



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL DEL PERÚ"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2010-14

**TEMA :** DETERMINAR SI LA PRESENTACIÓN DE LA "CONSTANCIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE ARTISTAS EXTRANJEROS" EMITIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL AMPARO DE LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 145-99/SUNAT ES UN REQUISITO INDISPENSABLE PARA GOZAR DE LA EXONERACIÓN PREVISTA EN EL INCISO N) DEL ARTÍCULO 19° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SI SE TRANSGREDE A LA CITADA LEY Y AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

**FECHA :** 01 de octubre de 2010  
**HORA :** 4:15 pm.  
**MODALIDAD :** Video Conferencia  
**LUGAR :** Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

<b>ASISTENTES :</b>	Ana María Cogorno P.	Gabriela Márquez P.	Lorena Amico De Las C.
	Marina Zelaya V.	Jesús Fuentes B.	Mariella Casalino M.
	Cristina Huertas L.	Raúl Queuña D.	Ada Flores T.
	Caridad Guarníz C.	Víctor Castañeda A.	Silvia León P.
	Luis Cayo Q.	Gary Falconí S.	Marco Huamán S.
	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.	Doris Muñoz G.
	Carmen Terry R.	Patricia Meléndez K.	Juana Pinto de A.
	Miguel De Pomar Sh.	Luis Ramírez M.	Renée Espinoza B.
	Lily Villanueva A.	Rossana Izaguirre Ll.	Carlos Moreano V.
	Jorge Sarmiento D.	Licette Zúñiga D.	Rosa Barrantes T.
	Roxana Ruiz A.	Zoraida Olano S.	

**NO ASISTENTES :** Sergio Ezeta Carpio (onomástico: fecha de votación)  
Pedro Velásquez López Raygada (vacaciones: fecha de votación)

**I. ANTECEDENTES:**

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

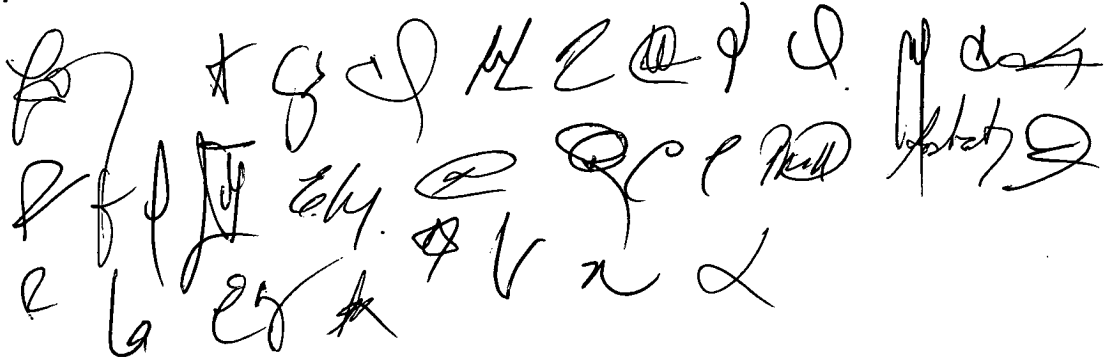
**II. AGENDA:**

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"La Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356, sino que constituye sólo un medio probatorio para acreditar el goce de esta***

**exoneración. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia no transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta."**

**"El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".**

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, arranged in three rows. The first row contains several distinct signatures. The second row includes some initials and a signature that appears to be 'Rull'. The third row consists of more initials and a signature.

DETERMINAR SI LA PRESENTACIÓN DE LA “CONSTANCIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE ARTISTAS EXTRANJEROS” EMITIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL AMPARO DE LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 145-99/SUNAT ES UN REQUISITO INDISPENSABLE PARA GOZAR DE LA EXONERACIÓN PREVISTA EN EL INCISO N) DEL ARTÍCULO 19° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SI SE TRANSGREDE A LA CITADA LEY Y AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Total	4	28	32	32
Subtotal	10	20	20	20

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

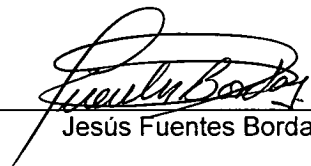
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



