

**LA EXIGENCIA DE CARGAS PARA EL ACCESO, GOCE O CONSERVACIÓN
DE UN DERECHO O BENEFICIO TRIBUTARIO.**

**A PROPÓSITO DEL REQUISITO DE DISCRIMINACIÓN EXIGIDO
PARA LA DEDUCIBILIDAD DE LA PROVISIÓN POR DEUDAS DE
COBRANZA DUDOSA**

FERNANDO TORO VARGAS

Master en Tributación Internacional por la Universidad de Nueva York (New York University - NYU).
Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.
Miembro del Consejo Consultivo de **ADVOCATUS**.

PERCY BARDALES CASTRO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

SUMARIO:

I. Introducción.- II. Límites a la regitación y ejercicio de la potestad reglamentaria en materia tributaria: 1. La imposición válida de cargas como requisito previo para el acceso, goce o conservación de un beneficio o derecho, incluso de naturaleza tributaria; 2. La imposición de cargas en el ámbito tributario como manifestación concreta de los límites previstos por el principio de reserva y de preferencia de ley; 3. La sujeción de la potestad reglamentaria tributaria al principio de reserva y preferencia de ley al momento de imponer cargas; 4. Incorporación de la regla de control de legalidad de la potestad reglamentaria en sede administrativa tributaria.- III. El caso del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: la interpretación y alcance dado al requisito de discriminación de las cuentas por cobrar para efectos de la deducción de la provisión por deudas de cobranza dudosa: 1. El requisito de discriminación de las cuentas por cobrar; 2. La exigencia de legislación del Libro de Inventarios y Balances.- IV. La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios que asuman formalidades no previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Como se sabe, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo 774, y cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en adelante la Ley), recoge el principio de causalidad. En virtud de dicho principio, para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría de los deudores tributarios, se considera que son deducibles los gastos vinculados con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, salvo que su deducción se encuentre prohibida o limitada por la propia Ley.

En concreto, el literal i) del citado artículo 37 de la Ley establece que son deducibles como gasto los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se cumpla con determinar las cuentas a las que corresponden.

Sobre el particular, el literal f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo No. 134-2004-EF (en adelante el Reglamento), dispone que para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere, entre otros requisitos, que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Cabe indicar que, la interpretación y consecuente aplicación de las disposiciones tributarias antes mencionadas han generado una controversia en relación a cuál es el alcance del requisito de discriminación de las cuentas por cobrar para propósitos de tomar la deducción de una provisión por deudas de cobranza dudosa. Básicamente, dicha controversia radica en determinar: (i) si la ley exige o no algún requisito adicional a efecto de considerar realizada tal discriminación; o, (ii) si existe un

margen de libertad de formas que permita que los deudores tributarios puedan utilizar el mecanismo operativo que les resulte más conveniente.

En este contexto, en el presente artículo trataremos de comentar los aspectos conceptuales de las instituciones jurídicas involucradas a dicha problemática. Luego de ello, pasaremos a precisar cuál es, en nuestra opinión, la lectura que se le debería dar al mencionado requisito a efectos de considerar como válida dicha deducción, para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría.

II. LÍMITES A LA REGULACIÓN Y EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA TRIBUTARIA

La necesidad de seguridad jurídica de los deudores tributarios exige conocer cuáles son los requisitos que deben cumplir los deudores tributarios para deducir válidamente una provisión por deudas de cobranza dudosa. En ese sentido, es necesario entender la vinculación que existe entre la posibilidad de imponer requisitos (cargas) para la adquisición, goce y conservación de un derecho o beneficio tributario y el ejercicio de la potestad normativa reglamentaria –en especial de la potestad reglamentaria en materia tributaria–, a fin de determinar cuándo nos encontramos ante un requisito establecido en el Reglamento que excede o viola los alcances de la Ley.

1. La imposición válida de cargas como requisito previo para el acceso, goce o conservación de un beneficio o derecho, incluso de naturaleza tributaria

Iniciando el análisis, un primer aspecto a comentar son los alcances y efectos de la situación jurídica que permite supeditar o condicionar el ejercicio, goce o conservación de un derecho o beneficio, incluso si este es de naturaleza tributaria.

Al respecto, debemos señalar que el ordenamiento jurídico, normalmente, establece derechos o beneficios para ser asumidos o gozados en forma directa por los particulares a los cuales van dirigidos. Empero, en forma excepcional, el ordenamiento jurídico también otorga beneficios o derechos, pero supeditados en su goce, conservación o adquisición, a que se cumplan ciertos pre-requisitos.¹ En este último caso, se ha señalado que tales derechos o beneficios se encuentran sujetos a “cargas”.

Se entiende por “carga” al requisito que tiene que cumplir el particular para poder adquirir, conservar o ejercer –para el caso que nos ocupa– un derecho subjetivo² determinado.³ En esta situación, como es claro, la imposición de una carga determina que la tutela brindada por el ordenamiento jurídico (manifestada a través del derecho o, en general, el beneficio, incluso de naturaleza tributaria) no sea directa, ya que el sujeto solo accede a la misma (esto es, a la tutela en cuestión) después de satisfacer ciertos pre-requisitos.⁴ Por tal motivo, se afirma que un derecho o beneficio sujeto a una carga es un derecho o beneficio “mediatizado”.⁵

¹ Así lo ha establecido Freddy Escobar, quien ha señalado que “En efecto, la regla general es que todo derecho subjetivo –o situación de ventaja– debe ser poder disfrutado directo e inmediatamente, sin que sea necesario observar conductas previas que de alguna forma condicionen la obtención de los ventajas que aquel procura. Solo por excepción, para el efecto “distinco” de determinados facultades, la ley establece la necesidad de efectuar, anticipadamente, ciertos actos, imponiendo de esta manera una restricción que en otros casos no se presenta”. Ver: ESCOBAR ROZAS, Freddy, *La Estructura de la Obligación*, Tesis para obtener el título de abogado, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1997, p. 172.

² En términos generales, se entiende por “derecho subjetivo” a la facultad de obrar para satisfacer un interés propio.

³ ESCOBAR ROZAS, Freddy, *Loc. Cit.* pp. 171-172.

⁴ En ese sentido se ha pronunciado Freddy Escobar, quien ha señalado que “[...] la carga está intrínsecamente relacionada con una situación distinta que, no obstante, le sirve de presupuesto de existencia. Dicha situación es el derecho que, una vez otorgada la carga, no o puede ser gozado. Si es que este derecho no existiera, la carga obviamente tampoco, aunque no al revés. Es por ello que se dice que la carga es una situación jurídica subjetiva dependiente”. Ver: *Ibid.*, p. 172.

⁵ En tal sentido: BARBERO, Domingo, *Sistema de Derecho Privado*, Traducción por Santiago Santa Melendo, Editorial Jurídica Europa América, Buenos Aires, 1967, Tomo I, p. 163, Citado por: ESCOBAR ROZAS, Freddy, *Op. cit.*, p. 172.

Ahora bien, como quiera que el efecto de la carga consiste en limitar la tutela concedida por el ordenamiento jurídico para el acceso, goce o conservación de un derecho o beneficio –incluso de naturaleza tributaria–, resulta evidente que: (i) la misma solo puede estar contemplada de manera expreso; y, (ii) por la misma disposición o por una de igual rango a la que contempla el derecho o beneficio “mediatizado”.

