



**UNIVERSIDAD PRIVADA TELESUP**

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES**

**ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO  
CORPORATIVO**

**TESIS**

**EL ARTÍCULO 24°, LITERAL F) DE LA LEY DEL  
IMPUESTO A LA RENTA, RESPECTO A LAS  
OBLIGACIONES DE NO HACER.**

**PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**ABOGADO**

**AUTORES:**

**VERONICA FIORELLA BOURONCLE SOTOMAYOR DE  
SANCHEZ**

**RAUL ALEX SANCHEZ BRAVO**

**LIMA – PERÚ**

**2018**

**ASESOR DE TESIS**

.....  
**Dr. JUAN HUMBERTO QUIROZ ROSAS**

# **JURADO EXAMINADOR**

---

**Dr. PERALES SANCHEZ ANAXIMANDRO ODILIO**

**Presidente**

---

**Dra. VIZCARDO ROZAS NOEMI**

**Secretario**

---

**Dr. FERNANDEZ MEDINA JUBENAL**

**Vocal**

## **DEDICATORIA**

A NUESTROS PADRES, que retaron  
a la vida por nosotros

A NUESTROS HIJOS, que hicieron  
de nuestras vidas, un reto

## **AGRADECIMIENTOS**

A LA UNIVERSIDAD PRIVADA TELESUP POR  
HABERNOS DADO LA OPORTUNIDAD DE  
REALIZAR EL PRESENTE INFORME

## DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD

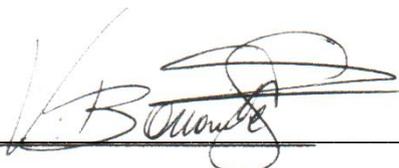
Por el presente documento, Verónica Fiorella Bouroncle Sotomayor de Sánchez, Identificada con D.N.I. 40664626 y Raúl Alex Sánchez Bravo Identificado con D.N.I. 07757532, bachilleres de la carrera de Derecho Corporativo, informamos que hemos elaborado la Tesis / Trabajo de Suficiencia Profesional denominada: **“EL ARTÍCULO 24°, LITERAL F) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, RESPECTO A LAS OBLIGACIONES DE NO HACER”**

Para optar el Título Profesional de abogado, declaramos que este trabajo ha sido desarrollado íntegramente por los autores que lo suscriben y afirmamos que no existe plagio de ninguna naturaleza. Así mismo, dejamos constancia de que las citas de otros autores han sido debidamente identificadas en el trabajo conforme a las normas APA, por lo que no se ha asumido como propias las ideas vertidas por terceros, ya sea de fuentes encontradas en medios escritos como en Internet.

Así mismo, afirmamos que somos responsables de todo su contenido y asumimos, como autores, las consecuencias ante cualquier falta, error u omisión de referencias en el documento. Sabemos que este compromiso de autenticidad y no plagio puede tener connotaciones éticas y legales.

Por ello, en caso de incumplimiento de esta declaración, nos sometemos a lo dispuesto en las normas académicas que dictamine la UNIVERSIDAD TELESUP.

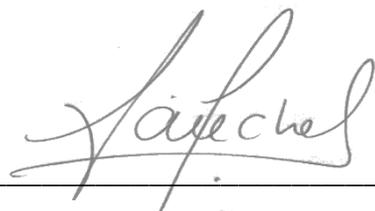
Lima, 31 de agosto del 2018.



Verónica Fiorella Bouroncle Sotomayor

De Sánchez

D.N.I. 40664626



Raúl Alex Sánchez Bravo

D.N.I. 07757532

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación está orientado a demostrar que existe un vacío legal en el artículo 24° literal “f” de la Ley del Impuesto a la Renta en lo referido a las Obligaciones de No Hacer en el sentido que en dicho articulado se señala que Son rentas de segunda categoría, entre otras, las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.

Lo anterior ha supuesto que a lo largo de los últimos años se genere una serie de informes por parte de la Administración Tributaria SUNAT y Resoluciones del Tribunal Fiscal pretendiendo normar este vacío, en el sentido que al no especificar la norma lo que debe entenderse como obligaciones de no hacer por un lado, y por otro, no saber cuáles son dichas obligaciones no comprendidas en las rentas de tercera, cuarta o quinta categoría, ha generado una suerte de riesgo al contribuyente, traducido en mayores tasas a las que ellos consideran le corresponden, y por tanto en caso de error se les aplique las respectivas sanciones pecuniarias, sin perjuicio del diferencial que deberán abonar por aplicar tasas menores a las que, según la interpretación de la autoridad, les correspondía.

Por ello se dispuso a través del presente informe, una recopilación de los principales conceptos doctrinarios, jurisprudencia y aspectos académicos referidos a la teoría de las obligaciones dentro de las cuales se encuentran las obligaciones de no hacer por un lado, y por otro los conceptos referidos a la imposición a la renta que afecta a dichas obligaciones.

La idea de realizar la labor previa, estaba orientada a obtener la mayor información referida a los conceptos materia de esta investigación, con el fin de contrastar a través de tiempo y con diversos autores, cuales habían sido los diversos tratamientos y clasificaciones que se dieron a dichos conceptos, pues esto en efecto nos permitió proponer alternativas de cambio normativo

orientadas a una mayor especificación de aquellos conceptos que por su generalidad, inducen al usuario legal y al contribuyente en específico, a cometer errores.

Aplicando la metodología de naturaleza cualitativa, el uso de la investigación y argumentación jurídica, así como la utilización de entrevistas realizadas a expertos sobre la materia, se logró confirmar lo planteado como problema de investigación y los respectivos supuestos, planteando al respecto recomendaciones traducidas en cambios normativos conducentes a una interpretación más clara y precisa de la norma en cuestión.

**Palabras Clave:** Impuesto a la Renta, Obligación de No Hacer, SUNAT

## ABSTRACT

The present investigation seeks to demonstrate that there is a legal void in article 24 letter "f" of the Income Tax Law in relation to the Obligations of Non-Doing in the sense that said article states that they are rents of second category, among others, the sums or rights received in payment of obligations not to do, except that said obligations consist in not exercising activities included in the third, fourth or fifth category, in which case the respective incomes will be included in the category correspondent.

This has meant that over the last few years a series of reports has been generated by the SUNAT Tax Administration and Resolutions of the Tax Court aiming to regulate this gap, in the sense that by not specifying the norm what should be understood as obligations not to do on the one hand, and on the other, not knowing what those obligations are that are not included in the third, fourth or fifth category income, has generated a kind of risk to the taxpayer, translated into higher rates to which they consider it corresponds, and therefore, in case of error, the respective pecuniary sanctions will be applied, without prejudice to the differential that they will have to pay for applying lower rates than those that, according to the interpretation of the authority, corresponded to them.

Therefore, through this report, a compilation of the main doctrine concepts, jurisprudence and academic aspects related to the theory of obligations within which are the obligations not to do on the one hand, and on the other the concepts referred to the taxation of income that affects these obligations.

Applying the methodology of qualitative nature, the use of legal research and argumentation, as well as the use of interviews with experts on the subject, it was possible to confirm what was proposed as a research problem and the respective assumptions, proposing recommendations translated into changes in this regard. Regulations leading to a clearer and more precise interpretation of the rule in question.

**Key words:** Income Tax, obligations not to do, SUNAT.

# INDICE DE CONTENIDOS

## PÁGINA

Carátula.....	i
Asesor de Tesis.....	ii
Jurado Examinador .....	iii
Dedicatoria.....	iv
Agradecimiento.....	v
Declaratoria de Autenticidad.....	vi
Resumen.....	vii
Abstract.....	ix
Índice de Contenidos.....	x
Generalidades.....	xiii
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>xiv</b>
<b>I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>15</b>
1.1. Aproximación Temática	
1.1.1. Marco Teórico.....	21
1.1.1.1. Antecedentes de la Investigación	
1.1.1.1.1. Antecedentes nacionales	
1.1.1.1.2. Antecedentes internacionales.....	25
1.1.1.2. Bases Teóricas de las categorías.....	28
1.1.1.2.1. Bases Legales	
1.1.1.2.1.1. Informe Sunat N° 069-2015-Sunat/5D0000	
1.1.1.2.1.2. Informe Sunat N° 093-2015-Sunat/5D0000.....	29
1.1.1.2.1.3. Informe Sunat N° 076-2016-Sunat/5D0000.....	30
1.1.1.2.1.4. Informe Sunat N° 096-2016-Sunat/5D0000.....	31
1.1.1.2.1.5. RTF N° 2195-3-2002.....	32
1.1.1.2.1.6. RTF N° 5130-5-2002.....	33
1.1.1.2.1.7. RTF N° 7374-2-2007	
1.1.1.2.1.8. RTF N° 15495-10-2011.....	34
1.1.1.2.1.9. Ley del Impuesto a la Renta (Parte pertinente).....	35
1.1.1.2.2. Bases Teóricas.....	40
1.1.1.2.2.1. Teoría de las Obligaciones	

1.1.1.2.2.2. Concepto de Obligación.....	43
1.1.1.2.2.3. Obligación de no hacer.....	47
1.1.1.2.2.4. Clases de Obligaciones de No Hacer.....	48
1.1.1.2.2.5. Servidumbre Negativa y Obligación de No Hacer.....	50
1.1.1.2.2.6. Opciones del acreedor en caso de incumplimiento por culpa del deudor (Art. 1158° CC).....	51
1.1.1.2.2.7. Normas aplicables a las obligaciones de no hacer.....	53
1.1.1.2.2.8. Impuesto a la Renta.....	55
1.1.1.2.2.9. Principales tipos de imposición a la renta.....	56
1.1.1.2.2.9.1. El Impuesto Global o Sintético	
1.1.1.2.2.9.2. Los Impuestos Cedulares o Analíticos.....	57
1.1.1.2.2.9.3 Los Sistemas Mixtos.....	59
1.1.1.3. Definición de términos básicos.....	60
1.2. Formulación del problema.....	61
1.2.1. Problema General	
1.2.2. Problemas Específicos	
1.3. Justificación.....	63
1.4. Relevancia.....	64
1.5. Contribución	
1.6. Objetivos de la investigación.....	65
1.6.1. Objetivo General	
1.6.2. Objetivos Específicos	
<b>II. MARCO METODOLÓGICO.....</b>	<b>67</b>
2.1. Supuestos de la investigación	
2.1.1. Supuesto principal	
2.1.2. Supuestos secundario	
2.2. Categorías	
2.2.1. Categoría del supuesto principal	
2.2.2. Subcategorías de los supuestos secundarios.....	68
2.3. Tipo de estudio	
2.4. Diseño	
2.5. Escenario de estudio.....	70
2.6. Caracterización de los sujetos.....	71

2.7. Trayectoria Metodológica	
2.8. Población y Muestra.....	73
2.8.1. Muestra	
2.9. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	75
2.9.1. Técnicas para la obtención de información documental.....	77
2.9.2. Técnicas para la realización de investigación de campo	
2.9.3. Métodos de análisis de datos	
2.9.3.1. Técnicas métricas	
2.10. Rigor Científico	
<b>III. RESULTADOS.....</b>	<b>79</b>
3.1. Resultados	
<b>IV. DISCUSIÓN.....</b>	<b>82</b>
4.1. Análisis de la discusión de resultados	
<b>V. CONCLUSIONES.....</b>	<b>86</b>
5.1. Conclusiones	
<b>VI. RECOMENDACIONES.....</b>	<b>87</b>
6.1. Recomendaciones	
<b>VII. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....</b>	<b>92</b>
<b>VIII. ANEXOS.....</b>	<b>96</b>
Anexo 1: Matriz de consistencia y operacionalización	
Anexo 2: Cuadro Sunat N° 49.....	97
Anexo 3: Expediente Validación Entrevista – Experto 1.....	98
Anexo 4: Expediente Validación Entrevista – Experto 2.....	100

## **GENERALIDADES**

Título: El artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a las obligaciones de no hacer.

Autores: Verónica Fiorella Bouroncle Sotomayor de Sánchez / Raúl Alex Sánchez Bravo.

Asesor: Dr. Juan Quiroz Rosas

Tipo de Investigación: Cualitativa, Básica, No experimental,

Línea de Investigación: Derecho Tributario

Localidad: Lima - Perú

Duración de la Investigación: 6 – 9 meses.

## INTRODUCCION

La Ley del Impuesto a la Renta, como es sabido grava toda aquella manifestación de riqueza que provenga, ya se dé una fuente durable de ser vendida o alquilada, del dinero en sí mismo, de actividades mercantiles o del trabajo personal cualquiera sea su connotación.

Es así que en específico dicha norma considera como una renta de segunda categoría, es decir como una suerte de renta del capital, a las obligaciones de no hacer, siempre que dichas actividades constreñidas no constituyan otro tipo de renta, sin especificar cuáles son aquellas obligaciones de no hacer que si califican como rentas de segunda categoría.

Es esta supuesta falta de precisión por parte de la precitada norma, la que nos promovió a realizar la presente investigación, desarrollando en el primer capítulo el planteamiento del problema, así como el marco teórico y los alcances legales que enmarcan nuestra investigación.

En su segundo capítulo desarrollamos el enfoque metodológico a fin de señalar las herramientas e instrumentos de investigación de naturaleza jurídica y general que nos permitieron arribar a conclusiones y recomendaciones que consideramos satisfactorias.

En un tercer y cuarto capítulo mostramos las discusiones y resultados respectivamente que arribamos luego del análisis de las respuestas obtenidas por los expertos investigados que lo que hicieron fue reforzar y dar mayor convicción a nuestros supuestos

Finalmente, y como es usual en este caso, desarrollamos la consabida bibliografía sin dejar de lado los anexos donde mostramos nuestra matriz de consistencia entre otros documentos.

# **I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

## **1.1. Aproximación Temática**

Nuestro ordenamiento jurídico tributario en similitud al ordenamiento positivo civil posee la característica de no plantear la definición de los términos que en ellos se desarrollan.

Al respecto según la Enciclopedia Jurídica (2014), el Derecho Positivo es el conjunto de normas jurídicas en vigor en un Estado o Comunidad concretos, en un momento dado y con independencia de la fuente de que procedan.

Esta situación plantea una limitación para el usuario legal en el sentido que al necesitar conocer la normatividad de determinado aspecto, acto jurídico o procedimiento en general, puede no lograr lo deseado al no encontrar la definición de aquel concepto o procedimiento que busca, sino solamente la ejecución o procedimientos de la misma, lo cual puede inducir al error a dicho usuario en el sentido de poder llegar a invocar o aplicar un procedimiento que no necesariamente corresponde al acto o norma deseada.

En nuestra actividad profesional, hemos podido observar que existen situaciones en las que en empresas domiciliadas en el Perú, algunos accionistas acuerdan vender sus acciones, pero con la salvedad que luego de ello el vendedor de dichas acciones no realice actividad empresarial similar en otras empresas, es decir se plantea un acuerdo de no competencia por el cual dicho accionista se obliga a no hacer dichas inversiones.

Conforme lo establece el Código Civil Peruano (1984), Estas obligaciones, pueden ser de diferentes clases, según distintos criterios. El criterio clásico, por así decirlo, es el que distingue a aquellas en cuanto a su contenido (objeto), encontrando así a las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer, siendo en nuestro caso lo relevante este último concepto. Tal como lo establece el referido Código antes señalado, en su Libro VI sobre Las Obligaciones, Sección Primera, Las Obligaciones y sus modalidades, Títulos I, II y III referidos a las obligaciones de Dar, Hacer y No Hacer respectivamente.

Ahora bien, dicha situación (La Obligación de no Hacer) plantea una suerte de prestación negativa por parte, por ejemplo, de un accionista saliente en favor de una empresa adquiriente, ya que percibirá una compensación económica no solo por la venta de las acciones sino también por el acuerdo de no hacer inversiones en empresas similares con el fin de no establecer una suerte de competencia desleal con esta.

Como es de esperarse, dicha compensación económica obliga al beneficiario al pago de los respectivos impuestos, ya sea del Impuesto a la Renta como del Impuesto General a las Ventas.

En ese orden de ideas, tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal en informes y Resoluciones, tales como: Informes de Sunat N° 069-2015-Sunat/5D0000; N° 0076-2016-Sunat/5D0000; N° 096-2016-Sunat/5D0000; y RTFs N° 2195-3-2002; 5130-5-2002; 3522-1-2001; 7374-2-2007; 15495-10-2011; que se desarrollarán en un acápite aparte; han establecido que las obligaciones de no hacer se enmarcan como prestaciones negativas, y que para definir su afectación debe determinarse qué tipo de actividad es la que se acuerda no hacer para determinar a qué tipo de renta pertenece y por tanto afectarla a la tasa que corresponda.

Este análisis si bien jurídica y procedimentalmente es correcto, plantea una limitación al usuario legal, ya que dependerá necesariamente de un letrado a fin que pueda tener certeza si tal o cual actividad se encuentra enmarcada como una obligación de no hacer.

En efecto, al revisar la normatividad respectiva, en este caso la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 24° literal F, esta señala que:

*Artículo 24°.- Son rentas de segunda categoría:...*

*...f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades*

*comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.*

Como vemos dicho artículo solo señala que las obligaciones de no hacer califican como Renta de Segunda categoría y plantea una suerte de delimitación de la misma por diferenciación con otras rentas, al plantear que serán de segunda categoría dichas obligaciones de no hacer en la medida que la actividad que se restrinja no califique como renta de tercera, cuarta o quinta categoría.

En este primer punto, surge la pregunta, ¿Cuáles son aquellas obligaciones de no hacer no comprendidas en las rentas de tercera, cuarta o quinta categoría?

Para poder responder dicho cuestionamiento es necesario remitirnos a aquel cuerpo normativo que nos permita contar con una definición de lo que se entiende como obligación de no hacer. Veamos.

En ese orden de ideas, al revisar las normas VIII y IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario (1999) observamos:

***NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS***

*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.*

*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.*

*(i) Norma modificada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.*

***NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO***

*En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan*

*ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.*

*Ver Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el 30.12.2016 y vigente desde el 31.12.2016, el cual establece la aplicación supletoria de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272.*

Observamos que en ese cuerpo normativo tributario, no existe una definición de lo que se considera obligación de no hacer, por lo que en atención al mismo, nos debemos remitir, en este caso al Código Civil antes señalado, en los artículos pertinentes:

#### *TÍTULO III Obligaciones de no hacer*

*Derechos de acreedor por incumplimiento culposo Artículo 1158º.-*

*El incumplimiento por culpa del deudor de la obligación de no hacer, autoriza al acreedor a optar por cualquiera de las siguientes medidas:*

- 1.- Exigir la ejecución forzada, a no ser que fuese necesario para ello emplear violencia contra la persona del deudor.*
- 2.- Exigir la destrucción de lo ejecutado o destruirlo por cuenta del deudor.*
- 3.- Dejar sin efecto la obligación.*

*Indemnización Artículo 1159º.- En los casos previstos por el Artículo 1158º, el acreedor también tiene derecho a exigir el pago de la correspondiente indemnización de daños y perjuicios.*

*Normas aplicables a obligaciones de no hacer Artículo 1160º.- Son aplicables a las obligaciones de no hacer las disposiciones de los Artículos 1154º, primer párrafo, 1155º, 1156º y 1157º.*

Como vemos de la lectura de la misma, determinamos que esta tampoco consigna, respecto a las obligaciones de no hacer, un concepto o definición de lo que debemos entender como dicha obligación, de la misma forma que lo

contenido en el artículo 1148 del Código Civil de 1984, concerniente a las obligaciones de hacer.