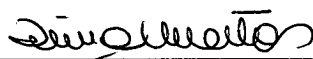
Ana María Cogorno Prestinoni



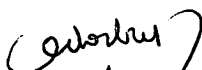
Lorena Amico De Las Casas



Jesús Fuentes Borda



Cristina Huertas Lizarzaburu



Ada Flores Talavera



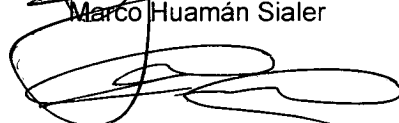
Víctor Castañeda Altamirano



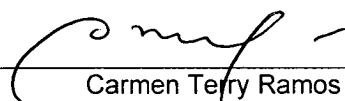
Gary Falconí Sinche



Marco Huamán Sialer



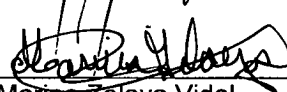
José Martel Sánchez



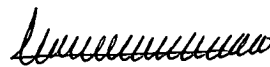
Carmen Terry Ramos



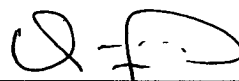
Gabriela Márquez Pacheco



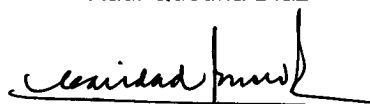
Marina Zelaya Vidal



Mariella Casalino Mannarelli



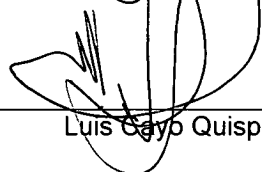
Raúl Queuña Díaz



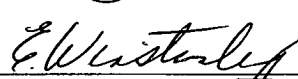
Caridad Guarníz Cabell



Silvia León Pinedo



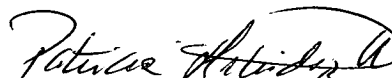
Luis Gayo Quispe



Elizabeth Winstanley Páto

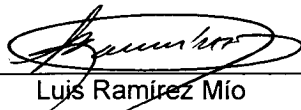


Doris Muñoz García



Patricia Meléndez Kohatsu

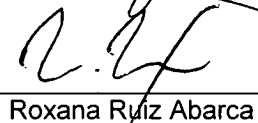
  
Juana Pinto De Aliaga

  
Luis Ramírez Mío

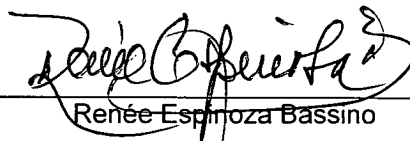
  
Lily Villanueva Aznarán

  
Carlos Moreano Valdivia

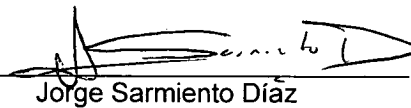
  
Licette Zúñiga Dulanto

  
Roxana Ruiz Abarca

  
Miguel De Pomar Shiota

  
Renée Espinoza Bassino

  
Rossana Izaguirre Llampasi

  
Jorge Sarmiento Díaz

  
Rosa Barrantes Takata

  
Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2010-14

## INFORME FINAL

**TEMA : DETERMINAR SI LA PRESENTACIÓN DE LA “CONSTANCIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE ARTISTAS EXTRANJEROS” EMITIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL AMPARO DE LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 145-99/SUNAT ES UN REQUISITO INDISPENSABLE PARA GOZAR DE LA EXONERACIÓN PREVISTA EN EL INCISO N) DEL ARTÍCULO 19° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SI SE TRANSGREDE A LA CITADA LEY Y AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356<sup>1</sup>, establece que se encuentran exonerados del Impuesto los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

Por otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>2</sup>, se establecieron disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos, señalándose en sus artículos 2° y 4° la manera de acreditar la exoneración, esto es, a través de una “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros” expedida por la Administración Tributaria, los documentos que deben presentarse para obtenerla y el procedimiento a seguir con dicha finalidad.

Al respecto, corresponde determinar si la constancia a la que se ha hecho referencia es un requisito indispensable para gozar de la exoneración, y si por consiguiente, se transgrede lo dispuesto por el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, violándose el principio de reserva de ley o si, por el contrario, dicha constancia no es un requisito indispensable, sino sólo un medio probatorio entre los diversos que pueden utilizarse para acreditar que se cumplen los requisitos previstos por la referida ley para la exoneración.

Amerita llevar el tema a Sala Plena de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 154° y 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

En efecto, según el citado artículo 154°, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en tal caso, en la resolución correspondiente se señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y se dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

<sup>1</sup> Publicada el 18 de octubre de 2000.

<sup>2</sup> Publicada el 30 de diciembre de 1999, modificada por Resolución de Superintendencia N° 003-2003/SUNAT, publicada el 9 de enero de 2003.



Asimismo, de determinarse que lo dispuesto por la resolución de superintendencia antes citada transgrede lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta, en aplicación del artículo 102° del anotado Código, se deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, siendo que en dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo con lo establecido por el artículo 154° del mismo Código.

## II. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## III. PROPUESTAS

### 3.1. PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

La "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta al disponer de requisitos no exigidos por la citada ley para el goce de la exoneración.

#### FUNDAMENTOS

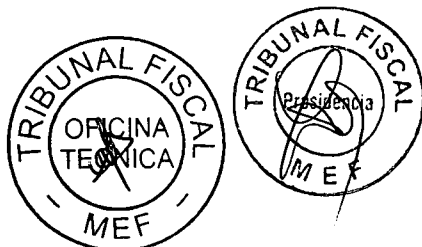
El inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>3</sup> prevé la exoneración de los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

Al respecto, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que de acuerdo con la norma citada, para que los ingresos abonados estuvieran exonerados, el espectáculo presentado debía ser calificado por el Instituto Nacional de Cultura<sup>4</sup> como cultural y encontrarse en alguno de los rubros detallados en la citada norma, es decir, ser un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclore, siempre que el servicio fuese prestado por una representación de un país extranjero<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

<sup>4</sup> En aplicación del criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC de 13 de abril de 2005, referida al Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos, debe entenderse que a efecto de la exoneración del espectáculo, el Instituto Nacional de Cultura lo calificará como teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclor, siendo dicha calificación meramente declarativa y no constitutiva respecto del beneficio.

