

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal.



**Análisis de la depreciación de las
edificaciones y construcciones en el
impuesto a la renta con énfasis en las
torres eléctricas en el sector eléctrico
peruano**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro
en Tributación y Política Fiscal

Jean Paúl Claudet Reyna Trujillo
Código: 20142499

Santos Daniel Malca Saavedra
Código: 20142488

Asesor
Cesar Gamba Valega

Lima – Perú
Junio de 2019

**Análisis de la depreciación de las
“edificaciones y construcciones” en el
Impuesto a la Renta con énfasis en las
torres eléctricas en el sector eléctrico
peruano**

**Analysis of the depreciation of the
“buildings and constructions” in the Income
Tax with emphasis on the electric towers in
the Peruvian electricity sector**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I MARCO TEÓRICO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	3
1.1 Origen del Impuesto a la Renta en el Perú.....	3
1.2 Características del Impuesto a la Renta	4
1.3 El concepto de renta en el sistema peruano.....	8
1.3.1 Teoría de la renta – producto.....	8
1.3.2 Teoría del flujo de riqueza.....	9
1.3.3 Teoría del consumo más incremento patrimonial.....	9
1.4 Determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.....	10
1.4.1 Generalidades y alcance de la renta de tercera categoría.....	10
1.4.2 Renta bruta.....	11
1.4.3 Renta neta.....	13
1.5 Conclusiones preliminares	15
CAPÍTULO II MARCO GENERAL DE LA DEPRECIACIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA.....	17
2.1 Marco general de la depreciación tributaria.....	17
2.2 La depreciación en la legislación del Impuesto a la Renta.....	19
2.3 Problemáticas de la depreciación tributaria.....	21
2.3.1 Definición del activo fijo y su impacto en la depreciación.....	21
2.3.2 La exigencia de la contabilización de la depreciación.....	22
2.4 Conclusiones preliminares	23
CAPÍTULO III PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA EN LA DEFINICIÓN DE EDIFICACIONES Y CONSTRUCCIONES Y SU IMPACTO EN LA DEPRECIACIÓN CON ÉNFASIS EN LAS TORRES ELÉCTRICAS DEL SECTOR ELÉCTRICO PERUANO.....	24
3.1 Problemática en la definición de edificación y construcción en la legislación del Impuesto a la Renta.....	25

3.1.1	Definición de edificación y construcción en el Impuesto a la Renta	25
3.1.2	El criterio según la Administración Tributaria relacionada con la definición de edificación y construcción	27
3.1.3	El criterio del Tribunal Fiscal en torno con la definición de edificación y construcción.....	28
3.2	Análisis a la problemática tributaria de la definición de edificación y construcción.....	30
3.2.1	Definición de edificación y construcción en nuestro sistema jurídico Peruano.....	30
3.2.2	Sostener que las torres eléctricas califiquen como “edificación y construcción” en virtud con lo establecido por la Clasificación Internacional Industrial Uniforme-CIIU carece de sustento.....	33
3.2.3	Elementos para darle contenido al artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta.....	35
3.2.3.1	La fijeza y permanencia como elementos que caracterizan a las edificaciones y construcciones.....	36
3.2.3.1.1	La fijeza.....	36
3.2.3.1.2	La permanencia.....	39
3.2.3.2	Más allá de la fijeza y permanencia, un análisis a la composición de los materiales, como condición adicional, para que sea considerado como edificación o construcción.....	42
3.2.3.3	Una propuesta complementaria con la similitud al Impuesto Predial.....	43
3.3	Conclusiones preliminares	44
	CONCLUSIONES	49
	RECOMENDACIÓN	54
	REFERENCIAS	55
	BIBLIOGRAFÍA	57

RESUMEN

El presente trabajo de investigación se centra en analizar el sentido del artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú con énfasis en las torres eléctricas en el sector eléctrico Peruano. Así, el mencionado artículo establece que los “edificios y construcciones” se depreciarán a razón del cinco por ciento anual; sin embargo, no existe una definición de edificios y construcciones en el Impuesto a la Renta que nos permita aclarar el sentido de la norma tributaria; generando ello, diferentes interpretaciones de las instituciones administrativas peruanas en materia tributaria e incertidumbre de los operadores jurídicos al aplicar dicho artículo. Por dicha razón nos centramos en proporcionar un alcance del artículo 39° analizando la terminología semántica y legal en el ordenamiento jurídico peruano.

Palabras clave: Depreciación, torres eléctricas, edificaciones y construcciones.

ABSTRACT

The following investigative paper focuses on analysing the meaning of article 39° on the Peruvian income tax law, emphasizing the electric towers on the electrical sector of Perú. It establishes that "buildings and constructions" will be depreciated at a rate of five per cent per year; nevertheless, there is no definition of buildings and constructions in the Income Tax that allows us to clarify the sense of the tax rule, resulting in different interpretations by the Peruvian administrative institutions on tributary subjects and uncertainty of legal operators when applying said article. Therefore, we approach a scope of article 39° analyzing semantic and legal terminology in the Peruvian legal system.

Key words: depreciation, electric towers, buildings and constructions.

Introducción

El sector eléctrico está creciendo en el Perú debido al incremento de inversiones del sector privado realizadas en los últimos años. Según el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería, señala que desde 1995 al 2015 el sector eléctrico alcanzó USD 2,593 millones en inversiones. Sin embargo, esto podría verse mermado por acotaciones realizadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT; en consecuencia, afectaría sustancialmente la situación económica de las compañías que realizaron importantes inversiones en nuestro país.

Como lo señaló el presidente del Comité Eléctrico de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE), en una entrevista el 17.10.2016, en los últimos ejercicios fiscales la Administración Tributaria vienen cuestionando la depreciación de las torres eléctricas que integran el rubro del activo fijo de las compañías del sector eléctrico peruano al sostener que dicha depreciación debe determinarse aplicando la tasa del cinco (5%) por ciento, por ser, en su opinión, edificaciones y construcción, en virtud del artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por otra parte, el gremio de las empresas del sector eléctrico (SNMPE), mediante el comunicado a la prensa del 19.11.2014, ha sostenido que las torres eléctricas no deben ser calificadas como edificios y construcciones; sino, debería considerarse como otros bienes del activo fijo, por lo que su depreciación debería ser más bien determinada utilizando la tasa de depreciación del diez (10) por ciento anual.

Suscitada la problemática antes mencionada, en el presente trabajo de tesis se desarrollará los siguientes capítulos: En el primer capítulo, los aspectos generales del Impuesto a la Renta, como su origen y características y las teorías de renta según la legislación peruana.

En el segundo capítulo, señalaremos el marco general de la depreciación de los activos fijos y su problemática.

En el tercer y último capítulo, desarrollaremos los argumentos de nuestra tesis relacionados con la problemática tributaria en la definición de las edificaciones y construcciones.



CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO DEL IMPUESTO A LA RENTA

En el presente capítulo describiremos, en primer término, el origen del Impuesto a la Renta como punto de referencia en el sistema tributario peruano. En segundo término, las características del Impuesto a la Renta, de las cuales resaltaremos mayormente el principio de capacidad contributiva, que nos permitirá entender que el legislador deberá gravar hechos de manifestación de riqueza sin extralimitar los signos totales de riqueza; por ello, permitiría las deducciones de los costos y gastos en la estructura del impuesto. En tercer término, el concepto de renta; en el cual desarrollaremos las teorías del Impuesto a la Renta, que nos permitirá establecer el marco en las que se encuentran las operaciones llevadas por los sujetos, en consecuencia, exigir el Impuesto a la Renta. En cuarto lugar, una vez que las operaciones se encuentran dentro del marco de aplicación del Impuesto a la Renta, explicaremos la estructura de la renta de tercera categoría. En definitiva, una vez establecida la renta gravada dentro el marco, deberá determinarse la renta bruta, asociada esta con los costos incurridos de las operaciones; acto seguido, hallaremos la renta neta, relacionada esta con los gastos deducibles, entre ellos, la depreciación de edificaciones y construcciones que es materia de análisis de nuestra tesis.

1.1 Origen del Impuesto a la Renta en el Perú

El Impuesto a la Renta en el Perú se implantó en el sistema tributario a través de la Ley N° 7904 del 26 de julio de 1934.

Esta fue la primera Ley Orgánica sobre Impuesto a la Renta y permaneció vigente durante largo tiempo, pero con muchas modificaciones que se volvieron sumamente complejas. Una reforma importante se introdujo en 1968 (DS 287-68HC), en la

cual dividió las rentas en cinco categorías con deducciones específicas en cada una de ellas para obtener, así, sendas sumas netas que, en conjunto, arrojaban la materia imponible global que se sometía a una escala progresiva por escalones.

(Medrano, 2018, p13)

Otras reformas tributarias relevantes se suscitaron en los inicios de los años noventa, entre ellas, la Ley N° 25381, que introdujo un cambio en el concepto de renta en el artículo 3° de la normativa del Impuesto a la Renta en el Perú, asimismo, hasta la actualidad se viene modificando continuamente la legislación del Impuesto a la Renta.

1.2 Características del Impuesto a la Renta

Todo impuesto tiene características en las cuales se construye su estructura peculiar; así, para que el Impuesto a la Renta “sea un impuesto ideal puede decirse que los caracteres que se le atribuyen son a) el no ser trasladable, b) el contemplar una equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo, y c) el tener un efecto estabilizador” (R. García, 1978, p4).

A continuación, desarrollaremos las características antes mencionadas:

En primer lugar, el efecto de no ser trasladable - entiéndanse que deberá soportar la carga económica exclusivamente la persona en quien recae la carga directamente, la cual se encuentra establecido por ley; ello en contraste, con los impuestos indirectos que son trasladables, por ejemplo, el impuesto al consumo.

En segundo lugar, en torno con la característica de la equidad, entendida está a través del principio de capacidad contributiva; se señala que:

Tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina en general acepta que de estos tres índices, el principal es la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia contempla la equidad.

A su vez, la equidad, como búsqueda de afirmación del postulado de gravar conforme a la capacidad contributiva, puede ser entendida en dos sentidos: como equidad horizontal o vertical, entendidas estas que aquellos que estén en igual situación deben abonar el mismo gravamen, y aquellos que están en diferentes niveles deben sufrir imposiciones diferentes, respectivamente.

(R. García, 1978, p5)

Sin perjuicio de que la doctrina impositiva desarrolle que la equidad se contemple a través del principio de capacidad contributiva, debemos precisar, lo siguiente:

La Constitución Política del Perú al establecer, en el artículo 74°, los principios de la tributación como garantías de los contribuyentes frente al poder tributario; señala que el Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de la ley, los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Así, el Tribunal Constitucional, órgano supremo de la interpretación de la Constitución Política del Perú, estableció en la sentencia N° 053-2004-PI/TC, que para que el principio de capacidad contributiva sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no solo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad en su vertiente vertical.

Por su parte, la sentencia N° 4014-2005-PI/TC, indicó que la capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentadas en base a determinados hechos reveladores de riqueza.

