

Aplicación Temporal de las últimas modificaciones al Impuesto a la Renta

Es materia de análisis de este Suplemento Especial los alcances de las modificaciones en el Régimen del Impuesto a la Renta operadas por el D. S. N° 313-2009-EF, y luego por el Dec. Leg. N° 972, la Ley N° 29492 y el D. S. N° 11-2010-EF. De manera preliminar, nos parece necesario realizar un análisis respecto a la vigencia temporal de dichas normas.

I. SOBRE LA LEY

La publicación de la Ley N° 29492 se ha efectuado en una edición extraordinaria del Diario Oficial *El Peruano*, fechada como del día 31 de diciembre de 2009 pero –para muchos– distribuida el 1 de enero de 2010.

Sabemos que el artículo 74° de la Constitución Política (CP), de manera amplia, y la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario (TP del CT) en forma más restrictiva, disponen que las leyes referidas o relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del 1 de enero del año siguiente a su promulgación.

En estricto “promulgación” y “publicidad” no son lo mismo, aunque es claro que para que una norma entre en vigencia necesariamente debe haber cumplido –suficientemente– con el principio de Publicidad.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) ha sido enfática en señalar que el requisito de publicidad de las normas constituye un elemento constitutivo de su propia vigencia, “conforme a ello se tiene que una norma «no publicada» es por definición una norma «no vigente», «no existente» y, por lo tanto, no genera ningún efecto”⁽¹⁾.

Ahora bien, en principio el Impuesto a la Renta (IR) es un tributo de periodicidad anual en sustancia y, por tanto, se encuentra bajo los alcances del citado mandato (salvo que se trate de normas interpretativas) aunque en algunos casos tenga reglas específicas de cálculo y pago de realización inmediata sin que importe un periodo fiscal o un año calendario, caso del gravamen a las rentas de segunda categoría (desde el 1 de enero de 2010, las rentas de segunda categoría por enajenación de valores mobiliarias tienen periodicidad anual) y de todas las rentas de fuente peruana de sujetos no domiciliados⁽²⁾.

Bajo este planteamiento, es válido, por lo menos en términos conceptuales, discutir si las modificaciones dispuestas por la Ley N° 29492 a la Ley del IR (LIR) vienen surtiendo efectos a partir del 1 de enero de 2010 o recién estarán vigentes desde el 1 de enero de 2011.

Para tal objeto resulta medular, evidentemente, determinar la

(1) Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 6402-2007-PA/TC.

(2) Pueden revisarse nuestros comentarios a dicha postura desde una perspectiva constitucional en “Modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta por Dec. Leg. N° 945”. EN: Suplemento Especial *Modificaciones al Impuesto a la Renta 2004*, febrero de 2004, AELE, págs. 2 a 4. La SUNAT parece haber seguido esta interpretación en el Informe N° 198-2008-SUNAT/2B0000 cuando analizó la vigencia del Dec. Leg. N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003. En dicho documento se concluye que dicha norma entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

Suplemento Especial de Análisis Tributario

Director Fundador
Luis Aparicio Valdez

Director
Luis Durán Rojo
lduran@aele.com

Equipo de Investigación
Luis Durán Rojo
Marco Mejía Acosta

Composición de Textos
Katty Bayona Valencia
Katia Ponce Ibañez

Corrección de Textos
Teresa Flores C.

ÍNDICE

INFORME TRIBUTARIO

- Aplicación Temporal de las últimas modificaciones al Impuesto a la Renta. 2
- Modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: Análisis y comentarios al D. S. N° 313-2009-EF. 4
- Modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento: Análisis y comentarios al Dec. Leg. N° 972, a la Ley N° 29492 y al D.S. N° 11-2010-EF. 9

CUADROS COMPARATIVOS

- Modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta vigentes desde 2010: Por Decreto Legislativo N° 972 y Leyes N°s. 29342 y 29492. 19
- Modificaciones según Dec. Leg. N° 972 y Ley N° 29492. 36
- Modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: Por Decreto Supremo N° 313-2009-EF. 37
- Modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta 2010: Por Decreto Supremo N° 11-2010-EF. 44

fecha de publicación, real (en términos constitucionales), de la mencionada norma. Cabe señalar que en el pasado se han presentado situaciones irregulares de uso del Diario Oficial que, con gran justificación, han generado diversas posturas sobre la conveniencia de mantener el diseño actual de designación de los directivos de la editora responsable.

Cuando se abordan las últimas modificaciones del IR, casi siempre, se está omitiendo debatir esta importante arista de cariz constitucional para dar paso a asuntos más técnico-operativos, asumiendo indirectamente que las modificaciones ya están vigentes.

La interpretación más razonable, salvando una serie de parámetros constitucionales, es que la Ley N° 29492 está vigente desde este año 2010.

Téngase presente que si se concluyera que las normas de la Ley N° 29492 están vigentes desde el 2011, eso implicaría que las normas restantes del Dec. Leg. N° 972 (distintas a las que entraron en vigencia el 2009) ya son aplicables desde el 2010 sin los complementos de la Ley N° 29492. Todo un caos sin duda.

Como suele suceder, en mediano plazo y a propósito de determinados asuntos puntuales, es posible que se vuelva sobre este tema de suma importancia.