<sup>5</sup> En este sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5145-4-2009 de 29 de mayo de 2009, N° 2515-5-2005 de 22 de abril de 2005, N° 4126-4-2003 de 18 de julio de 2003 y N° 125-5-2002 de 11 de enero de 2002.



Es importante destacar que la citada norma no estableció que para gozar de la exoneración debía realizarse previamente un procedimiento ante la Administración, ni que debía presentarse algún documento en particular.

Por otro lado, el artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>6</sup>, establece que las representaciones de países extranjeros que realicen en el país los espectáculos antes citados y que hayan sido calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura - INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" que emitirá la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT en la cual se señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27356.

A partir de lo expuesto, se determinará si la resolución de superintendencia prevé un requisito indispensable a efecto de gozar de la exoneración del Impuesto a la Renta y si, en consecuencia, se transgrede lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta así como el principio de reserva de ley.

Al respecto, el artículo 74º de la Constitución dispone que *"Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo"*. Asimismo, establece que *"el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio"*.

De la citada norma se desprende que nuestro ordenamiento ha recogido el principio de reserva de ley a nivel constitucional a manera de garantía<sup>7</sup> frente a la potestad tributaria, pues aquella norma que cree algún tributo o exoneración sin observar a éste y a los demás principios citados será considerada inconstitucional.

En igual sentido, la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

De la lectura de las citadas normas se concluye que la concesión de beneficios tributarios, como es el caso de la exoneración, se encuentra sujeta a la observancia del principio antes citado, de manera que el supuesto de hecho que la configura, los requisitos que deben cumplirse y los beneficiarios de ésta constituyen elementos esenciales que la caracterizan y que por tanto, deben ser regulados por ley o decreto legislativo, según sea el caso.

Al respecto, si bien la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa y, por tanto, puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento (siempre que los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley), el Tribunal Constitucional refiere que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo (en este caso, de la

<sup>6</sup> Publicada el 30 de diciembre de 1999, modificada por Resolución de Superintendencia N° 003-2003/SUNAT, publicada el 9 de enero de 2003.

<sup>7</sup> En este sentido, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley, en tanto límite a la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios.





exoneración) es el decreto supremo y no la resolución administrativa, como es el caso de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>8</sup>.

Como se ha mencionado, el citado artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, establece que para acreditar encontrarse dentro de los alcances de la exoneración es necesario presentar la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros" en la cual la Administración Tributaria señalaría si los ingresos se encuentran exonerados, lo cual implica que la obtención de dicho documento es necesario para alcanzar la exoneración. Por consiguiente, se trata de un requisito indispensable para gozar de dicho beneficio que ha sido previsto en una resolución de superintendencia. Asimismo, dicho documento se obtendría iniciando un procedimiento administrativo que tampoco ha sido previsto por la ley.

En efecto, si no se obtiene la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros", como podría suceder en el caso que no se cumpla con presentar alguno de los documentos previstos en el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>9</sup>, no se habrá acreditado la exoneración y por ende, la Administración Tributaria no reconocerá el beneficio.

Por consiguiente, al establecer la citada resolución de superintendencia un requisito indispensable para gozar de la exoneración, que no ha sido dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, su aplicación implica una transgresión de dicha norma así como del principio de reserva de ley recogido por la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en los términos desarrollados por el Tribunal Constitucional, por lo que corresponde inaplicar dicha resolución.

Cabe precisar que lo expuesto no afecta la facultad de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los deudores tributarios, y por ende, ésta puede exigir todos los documentos que sean necesarios para que se acredite el cumplimiento de las condiciones establecidas por la Ley de Impuesto a la Renta para gozar del indicado beneficio, pero ello no puede significar sujetar el goce de la exoneración antes citada al cumplimiento de lo regulado por la resolución de superintendencia.

Se concluye, entonces, que lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, al establecer un requisito indispensable para gozar de la exoneración dispuesta por el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, transgrede a ésta última y por tanto, al principio de reserva de ley.

<sup>8</sup> Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 06626-2006-PA/TC de 19 de abril de 2007.

<sup>9</sup> Este artículo señala que para que la SUNAT emita la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros", se debe presentar un escrito, por lo menos con quince (15) días de anticipación a la fecha del primer Espectáculo, adjuntando la siguiente documentación:

- a) *Copia de la Resolución que emita el INC calificando el Espectáculo como espectáculo público cultural.*
- b) *Copia del contrato celebrado con el Contribuyente, debidamente legalizado por el consulado o representante oficial del país donde el Artista ha fijado su residencia o centro de operaciones.*
- c) *Copia del pasaporte del Artista en el que conste la visa del artista."*



## PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

La "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356, sino que constituye sólo un medio probatorio para acreditar el goce de esta exoneración. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia no transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta.

### FUNDAMENTO

El inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>10</sup> prevé la exoneración de los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

Al respecto, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que de acuerdo con la norma citada, para que los ingresos abonados estuvieran exonerados, el espectáculo presentado debía ser calificado por el Instituto Nacional de Cultura<sup>11</sup> como cultural y encontrarse en alguno de los rubros detallados en la citada norma, es decir, ser un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclore, siempre que el servicio fuese prestado por una representación de un país extranjero<sup>12</sup>.