Cabe resaltar que la sentencia N° 00033-2004-PI/TC distingue que la capacidad contributiva constituye una categoría diferente a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que

la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

En la cita precedente, el Tribunal Constitucional distingue la capacidad económica de la capacidad contributiva. Mientras que la primera alude a una mera manifestación de riqueza, la capacidad contributiva supone una valoración previa por parte del legislador, quien objetivamente elige un determinado hecho revelador de capacidad económica y lo eleva al grado de hecho imponible, por considerar dicha aptitud económica con los valores y fines del Estado, lo legitima para el cobro de tributos como un mecanismo de redistribución de la riqueza o para cumplir otras finalidades.

(Fernandez, 2006, p172)

En ese contexto, consideramos que la capacidad contributiva es un principio constitucional tributario que le permite al sujeto contribuir con el Estado en base con sus verdaderos signos de capacidad de riqueza prescrita por el legislador previamente en una Ley, sin extralimitar sus signos totales de riqueza.

Cabe mencionar que para algunos tratadistas, en materia tributaria no existen diferencias entre la capacidad contributiva y económica del sujeto; así, la capacidad económica es igual que la capacidad contributiva, en ese sentido:

Constituye un verdadero derecho fundamental de los ciudadanos-contribuyentes a contribuir con arreglo a sus capacidades económicas. La capacidad económica también funciona como una regla que obliga al legislador que – una vez que opta por afectar una riqueza- no introduzca tratamientos discriminatorios o desproporcionados en relación con el objeto del tributo (Gamba, 2006, p172).

Lo anterior supone y opinamos, en virtud de ese principio, que el legislador no debería establecer en la normativa tributaria afectaciones irracionales para efectos de aplicar el Impuesto a la Renta; así,

El ideal es que exista un correlato entre la capacidad contributiva del individuo y el nivel de concurrencia en el gasto del Estado, ello supone, que deban tributar en mayor medida aquellas personas que disponen de mayores recursos, luego satisfacer las necesidades para llevar una vida digna.

Para alcanzar ese objetivo, el legislador debe prever mecanismos tales como las deducciones del Impuesto a la Renta, que permitan que los sujetos concurren a los gastos públicos en la cabal medida de su capacidad contributiva.

En otras palabras, el legislador no solo debe tener en cuenta la capacidad económica de los individuos, sus manifestaciones de riqueza, sino que debe incluir mecanismos que permitan que la obligación tributaria se adecue a la real capacidad contributiva de cada sujeto.

(Fernandez, 2006, p190)

En consecuencia, pensamos que oponerse a dichos mecanismos sería un atentado al principio de capacidad contributiva en detrimento con la riqueza del sujeto obligado al pago del impuesto.

En tercer y último lugar, el efecto estabilizador, aquí se pretende neutralizar los ciclos de la economía, es decir:

Se indica que la estructura progresiva de la tasa otorga buena flexibilidad al impuesto, por cuanto en situaciones de alza de precios, el impuesto, operando a tasas más altas, congela mayores fondos de los particulares, y a la inversa, en épocas de recesión, decreciendo el nivel de ingresos, la tasa más baja más rápidamente que la disminución en la base, con lo cual se liberan mayores recursos.

(R. García, 1978, p6)

En definitiva, consideramos que un Impuesto a la Renta ideal se deberá respetar las características mencionas precedentemente en aras de mantener una estructura del Impuesto a la Renta, entre otros principios constitucionales no prescritos en la Constitución, pero desarrollados por el Tribunal Constitucional del Perú.

1.3 El concepto de renta en el sistema peruano.

Es menester definir el concepto de renta según la legislación peruana para fines de analizar si las operaciones realizadas se enmarcan dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, ergo, estar gravadas o no con el mencionado impuesto.

No existe una posición doctrinaria uniforme en la definición de renta, por lo que cada legislador adopta el concepto que considera conveniente a su propia realidad, introduciendo variantes en las teorías más difundidas que construyen el concepto de renta; esto nos permite conocer con algunas precisiones cual es el marco dentro del cual puede exigirse el gravamen.

(Medrano, 2018, p. 18)

En consecuencia, podríamos mencionar las siguientes teorías de rentas que el legislador se inspiró para efectos de establecer el concepto de renta en el Perú.

1.3.1 La teoría de la renta - producto

La teoría de la renta-producto o también llamada teoría de la fuente, R. García (1978) afirma que renta es “El producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación” (p.17). Dicha definición resalta ciertas características que la renta debería contar, i) un producto, vale decir, debe existir una riqueza nueva distinta y separable de la fuente ii) durable y iii) periódica, es decir, susceptibles de generar ingresos periódicos en el tiempo.

En nuestro sistema tributario, consideramos que el legislador expresó la mencionada teoría indicando en el literal a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

1.3.2 La teoría del flujo de riqueza

La teoría del flujo de riqueza, R. García (1978) señala que renta es “la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, o sea, al total del flujo de riqueza de desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un período dado” (p.17).

Esta teoría abarca un criterio más amplio con la menciona precedentemente, es decir, que no exige las características de la renta-producto; sino más bien, se expresa en una serie más de ingresos, por ejemplo, las ganancias de capital, los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales, ingresos a título gratuitos, entre otros.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por Alva (2017) nuestra Ley del Impuesto a la Renta “no hay un artículo específico que regule esta teoría, ello a diferencia de la teoría renta – producto que se ha descrito anteriormente y que sí tiene un referente normativo, debido que se encuentra en casos separados” (p.1). Por ejemplo, podemos mencionar los incisos b) las ganancias de capital, c) los ingresos que provengan de terceros del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Finalmente, debemos resaltar que una de sus características de la mencionada teoría, es que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros sea considerada como renta gravada debe ser obtenida de una actividad de la empresa (operaciones mercantiles, y no de la expresión de una ley) en sus relaciones con otros particulares; ello, en lineamiento del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona que en general es renta gravada cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

1.3.3 La teoría del consumo más incremento patrimonial

Bajo el concepto de esta teoría, R. García (1978) señala que renta es “el total de enriquecimiento – capacidad contributiva, del individuo a lo largo de un período” (p.17); asimismo, Medrano (2018) señala que “Lo único que importa es la diferencia entre el patrimonio que se tenía al inicio del ejercicio y al cierre de este, con independencia del origen, asimismo, esta posición nunca ha sido recogida en forma químicamente pura en nuestra legislación” (p.23).

Entendemos que no existe un artículo en la LIR que adopte de modo general todos los casos que se encuentran comprendidos por la teoría del consumo más incremento patrimonial. Nuestro legislador recoge solamente algunos casos que están alcanzados por la teoría que venimos examinando

En este sentido la LIR contiene la descripción de cada uno de estos casos. Por ejemplo, el art. 1.d de la LIR establece que se encuentran sometidas al Impuesto a la Renta las rentas imputadas (atribuidas) que detalla la LIR a lo largo de su texto.

(Ponce de León, 2009, párr.3)

En efecto, “la renta obtenida al final del ejercicio fiscal determinado será equivalente a la suma de los consumos efectuados y el cambio de valor (positivo o negativo) del patrimonio en dicho período” (Delgado, 2004, p7). Finalmente, consideramos que esta teoría se encuentra relacionadas con rentas imputadas en virtud de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.4 Determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

1.4.1 Generalidades y alcance de las rentas de tercera categoría.

Una vez que hemos establecido que las operaciones llevadas a cabo por el sujeto se encuentran dentro del marco del concepto de renta; en consecuencia, se debe identificar la categoría en las cuales se clasificarán.

Ahora bien, el Impuesto a la Renta en el Perú establece que los sujetos podrán clasificar sus rentas en cinco categorías. Las rentas de primera categoría, que comprenden principalmente las rentas provenientes del arrendamiento y subarrendamiento de predios. Las rentas de segunda categoría, relacionadas con las ganancias de capital, los intereses generados en la colocación de capitales intereses presuntos, las regalías, las utilidades, entre otros. Las rentas de tercera categoría, correspondientes con las derivadas del comercio, la industria o minería, de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de

índole similar, como transporte, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, y en general cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. Las rentas de cuarta y quinta categoría, relacionadas con el trabajo independiente y dependiente, respectivamente.

Como se puede apreciar, las rentas de tercera categoría pertenecen a las rentas derivadas de la actividad empresarial en cualquier faceta, así como las que obtengan los notarios. Se incluye as rentas de las personas jurídicas, así como las derivadas del ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio y cualquier otra renta no comprendida en las demás rentas.

(Medrano, 2018, p81)

De esta forma, consideramos que la Ley del Impuesto a la Renta clasifica las rentas que el sujeto obtiene en cinco categorías; sin embargo, para fines de nuestra tesis nos centraremos en determinar la renta de tercera categoría debido que corresponden a rentas empresariales. De esta forma, se inicia con la imputación de la renta en un período determinado; asimismo, se le deducirá de la renta los costos y gastos asociados con la misma para fines de determinar la renta bruta y neta, respectivamente, así, determinar el Impuesto a la Renta por pagar de tercera categoría.

1.4.2 Renta bruta.

Cabe mencionar que a la imputación de la renta en el período deberá deducirse los costos asociados a la misma a fin de determinar la renta bruta; siendo ello así, en líneas generales:

Puede decirse que normalmente, la determinación del impuesto se realiza sobre la base de la renta real o efectiva, es decir, aquella que efectivamente existió en realidad; ergo, la renta real o efectiva parte de la renta bruta del período, la cual en principio, equivale al ingreso bruto obtenido de un bien o actividad. En efecto, en tanto los bienes enajenados debieron ser adquiridos, es

decir, tuvieron un costo, la renta bruta equivale a la diferencia entre el ingreso bruto por la enajenación y el costo tributario del bien vendido. Si a la renta bruta se le restan los gastos necesarios para obtenerla y para mantener su fuente, se tendrá la renta neta. (R. García, 1978, p73)

En esa misma línea la doctrina tributaria nacional menciona que:

El impuesto se aplica sobre la renta neta, es decir, la renta bruta menos los gastos necesarios para producirla o mantener su fuente, en tanto la deducción no se encuentre prohibida, conforme lo establece el artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta, así, en denominado principio de causalidad.

(Medrano, 2018, p85)

De esta manera, la Ley del Impuesto a la Renta en virtud del artículo 20° menciona que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Agrega la normativa, si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley, asimismo, por costo de enajenación se entenderá los costos de adquisición, producción o construcción o en su caso el valor al ingreso al patrimonio.

En tal caso, la renta bruta no equivaldría al ingreso bruto, sino que será preciso deducir el costo tributario del bien vendido, es decir, el costo calculado de modo especial, de modo entonces que el concepto de renta bruta será el resultado de deducir, del ingreso bruto, el costo tributario de los bienes enajenados.

(R. García, 1978, p116)

En definitiva, consideramos que al establecer la renta bruta se deberá deducir de la renta los costos de los bienes enajenados o el

importe de las depreciaciones o amortizaciones para efectos de determinar la renta bruta. Y después, hallar la renta neta.