En ese sentido, si la disposición legal autorizada no contempla expresamente la necesidad de cumplir ciertos pre-requisitos para adquirir, conservar o para ejercer un derecho o beneficio, incluso de naturaleza tributaria, es claro que la tutela que concede el ordenamiento jurídico debe ser “directa”, ya que permite que el titular acceda sin más al beneficio o derecho establecido por ley.⁶ Es decir, el titular del mismo podrá adquirirlo y ejercerlo directamente, sin condicionamiento alguno.

Por tal motivo, ningún privado y ninguna autoridad –ya sea judicial, administrativa o de cualquier otra índole– podrá exigir la realización de comportamientos previos de los que dependa la adquisición, conservación o ejercicio efectivo del derecho o beneficio. Por tanto, tampoco se podría pretender desconocer válidamente tal tutela directa. Si ello ocurre, dicha persona o autoridad incurriría en la responsabilidad que en su momento determine las autoridades administrativas y, de ser el caso, judiciales.

2. La imposición de cargas en el ámbito tributario como manifestación concreta de los límites previstos por el principio de reserva y de preferencia de ley

Una vez explicada la función y el efecto de la carga como condición para el acceso, goce o conservación de un derecho o beneficio –incluso de naturaleza tributaria–, un segundo aspecto a comentar es el límite legal al que debe sujetarse el legislador en el ámbito tributario para imponer y exigir en forma válida su cumplimiento.

Sobre el particular, cabe indicar que en virtud de la potestad normativa tributaria se faculta al Estado –a través de su función legislativa– la posibilidad de crear, regular, modificar y suprimir tributos, y exigir su cumplimiento (pago) a fin de soportar la carga económica que implica al desarrollo y mantenimiento de los fines del Estado.⁷ Sin embargo, es claro también que, en tanto la imposición tributaria no es una actividad arbitraria, sino que es una relación de derecho que debe estar sujeta a reglas, tiene ciertos límites en su manifestación y ejercicio.⁸

⁶ Nuestro ordenamiento jurídico contempla distintos supuestos en los cuales los derechos subjetivos están sujetos a cargas. A modo de ejemplo, uno de esos supuestos puede ser encontrado en el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 055-95-EF. De acuerdo al artículo 19 de dicha Ley, el ejercicio del derecho a emplear el crédito fiscal (pero no su adquisición) está supeditado al cumplimiento de determinados pre-requisitos. Por consiguiente, es claro que dicha norma impone una carga al titular del derecho en cuestión. Si este último cumple los pre-requisitos, podrá ejercer válidamente el derecho en cuestión; si no los cumple, no podrá hacerlo. En ese sentido, si en los hechos el titular del derecho en cuestión lo ejerce sin haber cumplido los pre-requisitos, la Administración Tributaria estará facultada válidamente a desconocer la eficacia jurídica de la decisión de aquél y, por ende, a considerar que jurídicamente no se emplea el crédito fiscal.

⁷ VILLEGAS, Héctor, *Caso de Inconstancia, Decretos Fiscales y Tributos*, Octava Edición, Azules, Buenos Aires, 2002, pp. 252 y 280.

⁸ En sustento de esta irrefutable afirmación, mediante sentencia publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 18 de agosto de 2005, el Tribunal Constitucional ha sostenido que la potestad tributaria “[...] se es investida e investida, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen”. Agrega dicho órgano constitucional que “[...] de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que se ejercite se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de igualdad, observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de igualdad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y principio de interdicción de la confiscatoriedad”. Como se puede apreciar, el ejercicio de la potestad normativa tributaria se encuentra sujeto a varios límites. Empero, para los propósitos del presente documento nos centraremos en dos (2) límites formales específicos, a saber: el principio de reserva de ley y, como se comenta a continuación, el principio de preferencia de ley.

De acuerdo a lo anterior, es importante precisar que un primer límite al ejercicio de la potestad normativa tributaria, es el principio de reserva de ley. En atención a su fundamento⁹ y, desde un punto de vista conceptual, como se sabe, este principio postula que ciertas materias o aspectos de especial importancia únicamente pueden ser regulados por el organismo u órgano a quien se le otorgó potestad normativa tributaria. Estos aspectos, según se acepta de manera general, son regulados, normalmente¹⁰, por una ley en sentido formal y no son otros que todos los elementos básicos de la relación tributaria (aspecto material, temporal, personal, espacial y cuantitativo de la hipótesis de incidencia tributaria¹¹), los cuales deben estar incluidos dentro de las normas tributarias adecuadas.¹²

⁹ Tradicionalmente, como se sabe, el principio de reserva de ley se fundamentó en la garantía de la propiedad privada contra arbitrarias intromisiones del poder público en el patrimonio de los particulares y, consecuentemente, en el reconocimiento del aforismo "no tributación sin representación" (no taxation without representation), en virtud del cual son los ciudadanos quienes –a través de sus representantes elegidos, los cuales conforman el Parlamento–, legitiman la potestad del estado de exigir los tributos y velar por el resguardo de sus derechos y la búsqueda de la justicia en la imposición. Tampoco, actualmente se sostiene que el principio de reserva de ley, si bien mantiene insubornable su importancia, se sustenta en su calidad de mecanismo o medio de control social dirigido a ponderar las decisiones del poder público. Es decir, nos encontramos ante un principio cuya finalidad es tutelar la correcta producción normativa en materia tributaria. Por ello, ya no se entiende dicho principio dirigido exclusivamente al fin de proteger el patrimonio de los particulares, sino como medio de ponderación de la potestad tributaria en relación a su impacto en la sociedad en general.

¹⁰ Decimos normalmente, porque cierto sector de la doctrina establece que el principio de reserva de ley se puede materializar también a través de una norma con rango de ley. Ello, sin perjuicio de la existencia de supuestos de excepción a la materialización del ejercicio de la potestad tributaria (vgr., las delegaciones legislativas; los decretos de urgencia; los decretos de necesidad, entre otros supuestos mencionados por la doctrina y aplicados de acuerdo a cada ordenamiento jurídico). En el caso peruano, por ejemplo, es el caso de: (i) la delegación de facultades legislativas vía decreto legislativo, prevista en el artículo 74 y 104 de la Constitución Política; (ii) la regulación de aranceles y tasas, las cuales se regulan por decreto supremo, conforme al lo establece el artículo 74 de la misma carta, entre otros supuestos.

¹¹ Para efectos del presente documento:

(i) Aspecto material es la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla. Dentro del aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria que consideran los elementos cuantitativos de la obligación jurídica tributaria, a saber: (i.1) la base imponible, que es la perspectiva mensurable del aspecto material, esto es, la base sobre la que se la determinará, en cada obligación tributaria concreta, el monto debido por el tributo; (i.2) la alícuota, que es el factor que, al aplicarse sobre la base imponible, determina el monto que deberá pagarse en cada obligación tributaria concreta. Este criterio sumario, generalmente es expresado como una fracción o porcentaje, y al ser combinado con la base imponible determina el monto concreto del tributo.

(ii) Aspecto temporal, es el aspecto que describe el momento exacto en que se configura (o en el que debe considerarse configurado), la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

(iii) Aspecto espacial, es el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo (sujeto pasivo) realiza el hecho o se encuentra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producidos la situación que fuera objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria.