Por otro lado, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>13</sup>, establece que las representaciones de países extranjeros que realicen en el país los espectáculos antes citados y que hayan sido calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura - INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" que emitirá la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT en la cual se señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27356.

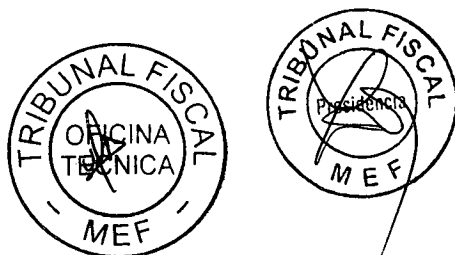
A partir de lo expuesto se determinará si la Resolución de Superintendencia prevé un requisito indispensable a efecto de gozar de la exoneración del Impuesto a la Renta y si, en consecuencia, se transgrede lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta así como el principio de reserva de ley.

<sup>10</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

<sup>11</sup> En aplicación del criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC de 13 de abril de 2005, referida al Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos, debe entenderse que a efecto de la exoneración del espectáculo, el Instituto Nacional de Cultura lo calificará como teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclor, siendo dicha clasificación meramente declarativa y no constitutiva respecto del beneficio.

<sup>12</sup> En este sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5145-4-2009 de 29 de mayo de 2009, N° 2515-5-2005 de 22 de abril de 2005, N° 4126-4-2003 de 18 de julio de 2003 y N° 125-5-2002 de 11 de enero de 2002.

<sup>13</sup> Publicada el 30 de diciembre de 1999, modificada por Resolución de Superintendencia N° 003-2003/SUNAT, publicada el 9 de enero de 2003.



El artículo 74° de la Constitución dispone que *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*. Asimismo, establece que *“el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”*.

De la citada norma se desprende que nuestro ordenamiento ha recogido el principio de reserva de ley a nivel constitucional a manera de garantía<sup>14</sup> frente a la potestad tributaria, pues aquella norma que cree algún tributo o exoneración sin observar a éste y a los demás principios citados será considerada inconstitucional.

En igual sentido, la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

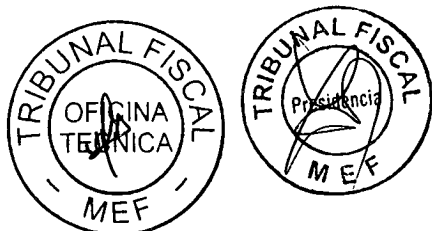
De la lectura de las citadas normas se concluye que la concesión de beneficios tributarios, como es el caso de la exoneración, se encuentra sujeta a la observancia del principio antes citado, de manera que el supuesto de hecho que la configura, los requisitos que deben cumplirse y los beneficiarios de ésta constituyen elementos esenciales que la caracterizan y que, por tanto, deben ser regulados por ley o decreto legislativo, según sea el caso.

Al respecto, en la sentencia recaída en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC, de 19 de abril de 2007, el Tribunal Constitucional ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento siempre que los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley, siendo que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo (en este caso, de la exoneración) es el decreto supremo y no la resolución administrativa. Asimismo, indica que la regulación del hecho imponible en abstracto –la cual requiere la máxima observancia del principio– comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), conceptos que en el presente caso son trasladados a la exoneración tributaria.

En el presente caso, se tiene que los aspectos esenciales de la exoneración han sido previstos por la Ley del Impuesto a la Renta, sin que haya delegación al respecto a normas de inferior rango. Así, en el inciso n) del artículo 19° de la citada ley se ha previsto el hecho material exonerado, las condiciones que se deben cumplir, el límite temporal y los sujetos que deben realizar la actividad para gozar de la exoneración. Por tanto, no hay una habilitación en blanco a normas reglamentarias referidas a los aspectos esenciales de la exoneración.

Por otro lado, tal como se ha citado precedentemente, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia establece que *“Las representaciones de países extranjeros que realicen en el país espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet y*

<sup>14</sup> En este sentido, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley, en tanto límite a la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios.



*folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura - INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la constancia a que se refiere el párrafo anterior, en la cual la SUNAT señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356”.*

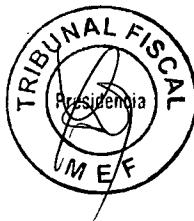
No puede considerarse que la citada Resolución de Superintendencia está condicionando el goce del beneficio de la exoneración prevista en el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta a la obtención de la “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros”, no sólo porque ello no ha sido expresamente previsto en ley, sino porque el artículo 2° de la citada Resolución de Superintendencia sólo otorga el carácter de medio probatorio de la exoneración a la referida constancia.

Además, en atención a lo señalado en el segundo párrafo del citado artículo 2°, se puede concluir que esta norma reconoce la calidad de exoneradas a las entidades que cumplan con lo previsto en el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, al señalar dicha norma que *“Las representaciones de países extranjeros que realicen en el país espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura – INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la constancia (...)”*, se desprende que la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT está reconociendo la calidad de exoneradas de las citadas representaciones siendo que, la “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros” constituye únicamente un medio de prueba para acreditar tal calidad.

