

IMPUESTO A LA RENTA, BLANCA VARELA Y EL PREMIO "OCTAVIO PAZ"

HUMBERTO MEDRANO CORNEJO*

Abogado, Profesor de Derecho Tributario
Pontificia Universidad Católica del Perú

«El Gobierno mexicano me quita el 21% y el peruano espero que no me quite mucho. Yo he trabajado aquí toda mi vida y el Estado no ha invertido ni un centavo en mí, así es que no me deberían quitar nada».

Blanca Varela, Diario «El Comercio» pág. C3, 3 de marzo del 2001.

En medio de tantas novedades desagradables, los peruanos hemos recibido con gran satisfacción el otorgamiento del importante premio "Octavio Paz" a la distinguida poeta Blanca Varela, dotado nada menos que con US\$100,000. La autora de "Libro de Barro" ha expresado, como aparece en el epígrafe, una cierta preocupación al afirmar que el monto del premio será reducido en 21% como consecuencia de la aplicación del Impuesto a la Renta por el Fisco mexicano y espera que las autoridades tributarias de nuestro país no tomen una parte significativa del saldo. Como es evidente, éste es un temor que resulta perfectamente explicable en quien siendo una admirable mujer de letras, no tiene, necesariamente, que conocer los aspectos jurídicos de la tributación, todo lo cual nos sirve de pretexto para efectuar algunas reflexiones sobre los alcances de las normas del impuesto a la Renta de nuestro país y analizar si resulta fundada o no, la preocupación de la laureada escritora, sobre la posibilidad de que SUNAT pueda formularle alguna ocofación.

Con frecuencia, en la poesía de Blanca Varela el lector es conducido por hermosos caminos formales que invitan a una reflexión posterior sobre la manera particular que tiene la autora de expresar sus sentimientos, lo que nos lleva a la reiterada lectura de sus trabajos.

Como quiera que aquí -afortunada o desgraciadamente- no hacemos poesía sino Derecho (¿cuánto ganaríamos si éste tomara parte de aquélla), empezaremos por la conclusión. Así, el lector (como ocurre en "Royuela" de Cortázar) podría no continuar la lectura y se quedaría únicamente con lo que para nosotros constituye un resultado indiscutible: En el Perú el importante premio otorgado a Blanca Varela no tiene (¡gracias a Dios!) la condición jurídica de renta y, por lo tanto, SUNAT carecería de fundamento legal para exigirle el pago del tributo.

Pero, además, aún en el supuesto negado que tal indebida pretensión resultara amparada

* El autor es socio del Estado Realgo, Elías & Medrano, Abogados.

por las autoridades competentes. Blanca Varela tendría derecho a deducir como un crédito el impuesto a la Renta de 21% que, según nos anuncia, tendrá que pagar en México, de tal manera que en el más inconveniente de los escenarios la prestación tributaria no sería catastrófica.

Desarrollaremos a continuación las razones que nos llevan a las conclusiones señaladas.

El concepto de renta.-

Si bien es cierto que renta implica ganancia, aumento del patrimonio, utilidad o concepto similar, debe advertirse que tales beneficios no siempre tienen condición de renta, lo que dependerá del criterio adoptado por la legislación de un específico país. De manera general, puede señalarse que renta supone un aumento del patrimonio del contribuyente: esto es, el agregado de riqueza nueva a la pre existente, pero aquella no siempre significa renta.

Para explicar el concepto de renta se han generado diversas teorías. Sin embargo, sintetizando en extremo, podemos reducirlas a dos: La teoría de la fuente (o de la renta producto) y la teoría del balance (o del incremento patrimonial).

Conviene adelantar que es improbable que un país se adhiera exclusivamente a una cualquiera de tales teorías en estado "químicamente puro", pues muchas veces por razones prácticas y en ocasiones por justicia en la imposición, se toman parcialmente segmentos de una y otra, por lo que para establecer con exactitud los alcances del concepto en un determinado país, resulta indispensable analizar su legislación específica. Es por ello que también se alude a una "teoría legalista", en cuya virtud, renta es lo que la Ley considera como tal en una jurisdicción determinada.