(iv) Aspecto personal, es el que describe a los sujetos que forman parte de la obligación tributaria (acreedor y deudor). Acreedor tributario es aquel que actúa siempre a nombre del Estado, en ejercicio de la potestad tributaria otorgada por normas constitucionales, las cuales a su vez, establecen las características y la forma como se delimita esta atribución entre los diferentes niveles estatales. Por su parte, deudor tributario es aquel que se obliga en la medida que realice actividades enmarcadas legalmente como generadoras de obligaciones tributarias, es decir, que su calificación de deudor está condicionada a la realización del aspecto material de la hipótesis de incidencia prevista por ley.

¹² Así lo establece Rosenbluj, quien señala, refiriéndose al principio de reserva de ley, que "La ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo (...)" (ROSENBLUJ, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales*, Buenos Aires, 1975, p. 54). Por su parte, Casás señala que "La reserva de ley (...) conviene por mandato constitucional una parcela dentro del universo de ordenamiento jurídico –en nuestro caso la correspondiente a la creación, modificación, extensión, cancelación, delegación de tributos y la relativa a la definición de sus elementos estructurales–, en un ámbito en el cual únicamente puede actuar la ley formal material (...)" (CASÁS, José Osvaldo, *Principios Jurídicos de la Tributación*, p. 266. En: *Tratado de Tributación*, Tomo I, *Derecho Tributario*, Azucra, Buenos Aires, Volumen I, 2003). Enfatiza este autor señalando que "(...) según enfatizar que el principio de reserva de ley se proyecta sobre todos los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, es decir, tanto en el material, personal –éste, a veces, definido implícitamente–, temporal, espacial, como el cuantitativo (...)" (Ibid., p. 266. En: *Tratado de Tributación*, Op. cit.) (En el mismo sentido, ver SPINNO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, p.194); de igual manera lo ha entendido el Tribunal Constitucional, órgano supremo de interpretación y control de la constitucionalidad en nuestro ordenamiento jurídico, en la sentencia emitida el 5 de junio de 2003, en el Expediente No. 0489-2003-AA/TC. En dicha resolución, el Tribunal Constitucional estableció expresamente que "Este tribunal consideró que el principio de legalidad exige la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria acreedor y deudor, el agente de retención y la percepción y afijación), los cuales deben estar precisados e especificados en la norma legal, sin que sea necesario la remisión expresa o tácita de un Reglamento a norma de inferior jerarquía (...)" (el subrayado es agregado).

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de reserva de ley se encuentra regulado en el artículo 74¹³ de la Constitución Política. Esta disposición establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Es decir, solo a partir de dichos "tipos" de disposiciones legales se podría ejercer válidamente la potestad normativa tributaria otorgada por la carta constitucional.

A partir del texto del mencionado artículo 74 de la Constitución Política, amparo, alguien podría sostener que no se encontraría comprendido en el ámbito de aplicación del principio constitucional de reserva de ley el otorgamiento de beneficios tributarios en general (v.gr., un fraccionamiento para el pago de deuda tributaria) y los aspectos vinculados al acceso, conservación o goce de los mismos.¹⁴ Frente a esta situación, un segundo límite al ejercicio de la potestad normativa tributaria se encuentra en los alcances del principio de preferencia de ley.

En términos generales, según establece la doctrina, se entiende por preferencia de ley a la situación en la que el ordenamiento jurídico define o establece ciertas materias específicas, mediante disposiciones, con rango de ley, como privativas de ser reguladas por estas.¹⁵ En ese sentido, solo mediante dichas disposiciones, y no otras, se podría establecer o regular, válidamente, aquellas materias.

En el ámbito normativo tributario nacional el principio de preferencia de ley se encuentra regulado en la Norma IV¹⁶ del Título Preliminar del Código Tributario.¹⁷ Para los efectos que nos

Como se puede apreciar, el principio en comentario exige que los elementos esenciales del tributo se encuentren determinados por la norma con rango de ley. Empero, dicho órgano exige también que la determinación de dichos elementos no pueden ser delegados al reglamento, incluso cuando tal delegación consta en la norma con rango de ley.

¹³ Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de ellas, dentro de su jurisdicción, y con las limitas que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria.

(...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo¹⁸.

¹⁴ Por tal motivo, bajo esta premisa, se alegaría que en virtud a cualquier norma legal se podría regular estos aspectos. No obstante esta posición, es importante que el Tribunal Constitucional, órgano supremo de interpretación de la Constitución, ha establecido en la Sentencia expedida en el Expediente No. 0042-2004-AI/TC y publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de agosto de 2005, que "El principio de reserva de ley, en tanto límite de la potestad tributaria y genera de las primeras frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74). En virtud de esta disposición, en cuanto se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución se le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios". Nótese, entonces, que el Tribunal Constitucional ha entendido que los beneficios tributarios, en el sentido lato del término, se encuentran comprendidos dentro de los alcances de los límites del principio de reserva de ley.

¹⁵ CASÁS, José Oswaldo, Op. cit., p. 266; SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, Principios de Derecho Administrativo General I, Primera Edición, Iustel, Madrid, 2004, p. 364.

¹⁶ Norma IV. PRINCIPIO DE LEGALIDAD-RESERVA DE LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario; y el agente de retención o percepción. (...)

Aunque la norma en mención hace referencia al principio de reserva de ley, formalmente, lo que regula dicha norma es el principio de preferencia de ley, porque aquel principio únicamente puede ser previsto por una norma constitucional (En este sentido, ver: SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, Op. cit., p. 361; MARTÍN QUERALT, Juan y otros, Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, Navarra, 1999, p. 63).

¹⁷ Vale precisar que, en su literal a), esta disposición establece que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria; la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario; y el agente de retención o percepción. Sin embargo, es claro que dicha disposición únicamente reafirma el contenido de lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política. No puede entenderse que es a partir de esta disposición legal se encuentran comprendidos estos aspectos en el principio de reserva de ley previsto en esta última disposición.

ocupa, la referida disposición, entre otros aspectos, precisa en sus literales b) y c)¹⁴ que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, así como normar los procedimientos jurisdiccionales y administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario.

Llegado este punto, nos preguntamos, ¿cuál es la vinculación entre la imposición de una carga y los principios de reserva y preferencia de ley? Pues bien, si partimos de lo señalado en el punto 1, precedente, no cabe duda de que el legislador tributario puede establecer, si así lo considera conveniente para el interés público, derechos o beneficios para ser asumidos en forma directa por los contribuyentes. Sin embargo, también es claro que cuando el legislador pretenda satisfacer un interés legítimo, para supeditar o condicionar el acceso, goce o conservación de dichos derechos o beneficios tributarios, deberá imponer cargas expresas como condiciones o requisitos que se deben cumplir en forma previa e imperativa.

Para este efecto, se ha precisado que la posibilidad de que esa tutela "directa" que otorga la ley se convierta –en virtud de la imposición de una carga– en una tutela "mediatizada", es necesario para la validez de dicho condicionamiento que la misma ley autorizada para establecer el derecho o beneficio –o, de ser el caso, una segunda disposición del mismo rango que la ley autorizada–, sujete la actuación del deudor tributario a la necesidad de efectuar –anticipadamente– ciertos actos a fin de adquirir, conservar o ejercer dicho derecho o beneficio otorgado por el legislador.