Esta suerte de falta de definición de los conceptos, que entendemos responde a una técnica de redacción específica, que por su complejidad y amplitud, no será materia de esta investigación, supone que el usuario legal recurra a la legislación comparada, a la doctrina o a la jurisprudencia a fin de ubicar una definición adecuada que le permita aplicar de manera certera lo que la normatividad sobre la materia establece.

A guisa de lo anterior, suponemos, como lo señala la Enciclopedia Jurídica (2014), que la técnica jurídica aplicada en este caso es la formal es decir se orienta a desarrollar la aplicación de la norma en si más que a definirla (técnica jurídica sustancial). Esto se suma a la técnica legislativa de redacción normativa actual donde, según la referida Enciclopedia Jurídica, estas, “*se redactan en estilo sencillo, conciso y con la fuerza expresiva de un mandato u orden, sin dar ninguna clase de explicaciones*”.

Esta situación a nuestro entender, genera una condición de riesgo de sanción hacia el contribuyente tributario en el sentido que al no tener certeza que el acto jurídico que realiza califica como obligación de no hacer, puede considerarlo como tal cuando en realidad no lo es para efectos tributarios, lo que implicaría una sanción por no declarar lo que corresponde y por no aplicar la tasa correcta, ya que, como indicamos líneas arriba, las obligaciones de no hacer califican a priori como rentas de segunda categoría, siendo su tasa neta actual del 5% mientras que las que no se consideran como tales, es decir rentas de tercera, cuarta o quinta categoría, poseen tasas superiores que en el caso de la de tercera alcanza el 29.5%.

Hay que destacar que en nuestro ordenamiento jurídico tributario, la casi totalidad de las sanciones son de naturaleza pecuniaria, salvo casos especiales de comiso de bienes o cierre de locales que no son aplicables para esta investigación.

En nuestra investigación planteamos efectuar una recopilación; análisis histórico y doctrinario de lo que se entiende por obligación de no hacer y como dichos conceptos se enlazan con lo estipulado en las normas de carácter tributario.

Así mismo consideramos conveniente como parte de la investigación la utilización de guías de entrevistas, con el fin de formular preguntas a aquellos profesionales que se encuentran relacionados a la problemática planteada (es decir la falta de definición de las obligaciones de no hacer dentro del artículo 24° literal "f" de la Ley del Impuesto a la Renta) y comprobar si efectivamente esta situación genera riesgos tributarios para ellos o sus representadas, lo cual supondría a priori, un cambio normativo que permita un mejor entendimiento de la norma.

Por lo anterior consideramos que la falta de una adecuada definición y delimitación de lo que la doctrina determina como obligaciones de no hacer, impide que el usuario legal pueda tener certeza si el acto jurídico que él considera como tal califica para efectos tributarios como una real obligación de no hacer lo que a su vez puede determinar una suerte de clasificación incorrecta de dicho costo o gasto para el caso de la empresa que recibe dicha prestación, que generará a su vez una incorrecta liquidación del Impuesto a la Renta, tanto de parte de este contribuyente que debe retener un determinado impuesto a su proveedor del servicio, como de éste proveedor, que deberá calcular y pagar al momento de determinar su resultado del ejercicio, el impuesto respectivo.

Debe considerarse así mismo que para la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, las Obligaciones de No Hacer corresponden a prestaciones negativas (Informe N° 076-2016-Sunat/5D0000).

### **1.1.1. MARCO TEÓRICO**

En esta etapa de la investigación pretenderemos revisar los antecedentes normativos, jurisprudencia e investigaciones referidas a las obligaciones de no hacer, en este sentido planteamos el siguiente desarrollo:

#### **1.1.1.1. Antecedentes del estudio de investigación**

##### **1.1.1.1.1. Antecedentes Nacionales**

Duran Benavides (2016), En su tesis titulada Obligación de dar suma de dinero, plantea una casuística en la que se enmarca el derecho de obligaciones, específicamente en lo referido a las obligaciones de dar, las cuales en similitud con las obligaciones de hacer y no hacer, conminan al actor obligado a realizar o abstenerse de cumplir con determinada acción. Esta tesis muestra la importancia de la teoría de las obligaciones y en específico las referidas a las de dar suma de dinero dentro del Derecho Civil Peruano.

Saavedra Palomino y Montero Ordinola (2017) Desarrollaron también una tesis para optar el título de abogado, referida a la indemnización en la obligación de dar sumas de dinero y el tratamiento de la cláusula penal. Ellos plantean que las obligaciones dinerarias constituyen el sentido de nuestra economía, señalando que todas las transacciones se realizan con dinero. Sin ánimo de desdeñar la investigación realizada por los citados, debemos expresar que dicha afirmación de ser cierta dejaría de lado actos jurídicos que no implican el uso de dinero, como la permuta, la donación, el reconocimiento de legítimo propietario entre otros.

En seguida, ellos manifiestan que la cláusula penal se instituye como una suerte de indemnización anticipada ante la mora en obligaciones dinerarias. Con su investigación se observa que los autores buscan esclarecer la aplicación de la cláusula penal en las obligaciones dinerarias, puesto que se viene utilizando esta conjuntamente con los intereses moratorios, ante la aparente legalidad en su uso, ya sea en conjunto o sustituyendo a los intereses, haciendo que la indemnización en estas obligaciones sobrepase los límites establecidos en la ley, y generando un excesivo cobro de dinero.

Señalan también que El Código Civil establece que ante la falta de pago de una deuda dineraria se generaran intereses, siendo estos la forma especial de indemnización en estas obligaciones. Con la revisión de la doctrina francesa e italiana, quienes entendieron y adaptaron a la norma jurídica el carácter especial del dinero, se comprendió la estructura jurídica de la indemnización en las obligaciones dinerarias, y la razón de la generación de intereses. Con esto se concluyó que, a raíz del daño ocasionado por la mora, es imposible la aplicación de una clausula penal para la indemnización en este tipo especial de obligaciones. De lo anterior entendemos que la cláusula penal constituye de por si una figura anómala para estos casos.

Aguilar Loyo (2016) en su tesis para optar el grado de Maestro en Economía, titulada “Decidiendo entre Eficiencia y Equidad, Un análisis del Impuesto a la Renta”, señala que la decisión de fijar impuestos inevitablemente implica un análisis de eficiencia y equidad, relación que ha sido extensamente estudiada en la literatura económica; sin embargo, los estudios asociados a impuestos óptimos para la economía peruana son reducidos, por lo que el dicho trabajo busca dar un alcance de las tasas óptimas del impuesto a la renta que tendrían que pagar las familias, dadas las características de la economía de nuestro país.

El autor propone un esquema de tasas de impuestos dependientes de la edad de los individuos, las cuales generan ganancias intra-temporales así como inter-temporales. Aguilar analiza este esquema tributario bajo distintos enfoques del modelo de Mirrlees, considerándose el enfoque estándar, el de preferencias heterogéneas, y un modelo con preferencias implícitas del gobierno. De las simulaciones que realizó se encuentra que las personas menores a 35 años tendrían que pagar tasas marginales topes o máximas de 26%, mientras que las personas mayores a 35 años pagarían una tasa máxima de 31%.

Este análisis es de suma importancia como base para nuestra tesis en el sentido que nosotros consideramos que una definición incorrecta o deficiente del hecho imponible puede generar que los contribuyentes sean afectados por tasas que no le corresponden, teniendo esto no solo un impacto en sus finanzas sino en la economía en general al engrosar aún más la carga impositiva que le corresponde.

Quispirocca Huanca (2013), realizó una investigación a través de su tesis titulada “Análisis de la protección jurídica de los contratos de provisión de conocimientos técnicos secretos – Know How en el Derecho Comparado”, donde plantea que el desarrollo tecnológico en la actualidad y su ritmo de difusión han generado un modelo social, cuyo progreso depende, en gran medida de los sistemas de información y comunicación, que ahora poseen mucho más valor que otrora.

El autor manifiesta que este tipo de activo intangible al cual se conoce como Know How, constituye lo más valioso que una empresa pueda tener, pero de manera paradójica, resulta ser también el más difícil de proteger. En la actualidad ha aumentado la importancia de proteger a través de mecanismos legales dichos bienes.

Esta investigación la consideramos de relevante importancia para la nuestra, toda vez que dentro de las obligaciones de no hacer, se plantean en muchos casos que aquel accionista o miembro de una empresa que posee bienes intangibles, no sea utilizados en contra de esta por los referidos actores, estableciéndose para lo cual acuerdos de obligaciones de no hacer a cambio de una retribución.

Pingo Palacios (2016), realizó una investigación referida a los pactos de exclusividad y no competencias contractuales y post contractuales, indicando que los mismos no vulneran el derecho al trabajo con el que cuenta el trabajador, si bien es cierto, hay una cierta limitación, más no una vulneración.

Este punto de vista que plantea la autora es muy interesante toda vez que muestra la opción que tiene el empleador de limitar cualquier acto que pueda afectarlo a través del establecimiento de cláusulas en los contratos laborales para evitar las mismas. Si bien esta situación es válida considerado que como doctrina al empleado que posea este tipo de contratos se le estaría abonando su remuneración, no solo por lo que hace, sino por lo que no hace.

Pezantes Arzapalo y Ramos Angeles (2017), desarrollaron una tesis para optar el grado de maestro en Finanzas y Derecho Corporativo, titulada tratamiento tributario en el impuesto a la renta de las retribuciones pagadas a personas

naturales por acuerdos de no competencia en el marco de la transferencia de acciones y adquisiciones de negocio, señalando en ella que las transferencias de acciones y/o adquisiciones de empresas es un fenómeno recurrente a nivel mundial, y nuestro país no es la excepción. Dichas actividades vienen acompañadas de contratos complementarios, entre los cuales, se pactan diversas obligaciones de hacer y no hacer para efectos de garantizar rentabilidad del negocio adquirido.

En ese sentido, la tesis se orienta al estudio de los acuerdos de no competencia que son obligaciones de no hacer o abstenerse de realizar actos de competencia respecto de la empresa cuyas acciones han sido transferidas. Específicamente, se centra en el problema fiscal relativo a si la retribución que se paga a la persona natural que transfiere las acciones, por la celebración del acuerdo de no competencia, califica como renta gravada de segunda (5%) o de tercera categoría (29.5%).

Los autores concluyen que la naturaleza de la renta que se paga en contraprestación de la abstención negativa pactada, depende de los alcances que las partes contratantes hayan dado al concepto de conducta competitiva, siendo un tema casuístico, por lo que la menor o mayor tasa de imposición dependerá de cada caso concreto, no siendo posible calificarla como renta de tercera categoría de forma indiferente como lo hace la Administración Tributaria.

En el caso de los acuerdos de no competencia materia de análisis en que la conducta negativa consiste en no comprar o no invertir en acciones de otras empresas que lleven a cabo la misma o similar actividad económica que la sociedad cuyas acciones fueron transferidas, se concluye que la renta que retribuye tal obligación de no hacer constituye siempre una renta de segunda y no de tercera categoría, sobre la base de diversos fundamentos normativos, hermenéuticos y técnicos.

Como se desprende de lo anterior, esta tesis plantea una situación accesoria a nuestra tesis en relación a las obligaciones de no hacer, ya que justamente para

evitar la ambigüedad que manifiestan los autores, nosotros consideramos pertinente una corrección normativa.

#### **1.1.1.1.2. Antecedentes Internacionales**

Murillo Pulgar (2015), en su investigación titulada “La Hipoteca y su incidencia como garantía del contrato de préstamo de mutuo en las sentencias dictadas por la unidad judicial civil y mercantil de la ciudad de Riobamba periodo 2015.”, establece que la hipoteca es aquel contrato que sirve para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíe en el deudor quienes contratan con él. Es aquel contrato que se celebra con la finalidad de asegurar el cumplimiento de una obligación principal, sin la que no puede subsistir, inscribiéndose un gravamen sobre un bien inmueble, que ante el no pago del deudor, será rematado para sanear la deuda que se mantiene ante el acreedor.

La autora señala que el problema radica en estudiar el contrato de préstamo de mutuo como obligación principal y la hipoteca como obligación secundaria sujeta al contrato de préstamo de mutuo; y de esta forma, conocer el grado de cumplimiento de la obligación que se produce ante el no pago del deudor y la acción en embargo del acreedor.

Es de importancia para nuestra investigación en la medida que afianza nuestro conocimiento dentro de la teoría de las obligaciones, siendo la Hipoteca en sí, una obligación de dar.

Cifuentes Barrera (2013), desarrolló una investigación referida a el “Consentimiento como elemento esencial de los contratos civiles” en la que plantea que lo que se debe hacer es establecer si el consentimiento es elemento esencial de los contratos civiles, buscándose la fundamentación teórica del mismo, que luego del análisis respectivo se concluyera en que el consentimiento es el elemento esencial de los contratos civiles, ya que la base de la contratación en el campo civil se fundamenta en el consentimiento.

En ese sentido este elemento sustenta el hecho que en nuestra investigación planteamos como parte del mismo el estudio de la teoría de las obligaciones, es

fundamental señalar que los acuerdos de parte para ejecutar las obligaciones de dar, hacer o no hacer, se fundamentan en el acuerdo y consentimiento de las partes, no por una cuestión que tiene un origen punitivo, aun cuando dentro del acuerdo se establezcan obligaciones.

Espinoza Zamora (2016), realizó una investigación sobre la responsabilidad civil extracontractual y la naturaleza jurídica de los gastos de maternidad en relación a la primero, señalando que los Gastos de Maternidad y Embarazo son una obligación económica cuyo fin es la indemnización a la mujer embarazada por la carga de afrontar la responsabilidad de un embarazo de manera individual siendo la concepción de un hijo una responsabilidad compartida.

Para la demostración de la misma se ha utilizado una metodología a partir un enfoque cualitativo, obteniendo la perspectiva de los participantes por medio de los instrumentos de investigación y es de tipo descriptiva, con el fin de realizar una delineación de los conceptos básicos que encierra la figura de los Gastos de Maternidad y Embarazo en consonancia con la Teoría de la Responsabilidad Civil.

Siendo así que el objetivo básico de dicha investigación se enmarca en determinar si la naturaleza jurídica de los gastos de maternidad y embarazo representa una indemnización a favor de la madre, el cual a través de los objetivos específicos se pudo determinar, estableciendo el marco histórico, jurídico, biológico y social de los conceptos de madre, padre, niño, además de las características esenciales y la aplicación procesal de los Gastos de Maternidad y Embarazo, el estudio de la Teoría de la Responsabilidad Civil Extracontractual y sus elementos estructurales, y finalmente la evolución de la figura propiamente dicha.

Lo anterior es de relevancia cuando estudiamos los contratos ya que estos revisten responsabilidades de cumplimiento en lo que se refiere a sus obligaciones para las partes.

Bertola Piccini (2016), desarrolló una tesis denominada "Plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en caso de denuncia incompleta del hecho

generador según la posición de la doctrina, del Banco de Previsión Social y la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”. En ella señala que con relativa frecuencia, contribuyentes que denuncian a la Administración Tributaria hechos generadores de obligaciones tributarias en forma incompleta, (entendiendo por denuncia incompleta aquella que no brinda información veraz y exacta sobre la totalidad de los elementos integrantes del hecho generador), pretenden prescribirlas antes de transcurridos 10 años desde el comienzo del cómputo del plazo de prescripción, lo cual no siempre es aceptado por el ente público.

Las consecuencias prácticas de ello son de gran relevancia, tanto para la Administración como para el administrado.

La importancia teórica del tema también es de considerable magnitud, ya que la denuncia del hecho generador de las obligaciones tributarias es uno de los principales deberes formales que recae sobre los administrados, cuyo cumplimiento es imprescindible a la hora de que la Administración pueda cumplir sus cometidos de fiscalización y determinación de tributos.

Asimismo relaciona un concepto central en esta materia tributaria, como es el de hecho generador. Por su parte, la autora señala que el instituto de la prescripción extintiva de obligaciones involucra principios de certeza y seguridad jurídica, lo cual determina que el análisis de cualquier aspecto de dicha prescripción resulte relevante.

A nivel específico, nos indica que, las consecuencias de la denuncia incompleta del hecho generador de las obligaciones tributarias en materia de prescripción extintiva, presenta interés adicional, dado que la norma tributaria no brinda solución expresa a ello, lo que hace opinable cualquier postura que se adopte. Desde otro ángulo, el hecho de que el tema objeto de investigación, a nivel doctrinario, haya sido tratado únicamente por Pérez Novaro, y en el ámbito jurisdiccional se haya abordado en forma excepcional por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, hace aún más interesante dicha investigación.

Para nuestra investigación es también de relevante importancia la determinación correcta del hecho generador del tributo pues de ello dependerá si se aplica una u otra tasa impositiva.

### **1.1.1.2. Bases Teóricas de las categorías**

#### **1.1.1.2.1. Bases Legales**

En este punto pretendemos mostrar aquella jurisprudencia desarrollada tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, referente al tratamiento tributario de las Obligaciones de No Hacer.

Debemos precisar en este caso que ambas entidades se han limitado en cada caso en particular, como es usual en estos casos, a resolver de manera puntual la controversia, sin ampliar o detallar mayores conceptos en los referidos a las obligaciones de no hacer.

##### **1.1.1.2.1.1. Informe Sunat N° 069-2015-Sunat/5D0000**

Se plantea el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere sus acciones en una sociedad constituida en el país que realiza actividad empresarial, a favor otra; y que suscribe un “Acuerdo de No Competencia”, por el que recibirá una retribución a cambio de no realizar, directa o indirectamente, a favor de algún tercero (empresa o individuo) que se dedique parcial o totalmente a la misma actividad ejecutada por la sociedad cuyas acciones se transfieren, lo siguiente:

- a) Ser accionista, directa o indirectamente, de una sociedad de cualquier tipo societario que se dedique parcial o totalmente a la actividad desarrollada por la sociedad transferida.
- b) Llevar a cabo negocios con clientes de la sociedad transferida o persuadirlos de que reduzcan o finalicen su relaciones comerciales con la misma.

- c) Emplear o asistir a otra entidad para iniciar una relación laboral con colaboradores de la sociedad transferida.
- d) Prestar a algún cliente servicios iguales o similares a los prestados por la sociedad transferida.
- e) Ejercer el cargo de gerente o director en sociedades que se dediquen parcial o totalmente a la misma actividad desarrollada por la sociedad transferida.
- f) Mantener una relación laboral o llevar a cabo actividades de consultoría a favor de sociedades que se dediquen parcial o totalmente a la misma actividad desarrollada por la sociedad transferida.

En el caso de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere sus acciones en una sociedad constituida en el país que realiza actividad empresarial, a favor otra; y que suscribe un “Acuerdo de No Competencia”, por el que recibirá una retribución a cambio de no realizar la misma actividad económica empresarial de la sociedad cuyas acciones se transfieren, o actividades similares, vinculadas o competitivas con la de esta, la retribución correspondiente a dicha obligación de no hacer califica como renta de tercera categoría.