1.4.3 Renta neta

Una vez establecido la renta bruta de tercera categoría, aún no estamos frente a la renta real para gravar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, sino que tenemos que deducir los gastos necesarios para el mantenimiento o generación de la fuente de riqueza del sujeto obligado a determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Se puede considerar como renta bruta a la primera expresión del beneficio gravable, susceptible de verificarse con respecto determinado sujeto; y la ganancia neta, resulta de la deducción contra la ganancia bruta ya definida, de los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla.

(Reig, 2006, p396)

En el mismo sentido, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se podrá deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente; así como, los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, conteniendo una lista enunciativa sobre tales conceptos.

A su turno, el último párrafo del citado artículo establece que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para ciertos gastos de personal, entre otros.

De esta manera señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 2302-2003-AA/TC que el Impuesto a la Renta presenta distintas características, así como, un sistema de cálculo y deducciones propio, en el que, además, de acuerdo al inciso b) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre las deducciones para llegar a la renta neta, se

consideran los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas.

Lo anterior nos permite inferir que el Impuesto a la Renta se establece de la renta neta, en consecuencia, no es confiscatorio y en los casos que se argumente confiscatoriedad es necesario que se encuentra plenamente demostrada, tal cual lo expresa en dicha sentencia.

Por otra parte, la deducción de gastos está condicionada además a la observancia de las reglas sobre bancarización, que obligan a utilizar ciertos medios de pago: abono en cuenta bancaria local, orden de pago, giro o transferencia de fondos desde o hacia una cuenta bancaria local, pago con cheque no negociable emitido con cargo a una cuenta bancaria local, pago con tarjeta de crédito o de débito emitidas por una entidad bancaria o financiera local.

En efecto, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son deducibles gastos por intereses de deuda, los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras, las primas de seguros con ciertas características, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito y fuerza mayor, los gastos de depreciación por desgaste de bienes u obsolescencia de los bienes de activo fijo, entre otros.

Nótese que, en virtud de dicha Ley, es deducible el gasto por depreciación del desgaste de bienes u obsolescencia de los bienes del activo fijo porque de esta manera el sujeto comienza a deducir los gastos para llegar a su verdadera expresión de riqueza para efectos de establecer la renta neta, en consecuencia, pagar el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Desde este punto de vista es evidente que los bienes corporales afectados a la empresa experimentan una pérdida de valor original por el desgaste que en ellos produce esa afectación. Por ende, a efectos de la determinación de la renta neta, resulta necesario contemplar ese hecho, mediante la deducción de una proporción de la renta bruta, de modo que permita la recuperación de capital fuente.

(R. García, 1978, p127)

De lo anterior, consideramos que los sujetos generadores de renta de tercera categoría cuando adquieran bienes del activo fijo, deben ser recuperados a través del desgaste de la depreciación. Para ello, se deberá efectuar una asignación razonable del desgaste en los ejercicios que comprenda el bien en virtud de lo preestablecido por el legislador en la norma del Impuesto a la Renta, pero sin menoscabar su derecho de ejercerla o utilizando parámetros irracionales que eviten o retarden su asignación del desgaste en aras al principio de capacidad contributiva.

1.5 Conclusiones preliminares

Resumiendo, con lo expuesto en el presente capítulo, decimos que fue menester definir el concepto de renta en virtud de la legislación tributaria peruana para fines de analizar si las operaciones realizadas se enmarcan dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta. Acto seguido, establecer las deducciones permitidas por el legislador a través de la determinación de la renta bruta y neta; así determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, de esta manera consideramos:

- En efecto, en primer lugar, que el legislador recogió en el literal a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta la teoría de renta- producto. Indicando que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. En segundo lugar, la teoría de flujo de riqueza, el criterio es más amplio con la mencionada precedentemente; es decir, se expresa en una serie más de ingresos con operaciones mercantiles con terceros. Contemplado en el inciso c) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta. En tercer lugar, la teoría del incremento patrimonial que se encuentra relacionadas con rentas imputadas en virtud de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Una vez, incluidas las operaciones dentro del marco de la Ley del Impuesto a la Renta, debemos determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría. Empezando con establecer la renta bruta, de la cual es el resultado de los ingresos menos los costos de los bienes o servicios.

Al respecto, consideramos que establecida la renta bruta de tercera categoría, aún no estamos frente a la renta real para gravar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, sino que, adicionalmente, tenemos que deducir los gastos necesarios para el mantenimiento o generación de la fuente de riqueza, por ejemplo, los gastos por deuda, las primas de seguros, entre otros, el gasto por depreciación.

- Así, consideramos que son deducibles las erogaciones por depreciación del desgaste de los bienes del activo fijo, porque de esta forma el sujeto comienza a deducir los costos o gastos para llegar a su verdadera expresión de riqueza para efecto de establecer la renta neta y, finalmente, pagar el Impuesto a la Renta de tercera categoría. De esta manera, se relaciona con el principio de capacidad contributiva, pues le permite al sujeto contribuir con el Estado en base con sus verdaderos signos de capacidad de riqueza prescrita por el legislador previamente en una Ley, estableciéndose deducciones de la depreciación en la renta bruta y neta; sin embargo, el legislador no debería contemplar afectaciones irracionales para efectos de aplicar el Impuesto a la Renta; pensar en contrario, sería un detrimento a la riqueza total del sujeto obligado.

CAPÍTULO II MARCO GENERAL DE LA DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO FIJO EN EL IMPUESTO A LA RENTA.

En el presente capítulo desarrollaremos el presupuesto de la depreciación de los activos fijos para fines de entender su relación con el Impuesto a la Renta; para tal efecto, señalaremos los conceptos generales de la depreciación de los activos fijos; asimismo, describiremos la legislación tributaria aplicable con la depreciación y, finalmente, señalaremos las principales problemáticas en torno con la aplicación de la normativa.

2.1 Marco general de la depreciación tributaria

En principio tenemos que entender que la depreciación constituye la pérdida del valor de un determinado activo.

La depreciación constituye básicamente una pérdida de valor de un determinado tipo de bien –los de inversión empresarial– debido, fundamentalmente, a tres causas que resume, por el uso que el bien o elemento experimenta –la llamada depreciación funcional, por el transcurso del tiempo – depreciación física- o por obsolescencia del bien depreciable –depreciación técnica.

(C. Garcia, 1994, p 40)

Como lo señalamos en el capítulo anterior, el concepto de renta neta supone la disminución no solamente de los gastos necesarios para obtener la renta, sino también de las que posibilitan el mantenimiento de la propia fuente generadora de renta.

En efecto, la depreciación de los activos es un concepto que disminuye la fuente generada de la renta.

Desde este punto de vista, es evidente que los bienes corporales afectados a la empresa experimentan una pérdida de valor originada por el desgaste que en ellos produce esa afectación. Por ende, a efectos de la determinación de la renta neta, resulta

necesario contemplar ese hecho, mediante la deducción de una proporción de la renta bruta, de modo que permita la recuperación del capital fuente, y, mediante su puesta en reserva, el reemplazo de los bienes cuando ya no resultan utilizables.

(R. García, 1978, p.126).

Asimismo, C. García (1994), afirma “por tanto, que la realidad económica “renta societaria”, que el legislador ha erigido en hecho imponible del IS, se ve influenciada por el fenómeno de la depreciación amortizable”.

Pues las amortizaciones despliegan consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad al tratarse de una partida negativa; del mismo modo que las amortizaciones concurren en la determinación de las eventuales rentas obtenidas como consecuencia de alteraciones patrimoniales, constitutivas de resultados extraordinarios.

(Ortiz, 2001, p.11)

Ahora bien, el sistema tradicional para la afectación de la depreciación en la renta neta se realiza por el método lineal, el cual consiste en dividir el costo del activo entre el número de años correspondiente a la vida útil que se le asigna hasta agotar la totalidad del capital invertido.

La vida útil de los distintos tipos de bienes puede ser fijada por la ley, el reglamento o la Administración, de acuerdo con los usos y prácticas comerciales. Dado que resulta imposible predecir con exactitud la vida útil de los bienes, la determinación de ella se funda en estimaciones que no necesariamente habrán de coincidir con la real duración en cada caso particular.

(R. García, 1978, p. 127)

Así, la disminución de la renta neta por medio de la depreciación se realiza en un número de años determinado por el legislador.

En el Perú, la legislación del Impuesto a la Renta establece tasas máximas de depreciación para cada ejercicio, en general; así, cabe señalar que:

Es cierto que un escrupuloso respeto del principio de capacidad económica (contributiva) reclamaría que la amortización practicada en cada período impositivo se correspondiera con la verdadera depreciación experimentada por el bien que se amortiza, lo que haría imprescindible, a su vez, una medición precisa de dicha depreciación por la entidad en el momento de presentar su autoliquidación por el impuesto sobre sociedades; sin embargo, las grandes dificultades que esa medición comportaría, unidas al alto grado de subjetividad que en la mayoría de las ocasiones aquellas incorporaría, requerirían igualmente una verificación administrativa de los valores aducidos por la entidad, lo cual se presenta a priori no exento de serios escollos. Estas son, en definitiva, razones de practicabilidad y simplificación tributarias las que aconsejan admitir fiscalmente métodos alternativos de la depreciación dentro de la regulación de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

(Ortiz, 2001, p.33)

En consideración, podemos notar que la depreciación es el resultado de la pérdida del valor del activo fijo, asimismo, la depreciación se calcula a través del método lineal y tasas máximas de virtud con la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú para un efecto práctico en su aplicación.

2.2 La depreciación en la legislación del Impuesto a la Renta

De acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta determinados gastos siempre y cuando estén vinculados a producirla y mantener su fuente y, de manera enunciativa, enumera los distintos gastos.

Así, el inciso f) del artículo en mención dispone que, entre otros, será objeto de deducción para propósitos del impuesto en referencia, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

Por su parte, el artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo

fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Para tal efecto, el artículo 39 de la referida normativa dispone que los edificios y construcciones se depreciaran a razón del cinco por ciento (5%) anual; asimismo, el artículo 40 de la misma ley señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el Reglamento, precisando que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes mayores de depreciación a los contemplados en dicho Reglamento.

En ese sentido, el literal a) del artículo 22 del reglamento de la citada Ley del IR dispone que de conformidad con el artículo 39 de la Ley del IR, los edificios y construcciones solo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón del cinco por ciento (5%) anual.

A su vez, el literal b) del mismo artículo señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles) hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de	20%

construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91.	10%
6. Otros bienes del activo fijo.	10%

Como puede observarse, las disposiciones vigentes del Impuesto a la Renta, establecen un método de depreciación de línea recta para el caso de edificios y construcciones con una tasa de depreciación de 5%, son bienes que para la Ley no pueden tener una vida útil menor de 20 años; mientras que en el caso de los demás tipos de bienes, establecen tasas máximas de depreciación anual, son bienes cuya vida útil fluctúa en principio entre 4 y 10 años, independientemente del método de depreciación que se emplee para determinar el cargo por depreciación. De la misma manera, es importante resaltar que las disposiciones vigentes no prevén la posibilidad de autorizar la aplicación de porcentajes de depreciación mayores a las tasas máximas establecidas en la tabla antes señalada.