De la norma anotada, cabe destacar que no limita el derecho de los contribuyentes a presentar las pruebas que consideren convenientes para acreditar los requisitos establecidos por el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros” que emita la Administración Tributaria es una entre varias formas de acreditación mas no la única y, en consecuencia, no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración.

Ello se explica haciendo una lectura conjunta de la versión original del inciso n) del artículo 19° antes citado y del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, esto es, antes de la modificación introducida por la Ley N° 27356 y una lectura conjunta de las citadas normas tras la modificación aludida. En efecto, en su versión original, la exoneración había sido prevista respecto de artistas no domiciliados y de representaciones de países extranjeros que realicen espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

Bajo esta premisa, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia previó también dos supuestos, uno para el caso de los artistas no domiciliados y otro para el de las representaciones de países extranjeros. En el primer supuesto se señaló que el artista (no domiciliado) *“...que genere rentas de fuente peruana gravadas con el Impuesto a la Renta acreditará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias referidas a este impuesto, únicamente mediante la presentación de la “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros” que, para tal efecto, emitirá la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT indicando que*



*éste ha cumplido con efectuar el pago del impuesto respectivo”, mientras que en el caso de las representaciones de países extranjeros se acreditará la exoneración “con la constancia a que se refiere el párrafo anterior, en la cual la SUNAT señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356”.*

De lo citado se aprecia que solamente en el primer supuesto la norma previó un solo modo de probanza al establecer que “únicamente” se podía acreditar la exoneración mediante el documento emitido por la Administración Tributaria, previsión distinta a la aplicable a las representaciones de países extranjeros pues, en dicho caso, no se ha establecido tal restricción.

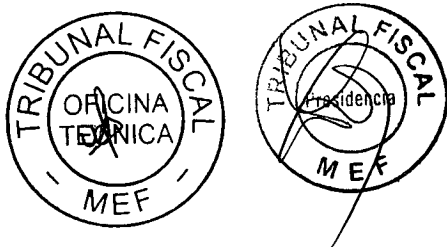
Ahora bien, después de la modificación introducida por la Ley N° 27356, la exoneración ha sido prevista exclusivamente para el caso de las representaciones de países extranjeros, excluyéndose a los artistas no domiciliados, por lo que a efecto de probar la exoneración, se deberá estar a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT y no a lo dispuesto por el primero.

En consecuencia, se tiene que la resolución de superintendencia solo regula deberes de colaboración de los deudores tributarios así como la facultad de verificación de la Administración Tributaria en el caso concreto.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 87° del Código Tributario, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para lo cual están obligados, por ejemplo, a permitir el control por parte de ésta, a presentar o exhibir declaraciones, libros, registros y otros documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (en la forma, plazos y condiciones que ella requiera), a formular las aclaraciones que le sean solicitadas y a proporcionar la información que la Administración requiera o la que ordenen las normas tributarias sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

En tal sentido, lo establecido por la resolución de superintendencia antes citada se enmarca dentro de estos deberes de colaboración y no implica la regulación de requisitos adicionales de la exoneración ni aspectos esenciales que determinen o no su configuración. Así también, no limita el derecho de los contribuyentes a probarla por otros medios que permita la ley.

En consecuencia, la exoneración se producirá si es que se cumplen los elementos básicos previstos por el inciso n) del artículo 19° la Ley del Impuesto a la Renta, y dado que esta norma no ha supeditado el goce del beneficio tributario al cumplimiento de un requisito adicional, no puede considerarse que la obtención de la “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros” constituye un requisito indispensable, sino simplemente un medio de prueba de la exoneración. Por consiguiente, se tendrá derecho al beneficio de la exoneración cumpliendo únicamente con los requisitos previstos por el inciso n) del artículo 19° la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo este beneficio ser probado por cualquier medio admitido por el ordenamiento, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones dispuestas por ley por incumplir los deberes formales



que correspondan y que estén vinculados con el procedimiento establecido por el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>15</sup>.

El citado artículo 4° establece los documentos que se requieren para que la Administración Tributaria emita la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros", y si bien la no presentación de alguno de estos documentos implica que la Administración Tributaria no emita tal constancia, ello no significa que ésta pueda desconocer el beneficio, por cuanto como se ha indicado, dicha constancia constituye sólo un medio probatorio, pudiendo el deudor tributario presentar otros medios probatorios que acrediten el cumplimiento de los requisitos previsto en el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Se concluye entonces que la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no transgrede a la Ley del Impuesto a la Renta ni al principio de Reserva de Ley, constituyendo la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" sólo un medio de prueba de la exoneración.

#### IV. CRITERIOS A VOTAR

##### 4.1 PROPUESTA 1

La "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta al disponer de requisitos no exigidos por la citada ley para el goce de la exoneración.