La tasa del Impuesto a la Renta aplicable actualmente a la renta generada por el cumplimiento de la obligación de no hacer a que se refiere el numeral precedente es del 28%.

#### **1.1.1.2.1.2. Informe Sunat N° 093-2015-Sunat/5D0000**

Se plantea el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que siendo accionista mayoritario de una sociedad constituida en el país que realiza actividad empresarial, transfiere sus acciones a favor de una persona jurídica extranjera; y que suscribe un Convenio de Obligación de No Hacer por el que recibirá una compensación económica por una sola vez, a cambio de no invertir en acciones y/o participaciones representativas del capital social de personas jurídicas domiciliadas en el Perú que compitan, directa o indirectamente, con los

negocios que realiza la sociedad cuyas acciones transfiere, durante un plazo determinado.

Dicho convenio no incluye restricción alguna para que la persona natural pueda realizar todo tipo de actividades empresariales ni comprende limitaciones para que pueda prestar servicios personales de algún tipo, sea bajo la modalidad dependiente o independiente.

En el caso de una persona natural domiciliada en el Perú que siendo accionista mayoritario en una sociedad constituida en el país que realiza actividad empresarial, transfiere sus acciones a favor de una persona jurídica extranjera; la renta obtenida en cumplimiento del Convenio de Obligación de No Hacer que suscribe, y por el que recibirá una compensación económica por una sola vez, a cambio de no invertir en acciones y/o participaciones representativas del capital social de personas jurídicas domiciliadas en el Perú que compitan, directa o indirectamente, con los negocios que realiza la sociedad cuyas acciones transfiere, durante un plazo determinado, califica como renta de tercera categoría.

La tasa del Impuesto a la Renta aplicable actualmente a la renta generada por el cumplimiento de la obligación de no hacer a que se refiere el numeral precedente es del 28%.

#### **1.1.1.2.1.3. Informe Sunat N° 076-2016-Sunat/5D0000**

Se plantea el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere sus acciones de una sociedad constituida en el país, a favor de una persona jurídica no domiciliada; y que suscribe un “Acuerdo de No Competencia” por el que recibe, por una sola vez, una retribución a cambio de obligarse durante un periodo determinado a lo siguiente:

a) No controlar ni ser titular de acciones o cualquier participación, ni relacionarse como socio, accionista o equivalente en forma directa e indirecta, con cualquier

persona domiciliada en Perú que participe en cualquier actividad económica objeto de la transferencia.

b) No invertir, directa o indirectamente, en cualquier persona cuyo negocio sea la comercialización y venta minorista al público de productos de consumo o servicios, cuando dicha persona, realiza a su vez, directa o indirectamente, cualquiera de las actividades económicas de la sociedad cuyas acciones se transfieren.

Al respecto, se consulta si la retribución percibida por suscribir el “Acuerdo de No Competencia” constituye base imponible del Impuesto General a las Ventas.

La retribución percibida por la suscripción del “Acuerdo de No Competencia”, a que se refiere la consulta, constituye base imponible del IGV de la prestación de servicios que se configura con motivo de dicho acuerdo.

#### **1.1.1.2.1.4. Informe Sunat N° 096-2016-Sunat/5D0000**

Se plantea el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere un paquete mayoritario de acciones de una persona jurídica domiciliada en el país; y que acuerda un precio total por esa transacción, el cual comprende la retribución derivada de un Acuerdo de No Competencia, sin que se discrimine este concepto de dicho precio.

En virtud del Acuerdo de No Competencia la persona natural no puede adquirir, directamente o a través de una persona jurídica, acciones o participaciones sociales en empresas ubicadas en el país que sean competencia de la persona jurídica cuyas acciones fueron transferidas.

En relación con el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere un paquete mayoritario de acciones de una persona jurídica

domiciliada en el país, y que acuerda un precio total por esa transacción, el cual comprende la retribución derivada de un Acuerdo de No Competencia, sin que se discrimine este concepto de dicho precio; y en virtud del cual la persona

natural no puede adquirir, directamente o a través de una persona jurídica, acciones o participaciones sociales en empresas ubicadas en el país que sean competencia de la persona jurídica cuyas acciones fueron transferidas, siendo que se trata de una transacción entre partes no vinculadas:

1. La tasa del Impuesto a la Renta aplicable a la renta generada por el cumplimiento de la obligación de no hacer contenida en dicho Acuerdo de No competencia, actualmente, es del 28%.

2. El importe de la retribución por dicha obligación de no hacer, acordado por las partes, será la diferencia entre el precio total de la transacción y el valor de mercado de la transferencia de las acciones. Dicho importe se considerará para el cálculo del Impuesto a la Renta.

#### **1.1.1.2.1.5. RTF N° 2195-3-2002**

En esta RTF se procede a acumular los expedientes al estar vinculados y se confirma la apelada al haberse determinado la existencia de una transferencia gratuita de la propiedad del residuo cocido de pescado (pues no existe contraprestación a cargo de la arrendadora), ésta operación califica como un retiro de bienes y por tanto se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas. Se confirma la apelada en cuanto a las resoluciones de multa, emitidas al amparo del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, al haber sido giradas como consecuencia del reparo contenido en las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que deben resolverse en el mismo sentido.

Así mismo se tiene que según señala en autos el Tribunal Fiscal, según el contrato de alquiler de la planta de conservas, la arrendadora se compromete a poner a disposición de la arrendataria la planta más una oficina administrativa, recibiendo en compensación por lo anterior una determinada cifra por cada caja de conserva producida existiendo un mínimo de merced conductiva que deberá pagarse así no halla producción. Además se establece que los residuos que se generen por la producción de conservas serán de libre disposición de la arrendadora conforme al contrato.

#### **1.1.1.2.1.6. RTF N° 5130-5-2002**

La RTF en cuestión confirma la apelada que declaró improcedente la reclamación interpuesta contra la orden de pago emitida por IGV. La controversia consiste en determinar si de acuerdo con la legislación del IGV, el contrato de cesión minera se encuentra gravado con dicho tributo. La concesión minera constituye un bien intangible, un derecho real que tiene una existencia abstracta que está representado por el valor de los atributos que se le reconoce al concesionario. Asimismo, el referido contrato no tiene como objeto la venta de una concesión, sino, su uso, goce y utilización con fines económicos, por lo que no puede incluirse dentro del supuesto de venta establecido por la Ley del IGV.

Según la legislación minera, el cesionario sustituye temporalmente en sus derechos y obligaciones al cedente en la concesión a cambio de una compensación, por lo que de esa forma no se puede incluir a la concesión minera dentro de la definición de bien mueble. También procede analizar si la concesión minera es una prestación de servicios. En el contrato de concesión minera bajo análisis, existen prestaciones que el cedente realiza a favor del cesionario como dar en uso un conjunto de derechos que conforman la concesión, las que además se hacen a título oneroso, siendo que los ingresos que percibe la recurrente (cedente), al ser una persona jurídica, constituyen renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que la operación realizada califica como una prestación de servicios.

#### **1.1.1.2.1.7. RTF N° 7374-2-2007**

En ella se acepta el desistimiento respecto al reparo por utilidades distribuidas y no pagadas oportunamente; y se revoca la apelada respecto de la RD emitida por Impuesto a la Renta del 2001, en el extremo referido al reparo por gastos no sustentados, por cuanto no es requisito que el Convenio de Prestación de Servicios y Obligación de No Hacer presentado sea de fecha cierta y teniendo en cuenta el principio de presunción de veracidad, no correspondía que la Administración desconozca la fehaciencia del referido convenio celebrado con su ex gerente general, únicamente porque carece de fecha cierta, debiendo

tenerse en cuenta además que dicho documento tiene como sustento el acta de Sesión de Directorio del 22 de setiembre de 2000, cuyo valor probatorio no ha sido cuestionado, debiendo considerarse además que al tratarse del servicio de asesoría a la Presidencia Ejecutiva de la recurrente, ésta se pudo haber efectuado mediante reuniones privadas y participaciones en el directorio, siendo que la referida prestación de servicios de asesoría únicamente ha sido cuestionada en el aspecto referido a la fehaciencia del servicio y no a aspectos referidos a su vinculación con la fuente productora de renta, y sobre la obligación de no hacer, pactada en dicho convenio, resulta razonable que la recurrente haya acordado tal prestación, por la cual el citado ex gerente se comprometió a no ejercer cargo similar por un periodo de dos años, evitando de esta manera que la información de sus estrategias de producción, administración, ventas y todo lo que ello implique sea conocido o utilizado por la competencia.

De allí que se encuentra acreditada la relación directa con la fuente productora de renta de la recurrente; asimismo se revoca la apelada en cuanto al extremo referido a la RM girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código, por cuanto fue calculada en base al tributo omitido establecido en la mencionada RD, por lo que procede reliquidarla.

#### **1.1.1.2.1.8. RTF N° 15495-10-2011**

En este caso se confirmó la resolución apelada por cuanto se aprecia que el permitir el disfrute de las instalaciones del club a los socios invitados brindada por la recurrente constituye una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas al constituir la prestación de un servicio efectuado por ella a terceros y por el cual percibió una retribución o ingreso que constituye renta de tercera categoría, aun cuando no se encontrase afecta a dicho tributo. Se revoca la apelada en el extremo referido a las resoluciones de multa por cuanto no se encuentra acreditado en autos que la Administración al revisar los registros contables de la recurrente hubiese detectado que existen ingresos omitidos de registrar o registrado por montos inferiores. Voto discrepante en parte: De autos

no se puede identificar la supuesta prestación de la recurrente que según la Administración estaría gravada con el Impuesto General a las Ventas.

#### **1.1.1.2.1.9. Ley del Impuesto a la Renta (Parte pertinente)**

La Ley del Impuesto a la Renta define y delimita los conceptos que se encuentran gravados con dicho impuesto y en especial los conceptos considerados como ganancia de capital que según dicha ley clasifican como rentas de segunda categoría.

Así también señala quienes son los sujetos que se encuentran gravados con dicho Tributo.

Consideramos relevante señalar estos criterios así como los referidos a la clasificación de los tipos de rentas a fin de enmarcar adecuadamente como se encuentra afectas las obligaciones de no hacer. Así tenemos:

*Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:*

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

*b) Las ganancias de capital.*

*c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.*

*d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.*

*Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:*

*1) Las regalías.*

*2) Los resultados de la enajenación de:*

*(i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.*

*(ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.*

3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

*Artículo 2°.- Para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.*

*Entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a esta Ley, se encuentran:*

*a) La enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.*

*b) La enajenación de:*

*1) Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas.*

*2) Bienes muebles cuya depreciación o amortización admite esta Ley.*

*3) Derechos de llave, marcas y similares.*

*4) Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del Artículo 14° o de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría.*

*5) Negocios o empresas.*

*6) Denuncios y concesiones.*

*c) Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las*

*actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el inciso a) del Artículo 28°, hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos (2) años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades.*

*No constituye ganancia de capital gravable por esta Ley, el resultado de la enajenación de los siguientes bienes, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría:*

- i) Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante.*
- ii) Bienes muebles, distintos a los señalados en el inciso a) de este artículo. (...)*

*Artículo 14°.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas.*

*También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16° de esta Ley. Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes:*

- a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.*
- b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.*
- c) Las empresas de propiedad social.*
- d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.*
- e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18°.*
- f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de*

*cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.*

*g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.*

*h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.*

*i) Las sociedades agrícolas de interés social.*

*j) Inciso derogado por la Primera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, publicada el 02 de agosto de 2002.*

*k) Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.*

*El titular de la empresa unipersonal determinará y pagará el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que le sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas le asignen, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas.*

*En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante. (...)*

*Artículo 20°.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.*

*Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes*

*enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. (...)*

*Artículo 22°.- Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías:*

*a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.*

*b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.*

*c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.*

*d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente.*

*e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley. (...)*

*Artículo 24°.- Son rentas de segunda categoría:*

*a) Los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes de capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.*

*b) Los intereses, excedentes y cualesquiera otros ingresos que reciban los socios de las cooperativas como retribución por sus capitales aportados, con excepción de los percibidos por socios de cooperativas de trabajo.*

*c) Las regalías.*

*d) El producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.*

*e) Las rentas vitalicias.*

*f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.*

- g) La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquéllos al cumplirse el plazo estipulado en los contratos dotales del seguro de vida y los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.*
- h) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inciso j) del artículo 28° de esta ley, provenientes de fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate de valores mobiliarios emitidos en nombre de los citados fondos o patrimonios, y de fideicomisos bancarios.*
- i) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24°-A de la Ley.*
- j) Las ganancias de capital.*
- k) Cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.*
- l) Las rentas producidas por la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, que se realice de manera habitual, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros al portador y otros valores mobiliarios. (...)*

#### **1.1.1.2.2. Bases Teóricas**

##### **1.1.1.2.2.1. Teoría de las Obligaciones**

El ser humano, aparte de ser estructuralmente individuo, es, paradójicamente, estructuralmente social: no puede existir fuera de la sociedad. Es un ser imperfecto que necesita de la colaboración de los demás para satisfacer sus

diversas necesidades. Para existir necesariamente tiene que relacionarse con los demás; no solo existe, sino que coexiste con los demás. De la multiplicidad de relaciones que establece, unas son relevantes en cuanto son posibles de generar un conflicto o crear una incertidumbre; por ello, el Derecho las regula con el fin de evitar el conflicto o incertidumbre, o, una vez producido el conflicto o la incertidumbre, para resolverlos pacíficamente por la vía del Derecho. A las relaciones sociales reguladas por el Derecho se les denomina “relaciones jurídicas”. Estas pueden ser de naturaleza extrapatrimonial o patrimonial. Las primeras no forman parte de un patrimonio, no son susceptibles de valorización en dinero (matrimonio, relación paterno-filial, etc.); las segundas forman parte de un patrimonio (conjunto de bienes y derechos pertenecientes a una persona), son valorables en dinero. Las relaciones patrimoniales comprenden los derechos reales (derechos sobre los bienes) y los derechos de obligaciones, también llamados “de crédito”. Es imposible que el ser humano pueda existir sin establecer relaciones obligaciones para, mediante la cooperación de los demás, obtener el bien o utilidad que le permita satisfacer sus necesidades de alimentación, vestido, vivienda, educación, salud, recreación, etc.

La teoría general de la obligación (o “de las obligaciones”, como comúnmente se dice, pues el profesor Giorganni citado por D'angelo (2011) en su libro “L'obbligazione – la parte generale delle obbligazioni”, afirma que “el uso del plural aquí como en otros casos tales como en los contratos o servidumbres, sin lugar a dudas debe ser criticado”), es un cuerpo de conceptos, doctrinas y principios ordenados sistemáticamente, que abrazan las partes especiales con el fin de prevenir los conflictos o de resolver los que se presenten. Se ocupa también de la responsabilidad patrimonial del deudor y de los medios de reforzamiento y conservación de la garantía del crédito.

En medida limitada se dedica a las diferentes especialidades de las obligaciones, del cumplimiento y de otras causas extintivas, de las modificaciones subjetivas, de la mora y del incumplimiento, encuadrando estos temas con el fin de construir la teoría misma.

La teoría general de la obligación presenta a su temática inspirada en un ideal de abstracción conceptual con prescindencia de los hechos y actos que

determinan su constitución, lo que es propio de una teoría general. Como expresa D'angelo (2011); *“en tal sentido, la teoría general tiende a asumir como objeto propio y primario “la obligación” como situación jurídica producida por cualquiera de las fuentes, como arquetipo de todas las obligaciones de cualquier especie y de toda la relación obligatoria, concreta y singular. De este modo, la teoría general se expresa y razona en términos de “estructura”, de “elementos estructurales” y “funcionales” del esquema conceptual que “construye”; a la vez que considera la multiplicidad tipológica con fines puramente clasificatorios, y al territorio del derecho patrimonial, aún más vasto, como un medio para obtener, a partir de la divisiones y distinciones que lo atañen, razones para una identificación más apropiada de la figura de la obligación”.*

Las fuentes de las obligaciones son variadas, pero el concepto de obligación es el mismo: solamente se refiere a situaciones jurídicas de débito y crédito. Como el significado de la obligación siempre es el mismo cualquiera sea su fuente, la normatividad que disciplina la parte general de las obligaciones constituye Derecho común a todas las relaciones obligatorias.

El Derecho de obligaciones regula la mayor parte de la bastedad de las relaciones sociales de intercambio cotidiano de bienes y servicios. Su constante referencia a los sujetos deudor y acreedor, al pago, a la mora, a los intereses, al incumplimiento, a la imposibilidad de la prestación, a los daños y perjuicios, etc., confirma que se trata de una disciplina de naturaleza patrimonial.

Cabe precisar en este caso, como señala Gallo (2011), que la Economía estudia la aplicación que dan las personas a los recursos escasos, busca la obtención de la mayor utilidad. El Derecho procura las soluciones más justas en las relaciones económicas.

La Economía y el Derecho son dos perspectivas de una misma realidad. El Derecho de obligaciones es la rama jurídica más vinculada con la Economía. Ni el jurista puede ignorar la utilidad de los bienes y servicios, ni el economista puede ignorar los aspectos jurídicos de los bienes y servicios.

Históricamente, la obligación hacía referencia a vínculos de naturaleza material que concernían a la persona misma del obligado (*obligatus*). *“El obligado era un*

sujeto que se encontraba materialmente encadenado por parte de otros sujetos o para garantizar el cumplimiento de una carga asumida por otras personas o por permitirle liberarse con su trabajo. En los tiempos antiguos, las mismas personas podían ser consideradas con el criterio de bienes; con la consecuencia que en un caso de incumplimiento de la ejecución podía tener como objeto la misma persona que ha incumplido lo debido, que perdía su libertad en modo definitivo o por lo menos hasta el momento en que con su trabajo hubiera logrado cancelar lo adeudado”

En el sistema de Derecho romano germánico, al cual pertenece el nuestro, no existe Código en el cual no esté presente un régimen de la obligación, concebida como una relación que vincula a dos partes, de las cuales una está obligada a ejecutar una prestación (deudor), y la otra está autorizada para exigirla (acreedor).

#### **1.1.1.2.2. Concepto de Obligación**

Etimológicamente obligación viene de la palabra latina *obligatio*, y esta, de *obligare* (de ob, alrededor, y *ligare*, ligar o atar). Trasladada al lenguaje jurídico, “obligación” significa “vínculo.

Como bien lo señala Gallo (2011), históricamente, la obligación hacía referencia a vínculos de naturaleza material que concernían a la persona misma del obligado (*obligatus*). “*El obligado* era un sujeto que se encontraba materialmente encadenado por parte de otros sujetos o para garantizar el cumplimiento de una carga asumida por otras personas o por permitirle liberarse con su trabajo.

En los tiempos antiguos, las mismas personas podían ser consideradas con el criterio de bienes; con la consecuencia que en un caso de incumplimiento de la ejecución podía tener como objeto la misma persona que ha incumplido lo debido, que perdía su libertad en modo definitivo o por lo menos hasta el momento en que con su trabajo hubiera logrado cancelar lo adeudado”

La obligación, llamada también “relación obligatoria”, “derecho de crédito”, es el vínculo entre un acreedor y un deudor.