Por otra parte, existen otros regímenes especiales de depreciación relacionado con el activo fijo que no es materia de estudio en el presente trabajo.

2.3 Problemáticas de la depreciación tributaria

Actualmente, en nuestra legislación existen problemáticas para la aplicación de la depreciación tributaria.

A continuación, describiremos algunos temas problemáticos de la depreciación:

2.3.1 Definición del activo fijo y su impacto en la depreciación

La Ley del Impuesto a la Renta no ha definido qué debe entenderse por activo fijo. Así, en otras normas legales del ordenamiento jurídico tampoco existe una definición de activo fijo.

En reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que, supletoriamente, resulta de aplicación lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) vigentes en el Perú, específicamente, la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo; posición que no compartimos, debido que dicha norma contable tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable del inmovilizado material, así como los cambios que se hayan suscitado en dicha inversión. Sin embargo, el “Impuesto a la Renta es el tributo que se precipita directamente sobre la manifestación de la riqueza” (Bravo, 2009, p 218)

Sin perjuicio de lo anterior, el párrafo seis de la NIC 16 establece que se entiende por inmuebles, maquinaria y equipo a todo bien tangible que: i) Es empleado en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlo a terceros o para fines administrativos; y, ii) Se espera usar durante más de un periodo.

En este contexto, existe incertidumbre en los operadores tributarios al no contar con una definición de activo fijo para efectos tributarios.

2.3.2 La exigencia de la contabilización de la depreciación

Tratándose del costo del activo fijo, el primer párrafo del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la depreciación se calculará sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Por su parte, el artículo 20° de la citada ley contiene la definición de costo de adquisición, producción o construcción y valor de ingreso al patrimonio. El referido artículo también señala que, en ningún caso los intereses formarán parte de los indicados costos.

En consecuencia, la depreciación tributaria del activo posibilita la recuperación del capital en ellos invertido y los gastos incurridos a raíz de la compra e instalación de los mismos y, de ser el caso, el ajuste por

inflación que afectó el costo inicialmente reconocido para los referidos activos.

Ahora bien, el artículo 22° del Reglamento de la citada Ley, establece que para el cálculo de la depreciación se aplicará las siguientes disposiciones:

- a. De conformidad con el artículo 39° de la Ley, los edificios y construcciones solo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón del 5% anual.
- b. Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje anual de depreciación hasta un máximo según lo siguiente:
 1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca: 25%
 2. Vehículos de transporte terrestre hornos en general: 20%
 3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina: 20%
 4. Equipos de procesamiento de datos: 25%
 5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91: 10%
 6. Otros bienes del activo fijo: 10%

Agrega, que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la citada tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Nótese que la regla de depreciación contabilizada y tasas máximas de depreciación son limitaciones incorporadas por normas reglamentarias.

2.4 Conclusiones preliminares

Como se puede apreciar en el presente capítulo, llegamos a considerar lo siguiente:

- En atención con el desgaste del activo, señalamos que la depreciación supone la pérdida de valor de un activo año tras año hasta la inutilización del bien. Esta pérdida de valor se materializa con una afectación al

resultado de cada ejercicio, en consecuencia, la depreciación es un gasto deducible para propósitos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta.

- En relación con el plazo de la depreciación, esta corresponde a una pérdida del valor del bien como consecuencia del uso en el proceso productivo; por ello, consideramos que el plazo de depreciación debe ser lo más cercano posible a la realidad.



CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA EN LA DEFINICIÓN DE EDIFICACIONES Y CONSTRUCCIONES Y SU IMPACTO EN LA DEPRECIACIÓN CON ÉNFASIS EN LAS TORRES ELÉCTRICAS DEL SECTOR ELÉCTRICO PERUANO

En este capítulo describiremos, en primer término, la problemática de la definición en torno con la edificación y construcción; así, señalaremos que el legislador no estableció una definición de edificaciones y construcciones en el Impuesto a la Renta peruano; por ello, se da la problemática suscitada en nuestra tesis. Por una parte, mencionaremos el criterio de la Administración Tributaria considerando como elementos diferenciadores de la fijeza y permanencia para definir el término edificación y construcción, en consecuencia, pretender que las torres eléctricas se encuentran en el marco del artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta. Por otra parte, el criterio del Tribunal Fiscal que solo menciona la naturaleza para calificar el bien como edificación y construcción. En segundo término, analizaremos la problemática considerando lo siguiente puntos: i) recurriendo a normas jurídicas distintas a las tributarias para buscar un contenido a las edificaciones y construcciones; ii) descartando la Clasificación Internacional Industrial Uniforme- CIIU en caso pretendan utilizarla para calificarla los bienes como edificación y construcción; iii) la necesidad de analizar los elementos de fijeza y permanencia para efectos de calificar los bienes como edificación y construcción; asimismo, el elemento de la composición del bien para hacer un análisis íntegro de las mismas y, de esta forma, calificarlas dentro del marco del artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta; sin perjuicio de lo anterior, finalmente establecemos iv) una propuesta complementaria para que los bienes además de ser fijos y permanente deberán ser adheridos al predio para calificarse como edificación y construcción.

3.1 Problemática en la definición de edificación y construcción en la legislación del Impuesto a la Renta

3.1.1 Definición de edificación y construcción en el Impuesto a la Renta

Cabe recordar que el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los edificios y construcciones se deprecian a razón del cinco por ciento (5%) anual, de esta manera, el artículo 40° de la misma ley señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el Reglamento, precisando que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes mayores de depreciación a los contemplados en dicho Reglamento.

En ese sentido, el literal a) del artículo 22° del reglamento de la citada Ley, dispone que de conformidad con el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta los edificios y construcciones solo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de cinco (5%) por ciento anual.

Como puede observarse, de la normativa vigente del Impuesto a la Renta, consideramos que solo establecen el alcance del método de depreciación de línea recta para el caso de edificios y construcciones con una tasa de depreciación de cinco (5%) por ciento, vale decir, bienes que para la Ley no pueden tener una vida útil menor de 20 años.

Por lo tanto, consideramos que no se establece que se entienda por edificación y construcción para fines de identificar los bienes que serán objeto de depreciación bajo dicho régimen fiscal; generando ello, un problema de predictibilidad jurídica a los sujetos del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

No obstante a lo anterior, en virtud de la norma IX del título preliminar del Código Tributario en la que establece que 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; en consecuencia, se recurrirá a otras normas del sistema jurídico para efectos de darle una connotación a la edificación y la construcción, y así, buscar enfrentar nuestra controversia, la cual será objeto en este trabajo de investigación.

3.1.2 El criterio según la Administración Tributaria relacionada a la definición de edificación y construcción.

La Administración Tributaria peruana, a través de la emisión del Informe 124-2010-SUNAT/2, desarrolló argumentos para delimitar una serie de bienes, por ejemplo, torres, escaleras metálicas, ascensores y montacargas instaladas en el edificio, instalaciones sanitarias, instalaciones, de sistema contra incendios, entre otros, dentro del alcance de los términos edificaciones y construcciones, debido que, el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta no contempla ninguna definición o lineamiento general.

Así, la Administración Tributaria efectuando un análisis somero del criterio de la resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-205 y recurriendo a otras fuentes del derecho, mencionó que dentro de la expresión:

Edificación y construcción debe entenderse como toda edificación propiamente dicha y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tenga como características su fijeza y permanencia, esta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, no se destinan para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uno administrativo y que están sujetas a depreciación, excepto terrenos, asimismo, “ los demás activos” pueden tener una vida útil mucho más corta que los “Edificios y Construcciones”.

En consecuencia, los funcionarios se encuentran acotando a las compañías del sector eléctrico por ser los informes de carácter vinculante

en virtud del artículo 94° del Código Tributario, entre otros sectores. Indicando que las torres eléctricas son calificadas dentro del rubro de edificación y construcción, debido que cumplen con las características señaladas en el informe antes mencionado; por ende, deberían utilizar una tasa del cinco (5%) por ciento anual en atención del artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De lo antes expuesto, podríamos mencionar que el lineamiento de la Administración Tributaria, para efectos de calificar las torres eléctricas y otros bienes como edificaciones y construcciones, es que debería contar con las características de i) Fijeza y ii) permanencia, esta última asociada a una vida útil relativamente extensa.

Al respecto, nosotros no compartimos dicho lineamiento en su totalidad; debido a que estamos de acuerdo con que se analicen las características de fijeza y permanencia, esta última asociada una vida útil relativamente extensa de los bienes; sin embargo, debería analizarse la naturaleza del material compuesto de la “Edificación y Construcción”, tal como se desarrolla en la resolución N° 07724-2-205 emitida por el Tribunal Fiscal, última instancia en materia administrativa.

Sin perjuicio con lo anterior, las torres eléctricas que son materia de este estudio de investigación, no cumplen con dichas características; por lo tanto, consideramos una postura equivocada de la Administración Tributaria de calificarlas como tal, por carecer de la fijeza y permanencia, argumentos que desarrollaremos más adelante.

3.1.3 El criterio del Tribunal Fiscal en torno con la definición de edificación y construcción

Debemos señalar que el criterio recogido por la resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005, como lo plasma la SUNAT, solo considera lo siguiente: “Que las “edificaciones y construcciones” y “demás activos”, que el primer grupo comprende bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se aceptaba

que podría tener una vida útil mucho más corta que edificios y construcciones”

No obstante, debió incluirse en el desarrollo del informe, el siguiente párrafo de la mencionada resolución, para efectos de realizar un análisis íntegro:

En tal sentido, se entiende que no podría asignarse el mismo porcentaje de depreciación o la misma vida útil a una construcción realizada con material “noble” (ladrillo, cemento, fierro) y otra efectuada con adobe, palos, mantas y esteras.

De ahí que, para efecto del Impuesto a la Renta, tampoco resulta razonable afirmar que todas las construcciones cualquiera sea el tipo de material empleado en ellas, corresponden al grupo de “edificaciones y construcciones” a que se refiere el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, tienen sin excepción alguna una vida útil de más de 33 años.

Dicho artículo, al contemplar ese período con vida útil, evidentemente se refiere a aquellas construcciones que por la naturaleza de los materiales utilizados podían alcanzar vidas útiles relativamente largas, construcciones corresponden al grupo de “edificios y construcciones”, debe tener en cuenta sus características.

De acuerdo con la resolución del Tribunal Fiscal, definiría a la edificación y construcción como el grupo de bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con los “demás activos”.

Agrega a la resolución un contenido de suma importancia para el desarrollo de este trabajo de investigación, para efectos de determinar si, efectivamente, una construcción corresponde al grupo de edificios y construcciones, debe tenerse en cuenta sus características en la construcción, vale decir, los materiales que componen los bienes.

Cabe mencionar que en el caso analizado, se discutía sobre ciertos bienes que son galpones hechos de palos de eucalipto que serían empleados en sus estructuras y mantas de polipropileno que cumplirían

la función de los muros; así, el Tribunal Fiscal considerando la poca durabilidad (no permanencia en el tiempo) y la naturaleza de los materiales utilizados en los galpones; concluyó que estos no podían ser edificios y construcciones.