Teoría de la fuente.-

Conforme a esta teoría, sólo es renta, la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable. Existen dos fuentes primigenias de renta, de cuya combinación surge una tercera: capital, trabajo y empresa.

Como se advierte, para que exista renta es indispensable que el patrimonio del contribuyente se acreciente a raíz de un ingreso que debe tener periodicidad y que no implique la desaparición de la fuente que lo origina. Así, son gravables los intereses, dividendos, las utilidades industriales y comerciales, arrendamientos, etc., conceptos que se ajustan a los términos de la definición.

En cambio, jurídicamente, no podría calificarse como renta el aumento del patrimonio derivado de una herencia, a raíz de una donación, de haber ganado la lotería o las carreras de caballos. Estos beneficios son -sin duda- utilidad o ganancia pero no renta, ya que no son periódicos ni derivan de una fuente durable sino que, por el contrario, todo indica que serán ingresos aislados, eventuales y, normalmente, de imposible repetición.

Teoría del balance o del incremento patrimonial.-

Aquí renta es sinónimo de ganancia, con independencia de su origen, de modo que siempre estará gravado cualquier incremento del patrimonio menos los costos incurridos para su obtención. Obsérvese que esta teoría es "totalizante", pues incluye los beneficios considerados como renta en la teoría de fuente pero sin limitarse a ellos, ya que también abarca otras ganancias que no son consideradas como renta dentro de la teoría anterior.

Aquí no importa si el beneficio es periódico ni si proviene o no de una fuente durable. Virtualmente, sería renta la diferencia entre el patrimonio existente al inicio del ejercicio y el que se tiene al cierre del mismo, prescindiendo de la forma en que se generó.

Dicho de otro modo, toda ganancia que no esté expresamente excluida por la Ley tendría siempre la condición de renta y, por lo tanto, los premios de lotería, las carreras de caballos y las donaciones obtenidas se considerarían gravables y, por lo tanto, el Fisco podría exigir el pago del impuesto.

Teoría legalista.-

Como ya se adelantó, ningún legislador está obligado a una adhesión "a pie juntillas", de sólo una teoría exclusiva, con absoluta exclusión de los demás. Es por ello que, en determinada jurisdicción concreta, la Ley puede considerar que, para los propósitos específicos de esa realidad, es conveniente dar al concepto de renta una significación que se extiende o se contrae con relación a las teorías expresadas.

El concepto de renta en la Ley peruana.-

La Ley vigente asume íntegramente la teoría de la fuente señalando que están gravados:

"a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales, aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

Sin embargo, la norma no se detiene allí, puesto que agrega que también tienen la condición de renta:

"b) Las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes de este capítulo".

Los artículos siguientes (2º, 3º y 4º) aluden a ingresos que forman parte del concepto renta dentro de la teoría del balance, de tal manera que no hay una adhesión exclusiva a la teoría de la fuente, sino que la norma extiende sus alcances a una porción de aquélla, aunque -evidentemente- no la asume completamente. Ella permite afirmar -según veremos más adelante- que el premio materia de comentario no tiene naturaleza gravable según nuestro ordenamiento.

El beneficio obtenido por Blanca Varela.-

Siendo evidente que el monto del premio obtenido por la laureada escritora no puede catalogarse como ganancia periódica de una fuente durable, es claro que no sería renta conforme a la teoría de la fuente. Sin embargo, como alguien podría estar tentado de considerar este reconocimiento como renta generada por la fuente trabajo, resulta deseable demostrar que ello no es así para, después, analizar si está incluida en los artículos que recogen la teoría del incremento patrimonial.

Empecemos por señalar que el premio no constituye una remuneración por la prestación de servicios personales, que es una condición indispensable para considerar que el ingreso es una renta cuya fuente es el trabajo. En efecto, las rentas de cuarta categoría son las generadas por el trabajo independiente que, según el artículo 33º de la Ley, son las obtenidas por el ejercicio individual "de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente

en la tercera categoría”.