La obligación es el *vínculo jurídico* patrimonial, en virtud del cual una parte, denominada *deudor*, debe realizar con respecto a otra, llamada *acreedor*, una prestación de dar, hacer o no hacer. En caso de incumplimiento, el ordenamiento jurídico impone la ejecución forzada y/o el resarcimiento del daño.

Como escribe Barassi (1946), según el concepto tradicional, la obligación es el vínculo o relación jurídica, merced al cual el sujeto activo (acreedor) se asegura que el sujeto pasivo (deudor) cumpla una prestación.

En relación obligatoria existen dos elementos: activo (derecho del acreedor) y pasivo (deber del deudor). Ambos confluyen en un elemento a ellos común: la prestación (objeto del derecho y del deber).

A diferencia del comportamiento del acreedor, que, en cuanto a expresión del ejercicio de un derecho subjetivo, es esencialmente facultativo y libre; el comportamiento del deudor, como expresión del cumplimiento de una obligación, es, en cambio, por naturaleza necesario, debido. Por tanto, el deudor no es libre de decidir si realiza o no la actividad correspondiente a su obligación, es decir, de ejecutar o la prestación prevista, sino que debe ejecutarla, porque en caso contrario se encontrará automáticamente en una situación de ilegitimidad, es decir, de no conformidad a la ley, que se suele denominar “incumplimiento” y que, en cuanto dependiente de un hecho a él imputable, implica la aplicación de determinadas sanciones (resarcimiento de daños, resolución del vínculo obligatorio, etc. (Natoli, (1984))).

Díez-Picazo (2008), después de examinar la génesis histórica del concepto de obligación, como vínculo de sujeción personal, primero, y patrimonial, más tarde, examina la obligación como una *situación bipolar*, en los siguientes términos: “La obligación es una situación bipolar, que se encuentra formada desde el lado del deudor por la deuda o deber de prestación y la situación de sujeción en que se coloca a quien debe y, desde el lado del acreedor, por la acción que al acreedor se le atribuye y por la situación de poder que le permite. La obligación será así la correlación del deber del deudor y el derecho del acreedor. Se logra con ello, dentro del marco de los derechos patrimoniales, un paralelismo riguroso entre los llamados derechos reales y los llamados derechos de crédito o de obligación.

Los primeros proporcionan un señorío sobre las cosas. Los segundos proporcionan un señorío sobre la persona del deudor”.

Escribe De Ruggiero (1944): La obligación, en sentido técnico, expresa principal y normalmente la relación jurídica, en virtud de la cual una persona (deudor) debe determinada prestación a otra (acreedor), que tiene la facultad de exigirla, constriñendo a la primera a satisfacerla. Agrega este autor, pero frecuentemente la palabra “obligación” se emplea para indicar solamente unos de los aspectos que la relación ofrece, al aspecto pasivo, para designar el deber del deudor, es decir, el débito, o el aspecto activo, para indicar el derecho a la pretensión del acreedor, o sea, el crédito. Raramente se usa para expresar la causa generadora de la relación obligacional.

Al derecho del acreedor se le llama *derecho de crédito* o *pretensión creditoria*; a la obligación de dar, hacer o no hacer, se le denomina *débito* a cargo del deudor, en favor del acreedor. El *débito* se realiza mediante el *cumplimiento*, es decir, con la ejecución del comportamiento de dar, hacer o no hacer en favor del acreedor.

Las *obligaciones* se diferencian de los deberes sociales no susceptibles de ejecución forzada (ej., las relaciones de cortesía). En una posición intermedia se encuentran las *obligaciones naturales*, las cuales no pueden ser reclamadas en juicio, pero si se han pagado espontáneamente no procede la repetición (*soluti retentio*).

Trae a colación el hecho que es famosa la definición de “obligación” contenida en las Institutas de Justiniano: *Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura* (“obligación es el vínculo de derecho por el que somos necesariamente constreñidos a prestar algo según los derechos de nuestra ciudad”). La sustancia de este principio, considerado como *la misma razón escrita*, conserva su vigencia, no obstante las profundas modificaciones en la vida de relación social. *Obligatio est iuris vinculum*, la obligación es un vínculo jurídico, lo que lo distingue de otras relaciones de las cuales se derivan solamente deberes morales, religiosos, de conveniencia social, no regulados por el Derecho. En el antiguo Derecho

romano, el ligamen era entendido como la sujeción de la persona del deudor (lo típico en el *nexum*). En el cuarto siglo después de Cristo, con la *lex Poetelia Papiria*, el vínculo corporal es sustituido por la responsabilidad patrimonial. Por tal vínculo jurídico, continúa la definición, *necessitate adstringimur*, por tanto, un ligamen inderogable del deudor es tenido como tal, aun contra su voluntad; las obligaciones surgen por voluntad de las partes, seguidamente a un acto unilateral o a un contrato o con diverso fundamento; pero una vez que la obligación existe, cualquiera sea su fuente, *necessitate adstringimur*. A la *necessitas* se coordinan acciones y conectan sanciones. Avanzando en la definición se dice que la *necessitas es alicuius solvendae rei*, se llega así a la sustancia de la obligación; el contenido de la obligación es, traduciéndolo en una frase moderna, una *prestación*. La última expresión final, *secundum nostrae civitatis iura*, indica la importancia atribuida al necesario reconocimiento del vínculo por parte del ordenamiento jurídico (Trabucchi, (1953)).

La posición del deudor y del acreedor en la relación obligatoria, respecto del bien que constituye su objeto, se caracteriza por el hecho de que el acreedor no tiene un poder actual sobre el bien (como ocurre en la relación real), sino que lo espera de la prestación del deudor, por su parte obligada -ob-ligatus- a efectuarla.

También esto está esculpido en otro pasaje de las fuentes romanas: *obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis adstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel praestandum* (“la sustancia de las obligaciones no consiste en que haga algún cuerpo nuestro o alguna servidumbre nuestra, sino en que constriñe a otro a darnos algo, o a hacernos, o a prestarnos”). Posición inversa de la que se expresa en la relación real (Barbero, (1967)).

El Código, como la mayoría de Códigos modernos, no contiene una definición de obligación, por considerar que las definiciones legislativas no tienen un valor vinculante, desborda la función normativa y constituyen una invasión legislativa en la tarea del intérprete. Sin embargo, contienen otras definiciones como las relativas al matrimonio, al acto jurídico, al contrato, etcétera.

### 1.1.1.2.2.3. Obligación de no hacer

Para el Dr. Torres Vasquez (2014), por la obligación de no hacer (*non facere*), el deudor se obliga a abstenerse (omitir) de hacer o dar algo dentro del plazo expresa o tácitamente convenido, o, en su defecto, durante el período señalado por el juez (Art. 182 del Código Civil). También se denomina “obligación negativa”, en contraposición a las obligaciones de hacer o de dar que se denominan obligaciones “positivas” o “afirmativas”. La obligación de *no dar* queda englobada en la de *no hacer*, *no dar* significa *no hacer algo*: no entregar un bien.

El proyecto de Código civil argentino 1998 define a la obligación negativa en los siguientes términos: “Art. 725, párr. 2°. En la obligación de no hacer el deudor debe abstenerse de cierta actividad o tolerar una ajena”.

El acreedor puede tener interés en mantener una determinada situación de hecho, y en función de ello acordar con el deudor que durante un determinado tiempo este no altere o cambie esta situación de las cosas. El acreedor tiene el derecho a pretender una abstención del deudor.

El objeto de la prestación de no hacer puede ser el no hacer un hecho (ej., no ejercer una determinada actividad económica en una determinada zona geográfica), el tolerar que el acreedor haga algo (ej., no impedir que Pedro pase a través de mi fundo por un cierto plazo), o el no dar un bien (ej., no entregar un bien determinado a Pablo).

Como señala el profesor Trabucchi (1953), el contenido de las obligaciones negativas no es una mutación, sino la conservación de las situaciones. La característica de las obligaciones negativas es que la subordinación del deudor solamente se hace evidente con el incumplimiento. Por su parte, Messineo, (1954), plantea que mientras el deudor se abstenga de hacer lo que está prohibido, o tolere pacíficamente que el acreedor haga, la obligación negativa permanece en la sombra, o puede no manifestar su existencia. La misma adquiere relieve cuando el deudor haga lo que no debería, o bien oponiéndose a que el acreedor haga. La obligación negativa pone en movimiento la intervención del ordenamiento jurídico solamente en el caso de incumplimiento.

El deudor cae en mora automáticamente con la sola realización del hecho del cual debía abstenerse; no se requiere de la interpelación, tal como lo señala el Código Civil Italiano en su artículo 1222: “ Las disposiciones sobre la mora no se aplican a las obligaciones de no hacer; todo hecho cumplido en violación de estas constituye por sí incumplimiento”.. Ahora bien, para el profesor Llambías (1961), si el deudor no omitió lo que debía omitir, la comisión del hecho equivale a la inejecución de su obligación.

#### **1.1.1.2.2.4. Clases de Obligaciones de No Hacer**

Las obligaciones de *no hacer* comprenden el *no hacer* propiamente dicho, es decir, abstenerse de realizar una actividad material intelectual, por ejemplo, abstenerse de defender en un proceso judicial, no ceder la posición contractual; o puede consistir en un *no dar*, v. gr., e vendedor se obliga a no entregar una determinada mercancía, en una determinada zona geográfica, más que al comprador beneficiario de la cláusula de exclusividad.

La obligación de no hacer puede ser convencional (ej., el pacto de no revelar un secreto industrial) o legal (ej. la obligación del comodatario de no ceder el uso del bien a un tercero sin autorización escrita del comodante art. 1734 del Cód. Civil).

Obligación de no hacer consistente en una simple *abstención (non faciendo)*, como el supuesto de quien se compromete a no levantar en su predio una pared que impida a su vecino la visibilidad del mar; y obligación de no hacer consisten en *tolerar* que el acreedor haga algo, esto es, no impedir que otro actúe (*in patiendo*) (ej., no impedir que el ganado de mi vecino pase a pastar en mi predio en una determinada fecha).

Obligaciones instantáneas que se agotan en un solo acto de abstención (por ejemplo, obligación de no participar en la licitación pública que se realizará el 10 de octubre próximo), y obligaciones negativas duraderas de plazo determinado (v. gr., no hacer competencia por un cierto plazo) o indeterminado v. gr., no impedir a determinadas personas que ingresen a mi piscina privada durante los meses de verano). Las obligaciones negativas duraderas pueden ser

continuadas o periódicas (v. gr., no impedir que ingresen a mi piscina privada un día cada mes durante dos años).

Atendiendo a su fuente, las obligaciones negativas son convencionales o legales. Las primeras provienen de la autonomía de voluntad privada, v gr., no revelar un secreto industrial, no hacer competencia. Las legales provienen directamente de la ley, por ejemplo, el usufructuario no puede hacer ninguna modificación sustancial del bien o de su uso (art. 1009 del Código Civil).

De acuerdo a la entidad del hecho negativo comprometido se distinguen entre obligaciones de *abstención (non facere)* y de tolerar (*pati*). Las primeras se manifiestan a través de una pura abstención o la no realización de determinados actos materiales o jurídicos que el deudor podría realizar en caso de no mediar el vínculo obligacional. Por ejemplo, no construir un muro; o no construir el muro más allá de cierta altura; o no prestar servicios a una cierta entidad; no pintar un edificio de un cierto color. Las segundas consisten en soportar o tolerar que otro realice un acto que, de no existir la obligación, hubiese podido repeler o impedir.

Por ejemplo, como lo plantean Pizarro, Vallespinos y Jure de Obeide (1999), la obligación que asume el deudor de no impedir a su vecino que atraviese por un inmueble de su propiedad durante dos años; la obligación del arrendador de tolerar que el arrendatario use el bien, absteniéndose de realizar actos que de no mediar tal circunstancia podría realizar.

Algunos autores niegan esta clasificación sosteniendo que cuando uno se obliga a tolerar un acto de otro (*pati*), al mismo tiempo está obligado a la misma actividad omisiva para permitir la realización de dicho acto positivo. Así, el profesor Díez-Picazo (2008), escribe: "Algunos autores señalan que la omisión en que la obligación negativa se da puede tener dos manifestaciones. La primera es la pura y simple inactividad, que consiste en abstenerse el deudor de realizar un acto o una serie de actos determinados. La segunda, en cambio, consiste en que el deudor va ligada con la actividad del acreedor y el contenido de la prestación es una tolerancia. Sobre esta base se ha tratado de distinguir las obligaciones *in non faciendo* y las obligaciones *in patiendo*, como si el *non facere* y el *pati* fueran dos conceptos de naturaleza distinta. Sin embargo, como señala

Coviello, toda duda se desvanece si se tiene presente que, cuando uno se obliga a un *pati*, esto es a tolerar un acto de otro, en sustancia queda obligado del *non facere*. La obligación consiste en omitir todo acto que perjudique el desenvolvimiento de la actividad del titular del derecho”.

#### **1.1.1.2.2.5. Servidumbre Negativa y Obligación de No Hacer:**

Entre servidumbre negativa y obligación de no hacer existe una cierta analogía, puesto que en ambas existe un deber de abstención, pero mientras la primera es un derecho real, la segunda es un derecho de crédito (personal).

Es de interés práctico, como dice plantea el profesor Messineo (1954), saber si el derecho que se tiene respecto del bien ajeno es real o personal. La servidumbre negativa afecta al fundo sirviente en cuanto tal, y subsiste aun cuando la persona del propietario del mismo cambie, puesto que el deber de abstención pasa a los sucesivos propietarios.

Por el contrario, en la obligación negativa, el deudor está obligado a la abstención como persona y, por consiguiente, el deber se limita a aquella persona; de manera que, aunque el deudor esté obligado personalmente a la abstención, pero con referencia a un fundo del cual él sea propietario, no será gravado el fundo, sino él, como aquel tal sujeto: esto es, no directamente como propietario, sino como sujeto de una relación obligatoria; por tanto, transferido el fundo a otro, la obligación se extingue y el fundo pasa libre a terceras manos, puesto que la obligación (negativa) no vincula a sujetos diversos del deudor. Igualmente, si desaparece el sujeto activo de la obligación negativa, el respectivo derecho de crédito no pasa automáticamente a un nuevo sujeto activo.

La prestación no es el contenido de la relación real, como es la servidumbre, pero si lo es de la obligación. El derecho del acreedor se realiza por medio de un intermediario (la cooperación del deudor); el interés del titular del derecho real se realiza inmediatamente, sin intermediarios. El titular del derecho real tiene el *ius persecuendi*, sin importar en poder de quien se encuentre el bien; el acreedor no puede exigir el pago de su crédito sino únicamente a su deudor.

En el derecho de servidumbre, expresa el profesor Betti (1969), el propietario del predio sirviente está excluido de la cosa propia en los límites en los cuales la misma está gravada por la servidumbre. Esta exclusión específica es idéntica a la exclusión genérica que corresponde a cualquier derecho real, incluido el de servidumbre. El *tolerar* o el *no hacer* del propietario del fundo sirviente no es el contenido del derecho real, sino tan solo una consecuencia. El derecho de servidumbre puede ser violado por el propietario o por terceros y se puede hacer valer contra todos ellos, a diferencia del derecho de obligaciones que se puede hacer valer solamente contra el deudor. En la obligación de no hacer, el acreedor tiene una expectativa de cooperación del obligado, el acento de la relación jurídica recae sobre el vínculo del deudor; en cambio, en la relación de derecho real el acento recae sobre la pertinencia del bien, del cual otros, entre ellos el propietario del fundo sirviente, quedan excluidos. En la obligación de no hacer hay una cooperación negativa, consistente en una abstención útil al acreedor; en la relación real no hay cooperación de ninguna clase, con la consiguiente ilicitud para su inobservancia.

#### **1.1.1.2.2.6. Opciones del acreedor en caso de incumplimiento por culpa del deudor (Art. 1158° CC)**

La obligación de no hacer, llamada también “obligación negativa”, indica sintéticamente toda aquella serie de hipótesis en las cuales el deudor asume frente al acreedor la obligación de abstenerse de desarrollar una determinada actividad, de tal forma que el cumplimiento de dicha actividad se traduce necesariamente en un incumplimiento. Las obligaciones negativas se caracterizan, a diferencia de aquellas de dar y hacer, por la inaplicabilidad de las disposiciones relativas a la mora del deudor, tal como lo plantea el Código Civil Italiano en su artículo 1222: “Incumplimiento de las obligaciones negativas. Las disposiciones sobre la mora no se aplican a las obligaciones de no hacer; todo hecho realizado en violación de estas, constituyen de por sí incumplimiento”, de modo que cada acto realizado violando la obligación negativa constituye *in re ipsa* incumplimiento; tal como lo plantea el profesor Moscati (2007); así se deduce de los artículos 1158 y 1333 y siguientes relativos a la mora. El Código no regula la mora de las obligaciones negativas, sino solamente de las

obligaciones de dar y de las de hacer. Sin embargo, nada impide que cuando el acreedor todavía tiene interés en la ejecución con retardo de la prestación negativa pueda exigir al deudor su cumplimiento forzado. Por ejemplo, el que transfiere un establecimiento comercial, obligándose a no competir en el mismo rubro por el término de cuatro años; y transcurrido el primero año instala un negocio del mismo giro a pocos metros del local que transfirió, el acreedor puede exigir al deudor el cumplimiento forzado de la prestación de no hacer, mediante la clausura del local, con el auxilio de la fuerza pública si es necesario.

El incumplimiento de la obligación de no hacer se produce con la omisión del deber de la abstención prometida o tolera al acreedor la realización de ciertos actos, según cual haya sido la común intención de las partes. El deudor cae en mora automáticamente por la sola realización del hecho del cual debía abstenerse.