Nótese, a partir de lo expuesto, que para la imposición válida de una carga, se necesita que las disposiciones legales autorizadas para tal efecto establezcan expresamente la misma. Entonces, si trasladamos dicha premisa a lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico, es claro que en este la imposición de una carga para condicionar o supeditar un derecho o beneficio tributario, deberá sujetarse a los límites previstos por el principio de reserva y preferencia de ley.

De acuerdo a lo anterior, es claro que la única forma válida en que el legislador establezca una carga para el acceso, conservación o goce de un beneficio o derecho de naturaleza tributaria, es que aquella haya sido establecida por una ley o por un decreto legislativo. Ello es así, porque la tutela "directa" que otorga dichas leyes no puede verse "mediatizada" (en su sentido o alcance) por una disposición de rango inferior.

3. La sujeción de la potestad reglamentaria tributaria al principio de reserva y preferencia de ley al momento de imponer cargas

Como se ha apreciado en el punto 2 precedente, en caso el legislador pretenda imponer en forma válida una carga para el acceso, conservación o goce de un derecho o beneficio tributario, deberá establecerla por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación. En este sentido, un tercer aspecto que creemos conveniente comentar es la necesaria vinculación entre el principio de reserva y preferencia de ley y el ejercicio de la potestad reglamentaria tributaria al momento de establecer una carga.

En relación a este punto, debemos señalar que el mandato legal previsto en los literales b) y c) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario es de la mayor relevancia, porque en virtud del mismo el legislador ordinario –en ejercicio de su potestad reglamentaria tributaria–, no

¹⁴ Norma IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD-RESERVA DE LEY
Solo por ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se podrá:
(...)

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario (...)

solo no puede desnaturalizar el principio de reserva de ley¹⁹ previsto en la Constitución Política, sino que tampoco debe transgredir los alcances del principio de preferencia de ley²⁰ previsto en aquella disposición.

En efecto, es importante comprender que dichos principios, en tanto proyectan su fuerza normativa sobre el resto del ordenamiento jurídico, vinculan y sujetan en su actuación al legislador ordinario en cuanto pretenda ejercer su potestad normativa, en especial su potestad normativa reglamentaria. En ese sentido, este legislador no podría, bajo cualquier forma o mecanismo, regular o pretender regular los aspectos esenciales de un tributo (ya sea vía la creación, modificación o supresión de los mismos), o, por ejemplo, otorgar un derecho o beneficio (y los aspectos vinculados a este, como sería el caso de un fraccionamiento), mediante disposiciones legales distintas a las establecidas por el ordenamiento jurídico para el ejercicio de la potestad tributaria en general.²¹

Esta fuerza normativa que proyecta el principio de reserva y de preferencia de ley sobre todo el ordenamiento jurídico, en especial vinculando al legislador ordinario en ejercicio de su potestad

¹⁹ En esa sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas oportunidades. Mediante Resolución No. 825-4-97, del 27 de agosto de 1997, dicho órgano colegiado señaló que "cualquier remisión normativa debió respetar los propios términos de la Ley delegante (...) en tal sentido, debe interpretarse el reglamento como un complemento indispensable pero no vicio de la prevista en la Ley, lo cual no ha desvirtuado ninguna disposición en los términos de la norma reglamentaria" (el subrayado es nuestro). Asimismo, mediante Resolución No. 1050-3-97, del 17 de diciembre de 1997, el Tribunal Fiscal estableció que "el requisito formal contenido en el ítem c) del artículo 19 del Decreto Legislativo No. 775 sólo significa que el derecho al crédito fiscal únicamente se podrá ejercer a partir de la anotación de los facturas o pólizas de importación en el Registro de Compras y no antes, debiéndose entenderse que cuando dicha norma prescribe que el Registro de Compras -en el cual el sujeto del impuesto debe anotar los documentos antes referidos- debe recibir las respaldos previstos en las normas vigentes, éstos sólo pueden ser aquellos que permitan la identificación de los contribuyentes de pago que acrediten las operaciones que van a sustentar el crédito fiscal, dada la necesidad que existe de efectuar un adecuado control del uso del mismo (...) que en tal sentido, tal como el artículo 6 del Reglamento, establece que los contribuyentes del impuesto perderán el derecho a ejercer el crédito fiscal si no efectúan la anotación respectiva dentro del plazo de dos meses previsto en el numeral 2.1 del artículo 19 del mismo dispositivo, desde que ello ocurre la establecida en la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuyo artículo 10 prevé un plazo máximo para la anotación de los comprobantes por adquisiciones en el Registro de Compras, a fin de poder hacer uso del derecho al crédito fiscal, el tampoco autoriza el Reglamento a establecer plazo alguno para tales efectos" (el subrayado es nuestro). Por su parte, en la Resolución No. 119-4-99, el Tribunal Fiscal señaló que "(...) el desconocimiento del crédito fiscal por motivos no señalados en la ley sino en su reglamento, vulnera el principio de legalidad vector del Derecho Tributario, ya que ello significa una alteración de la naturaleza del tributo contenido en la propia ley y desconocer el hecho sustancial operado en la realidad económica de las adquisiciones efectuadas". En ese sentido, dejó sin efecto el recurso formulado. A nivel judicial, el Poder Judicial en la sentencia de primera instancia que declaró fundada la acción de amparo interpuesta por Casa Editora "El Comercio" contra el Decreto Supremo No. 144-88-EE expresó que "el límite de los Decretos Supremos es siempre la ley y transpuesto este límite el citado Decreto deviene inconstitucional e inaplicable, que no puede sostenerse mediante un Decreto Supremo lo que ha sido materia de un tratamiento específico de una ley ordinaria" (el subrayado es nuestro) (En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 19, diciembre 1990, p. 123).

²⁰ Una manifestación de la sujeción del legislador ordinario a la prevista en el artículo 74 de la Constitución Política, es lo previsto en el numeral 8 del artículo 118 del mismo cuerpo constitucional, que establece que "Corresponde al Presidente de la República: (...) 8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredir ni desvirtuarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones".

²¹ Es preciso resaltar que, si bien se admite en doctrina -en términos generales- que la ley o, de ser el caso, el decreto legislativo efectúe remisiones a normas reglamentarias a fin de que éstas terminen por delimitar la estructura de su contenido, el principio de reserva de ley exige que tales remisiones se ajusten a lo establecido en la ley, sin exceder lo dispuesto en la misma. Por esa razón, es claro que no se puede aceptar que una ley establezca un tributo, bajo supuestos específicos, y delegue a su vez en normas reglamentarias la fijación arbitraria de aspectos adicionales o que desnaturalicen lo establecido en la ley (PAREJO ALFONSO, Luciano y otros, *Manual de Derecho Administrativo*, Segunda Edición, Editorial Ariel, Barcelona, 1992, p. 58; DAVOS ORDÓÑEZ, Jorge, *El Régimen tributario en la Constitución. Estudio Preliminar*. En: *Temis Revista de Derecho*, Lima, 1994, p. 137).

