tal definición y que actúe como fuente supletoria.

En este aspecto, sin embargo, la interpretación final quedará librada a lo que decida la Administración Tributaria o los órganos encargados de resolver una controversia tributaria, generando incertidumbre en tanto ello no ocurra.

Es importante recalcar que estamos hablando aquí de uno de los aspectos fundamentales del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, sin cuyo acaecimiento no puede generarse tal obligación. Ello de por sí obligaba al legislador a definir con claridad lo que se entiende por “*desarrollar una actividad empresarial*”. De otro lado, es el reglamento de la Ley del IGV que hace mención de esta condición, no solamente

sin norma habilitante que le fije parámetros al respecto sino que, además, sin que tal reglamento contenga una precisión de lo que debe entenderse por actividad empresarial.

Habida cuenta de la inexistencia de una definición sobre “*desarrollo de una actividad empresarial*”, en el caso específico la comunidad campesina tendría que optar por considerarse contribuyente, asumiendo que realiza actividad empresarial, para evitarse contingencias posteriores, si califica como empresa bajo la definición que respecto de empresa contiene el lenguaje común. El Diccionario de la Lengua Española²¹ define la empresa como:

“Entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios generalmente con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad”.

Como alternativa, y frente a la duda y con los riesgos que ello implica, la comunidad campesina podría optar por recurrir a lo previsto en el numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del IGV.

4. ¿Las comunidades campesinas tienen la condición de habituales para efectos de la Ley del IGV?

Para aplicar este numeral, la comunidad campesina asumiría que no es posible determinar desde cuándo desarrolla actividad empresarial y que, por lo tanto, la inexistencia de definición al respecto, que debería contener la ley, la obliga a considerar que no califica como contribuyente bajo el numeral 9.1.

Siendo ello así, en virtud del numeral 9.2 resultará contribuyente del IGV cuando importe bienes afectos y si realiza **de manera habitual** operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, distintas a la importación de bienes -como, por ejemplo, ventas en el país de bienes afectos o prestación o utilización de servicios en el país-.

²¹ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición. Tomo I. Pág. 814.

5. Constitucionalidad de normas sobre habitualidad

Dentro de este orden de ideas, resulta que el segundo párrafo del numeral 9.2 señala lo siguiente:

“La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa”.

El Reglamento²² agrega que la finalidad es determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

Siendo éste un tema que en ciertos casos va a definir si se tiene o no la condición de contribuyente del IGV, la remisión de la ley a una norma reglamentaria para que sea ésta la que señale lo que finalmente debe ocurrir para que se produzca la “habitualidad”, sin fijar parámetros al Poder Ejecutivo, resulta inconstitucional. En efecto, la correcta interpretación del artículo 74 de la Constitución Política vigente lleva claramente a concluir que en tributos tales como el IGV se ha reservado a la ley no solamente el acto mismo de creación del tributo sino también la regulación de todos y cada uno de los aspectos del presupuesto de hecho, lo que justamente hace posible la vigencia y aplicación del tributo.

Cuando hablamos del señalamiento de quiénes tendrán la condición de contribuyentes de un impuesto como el IGV, nos estamos refiriendo a la regulación del aspecto personal del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

El Tribunal Constitucional, como ya se ha dicho líneas arriba, ha admitido que la ley pueda delegar al Reglamento, siempre con carácter de complementariedad, la regulación de cuestiones vinculadas con los aspectos del presupuesto de hecho, pero reiteramos que para que ello sea válido el Tribunal ha señalado que deben fijarse en la ley parámetros precisos que no pueden ser sobrepasados por la norma reglamentaria.²³

Ciertamente en el presente caso la delegación es absoluta. El Regla-

²² Numeral I del artículo 4.

²³ Ver nota al pie de página No. 19.

mento ha establecido con entera libertad, sin ceñirse a parámetro alguno, los criterios que deben ser utilizados para establecer si alguien es o no habitual. Ni siquiera ha dado una definición certera sobre “habitualidad”.