Finalmente al respecto de las obligaciones de no hacer, Messineo (1954) hace una interesante recopilación de lo que para él constituyen las principales obligaciones de no hacer propiamente dichas dentro del Derecho Italiano. En adelante, dicha relación:

- a) En la venta de hacienda: art. 2557 y retro, 29, n. 16; cfr. 154, n. 2 y 169 bis, n. 1;
- b) en materia de relación de trabajo y de empleo privado: art. 2015 del Cód. Civil y art. 8 del R. D. de 13 de noviembre de 1924, n. 1825;
- c) en materia de sociedad comercial: arts. 2301, 2315, 2390 y, en general, 2596;
- d) en algunas formas de coaliciones económicas, las cuales están dirigidas exclusivamente a regular y, por consiguiente, a prohibir, más allá de ciertos límites, la competencia (cfr. 154);
- e) en el caso del pacto de exclusiva en el suministro (arts. 1567-68) (142);  
Existen fuera de la materia de la competencia, otras figuras de obligaciones negativas:
- f) en el pacto que prohíbe subarrendar, o ceder el contrato de arrendamiento (art. 1594);
- g) en el pacto de no-votar en asamblea de sociedades por acciones;

- h) en el pacto de no-concurrir a una subaste pública;
  - i) en el pacto (que grava sobre el acreedor) de no-pedir el pago (pactum de non petendo) (cfr. 112, n. 10);
  - j) en el pacto de no-revelar el secreto industrial (cfr. 86, n.23);
  - k) en el deber del acreedor pignoraticio, o del comodatario, de abstenerse de usar o de disponer de la cosa recibida en prenda o en comodato (arts. 2792 y 1804);
  - l) en el deber del copropietario de un fundo que haya concedido servidumbre, de no poner impedimento al ejercicio del derecho concedido, prescindiendo del comportamiento de los otros copropietarios respecto de la concesión de las servidumbres sobre el fundo común (art. 1059).`
- Adicionalmente, (MESSINEO, 1954) también enumera algunas obligaciones que constituyen propiamente un no dar, dentro de las que consigna las siguientes:
- 'a) el caso que nace de la prohibición de enajenación en general, por efecto de pacto expreso (art. 1379 y cfr. 136, n. 15);
  - b) el que va implícito en la prohibición de enajenación establecida por la ley en cuanto a los bienes dotales (art. 187) y en cuanto a los bienes del patrimonio familiar (art. 167) (61 y 61 bis);
  - c) El caso previsto, indirectamente, por el art. 638 (acerca del cual, cfr. 185, n.1).”’. Cita de Osterling Parodi y Castillo Freyre, (1984)

#### **1.1.1.2.2.7. Normas aplicables a las obligaciones de no hacer**

**Artículo 1160.-** Son aplicables a las obligaciones de no hacer las disposiciones de los artículos 1154, primer párrafo, 1155, 1156 y 1157.I

**Antecedentes normativos:** *CC de 1936: Artículo 1188.*

**Concordancia:** *CC: Artículos 1138 incisos 1 y 3, 1154 al 1157, 1339, 1340, 1431, 1432.*

Los hechos jurídicos pueden ser positivos (ejemplo: fabricar unos muebles, curar a un enfermo) o negativos (ejemplo: no revelar un secreto). El hacer (*facere*) implica una acción (obligación de hacer) o una omisión (obligación de no hacer).

Tanto las obligaciones de hacer, como las de no hacer, tienen en común a los hechos, pero no como hechos o actos jurídicos, sino como objeto de ellos.

La obligación es el objeto del hecho jurídico lícito o ilícito. Esta afinidad entre obligaciones de hacer y de no hacer determina que se opongan radicalmente a las obligaciones de dar. Dicha afinidad explica que las obligaciones de hacer y de no hacer se rijan por normas comunes, aplicables recíprocamente en caso de silencio de la ley al regular cada una de ellas. Está plenamente justificado que la norma del artículo 1160 regule las obligaciones de no hacer remitiéndose a normas de las obligaciones de hacer.

Si la prestación de no hacer resulta imposible por culpa del deudor, su obligación queda resuelta, pero el acreedor deja de estar obligado a su contraprestación, si la hubiere (*res perit debitori*), sin perjuicio de su derecho de exigirle que le indemnice los daños que le ha causado con el incumplimiento (artículo 1154).

Si la prestación deviene en imposible por culpa del acreedor, la obligación del deudor queda resuelta, pero este conserva el derecho a la contraprestación si la hubiere (*res perit creditori*). La misma regla se aplica cuando el cumplimiento de la obligación depende de una prestación previa del acreedor y, al presentarse la imposibilidad, este hubiera sido constituido en mora. Si el deudor obtiene algún beneficio con la resolución de la obligación, su valor reduce la contraprestación a cargo del acreedor (artículo 1155).

Si la prestación resulta imposible sin culpa de las partes, la obligación del deudor queda resuelta. El deudor debe devolver al acreedor lo que por razón de la obligación haya recibido, correspondiéndole los derechos y acciones que hubieren quedado relativos a la prestación no cumplida (artículo 1156).

Si como consecuencia del incumplimiento de la obligación de hacer por culpa del deudor este obtiene una indemnización o adquiere un derecho contra tercero en sustitución de la prestación debida, el acreedor puede exigirle la entrega de tal indemnización o sustituir al deudor en la titularidad del derecho contra el tercero.

En estos casos, la indemnización se reduce en los montos correspondientes (artículo 1157). Si, por ejemplo, el cumplimiento de la obligación de no hacer hubiese estado asegurado para el caso de que el deudor por su culpa la incumpla, el acreedor podrá exigirle la entrega de la indemnización pagada por la compañía aseguradora o sustituirse al deudor en la titularidad del derecho contra la aseguradora, en caso de que esta todavía no haya pagado la indemnización. El acreedor se subroga en la persona de su deudor para cobrar e incorporar directamente a su patrimonio lo cobrado al deudor de su deudor; esto lo diferencia de la acción subrogatoria regulada por el inciso 4 del artículo 1219, por la cual, lo cobrado por el acreedor ingresa al patrimonio del deudor, patrimonio que constituye garantía general de todos los acreedores de dicho deudor, los que se harán pago de acuerdo a los privilegios previstos por ley.

Nos remitimos a explicación de los artículos 1154 y 1155 a 1157 relativos a las obligaciones de hacer.

#### **1.1.1.2.2.8. Impuesto a la Renta**

García Mullín (1980), señala que el Impuesto sobre la Renta puede ser considerado, sin exageración alguna, como el impuesto más importante de la primera mitad del presente siglo.

Tanto en lo que respecta a la atención que suscito en la doctrina financiera, como a la difusión legislativa alcanzada y el peso relativo que muy rápidamente llegó a tener dentro de los sistemas tributarios de los diversos países, puede decirse que este impuesto domina con su presencia toda la elaboración científica y legislativa del período indicado.

Sus orígenes históricos, por supuesto, datan de mucho tiempo atrás, en épocas no fácilmente ubicables con generalidad, por cuanto los primeros esbozos se refieren a figuras tributarias que captaban aspectos especiales de ciertas rentas de algunos capitales.

Como impuesto general, comprensivo de todas las rentas, puede decirse que en el siglo XIX se introduce en Gran Bretaña, cuyo sistema fiscal dominará a partir

de entonces. Pero en el resto de los países, es en el siglo xx donde aparecerá y se consolidará. Así, en Norteamérica, luego de una experiencia en 1864 bajo forma de impuesto de guerra, derogado al fin de la guerra civil, reaparece en una ley de 1894 y es declarado inconstitucional por la Suprema Corte, basado en que no respetaba la regla constitucional sobre reparto proporcional de cargas. Realizado un largo trámite de enmienda constitucional, que levantaba el impedimento emergente del anterior fallo, en 1913 se sanciona la ley que, con bastantes alteraciones, continúa hasta hoy.

En Francia, es en vísperas de la primera Guerra Mundial que el Ministro Caillaux, tras ardua polémica parlamentaria, obtiene la aprobación de la ley de 1914, a partir de la cual el impuesto sobre la renta se incorpora al sistema, sufriendo posteriormente diversas alternativas.

En España, la segunda mitad del siglo XIX se caracteriza por la existencia de los llamados "impuestos de producto" (contribución territorial y contribución industrial y de comercio); pero es solo en 1900 que se entra en el sendero de la imposición directa sobre la renta, especialmente en materia de sociedades.

En América Latina, la repercusión de este movimiento científico y legislativo se produce con algún retraso, pudiendo indicarse que entre los años 1920 y 1935 se asiste a la difusión de este impuesto, quedando incorporado desde entonces a los sistemas tributarios, en los cuales tiene un peso que varía de país en país, pero en general puede considerarse de gran trascendencia.

#### **1.1.1.2.2.9. Principales tipos de imposición a la renta**

El análisis de las legislaciones y de su evolución histórica, nos muestra la existencia de diversos tipos de impuestos a la renta, que responden a diversas etapas del desenvolvimiento del sistema fiscal.

##### **1.1.1.2.2.9.1. El Impuesto Global o Sintético**

Este es considerado el impuesto ideal, a cuya concreción deben orientarse las legislaciones en cuanto cumple cabalmente con los atributos del impuesto a la renta analizados en párrafos anteriores.

Un impuesto de este tipo supone una síntesis de la totalidad de rentas (positivas y negativas) a nivel del sujeto pasivo. No interesa entonces el origen concreto de la renta, el que podrá ser tomado en cuenta, a lo sumo, para facilitar la síntesis final (categorías), pero sin implicar discriminación entre las diferentes rentas, las que se suman algebraicamente en su totalidad.

Así entendido, el impuesto atiende a la totalidad de la capacidad contributiva del sujeto, por cuanto abarca la globalidad de sus ingresos. A su vez, todas las rentas que existen en la economía se atribuyen en su totalidad a personas físicas, de modo que ninguna escapa de la imposición a ese nivel.

Por eso mismo, permite una fluida aplicación de la progresividad, la cual no resultaría demasiado justificada si su base estuviera constituida por aspectos parciales de las rentas del sujeto, o si existieran rentas no incluidas en las declaraciones de las personas físicas.

Sin embargo, la estructuración de un impuesto de este tipo tropieza con algunas dificultades, la principal de las cuales radica en la existencia de Sociedades de Capital. Como se verá en el capítulo pertinente, estas entidades presentan características especiales que justifican que se las considere como contribuyentes del impuesto, pero esa misma circunstancia dificulta el poder asignar la totalidad de la renta que ellas obtienen a las personas físicas que en definitiva constituyen su soporte. En la medida en que la totalidad de las utilidades no es atribuida a personas físicas puede entenderse que el postulado de absoluta globalidad recibe cumplimiento sólo parcial.

#### **1.1.1.2.2.9.2. Los Impuestos Cedulares o Analíticos**

Por contraposición al impuesto global y sintético, se han dado en varios países, una serie de impuestos comúnmente llamados cedulares.

A diferencia del anterior, que consideraba a la renta personal como unidad, en el caso de los impuestos cedulares, en puridad, se tienen tantos gravámenes como fuentes resultan abarcadas por las cédulas. El sistema en consecuencia tiende a ser real, vinculado al fenómeno objetivo de producción de riquezas, guardando

una íntima relación cada impuesto cédular con una determinada fuente de renta (trabajo, capital, combinación de ambos).

Estos impuestos tienen como característica normal la de estructurarse con tasas proporcionales. Ello se explica, por cuanto, tomando aspectos parciales de la capacidad contributiva, la progresividad carece del mismo fundamento que si se tratara de captar la globalidad de dicha capacidad.

Las tasas proporcionales de cada cédula son distintas entre sí y la diferencia de nivel refleja la concepción política del legislador sobre el trato tributario que merece cada una de las fuentes; así, la tasa para rentas provenientes del trabajo será menor que la de las rentas de capitales, etc.

Otra importante característica de este tipo de impuestos, radica en que los resultados de cada cédula son independientes entre sí, por cuanto en ningún momento se produce la compensación entre resultados positivos de una cédula y los negativos de otras; a lo sumo se permitirá la traslación de quebrantos, pero dentro de la misma cédula, consecuencia derivada del hecho de que, estrictamente, cada cédula es un impuesto diferente.

Por consiguiente, puede concluirse que un régimen de impuestos cedulares pone su acento sobre el fenómeno de producción de renta por cada fuente, consideración objetiva que opaca el ideal de personalización del impuesto.

Las ventajas de un sistema de este tipo se intuyen con la enunciación de sus características: son más sencillos, por cuanto normalmente están libres de las dificultades de implementación técnica que presenta la tasa progresiva. Al mismo tiempo, permiten discriminar el peso fiscal sobre cada fuente, exteriorizándolo en la tasa aplicable.

Y también debe anotarse en su haber, la circunstancia de que se adaptan muy fácilmente a un régimen de retención en la fuente, incluso con carácter definitivo, porque la proporcionalidad de la tasa puede hacer innecesaria la reliquidación final.

Como contrapartida de lo anterior, debe señalarse que un sistema de impuestos cedulares resulta sumamente imperfecto y tosco para cumplir los objetivos de

equidad vertical y horizontal. Si bien el sistema puede abarcar todas las rentas que gane una persona, no lo hace de forma global, que es la única que contempla la real capacidad contributiva, sino parcial, variando el peso fiscal en función del origen de la renta. Por otra parte, tampoco llegan a ser personales, no obstante algunos esbozos de personalización que han tenido algunas cédulas, porque el intento de graduar el total de la imposición de acuerdo con las circunstancias de cada sujeto sólo puede darse cabalmente a nivel de una consideración unitaria de su status individual, jugando contra la suma global de sus rentas.

Por último, resultan imperfectos para permitir al impuesto ejercer influencia en favor de la distribución del ingreso, por cuanto por lo general no son progresivos.

Por consiguiente, resultarán Instrumentos aptos para llevar adelante objetivos restringidos a determinados tipos de bienes o actividades, o para cumplir la finalidad recaudatoria, pero no para actuar promoviendo distribución de ingreso, en la medida en que para ella sea necesario una estructura progresiva de tasa, sobre base global.

### **1.1.1.2.2.9.3. Los Sistemas Mixtos**

En puridad, debe afirmarse que las dos categorías antes descritas no se dan en la actualidad en ninguna de sus formas puras y ortodoxas. De un modo u otro, los sistemas cedulares se han ido complementando con mecanismos que permiten cierta globalización; por otra parte, difícilmente puede encontrarse un país en que el impuesto sea absoluta y totalmente global.

De ahí que, estrictamente, la mayoría de los sistemas puedan ser clasificados de mixtos, conteniendo elementos cedulares y globales en proporciones variadas.

Una fórmula intermedia, por ejemplo, la constituye la persistencia de impuestos cedulares a lo que se sobrepone un impuesto global 'en el que se refunden todas las rentas, las que luego de compensarse recíprocamente en sus resultados positivos y negativos, vuelven a ser objeto de imposición, pero esta vez con

escalas progresivas, y elementos de personalización (mínimos, deducción por cargas de familiares, etc.)

Otra fórmula que en definitiva puede considerarse mixta, la dan aquellos impuestos que siendo básicamente globales, contienen tratamientos discriminatorios para ciertas rentas, como las provenientes del trabajo o de actividades desarrolladas bajo forma de empresa.

### **1.1.1.3. Definición de términos básicos**

**Obligaciones de no hacer.** Dentro de la Teoría de las Obligaciones se entiende como obligación a aquel acuerdo definido como un acto o vínculo jurídico que relaciona a una o más personas de tal forma que acuerdan cumplir determinada prestación la cuales pueden ser: “de dar”, es decir la entrega de un bien mayormente; “de hacer” en el sentido que se obliga a realizar determinada acción en favor de la otra persona; y “de no hacer” pudiendo comprenderse esta como una suerte de prestación negativa, o simplemente el acuerdo por el cual una persona se abstiene de realizar determinada acción o acciones por acuerdo con otra persona.

**Ley del Impuesto a la Renta y/o su Reglamento.** En este caso nos referimos al Texto de dicha Ley y su Reglamento actualizado al 31.12.2016, fecha de publicación del Decreto Legislativo N.º 1312 y la Ley N.º 30532. Decreto Supremo n.º 179-2004-EF. (Publicado el 8.12.2004).

**Riesgos tributarios.** Nos referiremos en este caso a toda situación o actuación que pueda realizar tanto la Administración Tributaria en virtud de su facultad de fiscalización o el contribuyente a través de sus actos tales como la determinación de hechos imponible o aplicación de tasas, referidas a la determinación de las obligaciones de no hacer, que pueden generar sanciones pecuniarias u omisión de tributos en perjuicio del contribuyente que deberá regularizarlas y de la Administración Tributaria de igual manera, al generarse una menor recaudación por este tipo de conceptos.

**Contribuyente.** Para el ámbito nacional peruano podemos definirlo como aquella persona natural o jurídica con derechos y obligaciones definidas por Ley, frente al Estado en este caso la SUNAT, Los Municipios u otro agente público, derivados de los Tributos; es decir, es aquel obligado (sujeto pasivo) a realizar el pago de los dichos tributos (Impuestos, Contribuciones y Tasas), con el fin de financiar al Estado (sujeto activo).

**Hecho imponible.** La doctrina sobre la materia la define como uno de los elementos del tributo referida a la circunstancia o presupuesto de hecho, que para todos los efectos constituye un acto jurídico y económico a la vez, y que la ley establece para configurar cada tributo, y que tiene como efecto el origen del nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo.

**Tasa Impositiva.** Es el porcentaje (%) o alícuota de impuestos, establecido por Ley, que le corresponde pagar a los contribuyentes al Estado por determinados Hechos imponibles que hayan generado.

**Elementos jurídicos, normativos y doctrinarios relacionados a las Obligaciones de no hacer.** Para estos efectos nos referimos a la doctrina nacional e internacional, textos legales, jurisprudencia, antecedentes del Código Civil Peruano y al Texto Positivo mismo que dieron origen a lo que ahora se encuentra normado en el ámbito civil como Obligaciones de No Hacer, así como informes pertinentes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT, Jurisprudencia referida a Resoluciones del Tribunal Fiscal, así como la Doctrina tributaria, relacionadas con las Obligaciones de no hacer.

Como es de esperarse, al finalizar el trabajo de investigación, se enunciarán las conclusiones del mismo, para luego en las recomendaciones proponer los cambios normativos que se hubiesen generado.

## **1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

En base a lo anteriormente establecido, se denotan los siguientes problemas de investigación.

### **1.2.1. Problema general**

La pregunta general ante esta problemática es la siguiente:

- ¿Qué riesgos tributarios generan para el contribuyente la falta de una definición más específica en el artículo 24º, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a las obligaciones de no hacer?

### **1.2.2. PROBLEMAS ESPECÍFICOS**

- ¿Cómo deben incluirse los conceptos de obligaciones de no hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?
- ¿Cuáles son los elementos jurídicos normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como obligaciones de no hacer?
- ¿Cómo deben clasificarse las obligaciones de no hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente?

### **1.3. JUSTIFICACIÓN**

La justificación del presente trabajo, radica en el análisis de la normatividad relacionada con las obligaciones de no hacer con la finalidad de profundizar y reconocer dentro del ordenamiento jurídico tributario la existencia de una correcta definición, clasificación y delimitación de dichos conceptos, con el fin de permitir que el contribuyente tenga la debida certeza al momento de determinar el hecho imponible de dichas obligaciones de no hacer así como la correcta tasa impositiva a aplicar; teniendo en cuenta los informes de Sunat sobre la materia así como los pronunciamientos del Tribunal Fiscal que ha emitido al respecto. También evaluaremos, de existir, pronunciamientos del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, similares a lo antes mencionado, de corresponder.

De ser el caso, el presente trabajo nos permitirá presentar las respectivas observaciones para su análisis correspondiente y, así mismo, proponer una propuesta normativa que modifique o amplíe la normatividad tributaria que existe en la actualidad sobre la obligación de no hacer.

#### **1.4. RELEVANCIA.**

Como observamos en el acápite anterior referido a la justificación del presente trabajo de investigación, este obtendrá relevancia en la medida que se demuestre que la falta de delimitación y de una correcta definición de las obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, puede generar riesgos al contribuyente en la medida que al no tener certeza de una adecuada tipificación de determinado hecho imponible relacionado a las obligaciones de no hacer puede generar la aplicación de una tasa impositiva del Impuesto a la Renta mayor a la que realmente corresponde.

#### **1.5. CONTRIBUCIÓN.**

La investigación planteada será de utilidad para aquellos contribuyentes constituidos como Empresas bajo alguna forma de sociedad conforme a la Ley de Sociedades que, dentro de sus actividades empresariales y comerciales, determinen obligaciones de no hacer con terceros o con vinculados, en el sentido que les permitirá establecer claramente si el acto jurídico que ellos consideran como una obligación de no hacer califica, para efectos tributarios como tal, y así poder determinar adecuadamente cual será la tasa impositiva que le corresponda por dichas prestaciones.