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia expedida en el Expediente No. 0042-2004-ATC y publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de agosto de 2005, en la que ha establecido que "En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (...). En consecuencia, lo que se quiere evitar es que toda delegación, para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse permeada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos sus elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria demandada, se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido responder mediante el principio de reserva de ley".

normativa reglamentaria, encuentra sustento básicamente en el principio de jerarquía de leyes.²² Desde luego, encuentra sustento en este principio, porque, como es sabido, en caso dos cuerpos legales correspondientes al mismo ámbito, pero con rangos distintos, establezcan o permitan determinar que existen disposiciones contradictorias, ya sea en forma parcial o total, o por aspectos de forma o fondo, la regla establece que la disposición que tenga mayor jerarquía prevalecerá sobre aquella de menor rango.²³ Cualquier discrepancia, por tanto, entre disposiciones tributarias contradictorias con distintos rangos normativos, implicará la prevalencia de la disposición tributaria de mayor jerarquía.

Lógica consecuencia de la aplicación concreta de dicho principio es que el órgano resolutor y/o de control de legalidad correspondiente (que en sede administrativa tributaria es el Tribunal Fiscal), deberá hacer prevalecer –con el efecto que en tal circunstancia prevea el mecanismo de control elegido e implementado–, la norma de mayor jerarquía²⁴, incluso para un caso concreto, como sería el caso en que se haya emitido un acto administrativo en base a una norma reglamentaria que viole lo dispuesto en la norma con rango de ley.²⁵

Nótese, entonces, a partir de lo expuesto, que en materia tributaria las normas reglamentarias –en tanto son expresión de la potestad reglamentaria tributaria– no podrían ser de otra naturaleza que de carácter ejecutivo o de desarrollo.²⁶ En ese sentido, si consideramos que en virtud del principio de reserva y preferencia de ley, la potestad reglamentaria del legislador ordinario está sujeta a lo previsto en la disposición con rango de ley, es claro que la manifestación de dicha potestad (esto es, el reglamento, en este caso, en materia tributaria), debería respetar –por forma y fondo– lo establecido en la disposición con rango superior.

²² Así, por ejemplo, no dejemos de anotar que la fuerza normativa del principio de reserva y preferencia de ley frente al legislador ordinario y la Administración Pública, encuentra sustento previo en el principio de seguridad jurídica y previsión jurídica que deben tener los ciudadanos en un estado de derecho (límites materiales, según los denomina la doctrina). Sin embargo, la regla concreta mediante la cual normalmente se opera dicha fuerza normativa, es el principio de jerarquía de leyes (límite formal).

Complementariamente, cabe indicar que nuestro sistema legislativo también se organiza en función al principio de competencia del órgano que emite la norma. Tal principio deriva de las normas constitucionales y/o legales que organizan el Estado peruano y establecen los órganos que lo conforman, sus funciones y competencias, incluyendo los procedimientos a los que deben sujetarse para efectos de ejercer válidamente sus potestades normativas.

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 51 de la Constitución Política regula el principio de jerarquía de leyes. En concreto, dicha disposición establece lo siguiente:

"Artículo 51.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal, la ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente". SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. Op. cit., pp. 175-178.

²³ El Tribunal Fiscal ha tenido también oportunidad de referirse al principio de jerarquía de leyes. Así, en la Resolución No. 21132 del 15 de marzo de 1988, el Tribunal Fiscal resolvió la instancia declarando que "puede apreciarse que lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Supremo No. 50-84-ERC, escade lo previsto en una norma de mayor jerarquía como es el Decreto Ley 19654, por lo que su no acatamiento por parte del contribuyente, que citó su octavación e lo dispuesto en la ley, no puede ser objeto de sanción administrativa desde que no se ha infringido una soberanía o la ley" (el subrayado es nuestro). Asimismo, en la Resolución No. 2390-1 del 7 de marzo de 1995, el Tribunal Fiscal resolvió que en estricta aplicación del principio de jerarquía de normas y del principio de reserva de la ley, debió preferir la norma legal a la reglamentaria. En la Resolución No. 1050-3-97 del 17 de diciembre de 1997, el Tribunal Fiscal concluyó "que de acuerdo con el artículo 102 del Código Tributario, el resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, por lo que en aplicación de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por Decreto Legislativo 775, debe concluirse en la ineficacia de los regímenes que dieron lugar a la emisión del (votar así)";

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento sobre la materia, entre otras resoluciones, en la Resolución No. 2717-4-96 del 23 de diciembre de 1996; No. 119-4-99 del 9 de febrero de 1999; No. 332-5-99 del 30 de septiembre de 1999; No. 333-2-2000 del 12 de abril de 2000; y 06046-3-2004 del 20 de agosto de 2004.

²⁴ La finalidad es clara. Lo que se busca es que el sistema jerárquico de producción de normas asegure que las disposiciones tributarias específicas que expide el legislador –en especial el legislador ordinario en ejercicio de su potestad reglamentaria– se sometan necesariamente a los niveles jerárquicos superiores establecidos en la Constitución, en las leyes del Congreso y en las demás normas con rango de ley. Así, de manera general, las normas tributarias específicas que promulga el legislador ordinario serán inconstitucionales o ilegales si contradicen las disposiciones tributarias establecidas en la Constitución, o las disposiciones con rango de ley, respectivamente.

²⁵ De acuerdo a su relación con la ley, los reglamentos son por definición subordinados a la ley. Así, conforme a esta definición, se entenderá por reglamento a aquel que es emitido a fin de permitir la aplicación y cumplimiento de la ley, ya sea mediante

Por tanto, en materia tributaria, la disposición reglamentaria no podrá exceder –en forma válida– los alcances de la disposición con rango de ley ni tampoco contrariarla, debiendo respetarla en su letra y en su espíritu.²⁷ La incorporación por vía reglamentaria de supuestos adicionales, como es claro, traería como consecuencia la trasgresión de los principios de reserva de ley, de preferencia de ley y de jerarquía de normas, según sea el caso.

Considerando los conceptos antes indicados para el caso de la imposición de una carga, es claro que el legislador puede imponer –en ejercicio de su potestad normativa y en atención al interés legítimo propio que pretenda tutelar–, un requisito para el acceso, goce o conservación de un derecho o beneficio. Empero, si dicha condición previa requerida no se sujeta a los alcances y límites previstos por el principio de reserva y preferencia de ley, el órgano resolutor y/o de control de legalidad –en virtud al principio de jerarquía de leyes–, deberá hacer primar la disposición de mayor jerarquía.

En ese sentido, dicho órgano deberá declarar inexigible el cumplimiento de la carga ilegal impuesta. Como consecuencia de ello, el particular podrá acceder a la tutela directa que originariamente el legislador estableció para el acceso, goce o conservación de un derecho o beneficio tributario.

4. Incorporación de la regla de control de legalidad de la potestad reglamentaria en sede administrativa tributaria

Un cuarto aspecto a comentar es el mecanismo por el cual se debe hacer efectivo el control de legalidad de la potestad reglamentaria, en caso la imposición y exigencia de una carga no se ajuste a los límites previstos por ley.