##### 4.2 PROPUESTA 2

La "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356, sino que constituye sólo un medio probatorio para acreditar el goce de esta exoneración. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia no transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>15</sup> Este artículo señala que para que la SUNAT emita la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros", se debe presentar un escrito, por lo menos con quince (15) días de anticipación a la fecha del primer Espectáculo, adjuntando la siguiente documentación:

- a) *Copia de la Resolución que emita el INC calificando el Espectáculo como espectáculo público cultural.*
- b) *Copia del contrato celebrado con el Contribuyente, debidamente legalizado por el consulado o representante oficial del país donde el Artista ha fijado su residencia o centro de operaciones.*
- c) *Copia del pasaporte del Artista en el que conste la visa del artista."*



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ DE 1993

##### Artículo 74°.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

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

#### TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

##### NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

*"Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: (...)*

*b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios".*

##### Artículo 87°.- OBLIGACIONES DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

*"Los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: (...)*

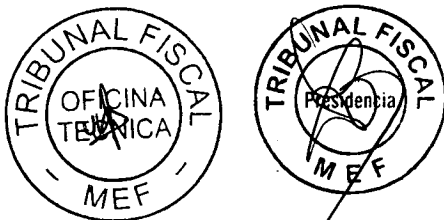
*5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.*

*Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de los elementos señalados en el primer párrafo, las mismas que deberán ser refrendadas por el deudor tributario o, de ser el caso, su representante legal.*

*6) Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del propio contribuyente o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma y condiciones establecidas".*

##### Artículo 102°.- JERARQUIA DE LAS NORMAS

*"Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154°".*



## **Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA**

*“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial...”.*

## **TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF, MODIFICADO POR LEY N° 27356**

**Artículo 19°.-** *“Están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre del año 2006 (...)*

- n) Los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país...”.*

## **RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 145-99/SUNAT, MODIFICADA POR RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 003-2003/SUNAT**

### **Artículo 2°.- ACREDITACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

*“El Artista que genere rentas de fuente peruana gravadas con el Impuesto a la Renta acreditará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias referidas a este impuesto, únicamente mediante la presentación de la “Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros” que, para tal efecto, emitirá la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT indicando que éste ha cumplido con efectuar el pago del impuesto respectivo.*

*Las representaciones de países extranjeros que realicen en el país espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura - INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la constancia a que se refiere el párrafo anterior, en la cual la SUNAT señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356”.*

### **Artículo 4°.- DOCUMENTACIÓN REQUERIDA RESPECTO DE ESPECTÁCULOS REALIZADOS POR ARTISTAS CUYOS INGRESOS SE ENCUENTRAN EXONERADOS DEL IMPUESTO A LA RENTA**

*“Para que la SUNAT emita el documento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 2°, el Responsable deberá presentar un escrito, por lo menos con quince (15) días de anticipación a la fecha del primer Espectáculo adjuntando la documentación que se señala a continuación:*

- a) Copia de la Resolución que emita el INC calificando el Espectáculo como espectáculo público cultural.*





b) *Copia del contrato celebrado con el Contribuyente, debidamente legalizado por el consulado o representante oficial del país donde el Artista ha fijado su residencia o centro de operaciones.*

c) *Copia del pasaporte del Artista en el que conste la visa de artista.*

*En caso no se cuente con la Resolución del INC dentro del plazo indicado en el párrafo anterior, el Responsable podrá presentar el referido escrito adjuntando la siguiente documentación:*

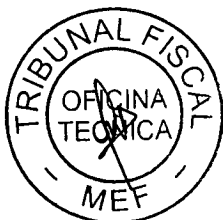
1. *Copia de la solicitud de calificación presentada según lo indicado por dicho instituto.*

2. *Los documentos indicados en el primer párrafo del artículo 3º.*

*En el caso indicado en el párrafo anterior y a efecto que la SUNAT emita el documento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 2º, el Responsable deberá presentar la resolución correspondiente, a más tardar con tres (3) días de anticipación a la fecha de la salida del Artista.*

*Si no se presentara copia de la Resolución del INC, el Responsable deberá presentar la documentación que se señala en el penúltimo párrafo del artículo 3º, dentro de los tres (3) días siguientes a la salida del país del Artista.*

*Si con posterioridad a la determinación de las obligaciones tributarias se presentará copia de la resolución emitida por el INC calificando el Espectáculo como espectáculo público cultural, se procederá al quiebre de la resolución de determinación, y de ser el caso, a la devolución correspondiente”.*



## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

##### RTF N° 5145-4-2009 (29-05-2009)

*“Que el inciso n) del artículo 19° de la misma ley, modificado por la Ley N° 27356, establece que están exonerados del Impuesto a la Renta los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.*

*Que cabe precisar que a partir del 1 de enero de 2001, fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27356, la exoneración del Impuesto a la Renta sólo es aplicable a las representaciones de países extranjeros por los referidos espectáculos, excluyendo a los artistas no domiciliados.*

*Que de conformidad con las normas en referencia, para que los ingresos abonados estuvieran exonerados del Impuesto a la Renta, en virtud del inciso n) del artículo 19° de la Ley del citado impuesto, el espectáculo presentado debía haber sido calificado por el INC como cultural y debía encontrarse en alguno de los rubros detallados en la citada norma, es decir, ser un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclore, criterio recogido en las Resoluciones N° 125-5-2002 y 4126-4-2003, siempre que el servicio fuese prestado por una representación de un país extranjero”.*