Así mismo será útil para los profesionales que laboran en la Administración Tributaria a fin de proponer mejoras en la calidad de sus pronunciamientos sobre la aplicación normativa y jurisprudencia en lo referido a las obligaciones de no hacer; con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al Estado y su Administración y se establezca una relación de transparencia, confianza, respeto mutuo, con el fin de que se aplique una tasa impositiva ajustada a derecho.

Cabe mencionar que de conformidad con la NORMA III del TUO del Código Tributario que entre otros establece que, la Jurisprudencia como fuente de Derecho Tributario; por ello ante la existencia de una aparente falta de definición y delimitación de las obligaciones de no hacer dentro del ordenamiento jurídico tributario peruano, puede generar diversos criterios por parte de los órganos que emiten resoluciones dentro de la Administración Tributaria, siendo así que la predictibilidad y la uniformidad se constituyan en una necesidad.

En relación al **Principio de Predictibilidad** se debe tener presente que La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá - Ley N° 27444 (Norma IV): Principio de Predictibilidad. Este Principio busca que los administrados sean capaces de conocer con cierta capacidad de predicción la posible solución que le dará la Administración en la resolución de su caso.

Al respecto también debemos tener presente que al referido Principio, se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo como el Principio de Seguridad Jurídica, y también como el Principio de Certeza.

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al Principio de Predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

- Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.
- Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente la aplicación del Principio de Predictibilidad lo que permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

Esta investigación pretende reducir la discrecionalidad al pretender plantear definiciones claras y delimitaciones a aquellos actos jurídicos que calificando como obligaciones de no hacer, deban por tanto ser sujetos a las correspondientes tasas impositivas.

## **1.6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.6.1. Objetivo General**

- Determinar qué riesgos tributarios generan para el contribuyente la necesidad de definir y aclarar el artículo 24º, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta, en relación a las obligaciones de no hacer.

De la anterior se desprende la propuesta para la aplicación del principio de predictibilidad, el cual permite que la discrecionalidad de la Administración Tributaria, al resolver asuntos relacionados con las obligaciones de no hacer, no devengue en arbitrariedad.

En un primer momento la investigación pretenderá establecer justamente cuales son los riesgos de carácter tributario a que el contribuyente se encuentra expuesto por no tener certeza si sus actos jurídicos califican como obligaciones de no hacer toda vez que la norma no define cuales son, para ello se buscará mostrar todos aquellos casos conocidos que han generado controversia al momento de determinar obligaciones de no hacer, investigando y recopilando la documentación y jurisprudencia disponible a la fecha.

### **1.6.2. Objetivos Específicos**

- Determinar la forma en la que se deben incluir los conceptos de obligaciones de no hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Identificar los elementos jurídicos normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como obligaciones de no hacer.
- Establecer una adecuada clasificación de las obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente

Estos objetivos pretenden direccionar la investigación hacia la búsqueda de la normatividad, vía investigación histórica y comparativa de las mismas que sienten las bases para la construcción de una razonable definición de lo que en la actualidad se debe considerar como obligaciones de no hacer desde un punto de vista civil y tributario.

Así también la investigación buscará todos los antecedentes históricos y jurisprudenciales que correspondan y que sustentan el hecho de porqué las obligaciones de no hacer se califican como rentas de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta, porqué se consideran rentas gravadas y porqué el legislador planteó una delimitación genérica para este tipo de hechos imposables.

## **II. MARCO METODOLÓGICO**

### **2.1. SUPUESTOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **2.1.1. Supuesto principal**

- La falta de definición y delimitación de los conceptos de obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, genera riesgos tributarios para los contribuyentes al no tener certeza sobre la real naturaleza de dichos hechos imponibles y cuál es la tasa impositiva que les corresponde.

#### **2.1.2. Supuestos secundarios.**

- La adecuada conceptualización de las obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, permitirá que el usuario legal identifique claramente si determinado acto jurídico califica o no como una obligación de no hacer.
- La inclusión de elementos jurídicos, normativos y doctrinarios acordes a la realidad jurídica actual dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, permitirá lograr una adecuada conceptualización de lo que se consideran obligaciones de no hacer.
- Una adecuada clasificación de las obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta permitirá lograr una certera determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente.

### **2.2. CATEGORÍAS**

#### **2.2.1. Categorías del supuesto principal**

- Los conceptos de las “Obligaciones de no hacer”
- Ley del Impuesto a la Renta
- Riesgos tributarios
- Contribuyentes
- Hecho imponible
- Tasa Impositiva

### **2.2.2. Subcategorías de los supuestos secundarios**

- Elementos jurídicos, normativos y doctrinarios relacionados a las Obligaciones de no hacer.
- Elementos de las Rentas referidas a las obligaciones de No Hacer.

### **2.3. TIPO DE ESTUDIO**

Nuestra investigación tendrá un enfoque cualitativo ya que está orientado a descubrir y reformular preguntas de investigación, En este enfoque no siempre se prueban hipótesis y por tanto también se prescinde del uso de variables (Noguera Ramos, (2011)).

Así también, como lo sugiere el Dr. Hernández Sampieri (2014) el tipo de investigación cualitativa pueden desarrollar hipótesis o supuestos antes durante o después de la recolección o análisis de datos, sí que estos corresponden llevarse a cabo. Señala también que la acción indagatoria se mueve de manera dinámica entre los hechos y la interpretación y viceversa.

### **2.4. DISEÑO**

Así mismo en relación al diseño propiamente dicho de la investigación esta será, de tipo seccional Briones (1990) toda vez que lo se busca es la observación y análisis de los componentes jurídicos que han generado el hecho estudiado en un momento del tiempo, para finalmente plantear una propuesta normativa.

Ahora bien, Hernández Sampieri (2014), plantea diversos diseños básicos para la investigación cualitativa, tales como el de la teoría fundamentada, la narrativa, la de investigación – acción, la etnográfica y la fenomenológica; aunque señala que diversos autores, como el precitado Dr. Briones, que plantean otras, señala de manera acertada que diversos diseños pueden aplicarse a un mismo problema de investigación en todo o en parte, por ello consideramos que nuestro diseño de investigación tomará pares de la teoría fundamentada en el sentido que no encontramos en nuestra legislación actual la delimitación o definición de los conceptos de las obligaciones de no hacer que se regulan en la Ley del

Impuesto a la Renta, pero a la vez consideramos elementos tomados del diseño narrativo, ya que consideramos las opiniones de diversos usuarios de dicha norma para corroborar nuestros supuestos lo que a la vez nos obligará a utilizar elementos del diseño de investigación – acción.

Este tipo de diseño metodológico es congruente con nuestra investigación ya que no se orienta a la experimentación de manera alguna con respecto a los hechos, a los sujetos, o a pretender ejercer el control o no de los aspectos o variables que corresponden al estudio, sino que evaluará lo ya existente y sobre ello se plantearán conclusiones y recomendaciones.

Debemos detenernos en este punto, a fin de sustentar la omisión del uso de variables dependientes o independientes relacionadas a una determinada hipótesis, así como establecer la pertinencia del uso de las mismas en el campo de la investigación jurídica, el cual entendemos se da cuando se trata de realizar trabajos de campo, como la medición del número de divorcios a raíz de la violencia familiar, la presentación de recursos de habeas corpus en la población reclusa de determinada zona, etc.

En efecto, tal como lo plantea el Ramos Nuñez (2011), el uso de variables en investigaciones de índole dogmático, filosófico o histórico es un despropósito, indicando que las señala en su libro por requerimiento de estudiantes y maestros que sus respectivas facultades o escuelas de postgrado les exigen, marcados por un positivismo inmaduro, en el sentido que se les exige tomar su hipótesis que no necesariamente es causal y señalar en base a ella las variables independientes e dependientes.

En nuestro caso no planteamos una medición de elementos o aspectos relacionados a las personas que usan o aplican la norma investigada, sino proponemos un análisis de dicha norma amparándonos en las técnicas que nos da la investigación jurídica es decir, si está se encuentra correctamente redactada, si los antecedentes históricos, doctrinarios y jurisprudenciales de la misma han sido tomados, y si a la luz de todo lo anterior dicha mencionada redacción le es útil al usuario legal, y en caso de no serlo, proponer una redacción coherente y mejorada basándonos en justamente las técnicas que el derecho

proporciona, esto es un ejercicio de redacción normativa que se pretende mostrar y que por su sola redacción se sustente.

El letrado debe ser capaz de, mediante el uso del lenguaje y de las técnicas que la ciencia del Derecho le proporciona, redactar normas claras y precisas, accesibles al usuario legal sin duda alguno, siendo en el caso nuestro, imprescindible su detalle a fin de evitar confusiones en su aplicación.

Para mayor abundamiento podemos citar a Aranzamendi Ninacondor (2015), señala que el método jurídico como conjunto de procedimientos teorías y prácticas, es el encadenamiento lógico y/o racional, sistematizado, contextualmente ordenado y correlacionado de actividades y acciones, orientados a conseguir un fin, para acrecentar y perfeccionar el pensamiento y ordenamiento jurídico.

Plantea así mismo que en el Derecho, para la obtención de un conocimiento y adquirir la categoría de ciencia, se requiere de un procedimiento deductivo riguroso, respetando el orden y el ordenamiento lógico, En ambos casos, se recurre a la interpretación y la argumentación para demostrar la convicción y el valor de la veracidad de ciertos enunciados, en procura de entender, explicar, predecir y controlar fenómenos jurídicos.

## **2.5. ESCENARIO DE ESTUDIO**

En el enfoque cualitativo no se habla necesariamente del universo de sujetos o elementos materia de estudio, sino más bien del escenario o escenarios donde los sujetos investigados o cuestionados interactúan, esto con el fin de evaluar in situ aquellos supuestos que se han planteado. En nuestro caso, los escenarios que se plantean son aquellos definidos dentro del ámbito de definición fiscal de las empresas al momento de generar obligaciones de no hacer ya sea de forma endógena y/o exógena, de tal manera que luego de generados estos hechos, pretendemos analizar la forma en que definieron la tasa impositiva del Impuesto a la Renta que según ellos les correspondía, o en todo caso si simplemente se limitaron a utilizar la de más alta cuantía.

## **2.6. CARACTERIZACIÓN DE LOS SUJETOS**

En el enfoque cualitativo que utilizaremos para desarrollar nuestra investigación, definiremos a los sujetos materia de análisis como aquellos gerentes de las diversas formas mercantiles que la normatividad sobre la materia permite en el Perú, así como también a los contadores y/o abogados de dichas empresas, que en algún momento, ya sea de forma única, relativa o frecuente han realizado actos jurídicos relacionados a las obligaciones de no hacer.

Los sujetos en cuestión serán cuestionados y preguntados en relación a si han efectuado actos como los antes mencionados (referidos a las obligaciones de no hacer), si conocen la normatividad tanto civil y tributaria que la regula, y si es así cual fue la aplicación impositiva que dieron a tales actos.

Si bien no es característica del enfoque cualitativo el determinar una población o universo de estudio y de allí seleccionar una muestra, en este caso consideramos pertinente realizar ese procedimiento toda vez que la supuesta población empresarial a estudiar es muy amplia por lo que se espera reducir y precisar a través de una muestra representativa, un numero razonable de empresas a ser consultadas.

Como se dijo anteriormente, lo que se busca con este tipo de encuesta no es validar una hipótesis o confirmar un modelo planteado, sino lo que se pretende con la misma es validar nuestros supuestos y que a la vez nos permitan reforzar y precisar nuestras conclusiones y recomendaciones.

## **2.7. TRAYECTORIA METODOLÓGICA**

Conforme a lo anteriormente desarrollado, señalamos el hecho que en nuestro caso, nuestra tesis, desarrollará una tipo de metodología básica ya que tiene como propósito el recoger información de la realidad y proponer, en este caso, modificaciones al artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para ello se hará uso de la interpretación y la argumentación, sumado al análisis de los antecedentes históricos, doctrinarios y jurisprudenciales de la norma estudiada, para lograr explicar y mejorar el enunciado jurídico materia de investigación (entiéndase en este caso la norma estudiada) con el fin de proponer una redacción mejorada de ser el caso y lograr un control más preciso del fenómeno jurídico que se encuentra normado.

Este tipo de investigación representativa del Derecho viene siendo utilizada en la elaboración de diversas tesis de carácter jurídico, lo que refuerza la naturaleza eminentemente analítico-doctrinaria que posee el Derecho. Ejemplos de estas tesis las podemos ver en las presentadas por los abogados (JUGO OBLITAS, 2011), (QUISPE FARFAN, 2002), y (JIMENEZ FLORES, 2006), entre otros tantos.

En este caso tal como lo señala (JUGO OBLITAS, 2011), en este trabajo también se realizará una investigación de un trabajo teórico-doctrinario e igualmente es propositivo; es decir, hemos desarrollado las instituciones jurídicas y hemos revisado las normas que involucran a nuestra investigación, proponiendo así una modificación en la LIR, que genere un sistema jurídico actualizado y coherente con sus principios que regulan nuestro sistema jurídico.

Así mismo, para el desarrollo de esta tesis se usará el método inductivo pues se pretende a través de la técnica del Análisis Documental, realizar una revisión y análisis de la legislación nacional en materia civil y tributaria de las obligaciones de no hacer en específico para lograr conclusiones que permitan proponer un cambio normativo en la legislación sobre la materia. Entendemos que para este caso la legislación tiene cobertura nacional. Se consultarán los fondos bibliográficos y hemerográficos de las universidades de la ciudad de Lima, páginas y bibliotecas jurídicas de distintas universidades del mundo desde el acceso a internet, además se consultará jurisprudencia relacionada a la materia.

Posteriormente, se procederá a sistematizar toda la información obtenida a través del Marco Teórico, esto con el fin de tener el marco normativo, doctrinario, jurídico y de las leyes vigentes sobre la materia, tanto en el ámbito civil como en el tributario, correctamente ordenado.

En seguida se procederá al análisis en cada parte del marco teórico que lo requiera, procediendo a para ello a realizar una lectura de la documentación obtenida, evaluar su pertinencia y de serlo proceder a plasmarlo en dicho marco teórico, para luego comparar dicha información con otras similares a fin de ir formando ideas que nos permitan sustentar nuestras hipótesis, todo lo anterior a la luz de la lógica y el razonamiento jurídico como herramientas ad hoc para este tipo de investigación.

En específico, se buscará toda la información referida a las Obligaciones de No Hacer, haciendo énfasis en lo que se entiende por ello y que actos la comprenden. Luego de ello procederemos, mediante el análisis de dicha información a argumentar y redactar una propuesta normativa que permita dar claridad y precisión a la norma.

## **2.8. POBLACIÓN Y MUESTRA**

Para el trabajo de investigación se considerará como universo a un número de 346,976 contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría, que son empresas constituidas en el país bajo las diversas formas societarias señaladas en la Ley General de Sociedades y otras similares.

Esta información ha sido obtenida de las Notas Económicas mensuales que publica la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en su página web, específicamente el cuadro N° 49 referido a Contribuyentes Inscritos en el RUC según tipo a enero del 2018.

### **2.8.1. Muestra**

Para la determinación de la muestra se utilizaron los valores del universo de contribuyentes mencionado en el párrafo anterior, determinándose una muestra de 96 contribuyentes. Aplicándose la siguiente fórmula:

$$\frac{k^2 N p q}{e^2 (N - 1) + k^2 p q}$$

N: es el tamaño de la población o universo

k: es una constante que depende del nivel de confianza que asignemos. El nivel de confianza indica la probabilidad de que los resultados de nuestra investigación sean ciertos. Los valores de k se obtienen de la tabla de la distribución normal estándar N (0,1).

Los valores de k más utilizados y sus niveles de confianza son:

Valor de k	1,15	1,28	1,44	1,65	1,96	2,24	2,58
Nivel de confianza	75%	80%	85%	90%	95%	97,5%	99%

(Por tanto si pretendemos obtener un nivel de confianza del 95% necesitamos poner en la fórmula  $k=1,96$ )

e: es el error muestral deseado, en tanto por uno. El error muestral es la diferencia que puede haber entre el resultado que obtenemos preguntando a una muestra de la población y el que obtendríamos si preguntáramos al total de ella. En este caso consideramos razonable un error muestral del 10% dada la variedad de elementos de la población a estudiar.

p: proporción de individuos que poseen en la población la característica de estudio. Este dato es generalmente desconocido y se suele suponer que  $p=q=0.5$  que es la opción más segura.

q: proporción de individuos que no poseen esa característica, es decir, es  $1-p$ .

n: tamaño de la muestra

En ese orden de ideas aplicamos la fórmula a nuestro caso (para un nivel de confianza del 95%):

Tamaño de muestra es igual =  $(1.96)^2 \times 346,976 (0.5) (0.5) / [(0.1)^2 \times (346,976 - 1)] + [1.96^2 \times (0.5)(0.5)]$

Tamaño de muestra es igual = 96 empresas

Para el efecto se procederá a encuestar a Contadores, Abogados, consultores así como gerentes de empresas en relación a las obligaciones de no hacer y su relación con la Ley del Impuesto a la Renta.

## **2.9. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

Para el presente trabajo de investigación se utilizó como instrumento de recolección de datos de campo la entrevista, utilizando preguntas con alternativas predeterminadas en unas y en otras de escala de intervalos (Totalmente de Acuerdo, Parcialmente de Acuerdo, Indiferente, Parcialmente en Desacuerdo, Totalmente en desacuerdo). Tal como las mostramos en seguida:

### Desarrollo de las Preguntas

1. Del 1 al 10, ¿Se encuentra usted familiarizado con lo establecido en el Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta? (donde 1 es nada familiarizado y 10 es totalmente familiarizado).
2. Del 1 al 10 ¿Ha tenido oportunidad de aplicar o ver la aplicación de dicha norma? (donde 1 es ninguna oportunidad y 10 es permanentemente).
3. ¿Qué riesgos tributarios, considera usted, pueden generarse para el contribuyente la falta de una definición más específica del Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer? a) Multas b) Tributo incorrecto c) tasa incorrecta d) intereses e) ninguna de las anteriores.
4. ¿Cómo considera usted que deben incluirse los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta? a) En la misma Ley b) En el Reglamento c) En una Resolución de Superintendencia d) otro e) no debe incluirse.

5. ¿Cuáles son, en su opinión, los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer? a) La doctrina internacional b) la doctrina nacional c) Código Civil d) Jurisprudencia e) Ninguna
  
6. ¿Cómo deben clasificarse las Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente? a) Bajo de la forma de No hacer y No dar b) Convencional y legal c) Instantáneas y duraderas d) otro e) No se deben clasificar.

Las preguntas 1 y 2 se desarrollaron como introductorias al problema de investigación a fin de establecer si dentro de la muestra seleccionada, los entrevistados efectivamente, en algún momento han visto este tipo de situaciones.

La pregunta 3 es en esencia el problema de investigación expuesto a los entrevistados con una serie de alternativas que consideramos pertinentes obtenidas del desarrollo del marco teórico.