Al respecto, cabe indicar que en caso el ejercicio de la potestad reglamentaria del legislador ordinario trasgreda el principio de reserva de ley, dicha disposición reglamentaria deberá ser inaplicada o, en su caso, declarada ilegal o inconstitucional, según el mecanismo de control previsto en la ley e implementado en el caso particular.²⁸

En sede administrativa tributaria, nuestro ordenamiento jurídico ha previsto una regla específica de control de legalidad para el ejercicio de la potestad reglamentaria (vinculado por cierto

la producción, desarrollo o complementación de lo establecido en ésta. Ciertamente, la finalidad principal del reglamento es la de posibilitar la ejecución de la ley, vinculando el mandamiento abstracto previsto en esta última con la realidad concreta. El reglamento determina, pues, de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos. Por ello, se dice que el reglamento es una norma secundaria, tanto en su fuente de legitimidad como en su eficacia normativa (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Tecnos, Segunda edición, Madrid, 1981, p. 9). Conforme a lo anterior, es claro que los reglamentos –en tanto presupongan una ley anterior que regula la materia–, no pueden contener sino aquellas disposiciones que sean estrictamente necesarias para la ejecución de la ley a la cual se refieren y reglamentan. Las normas reglamentarias, de acuerdo a su naturaleza, deben limitarse a establecer las reglas o normas precisas para la explicación, aclaración y puesta en práctica de los preceptos de la ley, pero no contener mandatos normativos nuevos, esto es, las disposiciones contenidas en la ley no pueden ser modificadas por vía reglamentaria (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Cursos de Derecho Administrativo*, Tomo I, Octava Edición, Madrid, Civitas, 1998, pp. 167-168. En el mismo sentido, ver: MORDEGUA, Roberto, *Fuentes del Derecho Tributario*, p. 129. En: *Tratado de Tributación*, Op. cit.). Es decir: en ningún caso los reglamentos pueden suplir la ley (porque existen aspectos reservados a la ley, que solo ésta puede regular), ni limitar, rectificar, modificar o desnaturalizar, bajo cualquier forma, los derechos, las facultades o las prohibiciones de actuación contenidas en la misma ley (porque estas deben respetar el principio de jerarquía de las normas, en virtud del cual –para estas efectos–, el reglamento debe respetar lo establecido en la ley) (En tal sentido, ver: DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Séptima Edición, Buenos Aires, 1990, p. 317; Asimismo, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Op. cit., pp. 8-9).

²⁷ CALVO NICOLAU, Enrique y Vargas Aguilera, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, Editorial Themis, México, 1989, pp. 42-43.

²⁸ PAREJO ALFONSO, Luciano y otros, Op. cit., p. 60.

a la emisión de actos administrativos). Nos referimos al artículo 102²⁰ del Código Tributario, que establece que el Tribunal Fiscal –máxima instancia en sede administrativa tributaria–, debe aplicar la disposición de mayor jerarquía en la controversia que ha legado a su competencia.²⁰

Es preciso señalar que la obligación de aplicar la disposición de mayor jerarquía es una obligación legal del Tribunal Fiscal y no una facultad discrecional. En todos los casos dicha entidad está obligada a ello, no pudiendo desentenderse de su cumplimiento, bajo cargo de incurrir en responsabilidad. Ahora bien, en virtud a dicha obligación legal, el Tribunal Fiscal deberá inaplicar la norma reglamentaria que viola lo establecido en la norma reglamentada.²¹

III. EL CASO DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA: LA INTERPRETACIÓN Y ALCANCE DADO AL REQUISITO DE DISCRIMINACIÓN DE LAS CUENTAS POR COBRAR PARA EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN DE LA PROVISIÓN POR DEUDAS DE COBRANZA DUDOSA

Una vez precisados los límites a los que se encuentra sujeto el ejercicio de la potestad reglamentaria tributaria a fin de imponer cargas para el acceso, goce y conservación de un derecho o beneficio tributario, corresponde analizar el alcance del requisito de discriminación de las cuentas por cobrar en el Libro de Inventarios y Balances establecido para considerar deducible la provisión por deudas de cobranza dudosa.

1. El requisito de discriminación de las cuentas por cobrar

Como se indicó en la introducción del presente documento, el literal i) del citado artículo 37 de la Ley establece que son deducibles como gasto, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se cumpla con determinar las cuentas a las que corresponden.

A nivel reglamentario, el literal f) del artículo 21 del Reglamento dispone que para efectuar dicha provisión se requiere, entre otros aspectos, que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Como se puede apreciar, la Ley solo ha establecido la obligación de determinar las cuentas a las cuales corresponden las provisiones, sin exigir algún requisito o formalidad especial a efecto de considerar realizada tal discriminación. Es decir, dicho cuerpo legal no ha exigido que tal discriminación sea realizada a través de un medio específico.

No obstante, cabe indicar que en la práctica procesal tributaria la interpretación que ha venido realizando la Administración Tributaria a lo establecido en el literal f) del artículo 21 del Reglamento no se ha ajustado a lo previsto en la Ley. Así, dicha entidad ha establecido en diversas resoluciones, que se cumple con el requisito de discriminación si se prepara una relación detallada

²⁰ Artículo 102.- JERARQUÍA DE NORMAS

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisdicción de abstención obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154.

Esta norma fue modificada por la Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998. La diferencia fundamental en relación al texto actual del artículo 154 del Código Tributario, es que la norma originaria no establecía la obligación del Tribunal Fiscal de emitir una resolución de observancia obligatoria, en el supuesto que aplique la norma de mayor jerarquía.

²¹ En nuestra opinión, el artículo 102 del Código Tributario no limita la aplicación de la disposición de mayor jerarquía a, por ejemplo, el supuesto ley-reglamento. Una interpretación acorde con nuestro ordenamiento jurídico debería llevarnos a concluir que si es posible realizar el control difuso en sede administrativa. En tal sentido, ver: BARDALES CASTRO, Percy. *La obligación del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria de ejercer el control difuso. A propósito del criterio establecido en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional*. En: *Diálogo con la Jurisprudencia*, Gaceta Jurídica, Lima, Agosto 2005, No. 83, Año 11.

²² No puede, claro está, dejar sin efectos jurídicos generales una norma reglamentaria.

que contenga: (i) el número de comprobante de pago de origen; (ii) la fecha de emisión; y, (iii) el importe adeudado por cada comprobante de pago.

En nuestra opinión, dicha exigencia es ilegal para propósitos de la procedencia de la deducción mencionada. En efecto, si la Ley no contempló expresamente la necesidad de cumplir ciertas formalidades en relación con la obligación de discriminar las cuentas por cobrar, es claro que la tutela que concede el ordenamiento jurídico al deudor tributario no debe ser mediatizada a través de la exigencia de una formalidad específica. Así, entonces, la autoridad tributaria no podría interpretar y, por tanto, exigir –en forma válida– que la discriminación de las cuentas contenga como mínimo el detalle antes indicado.

Si en vía de interpretación o a través de una norma reglamentaria se pretende exigir o se incorpora un requisito que no se encuentra contemplado expresamente en la Ley, vinculado con la deducción de gastos y, por ende, a la determinación de la renta neta, dicha exigencia necesariamente debe ser calificada como ilegal. En el mejor de los casos, dicho requisito únicamente podría ser tomado como uno de carácter meramente formal a fin de permitir a la Administración Tributaria el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es decir, una obligación de carácter administrativo que se crea a fin de coadyuvar un efectivo desarrollo de la función de determinación a cargo de dicha entidad. Empero, bajo forma alguna podría aceptarse su cumplimiento para la procedencia de la deducción de la provisión de deudas de cobranza dudosa.