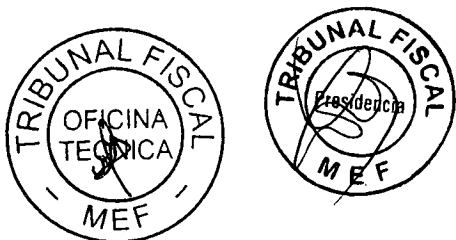
##### RTF N° 002515-5-2005 (22-04-2005)

*“Que el inciso n) del artículo 19° de la misma ley establece que están exonerados del Impuesto a la Renta los ingresos brutos que perciben los artistas no domiciliados, así como las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura realizados en el país (...).*

*Que para que los ingresos abonados estuvieran exonerados del Impuesto a la Renta, en virtud del literal n) del artículo 19° de la Ley del citado impuesto, el espectáculo presentado debía haber sido calificado por el Instituto Nacional de Cultura (INC) como cultural y, además, debía encontrarse en alguno de los rubros detallados en la citada norma, es decir, ser un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclore, criterio recogido en las Resoluciones N°s 125-5-2002 y 4126-4-2003, de fechas 11 de enero de 2002 y 18 de julio de 2003, respectivamente”.*

##### RTF N° 4126-2003 (18-07-2003)

*“Que el inciso n) del artículo 19° de la misma ley establece que están exonerados del Impuesto a la Renta, los ingresos brutos que perciben los artistas no domiciliados, así como las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura realizados en el país (...);*



Que este Tribunal mediante Resolución N° 125-5-2002 ha establecido que a efecto de la exoneración prevista en el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta debe cumplirse con dos requisitos: que se trate de un espectáculo del tipo establecido en la norma y que se cuente con la calificación del Instituto Nacional de Cultura”.

**RTF N° 125-5-2002 (11-01-2002)**

Que el inciso n) del artículo 19° de la misma ley establece que están exonerados del Impuesto a la Renta, los ingresos brutos que perciben los artistas no domiciliados, así como las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folklore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura realizados en el país (...);

Que en lo que respecta al Impuesto a la Renta, la recurrente pagó rentas a sujetos no domiciliados calificadas como de tercera categoría, por lo que en principio debió retener y abonar el impuesto respectivo;

Que en el caso del primer pago, la recurrente contrató con la empresa H.P.U. Producciones S.A. para que ésta presente a la artista María Martha Serra Lima en el Perú, sin embargo de la documentación que obra en autos, aparentemente esta última empresa contrataría a la referida artista para cumplir con lo convenido, en ese sentido, si bien la recurrente alega la aplicación de la exoneración del inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, ésta no le sería aplicable por cuanto el pago no fue abonado directamente a un artista no domiciliado ni a una representación artística sino a una empresa que sería la encargada de contratar a la artista y quien por tanto le pagaría;

Que aún cuando la recurrente hubiese abonado las rentas a un artista no domiciliado o a una representación de un país extranjero, esto es, a la cantante María Martha Serra Lima directamente, el espectáculo presentado no obstante haber sido calificado por el Instituto Nacional de Cultura como cultural, no se encontraría en alguno de los rubros detallados en el citado inciso n) del artículo 19°, por no ser un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet o folklore;

Que la Resolución Directoral N° 0111/INC, que califica el espectáculo de María Martha Serra Lima como cultural, lo denomina de música internacional, lo que confirma lo antes expuesto.

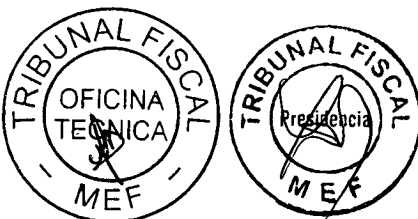
Que en el caso del pago realizado al cantante Cheo Feliciano, si bien queda claro que las rentas fueron abonadas a éste quien en el contrato actuó a través de su representante, Socorro Prieto de Feliciano, tampoco le es aplicable la exoneración del inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta por no tratarse de un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica ópera, opereta, ballet o folklore”.

**RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC (13-04-2005)**

“§5. Los beneficios tributarios y el principio de reserva de ley

13. El principio de reserva de ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74°). En virtud de esta disposición, en cuanto se



*refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios.*

*Ello porque el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución).*

*En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser consideradas lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales.*

13. *Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración. (...)*

*Por su parte, las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo.*

*Cabe señalar, que atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa deba señalar de forma clara y detallada el objeto de la medida, así como los beneficiarios de la misma, y especificar el plazo máximo de duración del beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años.*

14. *Ahora, si bien es cierto que, generalmente, los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2º, inciso 2) está proscrita.*



Es más:

*“en los casos que existen motivaciones de otro orden (extrafiscal), debe tratarse, de finalidades no arbitrarias, sino compatibles con los valores del propio ordenamiento, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica”.*

Siguiendo esta línea de análisis, se afirma asimismo que:

*“el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)”.*

*De este modo, los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44º de la Constitución, ya aludidos supra. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.*

*En el caso concreto de establecer beneficios tributarios que tiendan a promover las manifestaciones culturales de la Nación, la ratio legis de la disposición que establece ello, no debe obedecer al interés particular o individual de alguien, sino que, por el contrario, debe tener en consideración:*

*“los intereses públicos presentes en las normas que regulan el patrimonio cultural: la preservación y el enriquecimiento del mismo, en cuanto constituyen instrumentos de defensa de los intereses de la colectividad al acceso al patrimonio cultural”.*

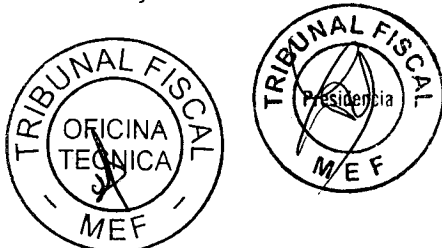
(...)