Las preguntas 4, 5 y 6 están orientadas a aspectos propositivos del trabajo de investigación, es decir se consulta a los expertos cual debería ser la forma de plantear el detalle de las obligaciones de no hacer en el ordenamiento jurídico vigente (pregunta 4) o no hacerlo en todo caso, así como también cuales deben ser las bases teóricas que sustentarán, en caso no sea negativa la respuesta anterior, la conceptualización de las obligaciones de no hacer. Finalmente se consulta en forma técnica si es viable contar con una clasificación tentativa de las obligaciones de no hacer en caso se consideren incluirlas dentro de la normatividad vigente.

El resultado de las entrevistas antes señaladas se muestran justamente en la parte 3 del presente informe, siendo el 4 donde se discutirán los resultados.

### **2.9.1. Técnicas para la obtención de información documental:**

Se utilizarán las fichas bibliográficas con el fin de analizar el material doctrinario, normas tributarias y contables; así como legislación comparada y análisis jurisprudencial.

### **2.9.2. Técnicas para la investigación de campo.**

Se realizarán entrevistas a un número de 96 profesionales ubicados en la ciudad de Lima, con la finalidad de tomar conocimiento sobre su percepción e información que poseen sobre las obligaciones de no hacer y su relación con la Ley del Impuesto a la Renta.

### **2.9.3. Métodos de análisis de datos**

#### **2.9.3.1. Técnicas métricas**

A través de esta técnica se tabulará la información obtenida mediante las entrevistas, para luego procesarlas y analizar los resultados obtenidos

## **2.10. RIGOR CIENTÍFICO**

En la investigación cualitativa el uso de herramientas de mayor espectro y aparente subjetividad para el análisis e investigación de los hechos o el uso de diseños metodológicos mixtos para el mismo fin, hace suponer cierta relajación en el rigor científico que debe caracterizar a toda investigación que se jacte de su alejamiento de técnicas empíricas o no científicas.

En ese orden de ideas, en nuestro caso lo que se plantea es demostrar que efectivamente existe una falta de definición y delimitación de los conceptos de las Obligaciones de No Hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual puede deducirse a simple vista con la lectura especializada por parte de un letrado, ya que en efecto, no existe definición alguna de dichos conceptos dentro de nuestro ordenamiento jurídico, por lo que la rigurosidad científica para la

sustentación del problema y los supuestos en esta primera etapa es confirmada a través de la lectura analítica de la norma en cuestión.

En un segundo plano, esto es, si dicha falta de definición y delimitación de los anteriores conceptos, plantea o ha planteado una suerte de riesgo a los usuarios o contribuyentes, se verá confirmada o desestimada a través de la realización de las respectivas encuestas donde se podrán analizar las respuestas otorgadas. En relación a la metodología para la determinación de la población, muestra y diseño de las preguntas a realizar, estas se someterán previamente al escrutinio de nuestros asesores de tesis, por lo que consideramos que en este aspecto también cumplimos con la rigurosidad científica requerida.

Así mismo esperamos contar con el tamiz de los especialistas y asesor de tesis de la Universidad Privada Telesup como es usual en estos casos.

### III. RESULTADOS

#### 3.1. RESULTADOS

En esta parte del Informe procederemos a mostrar los resultados con respecto a las entrevistas realizadas a los 96 profesionales del derecho, abogados y empresarios.

La muestra se tomó de diversas formas, en 64 de los casos se realizó de forma presencial, 12 por vía telefónica, 4 por medio de redes sociales y 16 por correo electrónico. El rango de tiempo fue del 03 abril del 2018 al 30 de mayo del mismo año.

PREGUNTA 1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	TOTAL
Del 1 al 10, ¿Se encuentra usted familiarizado con lo establecido en el Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta? (donde 1 es nada familiarizado y 10 es totalmente familiarizado)	2		1		35	28	4	12	10	4	96

En esta pregunta observamos que más del 96% de los entrevistados considera sentirse por lo menos medianamente (5,6 a más) familiarizado con la norma señalada. Este resultado resulta pertinente toda vez que nos permite establecer que existe conocimiento de la norma en cuestión.

PREGUNTA 2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	TOTAL
Del 1 al 10, ¿Ha tenido oportunidad de aplicar o ver la aplicación de dicha norma? (donde 1 es ninguna oportunidad y 10 es permanentemente)	2				35	3	4	4	42	6	96

En la pregunta 2 se observa que, en correlato con la pregunta anterior, más del 97% de los entrevistados señala haber visto o aplicado directamente la norma aludida, esta situación es resaltante ya que permite establecer no solo la familiaridad o conocimiento general de la norma sino también su aplicación directa o de referencia por parte de los entrevistados, lo cual a su vez permitirá tener mayor confianza en los resultados que se obtuvieron en las preguntas siguientes.

PREGUNTA 3	A	B	C	D	E	TOTAL
¿Qué riesgos tributarios, considera usted, pueden generarse para el contribuyente la falta de una definición más específica del Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer? a) Multas b) Tributo incorrecto c) tasa incorrecta d) intereses e) ninguna de las anteriores	25	38	16	11	6	96

En esta pregunta observamos que los entrevistados, en un 39% consideran que el principal riesgo que genera la falta de definición de la norma en cuestión es la determinación de un tributo incorrecto por parte del contribuyente. Un 26% señala que la imposición de multas por parte de la Administración tributaria es la consecuencia de tal falta de definición, mientras que un 17% piensa que esta falta de definición derivará en una tasa incorrecta. Solo un 11% considera que se generarán intereses y un 7% no considera riesgo alguno.

PREGUNTA 4	A	B	C	D	E	TOTAL
¿Cómo considera usted que deben incluirse los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta? a) En la misma Ley b) En el Reglamento c) En una Resolución de Superintendencia d) otro e) no debe incluirse	2	82	6	4	2	96

En este caso un considerable 85% señala que los conceptos de las obligaciones de no hacer faltantes deben ser incluidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual es congruente con el ordenamiento jurídico vigente. Existe un 6% que considera que debe hacerse mediante Resolución de Superintendencia, mientras que el resto considera o que no debe incluirse o debe hacerse a través de otro mecanismo.

PREGUNTA 5	A	B	C	D	E	TOTAL
¿Cuáles son, en su opinión, los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer? a) La doctrina internacional b) la doctrina nacional c) Código Civil d) Jurisprudencia e) Ninguna	63	21	1	10	1	96

En este cuestionamiento un 65% considera que deben utilizarse elementos de la doctrina internacional para conceptualizar los aspectos referidos a las obligaciones de no hacer, mientras que un 22% considera a la doctrina nacional como fuente. Es interesante observar que un 10% considera a la jurisprudencia como fuente para dicha conceptualización.

PREGUNTA 6	A	B	C	D	E	TOTAL
¿Cómo deben clasificarse las Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente? a) Bajo de la forma de No hacer y No dar b) Convencional y legal c) Instantáneas y duraderas d) otro e) No se deben clasificar	49	24	2	6	15	96

En este caso un 51% de los entrevistados señalan que la forma más adecuada de clasificar las Obligaciones de no hacer es bajo la forma del no hacer y no dar; un 25% señala que debería hacerse de la forma convencional, mientras que un interesante 16% considera que no debe realizarse clasificación alguna.

## **IV. DISCUSIÓN**

### **4.1. ANÁLISIS DE DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

En relación a los resultados obtenidos podemos señalar lo siguiente con respecto a la información obtenida en cada pregunta.

#### **Pregunta 1**

Del 1 al 10, ¿Se encuentra usted familiarizado con lo establecido en el Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta? (donde 1 es nada familiarizado y 10 es totalmente familiarizado).

Si bien los conceptos de las obligaciones de No hacer, pueden no ser común conocimiento para el grueso de las personas, en el ámbito empresarial esto no es necesariamente así, pues observamos que más del 96% de los entrevistados considera sentirse familiarizado con la norma señalada. Este resultado, como indicamos, permite establecer el marco inicial en el sentido que podemos establecer que las rentas que no son originarias del trabajo o de carácter mercantil, están tomando fuerza en los últimos años, lo cual se evidencia a través de conocimiento de los entrevistados.

#### **Pregunta 2**

Del 1 al 10 ¿Ha tenido oportunidad de aplicar o ver la aplicación de dicha norma? (donde 1 es ninguna oportunidad y 10 es permanentemente).

Como observamos en los resultados, más del 97% de los entrevistados señala haber visto o aplicado directamente la norma aludida. Este resultado corrobora lo observado en la pregunta 1 en el sentido que al existir familiaridad con los conceptos y las normas referidas a las obligaciones de no hacer, es congruente establecer que dicha familiaridad nace de la aplicación de dichas normas o por haber participado de la misma. En ese sentido se confirma el hecho que existe un porcentaje más que apreciable de profesionales y empresarios seleccionados

de la muestra que tienen conocimiento de dicha norma, lo cual a su vez valida la razón de nuestra investigación.

### **Pregunta 3**

¿Qué riesgos tributarios, considera usted, pueden generarse para el contribuyente la falta de una definición más específica del Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer? a) Multas b) Tributo incorrecto c) tasa incorrecta d) intereses e) ninguna de las anteriores.

En este punto observamos una mayor dispersión en las respuestas, aunque con ciertas tendencias marcadas pues en un 39% los entrevistados consideran que el principal riesgo que genera la falta de definición de la norma en cuestión es la determinación de un tributo incorrecto por parte del contribuyente, esto significa que al momento de determinar la naturaleza del hecho imponible el contribuyente puede considerar que el mismo califica como renta de segunda categoría cuando en realidad puede corresponder a una categoría distinta, es decir a un tributo incorrecto.

Por otro lado, un 26% señala que la imposición de multas por parte de la Administración tributaria es la consecuencia de tal falta de definición, y esto es válido en la medida que se enlace con algún error material o no cometido por el contribuyente, ya que la multa no se genera sin razón alguna, es decir si por ejemplo dejamos de retener un impuesto, no solo debemos el impuesto y los intereses, sino que se genera una multa por no realizar las retenciones. Esta situación confirma el hecho que efectivamente, una imprecisión en las normas fiscales puede traer, como ya lo hace, la aplicación de sanciones a los contribuyentes, con mayor razón por el hecho que dichas sanciones se imponen de forma objetiva, es decir independientemente de la conducta del actor.

En otros casos un 17% piensa que esta falta de definición derivará en una tasa incorrecta y un 11% considera que se generarán intereses, pudiendo resumir que más del 93% de los entrevistados considera que efectivamente existen riesgos que afectan al contribuyente justamente por la falta de una adecuada definición de las normas en cuestión referidas a las obligaciones de no hacer.

#### **Pregunta 4**

¿Cómo considera usted que deben incluirse los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?  
a) En la misma Ley b) En el Reglamento c) En una Resolución de Superintendencia d) otro e) no debe incluirse.

Es razonable suponer que dado que la casi mayoría de entrevistados son abogados y/o contadores, respondan en un 85% que los conceptos de las obligaciones de no hacer faltantes deben ser incluidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual es congruente con el ordenamiento jurídico vigente. Si bien existen otros caminos, el del Reglamento es la forma jurídicamente válida por ser esta norma el complemento que detalla, aclara y precisa sin desnaturalizarla claro está. En la actualidad en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no existe referencia alguna a que se deben entender como obligaciones de no hacer.

#### **Pregunta 5**

¿Cuáles son, en su opinión, los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer? a) La doctrina internacional b) la doctrina nacional c) Código Civil d) Jurisprudencia e) Ninguna

A guisa de los resultados obtenidos en la pregunta anterior, se observa que el 87% de los entrevistados consideran a la doctrina como fuente para conceptualizar las obligaciones de no hacer previas a su incorporación a la

norma (65% considera que debe utilizarse elementos de la doctrina internacional y un 22% considera a la doctrina nacional como fuente).

Lo anterior tiene su origen en el sentido que como observamos en el marco teórico, no existe norma alguna dentro del ordenamiento jurídico peruano que conceptualice lo que debemos entender como Obligaciones y muchos menos lo referido a las obligaciones de no hacer, existiendo muy poca jurisprudencia al respecto por lo que es razonable entender que la fuente elegida sea la doctrina, ya que como vimos previamente, es en el ámbito internacional donde se han manejado estos conceptos desde prácticamente el origen del derecho.

### **Pregunta 6**

¿Cómo deben clasificarse las Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente? a) Bajo de la forma de No hacer y No dar b) Convencional y legal c) Instantáneas y duraderas d) otro e) No se deben clasificar.

En este caso un 51% de los entrevistados señalan que la forma más adecuada de clasificar las Obligaciones de no hacer es bajo la forma del no hacer y no dar; y esto es razonable pues es la forma básica que la doctrina recomienda como deben hacerse dichas clasificaciones.

## V. CONCLUSIONES

### 5.1. CONCLUSIONES

1. Nuestro ordenamiento jurídico tributario posee la característica de no plantear la definición de los términos que en ellos se desarrollan. Esta situación plantea una limitación para el usuario legal en el sentido que al necesitar conocer la normatividad de determinado aspecto, acto jurídico o procedimiento en general, puede no lograr lo deseado, es decir inducir al error a dicho usuario en el sentido de poder llegar a invocar o aplicar un procedimiento que no necesariamente corresponde al acto o norma deseada.
2. Existen situaciones en las que en empresas domiciliadas en el Perú, algunos accionistas acuerdan vender sus acciones, pero con la salvedad que luego de ello el vendedor de dichas acciones no realice actividad empresarial similar en otras empresas, es decir se plantea un acuerdo de no competencia por el cual dicho accionista se obliga a no hacer dichas inversiones. A ello se le denomina como “Obligaciones de no Hacer”, la cual plantea una suerte de prestación negativa, es decir consiste en abstenerse de hacer algo a cambio de una contraprestación.
3. Observamos que en nuestro cuerpo normativo tributario, no existe una definición específica y delimitada de lo que se considera obligaciones de no hacer. Esta suerte de falta de definición de los conceptos, supone que el usuario legal recurra a la legislación comparada, a la doctrina o a la jurisprudencia a fin de ubicar una definición adecuada que le permita aplicar de manera certera lo que la normatividad sobre la materia establece. Esta situación a nuestro entender, genera una condición de riesgo de sanción hacia el contribuyente tributario en el sentido que al no tener certeza que el acto jurídico que realiza califica como obligación de no hacer, puede considerarlo como tal cuando en realidad no lo es para efectos tributarios, lo que implicaría una sanción por no declarar lo que corresponde y por no aplicar la tasa correcta.

## **VI. RECOMENDACIONES**

### **6.1. RECOMENDACIONES**

Conforme a lo observado en el Marco Teórico, tanto en los aspectos legales como teóricos propiamente dichos, así como en los resultados obtenidos de las entrevistas realizadas a los expertos, procedemos a presentar las siguientes recomendaciones:

- 1.** El Marco normativo peruano en especial en el Código Civil y en el Código Tributario, muestran una falta de definición de conceptos, amparados en muchos casos en el hecho que lo ha pretendido el legislador es evitar una generalización de la norma o que los conceptos con el tiempo devengan en obsoletos, dejando al interprete libertad para el mismo.

Es el hecho que esta situación, como se ha demostrado con los informes de la SUNAT y las Resoluciones del Tribunal Fiscal mostradas, no muestra una validez resolutive, en el sentido que justamente la falta de definición de ciertos conceptos han generado interpretaciones erradas, obligando al usuario a recurrir a la magistratura respectiva en búsqueda de una interpretación válida.

Por lo anterior se recomienda considerar, tanto en para el Código Civil como para el Código Tributario, la inclusión de un glosario de términos, ya sea al inicio o al final de dichos Códigos, por lo menos a manera de referencia no vinculante, que permita al usuario legal tener cierta orientación del cual es el concepto que considera la norma como válido para determinado caso.

- 2.** En relación a las obligaciones de no hacer, como hemos podido apreciar, el artículo 24° literal f de la Ley del Impuesto a la Renta, no señala cuales son aquellas obligaciones que califican como renta de segunda categoría, sino que señala que serán todas ellas que no correspondan a abstenciones de actos que califiquen como rentas de tercera, cuarta o quinta categoría.

**2.1** Lo anterior supone que solo se contendría en dichas obligaciones de no hacer aquellas que se hagan en el extranjero pues estas no califican como las rentas que describe dicho artículo, existiendo por ello a nuestros entender un vacío legal por lo que en ese aspecto sugerimos una modificación de dicho literal de la siguiente manera:

**Dice:**

*...f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.*

**Debe decir:**

*...f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta, quinta categoría **o califiquen como renta de fuente extranjera**, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.*

**2.2** Por otro lado como hemos sostenido a lo largo del presente trabajo de investigación, la falta de una adecuada definición de lo corresponden, por diferencia, las obligaciones de no hacer que si califican como rentas de segunda categoría proponemos un cambio adicional a la referida norma, que señale que para el detalle de estos conceptos nos debemos remitir al reglamento, así tenemos la siguiente propuesta de cambio normativo:

**Dice:**

*...f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en*

*cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.*

**Debe decir:**

*...f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta, quinta categoría o **califiquen como renta de fuente extranjera**, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente. **En el Reglamento de la Ley se determinarán aquellas Obligaciones de no hacer a que se refiere el presente literal.***

3. A guisa de lo anterior, se deduce que será necesaria una propuesta normativa a fin de incluir a los conceptos de las obligaciones de No hacer en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, proponiéndose lo siguiente:

**Dice:**

*Artículo 13°.- RENTA BRUTA DE PRIMERA Y SEGUNDA CATEGORÍAS*

*(...)*

*b) Renta Bruta de segunda categoría*

*1. La renta prevista en el inciso h) del Artículo 24° de la Ley, se sujeta a las siguientes reglas:*

*i). Constituye renta de segunda categoría de la persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, las utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inciso j) del Artículo 28 de la Ley.*

*ii). Dentro del concepto de utilidades están comprendidos los dividendos u otra forma de distribución de utilidades que provengan de personas jurídicas.*

*En este último caso, serán aplicables las reglas y disposiciones que regulan el inciso i) del Artículo 24 de la Ley referidas al concepto de dividendos y otra forma de distribución de utilidades, tasa del Impuesto y agentes de retención (...)*

**Debe decir:**

*Artículo 13°.- RENTA BRUTA DE PRIMERA Y SEGUNDA CATEGORÍAS(...)*

*b) Renta Bruta de segunda categoría*

***1. Para efectos de lo estipulado en el inciso f) del Artículo 24° de la Ley, se considera como obligaciones de no hacer, no incluidas dentro de las rentas de tercera, cuarta y quinta categoría a los siguientes conceptos:***

***a) La prohibición de competir deslealmente***

***b) El no votar en asamblea de sociedades por acciones o participaciones***

***c) En el acuerdo de no adquirir bienes o servicios***

***d) En el acuerdo de no pedir pago por concepto indemnizatorio***

***e) En el acuerdo de no disponer o usar el bien prestado o en comodato***

***h) En el acuerdo de no impedir servidumbres de paso o similares***

***i) En todas aquellas Obligaciones de no hacer que no califiquen como habituales.***

***2. La renta prevista en el inciso h) del Artículo 24° de la Ley, se sujeta a las siguientes reglas:***

*i). Constituye renta de segunda categoría de la persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, las utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inciso j) del Artículo 28 de la Ley.*