De no aceptar lo anterior, estaríamos convalidando que el requisito de que la provisión al cierre de cada ejercicio figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances conteniendo –por ejemplo– como mínimo el número del comprobante de pago y el importe adeudado por comprobante, sea uno de connotación sustancial. En ese sentido, estaríamos afirmando y aceptando una indirecta modificación al régimen de determinación de la obligación tributaria y, por consiguiente, el desconocimiento de derechos reconocidos por la ley.

Por lo demás, es importante anotar que esta conclusión no es antojadiza, sino que obedece y responde a un real y correcto sustento técnico. Así, nótese que el literal i) del artículo 37 de la Ley permite la deducción de las provisiones por deudas de cobranza dudosa, limitando su deducción al hecho objetivo de identificación de las cuentas que las originan. Entendida adecuadamente la ratio legis de dicha disposición legal, debe comprobarse que la exigencia en mención está directamente vinculada con la negada posibilidad de registrar provisiones genéricas que no cuenten con un análisis de las cuentas respecto de las cuales se efectúa la provisión. En ese sentido, debe entenderse que lo importante es que la empresa cuente y presente la información que le permita a la Administración Tributaria identificar la existencia de las cuentas por cobrar y la provisión correspondiente.²¹

²¹ A este efecto, es importante anotar que la actuación de la Administración Tributaria no debe limitarse a lo obrante en autos, sino que debe dirigirse a conocer la verdad material de los hechos. Desde luego, la vigencia de un estado constitucional de derecho exige, entre otros aspectos, que la administración pública no perjudique la esfera jurídica de un administrado, bajo cualquier acto o mecanismo no ajustado a los límites y alcances de nuestro ordenamiento jurídico (vgr., la imposición inválida de una carga), o en base a la omisión de cumplimiento de los deberes en los cuales encuentra su fin y existencia. Así, la autoridad pública no debe, por ejemplo, dejar de satisfacer el interés o derecho de un particular sobre la base de allegar eventuales incumplimientos formales del administrado que bien puedan ser complementarios o subsanados en ejercicio de su función.

Al cumplimiento y prosecución de la esfera jurídica de los administrados, es de especial aplicación el principio de verdad material. En virtud de este principio, la administración pública (y, por tanto, todos los organismos y órganos que la conforman), se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un particular. Por ello, se dice que la administración pública –en la cual se encuentra incluida la administración tributaria– es tanto protectora del interés público, se encuentra obligada a desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para dar adecuada tutela a dicho interés, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por los administrados.

El complemento de los alcances del principio de verdad material, es el principio que permite satisfacer el interés público al cual se debe la autoridad pública, es el principio de impulso de oficio. En virtud a este principio, la Administración Pública

De acuerdo a lo anterior, en nuestra opinión, dado que el margen de libertad de formas no está restringido, es claro que a fin de discriminar las cuentas, los deudores tributarios pueden utilizar el mecanismo operativo que les resulte más conveniente para cumplir dicha obligación. En consecuencia, si un deudor tributario ha procedido a detallar el monto total de la provisión y las cuentas por cliente a las que corresponde, se entenderá cumplido el requisito previsto en el literal i) del artículo 37 de la Ley para efectos de deducir válidamente la provisión de deudas por cobranza dudosa generada.

2. La exigencia de legalización del Libro de Inventarios y Balances

En la línea de ideas descrita, otra situación que merece especial atención es la exigencia de legalización del Libro de Inventarios y Balances que realiza la Administración Tributaria para declarar la procedencia de la deducción de la provisión en mención.

Sobre este punto, cabe indicar que aun cuando la normativa tributaria exige la legalización de dichos libros antes de su uso²¹, esta formalidad no es un requisito constitutivo de los libros contables ni mucho menos de sus anexos. Así lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, al establecer que la falta de legalización es una omisión formal que no puede restar validez a su contenido, esto es, no puede dejar de lado la verdad material del libro contable.²²

En ese sentido, la autoridad tributaria no podría desconocer la validez de los libros contables o sus anexos porque su legalización se realizó con posterioridad a la fecha de la contabilización de la provisión de cobranza dudosa. La legalización tardía del anexo al Libro de Inventarios y Balances, por tanto, no puede afectar la fehaciencia y validez de la información que este contiene.²³

Por tal motivo, si un deudor tributario acredita que tiene discriminadas las cuentas de cobranza dudosa en un anexo del Libro de Inventario y Balances –aun cuando este haya sido legalizado luego del ejercicio gravable materia de revisión–, igual se habrá cumplido con lo establecido por la Ley. En

deberá asumir un rol activo en la conducción (inicio, desarrollo y conclusión) del procedimiento administrativo sometido a su competencia. Así, por ejemplo, ante toda situación –voluntaria o no de las partes, o de un tercero (sig. no ofrecimiento de una prueba esencial, ocultamiento de documentos, demora procesal, absurdo, dolo del procedimiento, entre otros)–, que entorpezca la verdad material involucrada en el caso concreto, deberá ordenar o actuar directamente todas las medidas para alcanzar la misma.

Entendido adecuadamente los alcances de dichos principios, es claro que si el deudor tributario puso a disposición de la autoridad tributaria que permita corroborar la existencia y la provisión correspondiente de las cuentas por cobrar, esta entidad está obligada a comprobar la realidad material involucrada. Luego de dicha comprobación, si la discriminación realizada por el deudor tributario es conforme a la comprobación realizada por la autoridad tributaria, deberá darse por cumplido el requisito de procedencia para somer la deducción de la provisión de cobranza dudosa.

²¹ A este efecto, ver la Resolución de Superintendencia No. 132-2001/SUNAT.

²² Sobre el carácter no constitutivo de la legalización de los libros contables, debemos tener presente la Resolución del Tribunal Fiscal No. 456-3-2001 que indica "que en anteriores Resoluciones de este Tribunal Fiscal como son las Nos. 992-3-97 y 157-4-97 se ha precisado que el hecho que el registro de compras no haya sido legalizado antes de la emisión de las aperturas de exhibición, no significa que dicha omisión formal implique el desconocimiento de dicho libro contable, así como la fehaciencia de su contenido (...), más aún cuando ello implicaría una modificación o la determinación de la obligación tributaria por lo que dicho reproche deberá levantarse (...)".

En atención al principio de interpretación en favor al contribuyente que rige en nuestro sistema jurídico, se colige que si la legalización no es requisito constitutivo de los libros contables, entonces, mucho menos lo será de sus anexos.