*En esa medida, este Tribunal debe señalar que los espectáculos previstos taxativamente en el artículo 54º de la Ley de Tributación Municipal están exonerados del pago de los impuestos a los espectáculos públicos no deportivos, no por decisión y calificación del Instituto Nacional de Cultura, sino en virtud a que dicha Ley así lo prevé expresamente. De lo contrario se estaría atribuyendo, inconstitucionalmente, el ejercicio de la potestad tributaria, a un órgano meramente administrativo y que no ostenta la calidad de órgano constitucional”.*

#### **Sentencia recaída en el Expediente N° 06626-2006-PA/TC (19-04-2007)**

*“7.1 La Reserva de Ley en materia tributaria conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*

49. *El primer párrafo del artículo 74º de la Constitución establece que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales, pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley”.*



*La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio de supremacía constitucional (artículo 51º)– y de los principios que ella consagra e informa. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto establecen que no se puede ejercer la potestad tributaria contra la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrario.*

50. *Respecto al contenido de la Reserva de Ley, este Colegiado ha tenido oportunidad de pronunciarse en dos casos en los cuales se cuestionó, por un lado, la alícuota del Impuesto (SSTC 2762-2002-AA/TC, 2302-2003-AA/TC)), y, por el otro, el establecimiento de sujetos pasivos del tributo (STC 3303-2003-AA/TC), por cuanto, en ambos casos, la regulación efectuada vía norma infralegal excedía los límites de la Reserva de Ley. En esa oportunidad, se señaló lo siguiente:*

*La Reserva de Ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley.*

*El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

*La regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio– comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).*

*En algunos casos, por razones técnicas, puede flexibilizarse la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la Ley la que establezca los límites al Ejecutivo.*

*Podrá afirmarse que se ha respetado la reserva de ley, cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente.*

*El máximo escalón posibilitado para regular excepcionalmente la materia será el Decreto Supremo y dentro de los parámetros fijados por ley. (FJ 12, STC 3303-2003-AA/TC, para la regulación de los sujetos pasivos).*

(...)

52. *Al desarrollar la doctrina jurisprudencial sobre el Principio de Reserva de Ley expuesta en el fundamento 50 supra, el Tribunal Constitucional ha admitido la relativización de la reserva, en el entendido de que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar antitécnico e, incluso, inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.*
53. *No obstante también fue claro en precisar que, aun en estos casos, la relativización de la materia no debe ni puede suponer jamás poner en riesgo su propia efectividad o representar su vaciamiento total, mediante remisiones en blanco o sin parámetros suficientes a la norma*



reglamentaria. Evidentemente, la evaluación sobre qué debe entenderse por esa regulación mínima o suficiente, será una cuestión a ponderarse en cada caso, dependiendo del tipo de tributo y las circunstancias que lo rodeen, siendo imposible establecer, a priori, criterios estándares generalizados para todos los supuestos.

En todo caso cualquier consideración respecto a los parámetros “suficientes” deberá atender a que el objetivo es que la Administración tenga pautas claras de actuación evitando la discrecionalidad abierta, esto es, parámetros que sirvan justamente para controlar la legitimidad de su actuación.

54. No debe olvidarse que la Reserva de Ley constituye un principio garante de la voluntad del ciudadano frente a exigencias de carácter tributario; de ahí que su inobservancia mediante habilitaciones o remisiones extremadamente abiertas a normas reglamentarias termine por exponer al ciudadano a la discrecionalidad de la Administración y, con ello, al riesgo de ser objeto de posibles actos de arbitrariedad (...).
56. Consecuentemente en tanto elemento esencial de identidad del tributo –en igual grado de relevancia que el contribuyente directo–, su designación también debería estar cubierta por la Reserva de Ley. No obstante, conforme se advierte de la Ley 28053 –norma habilitante de las Resoluciones de Superintendencia que se cuestionan en autos– se ha previsto su determinación abierta incluso vía Resolución de Superintendencia, lo cual resulta contrario a los alcances del principio de Reserva de Ley, recogido en el artículo 74º de la Constitución. Por lo tanto, atendiendo, además, a los criterios establecidos en la STC 3303-2003-AI/TC, es preciso señalar que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo, como el caso del sujeto pasivo, es, excepcionalmente, el Decreto Supremo y no la Resolución Administrativa.

Con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la Administración Tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la Ley y, a modo de integración o complementariedad, en el Decreto Supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia Ley”.