Por ende, los galpones deberían ser ubicados dentro de “los demás bienes”, vale decir, incluidos en el literal b) del mismo artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En definitiva, en lineamiento con el Tribunal Fiscal, somos de la opinión que es imprescindible analizar la naturaleza de los materiales, vale decir, de los cuales está compuesto el bien. Esta es una pieza crucial para determinar si un bien califica como “edificación o construcción”; sin embargo, dicha posición debería ser complementada con las características de fijeza y permanencia, esta última asociada a una vida relativamente más extensa.

3.2 Análisis a la problemática tributaria de la definición de edificación y construcción

3.2.1 Definición de edificaciones y construcción en nuestro sistema jurídico peruano

Nótese que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición de edificios y construcción; por ende, en virtud del Código Tributario, es necesario recurrir a nuestro sistema jurídico peruano si existen normas relacionadas con las dichas definiciones.

No obstante, el término edificación según la Real Academia de la lengua española lo define como sigue: hacer o construir un edificio o mandarlo a construir. A su vez edificio, es una construcción estable, vale decir, fija. A su vez fija, no expuesto a movimientos o alteraciones.

Por su parte, el Reglamento de la Ley N°27157 de Regularización de Edificaciones del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad común aprobado por Decreto Supremo N° 008-2000-MTC,

define las edificaciones como aquellas estructuras arquitectónicas que requieren cumplir condiciones mínimas de habitabilidad para albergar a las personas en el desarrollo de cualquiera de sus actividades.

El Reglamento de las Licencias de habilitación Urbana y Licencias de Edificación, según Decreto Supremo N°. 008-2013-VIVIENDA precisa que la edificación es la obra de carácter permanente cuyo destino es albergar actividades humanas. Comprende las instalaciones fijas y complementarias, asimismo, define edificio como obra ejecutada por el hombre para albergar sus actividades.

Sobre el particular, tal como se aprecia de las normas citadas, consideramos que la edificación constituye aquella estructura arquitectónica que requiere cumplir con condiciones mínimas de habitabilidad para albergar a las personas en el desarrollo de sus actividades. A modo de ejemplo, califica como edificación una casa o un edificio de oficinas.

Cabe resaltar que el Tribunal Fiscal en sendas resoluciones N° 02653-7-2009, N° 00820-4-2001, N° 01115-4-2002, N° 01116-4-2002, N° 02451-4-2002, N°06539-5-2003, N° 400-4-97 y N° 07649-1-2004, menciona que: Se puede definir como edificación a la construcción que tiene estructuras, instalaciones y equipamiento que cumplen con ciertos elementos para su acondicionamiento y sirve para que en ella las personas puedan desarrollar sus diversas actividades.

Por lo tanto, los ductos y líneas de fibras ópticas acotadas tienen como función el servicio normal y continuo de transporte de gas natural y líquidos de gas natural; en consecuencia, no constituyen una edificación para efectos del predial, toda vez que en ellos las personas no desarrollan actividad alguna.

Nótese que, a partir de dicha definición, somos de la opinión de que no sería válido concluir que la torres eléctricas califiquen como edificaciones, toda vez que estas no son: (i) estructuras arquitectónicas en las cuales habitan las personas o desarrollan sus actividades económicas, (ii) ni cumplen con condiciones de habitabilidad; por el

contrario, son medios físicos que sirven para transportar y distribuir energía eléctrica.

En ese sentido, consideramos que carecería de sustento legal si se pretendiera considerar aen base a la Ley de Edificaciones y de los Reglamentos de Edificaciones y Licencias de Habilitación Urbana, calificar a las líneas de transmisión como edificaciones; toda vez que estas no cumplen con las características mínimas que se requiere para constituir una edificación.

Por otra parte, en relación con el término construcción la Real Academia de la lengua española define construcción: acción y efecto de construir, obra construida o edificada. Asimismo, construir es hacer de una nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, monumento en general cualquier obra pública. Hacer algo utilizando los elementos adecuados.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 820-4-2001, haciendo alusión al otorgamiento de Licencias de Construcción aprobado por el Decreto Supremo N° 25-1994-MTC, define edificación, simplemente como construcción nueva, de lo que se puede inferir que una construcción debe tener estructuras, instalaciones, equipamiento a que pueda dársele un determinado uso.

Nótese que los términos construcción o edificación se podrían interpretar como conceptos casi idénticos, así es utilizado por el Tribunal Fiscal en las resoluciones N° 02451-4-2002 de 07 de mayo de 2002 y 06539-5-2003 de 12 de noviembre de 2003, establecieron que para que una construcción puede considerarse como edificación o una edificación industrial, el punto primordial a considerar es si en las mismas el hombre puede realizar sus actividades o no.

Asimismo, no debe confundirse el empleo del término construcción con el resultado final que se derive de dicha actividad sea necesariamente una construcción o edificación desde el punto de vista legal. Así, la terminología de construcción también se puede aplicar a muchos otros bienes, tales como se observa en el texto de la Ley General

de Industrias, aprobado por el Decreto Ley N° 18350¹, donde se indica que existe construcción de máquinas de equipos, de vehículos, de naves, construcción de equipos para transporte terrestre pesado, entre otros.

En consecuencia, no podría señalarse que una torre eléctrica por el solo efecto de proceder de un proceso de construcción deba considerarse una construcción para fines del Impuesto a la Renta, pues como se mencionó, construir y edificar de acuerdo a las normativas expuestas son bienes que tiene relación directa con el hombre y sus actividades.

3.2.2 Sostener que las torres eléctricas califiquen como “edificaciones y construcciones” en virtud con lo establecido por la Clasificación Internacional Industrial Uniforme-CIIU carece de sustento

Consideramos conveniente explicar alguna relación que podría concatenarse con la Clasificación Internacional Industrial Uniforme-CIIU para fines de buscar un alcance con el término “construcción”.

La sección F- Construcción de la Cuarta Revisión de la CIIU establecida en la Resolución Jefatural No. 024-2010-INEI, define el término “construcción”:

Como aquel referido a las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil. En ella se incluye las obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter temporal. Las actividades corrientes de construcción abarcan la construcción completa de viviendas, edificios de oficinas, locales de almacenes y otros edificios públicos, servicios locales agropecuarios, etc., y la construcción de obras de ingeniería civil, como carreteras, calles puentes, túneles, líneas de ferrocarril, aeropuertos, puertos y otros proyectos de ordenamiento hídrico, sistema de riego,

¹ Publicado el 27 de Julio de 1970, asimismo, derogado después de 12 años por el artículo 142° de la Ley N° 23407.

redes de alcantarillado, instalaciones industriales, tuberías y líneas de transmisión de energía eléctrica, instalaciones deportivas, etc.”.

Ahora bien, podríamos señalar que los proyectos de construcción de las líneas de transmisión que incluyen las torres eléctricas pero compuestos por otros bienes adicionales (cables, entre otros) constituyen una “actividad de construcción” que implica diversas obras civiles como construcción de edificaciones, caminos de acceso, canales, mallas de tierra, despeje de franja, excavaciones, relleno y compactado, concreto y parrillas, puestas a tierra, cimentaciones, apoyos, etc. Así como montaje de equipos e instalaciones con diversas estructuras como pararrayos, tendidos de conductores, cable de guarda, entre otros, los que en su totalidad corresponden a una obra de ingeniería, en concordancia con las definiciones planteadas y clasificación de la CIU, antes expuesta.

Sin embargo, si bien la clase 4220 de la Cuarta Revisión de la CIU señala expresamente que las Líneas de Transmisión de Energía Eléctrica que incluye torres eléctricas constituye actividades de construcción; se debe tener en cuenta que la ley del Impuesto a la Renta al referirse a “construcciones” no alude a las actividades de construcción, sino a su resultado: obra, edificación.

En ese sentido, no resultaría válido determinar en razón a lo establecido en las Divisiones 42 y 45 de la Cuarta Revisión de la CIU que las Líneas de Transmisión calificarían como construcción; toda vez que el citado código tiene como finalidad clasificar las actividades de Construcción a nivel internacional y no obras de construcción.

Nótese que el Capítulo I y en la Sección F de la Cuarta Revisión de la CIU, se puede apreciar que su finalidad es clasificar las actividades productivas y no mencionar las obras o resultados de dichas actividades.

En virtud de lo citado, somos de la opinión que la Cuarta Revisión de la CIU no constituye un instrumento válido a efectos de dar contenido al término construcción al cual alude La Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, es importante mencionar que el Tribunal Fiscal en las resoluciones Nos. 10826-4-2009 y 07724-2-2005, al momento de evaluar si un determinado bien del activo fijo califica como

“construcción” y le es aplicable la tasa del 5% o si constituye “otro bien del activo fijo”; no se vale del código CIIU para resolver la controversia, sino de la vida útil y las características de los bienes.

3.2.3 Elementos para darle contenido al artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Recordemos que el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta no dispone alguna definición ni establece criterios específicos relacionados con los edificios y construcciones a fin de utilizar una tasa de depreciación del cinco (5%) anual.

Asimismo, recordemos que según lo hemos señalado, el término edificación, según la Real Academia de la lengua española, lo define como: hacer o construir un edificio o mandarlo a construir. A su vez edificio, es una construcción estable, vale decir, fija. A su vez fija, no expuesto a movimientos o alteraciones. Asimismo, también hemos señalado que la edificación es la obra de carácter permanente cuyo destino es albergar actividades humanas. Del cual podemos inferir dos características relevantes para desarrollar en este capítulo que son la fijeza y la permanencia.

Lo anterior conlleva a que las compañías, cuando están frente a un bien que podría encajar dentro de dicho concepto, no tienen la predictibilidad jurídica de calificarlo como tal o incluirlo dentro de otros rubros bienes en virtud del artículo 40° de la misma ley, que señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el Reglamento; precisando que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes mayores de depreciación a los contemplados en dicho Reglamento.

Nótese que los artículos antes expuestos, establecen un método de depreciación de línea recta para el caso de edificios y construcciones con una tasa de depreciación de cinco (5%); mientras que en los demás tipos de bienes establecen tasas máximas de depreciación anual, son

bienes cuya vida útil fluctúa en principio entre cuatro (4) y diez (10) años.

De lo señalado hasta aquí, nos queda claro que el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta necesita una definición y un mayor alcance. En consecuencia, en las siguientes sesiones desarrollaremos algunos elementos que permiten darle un contexto a las edificaciones y construcción.

3.2.3.1 La fijeza y permanencia, como elementos que caracterizan a las edificaciones y construcciones

3.2.3.1.1 La fijeza.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, el término fijeza, tiene entre otras acepciones, la de firmeza, persistencia, continuidad.

En igual sentido, el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas establece que el término fijo es sin movimiento, firme.

En otras palabras, la fijeza es que no exista posibilidad de mover el activo. Por ejemplo, el inmueble es una edificación porque el mismo no puede llevarse de un lugar a otro. La misma lógica puede aplicarse por ejemplo a una planta. Se debe considerar que la fijeza no es una condición predeterminada de cualquier activo.