*ii). Dentro del concepto de utilidades están comprendidos los dividendos u otra forma de distribución de utilidades que provengan de personas jurídicas. En este último caso, serán aplicables las reglas y disposiciones que regulan*

*el inciso i) del Artículo 24 de la Ley referidas al concepto de dividendos y otra forma de distribución de utilidades, tasa del Impuesto y agentes de retención (...)*

## VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUILAR LOYO, J. S. (2016). Decidiendo entre Eficacia y Equidad, Un análisis del Impuesto a la Renta. *Tesis para optar el grado de Maestro en Economía*. Lima, Lima, Perú: Universidad del Pacífico, repositorio SUNEDU.
- ARANZAMENDI NINACONDOR, L. (2015). *Investigación Jurídica*. Lima: Editoria y Librería Jurídica Grijley EIRL.
- BARASSI, L. (1946). *La Teoría generale delle obbligazioni*. Milán: Editorial Giuffre Vol I La struttura.
- BARBERO, D. (1967). *Sistema del Derecho Privado*. (Vol. III (Obligaciones)). (M. Santiago Sentís, Trad.) Buenos Aires: Editoria Ejea.
- BERTOLA PICCINI, L. (2016). Plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en caso de denuncia incompleta del hecho generador según la posición de la doctrina, del Banco de Previsión Social y la jurisprudencia . *Tesis de Derecho*. Montevideo , Uruguay: Universidad de Montevideo.
- BETTI, E. (1969). *Teoria General de las Obligaciones*. Roma, Italia: Editorial Revista de Derecho Privado.
- BRIONES A, G. (1990). *Métodos y Técnicas de Investigación para las Ciencias Sociales*. Mexico D.F.: Editorial Trillas.
- CIFUENTES BARRERA, R. d. (2013). Consentimiento como elemento esencial de los contratos civiles. *Tesis para optar el Título de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales*. Quetzaltenango, Guatemala: Universidad Rafael Landívar.
- CODIGO CIVIL PERUANO. (1984). *Decreto Legislativo 295, Libro IV Las Obligaciones, Sección Primera, Las Obligaciones y sus modalidades, Títulos I y II referidos a las obligaciones de Dar y Hacer respectivamente, y el Título III referido a las Obligaciones de no hacer*. EL Peruano.
- CODIGO TRIBUTARIO, 1. (19 de 08 de 1999). Decreto Supremo N° 135-99-EF. Lima, Lima, Perú: EL Peruano.
- COLIN, Ambrosio, CAPITANT, Henry. (1925). *Curso Elemental de Derecho Civil*. Madrid España: Reus.
- D'ANGELO, A. (2011). *Sentido actual y condiciones de uso de la disciplina general de las Obligaciones*. Bogotá: Revista de Derecho Privado N° 20 Enero Junio Universidad Externado de Colombia.
- DE RUGGIERO, R. (1944). *Instituciones de Derecho Civil*. MADRID: Reus.
- DÍEZ-PICAZO, L. (2008). *Fundamentos del Derecho Civil y Comercial, Volumen Primero*. Buenos Aires, Argentina: Thomson.

- DURAN BENAVIDES, J. E. (2016). Expediente Civil - Sustentación Título de Abogado. *Obligación de Dar Suma de Dinero*. Lima, Peru: Universidad Peruana de las Américas.
- ENCICLOPEDIA JURIDICA, 2. (2014). *Enciclopedia Juridica Derecho Positivo*. Obtenido de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-positivo/derecho-positivo>
- ESPINOZA ZAMORA, M. (2016). La Naturaleza Jurídica de los gastos de maternidad y embarazo a la luz de la responsabilidad civil extracontractual. *Tesis para optar el Título de Licenciada en Derecho*. Costa Rica, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho.
- GALLI, E. V. (1978). *Derecho de las Obligaciones*. Buenos Aires, Argentina: Labrousse.
- GALLO, P. (2011). *Las Obligaciones*. Lima: Observatorio de Derecho Civil, Vol VII.
- GARCÍA MULLÍN, R. (1980). *Manual del Impuesto a la Renta*. Santo Domingo, República Dominicana: Secretaría del Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.
- HERNANDEZ SAMPIERI, Roberto; FERNANDEZ COLLADO, Carlos; BAPTISTA LUCIO, Pilar. (2014). *Metodología de la Investigación, 6ta Edición*. Mexico D.F.: Mc. Graw Hill, Education Editores.
- JIMENEZ FLORES, Á. R. (2006). El Concepto de Asistencia Técnica en el Impuesto a la Renta en el Perú: Propuesta de Regulación. *Tesis para optar el título de abogado*. Lima, Lima, Peru: Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Obtenido de <http://repositorioacademico.upc.edu.pe/upc/bitstream/10757/576028/2/Tesis+Jim%C3%A9nez+Flores.pdf>
- JUGO OBLITAS, A. J. (2011). La Responsabilidad Civil de los directores de las sociedades anónimas del Perú. *Tesis para optar el Título de Abogado*. Lima, Perú: Universidad Mayor de San Marcos.
- LLAMBÍAS, J. J. (1961). *Tratado de Derecho Civil, Parte general, Volumen 2*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Perrot.
- MESSINEO, F. (1954). *Manual de Derecho Civil y Comercial* (Edición 2003 ed.). (S. S. Melendo, Trad.) Londres, Reino Unido de Gran Bretaña: Oxford University Press. Recuperado el 27 de Febrero de 2018
- MOSCATI, E. (2007). *La disciplina generale delle obbligazioni. Corso de diritto civile. Apunti dalle lezioni*. Turín, Italia: G. Giappichelli Editore.
- MURILLO PULGAR, M. G. (2015). La Hipoteca y su incidencia como garantía del contrato del préstamo de mutuo en las sentencias dictadas por la Unidad judicial civil y mercantil de la Ciudad de Riobamba periodo 2015.

- Tesis de pregrado*. Riobamba, Riobamba, Ecuador: Universidad de Chimborazo.
- NATOLI, U. (1984). *L'attuazione del rapporto obbligatorio*. Milán Italia: Giuffrè (II compartimento del debitore) pp 1-2.
- NOGUERA RAMOS, I. (2011). *Guía para elaborar una tesis de Derecho*. Lima, Perú: Editorial y Librería Grijley EIRL.
- OSTERLING Parodi, Felipe CASTILLO Freyre, Mario. (1984). *Tratado de las Obligaciones*. Lima: San Marcos.
- PEZANTES ARZAPALO, Jorge Joel y RAMOS ANGELES, Jesús Alberto. (2017). Tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de las retribuciones pagadas a personas naturales por acuerdos de no competencia en el marco de la transferencia de acciones y adquisiciones de negocio. *Tesis de Pregrado*. Lima, Lima , Perú: Universidad Esan.
- PINGO PALACIOS, J. (2016). Los pactos de exclusividad y no competencias contractuales y post contractuales: inclusión o no en el régimen laboral privado. *Tesis de pregrado para optar el título de abogado*. Piura, Piura, Perú: Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho.
- PIZARRO, Ramón Daniel, VALLESPINOS, Carlos Gustavo, JURE DE OBEIDE Angélica. (1999). *Instituciones del Derecho Privado: Obligaciones, Volumen 3*. Buenos Aires: Editorial Hamurabi.
- QUISPE FARFAN, F. S. (2002). El Derecho a la no incriminación y su aplicación en el Perú. *Tesis para optar el grado de Maestro en Derecho Penal*. Lima: Universidad Nacional de San Marcos.
- QUISPIROCCA HUANCA, L. (2013). Análisis de la Protección Jurídica de los contratos de provisión de conocimientos técnicos secretos - Know How en el Derecho Comparado. *Tesis para optar el título de abogado*. Cusco, Cusco, Perú: Universidad Nacional San Antonio Abad del Cusco Repositorio SUNEDU.
- RAMOS NUÑEZ, C. (2011). *Cómo hacer una Tesis de Derecho y no envejecer en el intento*. Lima: Editoria y librería jurídica Grijley.
- SAAVEDRA PALOMINO Enrique, MONTERO ORDINOLA, Gustavo. (2017). La Indemnización en las Obligaciones de Dar sumas de dinero y el tratamiento de la Clausula Penal. *Tesis para optar el Título de Abogado*. Lima, Lima , Perú: Repositorio Académico Universidad Particular San Martín de Porres.
- TORRES VASQUEZ, A. (2014). *Teoría General de las Obligaciones* . Lima: Pacífico Editores SAC.

TRABUCCHI, A. (1953). *Istituzioni diritto Civile, 7ma Edición*. Padua, Italia:  
Editorial Cedam.

## VIII. ANEXOS

### ANEXO 1: Matriz de Consistencia y Operacionalización

MATRIZ DE CONSISTENCIA					
TÍTULO	PROBLEMAS	OBJETIVOS	SUPUESTOS	CATEGORÍAS	METODOLOGÍA
El Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer	<b>Problema general:</b> ¿Qué riesgos tributarios genera para el contribuyente la falta de una definición más específica del Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer?	<b>Objetivo General:</b> Determinar que riesgos tributarios genera para el contribuyente la necesidad de definir y aclarar el Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer.	<b>Supuesto Principal:</b> La falta de definición y delimitación de los conceptos de obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, genera riesgos tributarios para los contribuyentes al no tener certeza sobre la real naturaleza de dichos hechos imponibles y cual es la tasa impositiva que les corresponde.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los conceptos de las "Obligaciones de no hacer"</li> <li>• Ley del Impuesto a la Renta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Enfoque:</b> Cualitativo, ya que se busca analizar cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes. Puntualmente se procuró establecer cómo se resuelve un problema en ámbitos doctrinarios, jurisprudenciales y administrativos mediante el análisis documental y la realización de entrevistas.</li> <li>• <b>Diseño:</b> Seccional, Teoría fundamentada, Narrativa, Investigación - Acción</li> <li>• <b>Tipo:</b> Básica.</li> <li>• <b>Técnica:</b> 1.- Entrevistas, a través del uso de una Guía de Entrevistas.</li> <li>2.- Análisis documental, porque se consultarán los fondos bibliográficos y hemerográficos de las universidades de la ciudad de Lima, páginas y bibliotecas jurídicas de distintas universidades del mundo desde el acceso a internet, además se consultará jurisprudencia relacionada a la materia.</li> <li>• <b>Método:</b> Inductivo, porque pretende realizar una revisión y análisis de la legislación nacional en materia civil y tributaria de las Obligaciones</li> </ul>
	<b>Problemas Específicos:</b> 1) ¿Cómo deben incluirse los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?	<b>Objetivos Específicos:</b> 1) Evaluar la forma en la que se deben incluir los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.	<b>Supuestos Secundarios:</b> 1) La adecuada conceptualización de las obligaciones de no hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, permitirá que el usuario legal identifique claramente si determinado acto jurídico califica o no como una obligación de no hacer.		
	2) ¿Cuáles son los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer?	2) Identificar los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer.	2) La inclusión de elementos jurídicos, normativos y doctrinarios acordes a la realidad jurídica actual dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, permitirá lograr una adecuada conceptualización de lo que se consideran obligaciones de no hacer.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos jurídicos, normativos y doctrinarios relacionados a las Obligaciones de No Hacer.</li> </ul>	
3) ¿Cómo deben clasificarse las Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente?	3) Establecer una adecuada clasificación de las Obligaciones de No Hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente.	3) Una adecuada clasificación de las Obligaciones de No hacer dentro de la Ley del Impuesto a la Renta permitirá lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos de las Rentas referidas a las obligaciones de No Hacer.</li> <li>• Marco Conceptual de las Obligaciones de No Hacer.</li> </ul>		

## ANEXO 2 : Cuadro N° 49 SUNAT CONTRIBUYENTES INSCRITOS SEGÚN TIPO, 1998-2017 (Miles de contribuyentes)

REGISTERED TAXPAYERS ACCORDING TO TYPE OF TAXPAYER

Concepto	2018 Ene.	Var. % Ene.18/ Ene.17		
<b>Total</b>	<b>8,887.2</b>	<b>7.2</b>	<b>Total</b>	
Persona natural sin empresa	6,538.8	6.9	Natural person without enterprise	
Persona natural con empresa unipersonal	1,765.0	8.0	One worker enterprise	
Sociedad anónima	272.6	9.5	Public company	272.612
Empresa individual de responsabilidad limitada	165.8	10.1	Single enterprise limited liability	
Sociedad comercial de responsabilidad limitada	57.6	4.7	Private limited company	57.578
Sociedad irregular	3.7	-4.4	Non regular society	3.723
Asociación	33.7	8.0	Association	
Universidades, centros educativos y culturales	9.0	4.2	Universities, higher education and cultural organizations	
Gobierno local	4.3	4.6	Local government	
Sociedad civil	1.9	2.6	Civil corporation	1.940
Junta de propietarios	3.5	9.5	Association of Owners	
Comunidades campesina y nativa	3.6	9.5	Rural and Local Community	
Cooperativas, Sociedades Agrarias de Interés Social	2.7	8.9	Cooperatives, Agrarian Cooperatives of Social Interest	
Sociedad conyugal sin empresa	3.4	2.7	Conyugal partnership without enterprise	
Instituciones públicas	2.2	2.0	Public Institutions	
Sociedad conyugal con empresa unipersonal	0.3	-1.0	Conyugal partnership with single enterprise	
Instituciones religiosas	1.3	1.2	Religious institutions	
Sucesión indivisa sin empresa	3.4	5.5	Estate taxpayer without enterprise	
Sucesión indivisa con empresa unipersonal	1.3	5.1	Estate taxpayer with one worker enterprise	
Otras formas societarias	4.3	12.7	Other types of partnerships	4.253
Asociación en participación	0.2	-5.4	Business associations	0.194
Sucursales o agencias de empresas extranjeras	1.2	-0.4	Foreign branches and enterprise agencies	
Contratos de colaboración empresarial	6.7	18.6	Joint ventures	6.676
Fundación	0.3	5.6	Foundation	
Gobierno central	0.2	0.0	Central government	
Entidades de auxilio mutuo	0.2	-1.1	Mutual aid organizations	
Sociedad de beneficencia	0.1	-0.9	Charity organization	
			<b>TOTAL</b>	<b>346,976</b>

Nota: Sólo considera contribuyentes activos.

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Elaboración: SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

### ANEXO 3: Expediente de Validación de Entrevistas - Experto 1

CERTIFICADO DE VALIDEZ DEL CONTENIDO DE LOS INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

ITEM	CONTENIDO	PERTINENCIA			RELEVANCIA			CLARIDAD			SUFICIENCIA		
		Si	No	Corregir	Si	No	Corregir	Si	No	Corregir	Si	No	Corregir
	<b>Preguntas de las entrevistas / encuestas a aplicarse</b>	/			/			/			/		
1	Del 1 al 10, ¿Se encuentra usted familiarizado con lo establecido en el Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta? (donde 1 es nada familiarizado y 10 es totalmente familiarizado)	/			/			/			/		
2	Del 1 al 10 ¿Ha tenido oportunidad de aplicar o ver la aplicación de dicha norma? (donde 1 es ninguna oportunidad y 10 es permanentemente)	/			/			/			/		
3	¿Qué riesgos tributarios, considera usted, pueden generarse para el contribuyente la falta de una definición más específica del Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer? a) Multas b) Tributo incorrecto c) tasa incorrecta d) intereses e) ninguna de las anteriores	/			/			/			/		
4	¿Cómo considera usted que deben incluirse los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta? a) En la misma Ley b) En el Reglamento c) En una Resolución de Superintendencia d) otro e) no debe incluirse	/			/			/			/		

<p>¿Cuáles son, en su opinión, los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer? a) La doctrina internacional b) la doctrina nacional c) Código Civil d) Jurisprudencia e) Ninguna</p>	/		/		/		/		
<p>¿Cómo deben clasificarse las Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente? a) Bajo de la forma de No hacer y No dar b) Convencional y legal c) Instantáneas y duraderas d) otro e) No se deben clasificar</p>	/		/		/		/		

Observaciones generales:

<i>Aplicable</i>	Aplicable	Aplicable después de corregir	No Aplicable
Opinión de aplicabilidad	/		

Apellidos y Nombres del Validador experto	<i>Dr. Humberto Delgado</i>
DNI	<i>1087264</i>
Especialidad	<i>Contable</i>
Firma	<i>[Firma manuscrita]</i>

**Elementos considerativos para la evaluación**

**Pertinencia.** El ítem corresponde al contexto de la investigación

**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar el componente evaluado de la investigación

**Claridad:** El enunciado se comprende sin mayor dificultad, es conciso, exacto y directo

**Suficiencia:** El ítem evaluado tiene los elementos necesarios para cumplir su objetivo

## ANEXO 4: Expediente de Validación de Entrevistas - Experto 2

### CERTIFICADO DE VALIDEZ DEL CONTENIDO DE LOS INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

ITEM	CONTENIDO	PERTINENCIA			RELEVANCIA			CLARIDAD			SUFICIENCIA		
		Si	No	Corregir	Si	No	Corregir	Si	No	Corregir	Si	No	Corregir
	Preguntas de las entrevistas / encuestas a aplicarse	/			/			/			/		
1	Del 1 al 10, ¿Se encuentra usted familiarizado con lo establecido en el Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta? (donde 1 es nada familiarizado y 10 es totalmente familiarizado)	/			/			/			/		
2	Del 1 al 10 ¿Ha tenido oportunidad de aplicar o ver la aplicación de dicha norma? (donde 1 es ninguna oportunidad y 10 es permanentemente)	/			/			/			/		
3	¿Qué riesgos tributarios, considera usted, pueden generarse para el contribuyente la falta de una definición más específica del Artículo 24°, literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a las Obligaciones de No Hacer? a) Multas b) Tributo incorrecto c) tasa incorrecta d) intereses e) ninguna de las anteriores	/			/			/			/		
4	¿Cómo considera usted que deben incluirse los conceptos de Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta? a) En la misma Ley b) En el Reglamento c) En una Resolución de Superintendencia d) otro e) no debe incluirse	/			/			/			/		

<p>¿Cuáles son, en su opinión, los elementos jurídicos, normativos y doctrinarios que deben considerarse para lograr una adecuada conceptualización de lo que se considera como Obligaciones de No Hacer? a) La doctrina internacional b) la doctrina nacional c) Código Civil d) Jurisprudencia e) Ninguna</p>	/		/	/	/	/	/
<p>¿Cómo deben clasificarse las Obligaciones de No Hacer dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta para lograr una correcta determinación del hecho imponible y de la tasa impositiva correspondiente? a) Bajo de la forma de No hacer y No dar b) Convencional y legal c) Instantáneas y duraderas d) otro e) No se deben clasificar</p>	/		/	/	/	/	/

Observaciones generales:

Aplicable	Aplicable después de corregir	No Aplicable
Opinión de aplicabilidad	X	

Apellidos y Nombres del Validador experto	Hijon Hernandez Victor Daniel
DNI	09461497
Especialidad	Metodología
Firma	

**Elementos considerativos para la evaluación**

**Pertinencia.** El ítem corresponde al contexto de la investigación

**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar el componente evaluado de la investigación

**Claridad:** El enunciado se comprende sin mayor dificultad, es conciso, exacto y directo

**Suficiencia:** El ítem evaluado tiene los elementos necesarios para cumplir su objetivo