²³ Al respecto, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 91317-1-2005 ha establecido de manera clara que la legalización tardía del Anexo al Libro de Inventarios y Balances no implica el desconocimiento de la fehaciencia de la información que este contiene. El Tribunal Fiscal recientemente ha señalado que "[...] Que es pertinente señalar como antecedente que en el procedimiento contencioso tributario seguido con la Empresa Nacional de Puertos S.A., se admitió que el detalle de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa puede encontrarse consignado en relación anexo al Libro de Inventarios y Balances, tanto no dictado en la etapa de la oposición y que fue objeto de la Resolución del Tribunal Fiscal 7004-4-2001, en tanto que este Tribunal ha rechazado la discriminación de la provisión efectuada en hojas sueltas anexas no legalizadas, tal como lo señaló en la Resolución No. 590-4-2002, todo vez que dicha omisión le restaba fehaciencia al documento exhibido y a la información que contenía. Lo que no ocurre en el presente caso en el que el Anexo al Libro de Inventarios y Balances sometido fue el momento se encuentra legalizado, antes del caso mérito que el hecho de que la fecha de legalización coincide con la fecha de respuesta al requerimiento, no afecta en el presente caso de validez de la información que el anexo contiene (...)" (el subrayado es agregado nuestro).

consecuencia, la autoridad tributaria deberá otorgarle el mérito probatorio que corresponde a dicho anexo y libros, bajo cargo de incurrir en responsabilidad.

Una conclusión distinta a la anterior, por lo demás, nos llevará a señalar que el requisito de legalización del Libro de Balances e Inventarios (o sus anexos) es un requisito sustancial. Dicha situación, por ende, implicaría aceptar una modificación al régimen de determinación de la obligación tributaria para efectos del Impuesto a la Renta. Nada más errado.

IV. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS QUE EXIGEN FORMALIDADES NO PREVISTAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Un aspecto final a comentar son las consecuencias legales que recaen sobre los actos administrativos tributarios (v.gr., básicamente, resoluciones de determinación) que pretenden exigir formalidades no previstas expresamente en la Ley.

A este efecto, es importante comprender que la Administración Tributaria, en tanto integrante de la Administración Pública, se encuentra sujeta en todo momento al principio de "competencia reglada" o "competencia normada". En virtud de dicho principio, como se sabe, a la autoridad tributaria solo le está permitido realizar las actuaciones que la ley expresamente le permite.²⁶ Este principio es de la mayor relevancia porque determina que la Administración Tributaria no pueda, no solo atribuirse facultades que el legislador no le ha conferido²⁷, sino que tampoco pueda exceder el alcance restrictivo y excepcional de las facultades que sí se le han otorgado.

En nuestro ordenamiento jurídico, a nivel legal, el principio de competencia reglada se encuentra regulado en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.²⁸ En virtud a dicha disposición, es claro que el principio de competencia reglada atribuye una serie de facultades y atribuciones que le permiten a la Administración Pública –entre la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria–, cumplir su función. Todas esas facultades y atribuciones emanan de la ley. Ninguna de ellas ha sido creada por dicha entidad.

De acuerdo a lo antes expuesto, en caso no haya existido el otorgamiento previo de una potestad a la Administración Tributaria o, habiéndosele otorgado bajo ciertas parámetros una facultad, excede su ámbito de aplicación, es claro que esta no podría actuar válidamente. En ese sentido, toda actuación –reflejada o no en un acto administrativo– que exceda los límites establecidos por la ley de atribución de facultades, constituiría una actuación abiertamente ilegal.

En el caso concreto, hemos apreciado que la Ley solo ha establecido la obligación de determinar las cuentas a las cuales corresponden, sin exigir algún requisito o formalidad especial a efecto de

²⁶ De acuerdo a lo establecido por un reconocido autor, cuando una norma jurídica predetermina la conducta que el órgano administrativo debe observar al momento de ejercerla, se dice que la potestad es reglada. En estos casos, se afirma, el órgano administrativo no puede apartarse de lo que las normas le indican, es decir, que dada una situación de hecho determinada por una norma jurídica, corresponde dictar cierto acto administrativo (DROM, Roberto, Op. Cit., pp. 177-178). En este mismo sentido, otro autor reconocido ha definido a las potestades regladas como aquellas potestades en cuyo ejercicio existe un proceso meramente aplicativo de la ley, el cual da lugar únicamente a la constatación o verificación del supuesto mismo, a fin de contrastarlo con el tipo legal. Así señalan que el contenido de tales potestades no puede ser configurado libremente por la administración, sino que debe limitarse estrictamente a lo que la propia ley ha previsto sobre dicha materia de modo preciso y taxativo (GARCÍA DE ENTEROSA, Eudardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, Op. Cit., Tomo I, pp. 444-445).

²⁷ BAUDALES CASTRO, Percy, Alcances de la Norma IV del Código Tributario del Título Preliminar del Código Tributario. El criterio jurisprudencial otorgado por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 06686-4-2004, p. 92. En: Diálogo con la Jurisprudencia, Lima, Gaceta Jurídica, Abril 2005, Número 79, Año 10.

²⁸ El numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece textualmente que todas "(...) las autoridades administrativas deben actuar con respecto a la Constitución, la ley y el hecho, dentro de los límites que le están atribuidos y de acuerdo con los fines para los que las mismas creó" (el subrayado es agregado nuestro).

considerar realizada tal discriminación. En ese sentido, la Administración Tributaria, interpretando los alcances del Reglamento, no podría ni puede exigir válidamente el cumplimiento de requisitos que vayan más allá, como por ejemplo: (i) el número de comprobante de pago de origen; (ii) la fecha de emisión; y, (iii) el importe adeudado por cada comprobante de pago. Dicha exigencia, como es claro, no se ajusta a lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política y en el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Por tal motivo, en caso la Administración Tributaria exija el cumplimiento de dichas formalidades para considerar como deducible la provisión de deudas de cobranza dudosa, estará violando su deber de sujeción a la Constitución y a la ley. Esta situación, al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General²⁷, determinará que el acto administrativo tributario que emita dicha entidad incurra en causal de nulidad de pleno derecho y, en este sentido, que la Administración Tributaria se encuentre obligada a dar inmediatamente de baja dicho valor.

V. CONCLUSIONES

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- La Administración Tributaria no puede interpretar y aplicar unos alcances distintos a los previstos expresamente en la Ley para efectos de la procedencia de la deducción de la provisión de deudas de cobranza dudosa.
- Respecto del requisito de discriminar las cuentas a las que corresponde la provisión de cobranza dudosa, la Ley solo establece la obligación de determinar las cuentas a las cuales corresponden, sin exigir algún requisito adicional a efecto de considerar realizada tal discriminación. Es decir, la norma no exige que tal discriminación sea realizada a través de un medio específico. Por lo tanto, los deudores tributarios pueden utilizar el mecanismo operativo que les resulte más conveniente.
- La Administración Tributaria se encuentra obligada a comprobar la fehaciencia (verdad material) del contenido del Libro de Balance e Inventarios a fin de dar por cumplido el requisito de discriminación exigido para la deducibilidad de la provisión de cuentas de cobranza dudosa. Para este efecto, deberá asumir un rol activo y, por tanto, deberá desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para realizar tal comprobación, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por el deudor tributario.
- La Administración Tributaria emitiría un acto administrativo tributario nulo de pleno derecho si exige cargas (formalidades no previstas expresamente en el literal i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta) que no cumplen con el principio de reserva y preferencia de ley. En estos supuestos, la propia Administración Tributaria o el órgano resolutor correspondiente, tendrá que ordenar el quiebre del valor tributario correspondiente y, consecuentemente, dejar sin efecto los reparos tributarios que se hayan formulado con motivo de la emisión de dicho acto administrativo nulo de pleno derecho.

²⁷ El numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que "Son actos del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: I. La contravención a la Constitución, o las leyes o a las normas reglamentarias".