Por lo tanto, consideramos que deberán evaluarse las características de las mismas que permita verificar que las mismas son trasladables desde un punto a otro sin destruirlas o hacerlas inservibles.

Así en relación con las torres eléctricas, el Sr. Juan Vargas en su entrevista al Sr. Caro, quien es gerente general Red de Energía del Perú, destacó “que no hay razón para considerar las torres bienes inmuebles. Siempre las movemos. Ahora mismo estamos moviendo torres en el norte como parte de la prevención

ante el fenómeno de El Niño. Las estamos alejando de los cauces”
(Vargas, 2015, párr.2).

Por su parte, López (2006) señala que:

Las torres pueden ser clasificadas de la siguiente manera:

1.- Las torres metálicas de tipo Greenfield: que se colocan en el suelo sobre una base en un terreno o espacio abierto.

La estructura que soporta las antenas de comunicación es un conjunto de piezas metálicas que se unen mediante pernos y tuercas, las cuales pueden ser fácilmente desmontadas en caso se requiera instalarlo en otro sitio.

2.-Las torres metálicas de tipo Fast Site: que en el proceso de armado se coloca sobre el suelo una plataforma metálica de amplia base con relleno de material agregado, siendo el proceso de montaje de la estructura metálica similar a la de la torre tipo Greenfield, mediante pernos y tuercas y pueden ser desmontadas y trasladadas a otro sitio, incluso con su propia base. 3.-Las torres metálicas de tipo Roof Top: que se instalan sobre el techo o terraza de un edificio existente y también pueden ser desmontadas y movidas a otra locación, debido a que las estructuras o piezas metálicas están unidas con pernos y tuercas.

Agrega que tenemos conocimiento que en muchos casos, las estructuras que componen las torres se unen con pernos y tuercas, permitiendo ello que las torres puedan ser instaladas, puestas en funcionamiento, desmanteladas y removidas fácilmente hacia otra ubicación. Especialmente, si las torres son colocadas muchas veces en predios de terceros, en virtud a contratos de arrendamientos, que una vez vencido el plazo de alquiler obligan al propietario de la torre a retirarla de ese predio.
(párr.7)

En nuestro caso concreto, relacionado con las torres eléctricas observamos que no son fijas debido que se pueden desmontar.

Para ello, resulta pertinente citar los casos en los cuales la legislación y la jurisprudencia admite que las torres no son fijas, ergo, pueden desmontarse. Cabe resaltar que dichas normas y jurisprudencia son dictadas en base a una realidad fáctica que permite concluir que las torres no son fijas.

Por lo tanto, no nos imaginamos que las disposiciones vinculadas al desmontaje de las torres sean abstractas o inaplicables, sin que exista posibilidad de materializarse en situaciones reales.

Ahora bien, el Reglamento de la Ley N° 29022, Ley para el fortalecimiento de la expansión de la infraestructura en telecomunicaciones, indica que: Artículo 23.- Desmontaje y retiro de la Infraestructura de Telecomunicaciones. 23.1 Los Operadores y Proveedores de Infraestructura Pasiva se encuentran obligados a retirar y desmontar la Infraestructura de Telecomunicaciones que ya no es utilizada para la prestación de servicios de telecomunicaciones. 23.2 Para el retiro y desmontaje de Infraestructura de Telecomunicaciones se debe presentar ante la Entidad lo siguiente: a) Comunicación por escrito en la que se informe que se va a llevar a cabo el retiro y desmontaje de la Infraestructura de Telecomunicaciones. b) Memoria Descriptiva que incluya la descripción de los trabajos a realizar y las medidas de seguridad adoptadas.

Asimismo, algunas municipalidades, por ejemplo, la municipalidad de San Isidro mediante ordenanza N° 394-MSI establecen que la infracción relaciona con la instalación de antenas y/o torres de estaciones de telefonía son sancionadas con la demolición y/o desmontaje. Incluso mediante Ordenanza, queda evidenciado que la demolición, que significa que las torres sean destruidas, derribadas o arruinadas siendo inútiles para su uso primigenio, es una sanción que no puede confundirse con el

desmontaje. Por lo tanto, la sanción de la demolición y desmontaje no son iguales.

A nivel de jurisprudencia, existe la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 05680-2008 – PA/TC que resuelve una demanda por la construcción irregular de una antena base celular (torre) de telefonía.

Al respecto, dicho Tribunal señala que la antena de telefonía celular, ubicada en el distrito de Sechura, no contaba con la autorización municipal de funcionamiento, y solo contaba, en cambio, con una autorización para la construcción del módulo que en dicha dirección posee.

Por lo tanto, el Tribunal resolvió declarando fundada la demanda de amparo y ordenando al recurrente retire los equipos y antenas celular (torres)²

De esta forma queda demostrado que las torres son desmontables para dar cumplimiento de los ordenado por aquellas entidades públicas.

En consecuencia, opinamos que no se podría sostener que las torres eléctricas, per se, sean fijas para atribuirles la naturaleza de edificación y construcción.

Por lo tanto, la fijeza debe ser una característica que debe contener el bien que será calificado como edificación o construcción; sin embargo, en el caso de las torres eléctricas no se evidencia ello, en línea con lo reconocido con la legislación y la jurisprudencia.

3.2.3.1.2 La permanencia

El Diccionario de la Real Academia Española, menciona que el término permanencia denota duración firme, estabilidad inmutabilidad. En ese mismo orden de ideas, el Diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas establece que el término

² En ese mismo lineamiento se emite el Exp N° 096-2002-AAA/TC y el Exp. 05680-2008-PA/C, los cuales el Tribunal Constitucional también indica que se retiren las antenas y equipos.

permanencia significa continuación en un punto cuando otros cambian o se alejan.

Al respecto, López (2016) señala:

De hecho, tenemos conocimiento de que, en muchos casos, las estructuras que componen las torres se unen con pernos y tuercas, permitiendo ello que las torres puedan ser instaladas, puestas en funcionamiento, desmanteladas y removidas fácilmente hacia otra ubicación. Especialmente, si las torres son colocadas muchas veces en predios de terceros, en virtud a contratos de arrendamientos, que una vez vencido el plazo de alquiler obligan al propietario de la torre a retirarla de ese predio. (párr.16)

En ese sentido, es imprescindible que las edificaciones y construcción contengan las características de permanencia, asociada esta, a una vida extensa.

En nuestro caso concreto de las torres, como se aprecia, es indudable que las torres eléctricas no pueden reputarse como un bien permanente, en la medida que, tal como lo hemos explicado, las torres pueden ser desinstaladas de la ubicación en que se encuentran y, por ende, ser trasladadas hacia otra locación y volver a ser montadas en lugares diferentes.

Del mismo modo, cabe mencionar que, en algunas controversias analizadas por el Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 07649-1-2004, N° 173-2-2-006, N° 3971-1-2007, resolvieron casos donde la discusión fue respecto a si una torre de antena calificaba o no como instalación fija y permanente, para fines del Impuesto Predial.

Que, de la revisión de los actuados, no es posible determinar si el cerco perimétrico y la torre de antena calificaban o no como instalación fija y permanente, para fines del Impuesto Predial.

Que, de la revisión de los actuados, no es posible determinar si el cerco perimétrico y la torre antena, que incluye las cuatro zapatas de soporte de la antena, se encuentran

adheridas a una edificación, toda vez que no se cuenta con informes y/o valoración de la torre de antena en la que se aprecien las características de la misma, no pudiéndose verificarse, asimismo, si cumple con las condiciones para ser considerada instalación fija y permanente.

En base al criterio establecido en la resolución, podríamos considerar que la sola existencia de la torre no es suficiente para presumir la permanencia.

Asimismo, la Resolución N° 00452-5-2009 y 2653-7-2009, del 15 y 24 de enero y marzo de 2009, el Tribunal Fiscal estableció lo siguiente: En el presente caso, se tiene que, por la naturaleza de los gaseoductos y líneas de fibra óptica, y el procedimiento de instalación que emplea la recurrente, estos pueden ser separados sin destruir, deteriorar ni alterar edificación alguna.

Por lo tanto, no califica como instalación fija ni permanente para efectos del Impuesto Predial.

En ese sentido, si bien en esta última resolución, la discusión no versaba sobre torres eléctricas, resulta relevante el criterio esgrimido por el Tribunal Fiscal para concluir si estamos antes una instalación permanente.

En nuestro caso de análisis, las torres eléctricas no son fijas y permanentes porque tal como lo hemos explicado son completamente desmontable o movibles y pueden trasladarse de un punto a otro.

En definitiva, en base de lo expuesto, puede concluirse que las torres eléctricas no cumplen con las características esenciales de fijeza y permanencia, esta última ligada una vida extensa; sin embargo, ello no exime que dichas características son elementos para efectos de calificar un bien como edificación y/o construcción, asimismo, deberá analizarse la composición del bien, tal como lo expresó el Tribunal Fiscal.

3.2.3.2 Más allá de la fijeza y permanencia, un análisis a su composición de los materiales como condición para que sea considerado como edificación y construcción.

De acuerdo a lo señalado precedentemente, para fines de darle contenido al artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, hemos mencionado que los bienes que se incluyan como edificaciones y construcciones deberían contener las características de fijeza y permanencia, esta última asociada a una vida extensa.

Reafirmamos: ello significa que no discrepamos con el criterio, que las edificaciones y construcción deberían ser fijas y permanente, estas últimas asociadas a una vida útil larga, que desarrolló Administración Tributaria, sino que la calificación de las torres eléctricas no cumplirían con dichas características, pero para otro tipos de bienes deberían analizarse dichas características.

Además, somos de la opinión que debería analizarse la naturaleza del bien en línea con lo mencionado por el Tribunal Fiscal, vale decir, como está elaborado o compuesto la construcción (v.gr. metal, fierro, madera, entre otros), criterio que no considera la Administración Tributaria, pero es imprescindible para fines de realizar un análisis íntegro y; así, poder calificar el bien como edificaciones o construcción, u otros bienes del activo fijo.

En efecto, más allá de la fijeza y permanencia, es necesario proponer que la normativa contenga un análisis de la naturaleza de los bienes, vale decir, la composición de los materiales de los bienes.

Finalmente, debemos resaltar que deben formar parte de las edificaciones y construcción los bienes asociados a las edificaciones y construcción que sean necesarios para su funcionamiento, uso, o aprovechamiento económico que tengan carácter permanente y que no pueden ser separados sin destruir, deteriorar la edificación y construcción.

3.2.3.3 Una propuesta complementaria con la similitud al Impuesto Predial.

Cabe resaltar que la problemática de nuestra tesis se origina porque la Legislación del Impuesto Renta carece de definición de edificaciones y construcciones.

Ahora bien, una propuesta complementaria sería traer algunos supuestos recogido por el ordenamiento jurídico en la tributación municipal para efecto de determinar las consecuencias jurídicas de los futuros hechos generados por los agentes económicos.