Resulta evidente que, aun cuando la condición de escritor podría calificarse como profesión u oficio, es claro que sus ingresos sólo se configuran como renta, si tal escritor percibe un pago por la prestación de sus servicios. Así ocurre en casos como la redacción de una columna para un diario o revista o la publicación de un cuento o ensayo que dan lugar a la percepción de un honorario. Lo mismo sucede si el escritor prepara los discursos de un funcionario público o privado, o si por encargo de alguien escribe la biografía de una persona ilustre o, en fin, si realiza actividades similares remuneradas. Desde el punto de vista formal, la percepción de dichas sumas tendría que dar lugar al correspondiente recibo de honorarios profesionales.

También puede ocurrir que el escritor sea contratado para trabajar en una empresa; es decir que tenga la condición de empleado en cuyo caso puede percibir sueldos, bonificaciones y, en general, compensaciones en dinero o en especie, como retribución por sus servicios en relación de dependencia, hipótesis en la cual, el ingreso claramente constituiría renta de quinta categoría.

Obsérvese que en todos estos casos, bien sea que el perceptor actúe como profesional independiente o si mantiene una relación laboral con un empleador, siempre existe una retribución por el trabajo prestado al usuario del servicio que, de ordinario, es el que realiza el pago de los honorarios o sueldos.

Ninguna de tales circunstancias se presenta cuando una entidad internacional o nacional considera que los méritos intelectuales de una persona merecen ser reconocidos con un premio pecuniario. Es evidente que en tales circunstancias esa persona no ha actuado como profesional independiente prestando servicios individualizables a la entidad que otorga el premio. También es claro que el premiado no tiene relación laboral con la entidad del jurado que la nomina y, aun cuando los méritos de la persona sean indiscutibles, la entidad no está obligada a pagarle suma alguna pues -en verdad- no ha recibido ningún servicio; el intelectual designado no ha realizado ninguna prestación que pudiera llevar a pensar que el premio resulta una contraprestación, elemento indispensable para que el ingreso tenga la naturaleza de renta derivada de la fuente trabajo.

Es obvio que para discernir el premio deben existir varios candidatos o postulantes. Los que al final no resultaron distinguidos, no podrían demandar a la entidad o jurado para que, necesariamente, los compense, pues ellos no han prestado servicios de ninguna naturaleza, ya que carecen de relación laboral o profesional.

De alguna manera, en todos los premios similares, existe discrecionalidad en la entidad que los otorga, lo que resultaría inconcebible en una relación laboral o profesional, pues el empleador o usuario de un servicio no puede pretender sostener que tiene libertad para decidir si paga o no por el trabajo realizado por la persona [servidor o profesional] contratada.

Blanca Varela no ha recibido una remuneración por un trabajo específico realizado en favor de un tercero; simplemente un jurado internacional ha considerado que el conjunto de su obra en toda una vida debe merecer un reconocimiento. Está claro, entonces, que no se produce ningún pago para compensar una prestación de servicios y, por ello, dentro de la teoría de la fuente, el ingreso no sería renta y el Fisco no podría exigir el impuesto.

Ahora bien, dicho premio tampoco puede considerarse como renta al amparo de la parte de la Ley, que acoge la teoría del incremento patrimonial en sus artículos 2º, 3º y 4º. Así, no

necesita demostración que el premio no constituye una indemnización para reponer algún activo. Igualmente, es absolutamente claro que el ingreso de la autora no se deriva de la enajenación de bienes ni derechos; ella no ha transferido sus derechos de autor, no ha enajenado sus obras ni la propiedad de sus libros, ni menos es el resultado de la venta, cambio o disposición habitual de bienes. No hay lugar para calificarla como habitual en la enajenación de inmuebles o valores. Por lo tanto, tampoco se presenta ninguno de los supuestos que, dentro de la teoría del incremento patrimonial, tipifican el concepto de renta.

Al discutir sobre estos extremos vale la pena efectuar una digresión sobre el régimen tributario aplicable en la hipótesis de ingresos generados por la venta de los libros de la autora. Si tales libros comienzan a venderse de manera significativa en el mercado internacional y ello le representa beneficios en razón de sus derechos de autor, las sumas percibidas sí tendrían la condición de renta gravable, pues estaríamos frente a "regalías", expresamente gravadas y definidas por el artículo 3º, inciso a) y el artículo 24º, inciso c) de la Ley del Impuesto a la Renta. Alternativamente, podría también ceder sus derechos de autor a cambio de una retribución, lo cual configuraría claramente una renta de segunda categoría a estar por las definiciones del citado artículo 24º de la Ley.