6. Criterios para establecer la habitualidad

En efecto, respecto de las operaciones gravadas distintas a la importación de bienes afectos, los criterios a tomar en cuenta para establecer si hay o no habitualidad son seis: i) naturaleza de las operaciones; ii) características de las operaciones; iii) monto de las operaciones; iv) frecuencia de las operaciones; v) volumen de las operaciones; vi) periodicidad de las operaciones. Todo ello, a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó, pero quedando finalmente a la apreciación de la SUNAT si existe o no, con arreglo a dichos criterios que pueden ser tomados aisladamente o en conjunto, “habitualidad”.

Luego la norma reglamentaria empieza a tratar el concepto de “habitualidad” incluyendo precisiones adicionales respecto de cada tipo de operación gravada.

7. Operaciones gravadas con el IGV y habitualidad

Así, para el caso de operaciones de venta, la norma reglamentaria precisa que hay que determinar si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto: i) su uso; ii) su consumo; iii) su venta; o, iv) su reventa. Agrega la norma que en el caso de venta y de reventa hay que evaluar el carácter habitual dependiendo de los criterios “frecuencia” y “monto”, considerando ya sea uno solo de dichos criterios o ambos. Además, la Ley del IGV señala que se considera habitual la transferencia que efectúe el importador de vehículos usados antes de transcurrido un año de numerada la Declaración Única de Aduanas respectiva o documento que haga sus veces.

Respecto de servicios -lo que es válido para las operaciones gravadas de “prestación de servicios en el país” y de “utilización de servicios en el país”-, el Reglamento señala que siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

Para el caso de la operación gravada “importación de bienes”, el Reglamento establece que no se requiere habitualidad o actividad empresarial para ser sujeto del impuesto. De esta manera, basta que una comunidad campesina realice una única importación, para que ésta resulte gravada con el IGV.

De otro lado, en lo que se refiere a la “primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos” -y habida cuenta que la ley en el inciso e) de su artículo 3 califica como constructor al que en forma habitual se dedique a la venta de inmuebles construidos totalmente por él o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para él-, el Reglamento presume la habitualidad cuando el constructor hubiera vendido por lo menos dos inmuebles durante un período de doce meses, caso en el cual su condición de habitual ya se aplicaría a partir de la segunda transferencia. Si en un solo contrato se venden dos o más inmuebles, la transferencia que se haga por el menor valor se considera como primera venta.

A su vez, la norma reglamentaria exceptúa de lo que hemos señalado en el párrafo anterior a aquellos casos en que se transfieran inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, para efectos de su enajenación, señalando que en tales casos la transferencia siempre estará gravada con el IGV.

Igual regla se aplica en la transferencia final de bienes y servicios realizada en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos. Es decir, en esos casos siempre se aplica el IGV, no requiriéndose la habitualidad.

8. Importación de bienes y habitualidad

Finalmente, para el caso de aquellas personas que no realizan actividad empresarial, la norma reglamentaria establece que el hecho de ser importador no determina necesariamente que aún realizando variadas importaciones ello sirva para calificar a la persona como habitual respecto de las otras operaciones gravadas con el tributo. En otras palabras, para estas otras operaciones gravadas con el tributo se deberá calificar si la persona es habitual, sin que en ello influya para nada la cantidad de importaciones que hubiera efectuado.

9. ¿Por qué no están inafectas al IGV las Comunidades Campesinas?

Como se puede apreciar, mientras que las comunidades campesinas no están sometidas a la aplicación del Impuesto a la Renta, sí pueden convertirse en contribuyentes del IGV. La razón última de este tratamiento diferenciado, en virtud del cual tales entidades no gozan de inafectación del IGV, podría encontrarse en la intención del legislador de evitarles el encarecimiento de los bienes que vendan y de los servicios que presten como consecuencia de tener que considerar como costo o gasto el IGV trasladado por sus proveedores, permitiéndoles así ser competitivas en caso de actuar empresarialmente.

Lima, setiembre de 2008