II. SOBRE LOS REGLAMENTOS

1. Reglas de carácter general

Según la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, los Decretos Supremos entran en vigencia al día siguiente de su publicación, salvo disposición contraria del mismo, que postergue su vigencia en todo o en parte.

Conforme al tercer párrafo de la Norma X del TP del CT, los reglamentos –entiéndase como normas reglamentarias– rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Sin embargo, cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Debe agregarse que dichas normas deberían ser leídas con la cuestionable pero vigente perspectiva del principio de Reserva de Ley que maneja el TC, bajo la cual es posible, en determinadas situaciones, que se regule mediante una norma “reglamentaria” un aspecto de la hipótesis de incidencia.

Ante ello, sería preciso determinar la constitucionalidad y vigencia de las disposiciones de un Decreto Supremo que no precisa ni desarrolla, sino interpreta o regula aspectos del IR, que como sabemos en primer lugar debieron ser abordados por Ley o Decreto Legislativo.

Al respecto, es pertinente recordar que una norma interpretativa solo fija el sentido de otra norma sin regular nada nuevo, a diferencia de una norma innovativa que sí crea o regula nuevos supuestos normativos.

La SUNAT ha opinado en el Oficio N° 34-2004-2B0000, del 16 de marzo de 2004, que *“en general, cuando los reglamentos se promulgan con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, los mismos rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento”*. A la misma conclusión arriba más recientemente en el Informe N° 252-2009-SUNAT/2B0000, del 28 de diciembre de 2009.

La interpretación de la SUNAT es más literal y formal, en el sentido que el segundo párrafo de la referida Norma X del TP del CT está circunscrito a la vigencia de Leyes y Decretos Legislativos, y, de otro lado, la entrada en vigencia de las normas reglamentarias está regulada en el tercer párrafo de la misma Norma X del TP del CT.

Este último planteamiento tiene especial relevancia para saber

si a las normas reglamentarias le son de aplicación la regla constitucional de que las “leyes” referidas o relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del 1 de enero del año siguiente a su promulgación. ¿Se justifica una menor exigencia de formalidad constitucional a las normas reglamentarias que a la propia Ley?

Al respecto cabe agregar que en algunas ocasiones el TC ha entendido que cuando la CP señala “ley” debe entenderse a toda “norma jurídica”.

2. El Decreto Supremo N° 313-2009-EF

La publicación de esta norma que modifica el Reglamento de la LIR se ha efectuado en una edición extraordinaria del Diario Oficial *El Peruano*, fechada como del día 30 de diciembre de 2009 pero –para muchos– distribuida el día 31 del mismo mes, incluso con una numeración especial de páginas.

Como sabemos, tal situación podría pasar inadvertida si no pensáramos que se quería que las modificaciones tengan vigencia en el Ejercicio 2009, o por lo menos en parte de este (si se considera que fue publicada el 30 de diciembre) y no a partir de 2010 (si se considera que fue publicada el 31 de diciembre).

La incidencia práctica de este escenario será vista cuando analicemos sus pormenores en un Informe de este Suplemento Especial.

En todo caso, se confirma, una vez más, una inexcusable tardanza por parte del reglamentador tributario y/o flagrante descuido del Diario Oficial. Si se llegara a acreditar tal irregularidad, podría generarse la controversia alegando una infracción formal de orden constitucional.

En tal sentido, siempre bajo dicha perspectiva, si asumimos que el Decreto fue publicado el 30 de diciembre de 2009, el mismo está vigente desde el día siguiente a dicha fecha, esto es el 31 de diciembre de 2009, porque fue promulgado con posterioridad a la LIR, una vez modificada por el Dec. Leg. N° 972 (y otras leyes modificatorias), y no hubo disposición alguna que difiera dicha vigencia.

Asimismo, en vista que constitucionalmente está proscrita la aplicación retroactiva de las normas tributarias, y conforme a la teoría de los hechos cumplidos que define la aplicación inmediata de las normas, el D. S. N° 313-2009-EF es de aplicación para las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde el 31 de diciembre de 2009. La SUNAT ha indicado que todas las normas tributarias no son retroactivas, en el Informe N° 46-2004-SUNAT/2B0000, del 16 de marzo de 2004, es decir, *“las normas tributarias publicadas, independientemente del rango que tengan, cuando no señalan en forma expresa su fecha de entrada en vigencia, rigen desde el día siguiente de su publicación”*.

Las eventuales normas interpretativas o innovativas, como indicamos en el punto anterior, tendrán que pasar por el tamiz correspondiente desde un enfoque constitucional.

3. El Decreto Supremo N° 11-2010-EF

La última norma que modifica el Reglamento de la LIR ha sido publicada en una edición regular del Diario Oficial *El Peruano*, del día 21 de enero de 2010.

Más allá de sus alcances, ya tenemos algunas normas reglamentarias del nuevo régimen del IR aplicándose desde 2010 con regular prontitud. Eso es plausible.

Ahora bien, siguiendo la perspectiva indicada en líneas precedentes, el D. S. N° 11-2010-EF está vigente desde el día siguiente a su publicación, esto es el 22 de enero de 2010, precisamente porque fue promulgada con posterioridad a la LIR, una vez modificada por el Dec. Leg. N° 972 y la Ley N° 29492, y no hubo disposición alguna que difiera dicha vigencia.

Finalmente, reiteramos que las eventuales normas interpretativas o innovativas tendrán que pasar por el tamiz correspondiente desde un enfoque constitucional.