Al respecto, el Decreto Legislativo 776° en su artículo 8° establece que: El Impuesto Predial es de periodicidad anual y grava el valor de los predios urbanos y rústicos. Para efectos del impuesto, se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

Debemos precisar que las instalaciones que califican como fijas y permanentes son aquellas que por su propia naturaleza forman parte integrante de los predios y que no pueden ser separadas de estos sin que se altere, deteriore o destruya la edificación.

Cabe resaltar que la RTF 01116-4-2002, menciona que debe tenerse en cuenta que se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto Predial los bienes muebles que, si podrían estar adheridos a la construcción o al terreno, pueden llevarse de un lugar a otro, sin alterar la naturaleza del bien, destruirlo o deteriorarlo.

La RTF N° 471-4-1999, haciendo alusión a la Resolución Ministerial N° 370-85-vc-9300, Reglamento General de Tasaciones del Perú, en el segundo párrafo del artículo 2.1.02, establece la definición legal de instalación fija y permanente de la siguiente manera; se entiende por instalación fija y permanente, las que están adheridas físicamente al suelo o a la construcción y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar o alterar el predio, disminuir apreciablemente su valor, por constituir partes integrantes y funcionales del mismo.

La RTF N° 01116-4-2002, establece que las normas del Impuesto al Predial, establece que las instalaciones fija y permanente constituye parte integrante, por lo que, de manera supletoria, debemos recurrir a la definición del código civil. El artículo 887° del Código Civil define la parte integrante como lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien; en tal sentido, se puede calificar un bien como instalación fija y permanente y, por lo tanto, como parte integrante del predio, si tiene la cualidad de no ser separado sin ocasionar deterioro en la edificación.

Nótese que, en la Ley del Impuesto Predial expresa que las instalaciones fijas y permanentes deben formar parte integrante del predio, porque así lo señala la normativa expresa; caso distinto, es la Ley del Impuesto a la Renta, debido que ahí solo menciona edificaciones y construcciones sin expresar ninguna definición.

Sin perjuicio con lo anterior, hemos optado por agregarle el término predio para delimitar más las edificaciones y construcciones, vale decir, que estas últimas, además que hemos mencionado que deberán ser fijas y permanente, deberá constituir parte integrante del predio y no deben ser separadas sin alterar, deteriorar la edificación o construcción, asimismo, deberá analizarse la composición de los materiales utilizados.

Por lo tanto, la edificación y construcción debería estar integrada al predio, como fijas y permanentes, y además analizarse la composición de los materiales utilizados.

Finalmente, los bienes asociados a las edificaciones y construcciones formarían parte de estos en la medida que sean permanentes y que no se puedan separar sin destruir o deteriorar la edificación o Construcción.

3.3 Conclusiones preliminares

Resumiendo, con lo expuesto, en este tercer capítulo, consideramos lo siguiente:

- De la normativa vigente del Impuesto a la Renta, se establece el alcance del método de depreciación de línea recta para el caso de edificios y construcciones con una tasa de depreciación de cinco (5%) por ciento, vale decir, bienes que para la Ley no pueden tener una vida útil menor de 20 años. Sin embargo, no se establece que se entienda por edificación y construcción para fines de identificar los bienes que serán objeto de depreciación bajo dicho régimen fiscal; generando ello, un problema de predictibilidad jurídica a los sujetos del Impuesto a la Renta de tercera categoría; en consecuencia, es menester recurrir a otras normas distintas a las tributarias para efectos de darle una connotación con los términos antes descritos.
- La Administración Tributaria considera que para efectos de calificar los bienes como edificaciones y construcciones deberán analizarse las características de fijeza y permanencia, esta última asociada con una vida útil relativamente extensa, de los bienes. Al respecto, nosotros no compartimos dicho lineamiento en su totalidad; debido a que estamos de acuerdo que se analice las características de fijeza y permanencia de los bienes; sin embargo, debería analizarse la naturaleza del material compuesto de la edificación y construcción, tal como se desarrolla sucintamente la resolución N° 07724-2-205 emitida por el Tribunal Fiscal, última instancia en materia administrativa.
- Sin perjuicio con lo anterior, en el caso concreto de las torres eléctricas que es materia de este estudio de investigación, no cumplen con dichas características; por ende, consideramos una postura equivocada de la Administración Tributaria de calificarlas como tal, por carecer de la fijeza y permanencia.
- Ahora bien, somos de la opinión de que en línea con la definición de edificación en el sistema jurídico peruano, esta constituye una estructura arquitectónica que requiere cumplir con condiciones mínimas de habitabilidad para albergar a las personas en el desarrollo de sus actividades. Por ende, no sería válido concluir que las torres eléctricas califiquen como edificaciones, toda vez que estas no son: (i) estructuras arquitectónicas en las cuales habitan las personas o desarrollan sus actividades económicas, (ii) ni cumplen con condiciones de

habitabilidad; por el contrario, son medios físicos que sirven para transportar y distribuir energía eléctrica.

- En relación con el término construcción, la Real academia de la lengua española, menciona que es la acción y efecto de construir, obra construida o edificada, asimismo, construir hacer de una nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, monumento en general cualquier obra pública. Hacer algo utilizando los elementos adecuados. Así, la Licencias de Construcción aprobado por el Decreto Supremo N° 25-1994-MTC, define edificación, simplemente como construcción nueva; de lo que podemos inferir, que una construcción debe tener estructuras, instalaciones, equipamiento a que pueda dársele un determinado uso. Por su parte, el Tribunal Fiscal, lo utiliza como conceptos idénticos en sendas resoluciones, estableciendo que una construcción puede considerarse como edificación o una edificación industrial, el punto primordial a considerar es si en las mismas el hombre puede realizar sus actividades o no. Por lo tanto, somos de la opinión de que tampoco podría señalarse que una torre eléctrica por el solo efecto de proceder de una proceso de construcción deba considerarse una construcción para fines del Impuesto a la Renta, pues como se mencionó, construir y edificar de acuerdo a las normativas expuestas son bienes que tiene relación directa con el hombre y sus actividades.
- No resultaría válido determinar en razón con lo establecido en las Divisiones 42 y 45 de la Cuarta Revisión de la CIU que las Líneas de Transmisión calificarían como construcción; toda vez que el citado código tiene como finalidad clasificar las actividades de Construcción a nivel internacional y no obras de construcción. Por ende, no constituye un instrumento válido a efectos de dar contenido al término construcción al cual alude La Ley del Impuesto a la Renta.
- Recordemos que del término edificación se entiende como una construcción estable, vale decir, fija. A su vez el término fijo, no está expuesto a movimientos o alteraciones. Asimismo, también hemos señalado que la edificación es la obra de carácter permanente cuyo destino es albergar actividades humanas. A su vez, permanencia es definida sin limitación en el tiempo. Del cual podemos inferir dos

características relevantes para desarrollo de nuestra tesis i) la fijeza y ii) la permanencia.

- En relación con la fijeza, consideramos que no exista posibilidad de mover el bien; por ejemplo, el inmueble es una edificación porque el mismo no puede llevarse de un lugar a otro. Se debe considerar que la fijeza no es una condición predeterminada de cualquier bien. Por lo tanto, consideramos que deberán evaluarse las características de las mismas que permita verificar que las mismas son trasladables desde un punto a otro sin destruirlas o hacerlas inservibles y, en nuestro caso concreto, las torres eléctricas no son fijas debido que se pueden desmontar.
- En relación con el término de permanencia, que denota una duración firme continuidad en el tiempo, consideramos que es imprescindible que las edificaciones y construcción contengan las características de permanencia, asociada esta, a una vida extensa. Y en nuestro caso, concreto consideramos que las torres no pueden reputarse como un bien permanente, en la medida que, tal como lo hemos explicado, las torres pueden ser desinstaladas de la ubicación en que se encuentran y, por ende, ser trasladadas hacia otra locación y volver a ser montadas en lugares diferentes.
- En definitiva, en base de los dos ítems expuestos, reiteramos que las torres eléctricas no cumplen con las características esenciales de fijeza y permanencia, esta última ligada una vida extensa; sin embargo, pensamos que ello no exime que dichas características son elementos para efectos de calificar un bien como edificación y/o construcción, pero, además deberá analizarse la composición del bien.
- Así, consideramos que debería analizarse la naturaleza del bien en línea con lo mencionado por el Tribunal Fiscal, vale decir, como está elaborado o compuesto la construcción, por ejemplo, metal, fierro, madera, entre otros, criterio que no considera la Administración Tributaria, factor imprescindible para hacer un análisis íntegro y, en consecuencia, poder calificar el bien como edificaciones o construcción, u otros bienes del activo.

- También, somos de la opinión de que deben formar parte de las edificaciones y construcción los bienes asociados a las edificaciones y construcción que sean necesarios para su funcionamiento, uso, o aprovechamiento económico que tengan carácter permanente y que no pueden ser separados sin destruir, deteriorar la edificación y construcción.
- Una propuesta complementaria sería traer algunos supuestos recogido por el ordenamiento jurídico en la tributación municipal para efecto de determinar las consecuencias jurídicas de los futuros hechos generados por los agentes económicos. Nótese que, en la Ley del Impuesto Predial menciona que las instalaciones fijas y permanentes deben formar parte integrante del predio, porque así lo señala la normativa expresa; caso distinto es la Ley del Impuesto a la Renta, debido que ahí solo menciona edificaciones y construcciones. Sin perjuicio con lo anterior, podríamos optar, por agregarle el término predio para delimitar más las edificaciones y construcciones, vale decir, que estas últimas, además que hemos mencionado que deberán ser fijas y permanente, deberá constituir parte integrante del predio y no deben ser separadas sin alterar, deteriorar la edificación o construcción, asimismo, deberá analizarse la composición de los materiales utilizados.

CONCLUSIONES

- Desde 1934 hasta la actualidad, la legislación del Impuesto a la Renta ha sufrido varias modificaciones trascendentes por parte de los gobiernos de turno.
- El Impuesto a la Renta tiene las características de i) no ser trasladable, ii) contempla una equidad a través del principio de capacidad contributiva y iii) tiene un efecto estabilizador. La primera es no ser trasladable; entiéndase que deberá soportar la carga económica exclusivamente la persona en quien recae la carga directamente, la cual se encuentra establecido por ley. La segunda característica, nuestro Tribunal Constitucional menciona que la capacidad contributiva se encuentra implícito en el principio constitucional de igualdad consagrada en el artículo 74° de la Constitución Política. Así, la capacidad contributiva es un principio constitucional tributario que le permite al sujeto contribuir con el Estado en base con sus verdaderos signos de capacidad de riqueza prescrita por el legislador previamente en una Ley, asimismo, el legislador no debería establecer en la normativa tributaria afectaciones irracionales para efectos de aplicar el Impuesto a la Renta; pensar en contrario, sería un detrimento a la riqueza del sujeto y, finalmente, el efecto estabilizador, aquí se pretende neutralizar los ciclos de la economía.
- Es menester definir el concepto de renta según la legislación peruana para fines de analizar si las operaciones realizadas se enmarcan dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, ergo, estar gravadas o no con el mencionado impuesto, en consecuencia, podríamos mencionar las siguientes teorías de rentas que el legislador se inspiró para efectos de establecer el concepto de renta en el Perú, la teoría de la renta – producto o también llamada teoría de la fuente, la teoría del flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial; así tenemos que, una vez establecido el ámbito de aplicación del impuesto, nos centraremos a

explicar solo la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, por corresponder a rentas empresariales.