Lo expuesto sirve para demostrar que la percepción del monto de un premio literario no responde a ninguna de los criterios de renta contempladas en nuestra legislación y, aunque no conocemos en detalle la legislación tributaria de México, es probable que allí el legislador haya considerado expresamente el ingreso dentro del concepto de renta, lo que no ocurre en nuestro país (afortunadamente para la autora).... y para sus lectores que deseamos para ella el máximo de los beneficios.

Criterio de vinculación.-

También tiene importancia señalar que un estado no puede exigir el pago del impuesto a la Renta a cualquier sujeto. Dicho de otro modo, siendo importante establecer si determinado beneficio tiene o no la condición de renta dentro de los parámetros que hemos expuesto, también es importante señalar cuál es el Fisco que tiene derecho a exigir la prestación pecuniaria en su favor.

En las declaraciones periodísticas de Blanca Varela, cuando expresa su preocupación sobre los impuestos a pagar en México y en el Perú señala -sin saberlo- la evidencia de uno de los aspectos más importantes de la tributación: la doble o múltiple imposición internacional.

Como quiera que un Fisco no puede acotar el tributo a cualquier persona, sino que es indispensable que ella tenga algún tipo de relación con el estado del cual se trata, resulta necesario referirse a los "criterios de vinculación". En esta materia dichos criterios son nacionalidad, domicilio y fuente. En otras palabras, un estado sólo puede aspirar a exigir prestaciones tributarias a los nacionales, a las personas que domicilian en su territorio y a las que perciben rentas cuya fuente generadora está ubicada allí.

En el caso concreto del Perú, el artículo 6º de la Ley señala que las personas domiciliadas en el Perú están obligadas a tributar por su renta de fuente mundial. En cambio, las personas no domiciliadas sólo tienen que hacerlo por su renta de fuente peruana.

Ya hemos señalado que -en nuestra opinión- el monto del premio correspondiente a Blanca Varela no tiene la condición de renta. Sin embargo, asumiendo por un instante y sólo para

propósitos académicos que a dicho beneficio se le pudiera atribuir tal naturaleza y que, según la ley mexicana, la fuente estuviera ubicada en ese país, al 21% del tributo allí exigido (al que se ha referido la autora) se sumaría el eventual impuesto que tuviera que pagarse en el Perú.

En esa negada hipótesis, nuestro legislador ha diseñado, unilateralmente, un procedimiento para aminorar o eventualmente desaparecer los negativos efectos de la doble imposición internacional. Así, el artículo 88° de nuestra Ley señala que, las personas domiciliadas que perciban renta de fuente extranjera y que hayan cancelado el tributo en el exterior, pueden considerar dicho pago como un crédito frente al impuesto que tengan que asumir en el Perú.

De la manera indicada, si Blanca Varela sufre una retención del 21% por Impuesto a la Renta en México, ella tendría que calcular el impuesto en el Perú y a la suma resultante deducir el impuesto pagado en el hermano país. Si bien el citado artículo 88° precisa que el impuesto abonado en el exterior constituye un crédito, también establece que no puede exceder del monto efectivamente pagado al Fisco de la fuente ni de la tasa media del contribuyente aplicada a la renta generada en el extranjero.

Como se sabe, a partir del ejercicio 2001 las personas naturales domiciliadas en el país están sujetas al impuesto con la tasa del 15% por las primeras 54 UIT y 20% por el exceso. De dicha escala surgirá el promedio que servirá para establecer el monto del crédito por el tributo pagado en el exterior y, como quiera que según lo informado, la alícuota en México es de 21%, seguramente no se producirá saldo alguno por pagar.

Sin embargo, reiteramos que -felizmente- no será necesario efectuar ninguno de dichos cálculos, habida cuenta que tratándose de un premio literario, no se tipifica la condición de renta en el Perú y que, por lo tanto, la suma correspondiente a nuestra distinguida poeta no será mermada por el Impuesto a la Renta lo que -valga la redundancia- tiene algo de justicia poética.