- En la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría el impuesto se aplica sobre la renta neta. De esta forma, en primer término, se establece la renta bruta a fin de deducir de la renta los costos de los bienes o servicios y, en segundo término, una vez establecido la renta bruta de tercera categoría, aún no estamos frente a la renta real para gravar el Impuesto a la Renta de tercera categoría sino que tenemos que deducir los gastos necesarios para el mantenimiento o generación de la fuente de riqueza (v.gr. los gastos por deuda, las primas de seguros, el gasto por depreciación, entre otros) a fin de hallar la renta neta.
- Entonces, el concepto de renta neta supone la disminución no solamente de los gastos necesarios para obtener la renta, sino también de los que posibilitan el mantenimiento de la propia fuente generadora de renta. En efecto, la depreciación de los activos es un concepto que disminuye la fuente generada. En el Perú la legislación del Impuesto a la Renta establece tasas máximas de depreciación.
- El marco general de la depreciación tributaria se encuentra establecido en el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta en la que dispone que los edificios y construcciones se depreciaran a razón del cinco por ciento (5%) anual; asimismo, el artículo 40° de la misma ley señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el Reglamento, precisando que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes mayores de depreciación a los contemplados en dicho Reglamento.
- Ahora bien, el régimen tributario vigente no considera una definición de “edificaciones y construcciones”. Esto genera inseguridad jurídica en los contribuyentes para darle un adecuado tratamiento a sus inversiones.
- El criterio de la Administración Tributaria, para efectos de calificar un bien como “edificaciones y construcciones”, es que debería contar con las

características de i) Fijeza y ii) permanencia, esta última asociada a una vida útil relativamente extensa.

- Por otra parte, el criterio del Tribunal Fiscal en sendas resoluciones se infiere que deberá analizarse la naturaleza del bien, vale decir, los materiales de los cuales está compuesto el bien, una pieza para determinar si un bien califica como “edificación o construcción”.

En ese contexto, si la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición de “edificios” y “construcción”, es necesario hacer un análisis para efectos de nuestra tesis.

- Por ello, hemos recurrido a nuestro sistema jurídico peruano si existen normas, las mismas que las hemos detallado en nuestro trabajo, relacionadas con la definición de edificación. Sobre el particular, “edificación” constituye aquella estructura arquitectónica que requiere cumplir con condiciones mínimas de habitabilidad para albergar a las personas en el desarrollo de sus actividades. En caso concreto de las torres eléctricas no califican como “edificaciones”, toda vez que estas no son: (i) estructuras arquitectónicas en las cuales no habitan las personas o desarrollan sus actividades económicas, ni (ii) cumplen con condiciones de habitabilidad; por el contrario, son medios físicos que sirven para transportar y distribuir energía eléctrica. Por otra parte, en relación con el término “construcción”, la Real Academia de la lengua española define “Construcción” acción y efecto de construir, obra construida o edificada, asimismo, el Tribunal Fiscal haciendo alusión al otorgamiento de Licencias de Construcción aprobado por el Decreto Supremo N° 25-1994-MTC, define edificación, simplemente como construcción nueva, de lo que se puede inferir que una construcción debe tener estructuras, instalaciones, equipamiento a que pueda dársele un determinado uso.
- Otro punto a resaltar, es que no resultaría válido determinar en razón a lo establecido en las divisiones 42 y 45 de la Cuarta Revisión de la CIU que las líneas de transmisión calificarían, dentro de ellas, las torres, como

construcción; toda vez que el citado código señala expresamente que las líneas de transmisión de energía eléctrica que incluye torres eléctricas constituyen actividades de construcción. Ahora bien, se debe tener en cuenta que la ley del Impuesto a la Renta al referirse a “construcciones” no alude a las actividades de construcción, sino a su resultado: obra, edificación. En ese sentido, no resultaría válido determinar en razón a lo establecido de la CIU que las torres calificarían como construcción; toda vez que el citado código tiene como finalidad clasificar las actividades de construcción a nivel internacional y no obras de construcción.

- Hay una necesidad de analizar algunos elementos para darle contenido el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta; por ello, la fijeza y permanencia, esta última a una vida útil relativamente larga son elementos imprescindibles para efectos de mencionar si nos encontramos frente a edificaciones y construcciones.

Por su parte, la fijeza es que no exista posibilidad de mover el bien, en otras palabras, la fijeza es que no exista posibilidad de mover el activo; en nuestro caso concreto, relacionados con las torres eléctricas observamos que no son fijas debido a que se pueden desmontar, tal como lo hemos desarrollado en nuestra tesis; sin embargo, es un elemento para darle contenido al artículo 39° sobre las edificaciones y construcciones. Por otra parte, el término permanencia, denota duración firme, estabilidad inmutabilidad. El diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas establece que el término permanencia significa continuación en un punto cuando otros cambian o se alejan; así, es imprescindible que las edificaciones y construcción contengan las características de permanencia, asociada esta, a una vida extensa; en nuestro caso concreto de las torres, como se aprecia, es indudable que las torres eléctricas no pueden reputarse como un bien permanente, en la medida que, tal como lo hemos explicado, las torres pueden ser desinstaladas de la ubicación en que se encuentran y, por ende, ser trasladadas hacia otra locación y volver a ser montadas en lugares diferentes.

- Más allá de “la fijeza y permanencia” y un análisis imprescindible de la composición de los materiales, como una condición necesaria, para concluir que un bien sea considerado como “edificaciones y construcciones” para fines de darle contenido al artículo 39°. Por lo tanto, hemos mencionado que los bienes que se incluyan como “edificaciones y construcciones” debería contener las características de fijeza y permanencia, esta última asociada a una vida extensa, pero adicionalmente, deberá analizarse la naturaleza del bien, vale decir, la composición del material del bien.

Finalmente, debemos resaltar que deben formar parte de las edificaciones o construcción los bienes asociados a las edificaciones y construcción que sean necesarios para su funcionamiento, uso, o aprovechamiento económico que tengan carácter permanente y que no pueden ser separados sin destruir, deteriorar la edificación y construcción.

- Una propuesta complementaria en similitud con el Impuesto Predial sería traer algunos supuestos recogido por el ordenamiento jurídico en la tributación municipal para efecto de determinar las consecuencias jurídicas de los futuros hechos generados por los agentes económicos.

Así, para delimitar más las edificaciones y construcciones, vale decir, que estas últimas, además de ser fijas y permanente, deberán constituir parte integrante del predio y no deben ser separadas sin alterar, deteriorar la edificación o construcción, asimismo, deberá analizarse la composición de los materiales utilizados. Entiéndase por predio, el terreno del que forma parte la edificación y construcción. Finalmente, los bienes asociados a la edificación y construcción formarían parte de estos en la medida que sea permanentes y que no se puedan separar sin destruir o deteriorar la edificación o construcción.

RECOMENDACIÓN

En atención con lo desarrollado en nuestra tesis consideramos la siguiente recomendación:

- Regularse explícitamente el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta para fines de evitar incertidumbre jurídica por parte de los sujetos del impuesto. En consecuencia, debería delimitarse las edificación y construcción, vale decir, que estas últimas, además que hemos mencionado que deberán ser fijas y permanente, deberá constituir parte integrante del predio y no deben ser separadas sin alterar, deteriorar la edificación o construcción, asimismo, deberá evaluarse la composición de los materiales utilizados. Finalmente, los bienes asociados a las edificaciones y construcciones formarían parte de estos en la medida que sean fijas y permanentes y que no se puedan separar sin destruir o deteriorar la edificación o Construcción.

REFERENCIAS

- Alva Matteucci, Mario. (2017) Impuesto a la Renta y sus teorías que determinan su afectación. Recuperado de:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>
- Bravo Cucci, Jorge. (2009). *Fundamentos de Derecho tributario*. Lima, Perú: Grijley.
- Delgado Ratto Cecilia (2004) Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta- Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Límites y perspectivas. Recuperado de:
http://www.ipdt.org/editor/docs/06_VIIIJorIPDT_CDR.pdf
- Fernandez Cartagena Julio A. El principio de capacidad contributiva. Perú, Lima, 2006.
- Gamba Valega Cesar. La capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Perú, Lima, 2006.
- García Mullin Roque. (1978). *Impuesto Sobre la Renta. Teoría y técnica del Impuesto*. Santo Domingo, República Dominicana: Instituto de capacitación tributaria.
- García Novoa, César. (1994). Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedad. Madrid, España, Ediciones Jurídicas S.A.
- Lopez Saldaña Cesar (2017) La depreciación tributaria de las torres eléctricas de telecomunicaciones.

<http://ius360.com/publico/tributario/depreciacion-tributaria-de-las-torres-de-telecomunicaciones/>

Medrano Humberto (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: Aspectos significativos*. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Ortiz Calle, Enrique (2001) *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el impuesto sobre las sociedades*. Madrid, España: Editorial COLEX

Reig Enrique Jorge, (2006). *Estudio teórico y práctico de la Ley argentina sobre Impuesto a la Ganancias a la luz de la teoría general del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.

Ruiz de Castilla Ponce de León (2009) *Impuesto a la Renta: Aspectos subjetivos, versión actualizada*
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2010/12/13/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada/>

Vargas Sanchez (2015) Sunat: Las torres eléctricas son inmuebles y deben tributar más.
<http://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-torres-electricas-son-inmuebles-deben-tributar-198067>

BIBLIOGRAFÍA

Bernales Ballesteros, Enrique. (2012). *La constitución política de 1993 veinte años después*. Lima, Perú: IDEMSA.

Bravo Cucci, Jorge. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima, Perú: Juristas Editores.

Cabanellas de Torres, Guillermo. (2008). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Tomo 111, D-E*. 30 ediciones. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliastica.

Dancuart Fernandez, Rene (2014), Informe técnico denominado: Concepción Técnica de las Líneas y Redes de Transmisión. Lima Perú.

Echevarría, Mario. (2015). Tratamiento tributario de la depreciación de las líneas de transmisión. Lima, Perú: Revista de Actualidad Empresarial, Lima-Perú.

García Novoa, César. (2006). Naturaleza y función jurídica de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. Lima, Perú: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Número 44.

Landa Arroyo, Cesar. (2013). *Constitución Política del Perú 1993*. Lima, Perú.

Libro Homenaje a Armando Zalezzi Moller, (2006) Temas de derecho tributario y derecho público. Lima, Perú. Palestra Editores.

Rubio Correa, Marcial. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Lima, Perú: Ara Editores.

Rubio Correa, Marcial. (1984). *El Sistema Jurídico- Introducción al Derecho*. Lima, Perú. Gráfica Educativa.

Villegas, Hector. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

Vigésima Segunda Edición del diccionario de la Real Academia Española.

