

El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?

Christian André Paredes Montoya*

“En el presente artículo, el autor analiza los principales alcances de lo que se entiende por Poder Tributario, es decir, cuál es su fundamento y hacia dónde puede llegar, motivo por el cual, se analiza los llamados límites de la imposición tributaria, desarrollando claramente lo que se contempla para el caso peruano, y dando especial relevancia al tratamiento de la especie tributaria llamada impuesto. Así entonces, se pretende dilucidar la justificación de la imposición de ciertos impuestos que se dieron en el pasado y algunos, que actualmente, siguen vigentes”.

El presente trabajo busca analizar el control de la potestad reguladora de tributos que tiene el Estado, sobre todo, en materia de impuestos. Es decir, tratar de indagar en esa relativa justicia, por ejemplo, si un determinado bien de una persona es gravado sucesivamente por varios impuestos, lo cual puede ser perfectamente posible, pero, ¿cuál es el límite para saber si se está vulnerando o por lo menos amenazando el bienestar económico básico de dicha persona?

Ahora bien, es importante que en una primera parte se analice la base que sustenta la existencia de un tributo, como lo sería el respeto de la capacidad contributiva, que muchos consideran como causa necesaria para la imposición tributaria.

Pero también, es necesario recalcar que dicha causa se vería algo vacía de contenido si es que no tuviese una finalidad definida. Es decir, recordemos que el objetivo básico de un tributo es la recaudación para el financiamiento de las diversas actividades estatales que buscan el bienestar social, pero también es cierto que, un tributo puede perseguir otros fines no recaudatorios, como los llamados extrafiscales, aquellos que tienen objetivos promotores de una determinada actividad económica o, contrario sensu, desalentar otras, etc.

Así pues, el objetivo primordial del presente trabajo no es poner nuevos límites al poder tributario del Estado de los que ya están especificados en la Constitución, sino precisamente, de analizar e investigar en su contenido; obviamente, teniendo en cuenta la aplicación de dichos principios a casos en concreto, ya que se partirá de la premisa, por ejemplo, de que el principio de la

capacidad contributiva no es un concepto abstracto ni del cual se puede inferir una regla general, sino que su contenido será aplicado caso por caso en la realidad.

1) El Poder Tributario Estatal

El poder tributario vendría a ser una especialización del poder de imperio que tiene el Estado, el cual no puede poseer un carácter irrestricto y sin límite.

Recordemos que un pueblo expresa su voluntad a través de sus representantes, respecto de las decisiones esenciales que deben tomar para asegurar su desarrollo como grupo social. Así pues, cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para reformar el estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera, la fuerza del Estado se transforma en poder público sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él¹.

Del referido poder, se desprende, para los aspectos del desarrollo económico, el poder tributario, el cual es ejercido por los órganos del Estado, confirmando así la voluntad del pueblo a través de lo que plasmó en la Constitución, constituida como norma guía de su desarrollo.

El Estado, finalmente, es un aparato, una infraestructura, que representa el interés de la sociedad para dirigir

* Con especial agradecimiento a los queridos profesores Dr. Jorge Bravo Cucci y Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce De León.

* Alumno del octavo ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

1 DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Alberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, México, 2005.

a dicho grupo en la satisfacción de sus necesidades, para lo cual, se necesita de recursos, los cuales, por obvias razones, no nacerán de un acto mágico, sino principalmente, a través de la captación de los mismos, ya sea voluntariamente o, como en casi todos los casos, a través de aquel "ius imperium" estatal, es decir, un poder legítimo, reconocido como el que debe existir y aplicarse en la sociedad en que impera, lo cual parte de un solo concepto, la soberanía estatal, es decir, la capacidad para autorregularse, organizarse, etc.; pero no de manera absoluta e ilimitada.

Así pues, el Estado, como supraestructura social, necesita formar patrimonio para cumplir con los fines de su creación. Para tal efecto, al igual que un buen padre de familia, el Estado debe ordenar y planificar sus ingresos y sus gastos, y esto generalmente, lo hace a través del llamado presupuesto, cuyo porcentaje mayor en la mayoría de los casos, resulta ser el aspecto tributario, y como la doctrina financiera los cataloga, ingresos de derecho público².

1.1 El Poder Tributario en un Estado Social de Derecho

Hoy en día, felizmente, no son predominantes, por no decir extintas, las formas de organización estatal orientadas a una versión monárquica absoluta o también llamada Estado policial, en donde el poder, considerado como de origen divino, era prácticamente ilimitado, concentrado en una sola persona, a la cual no se le exigía justificación alguna de sus actos.

En el Estado Moderno, el absolutismo ya no predomina. Así entonces, encontramos al Estado de Derecho, cuya existencia no se justifica en la mera existencia de leyes, ya que también un Estado Totalitarista las puede tener, pero simplemente no las cumple, o las crea a su conveniencia. En cambio, en el Estado de Derecho, su existencia se efectiviza cuando toda autoridad acata plenamente el ordenamiento jurídico preexistente sin mayor cuestionamiento³.

Pero yendo más allá, el Estado no puede ser sólo un orden jurídico, tiene que ser también un orden social y económico, una institución que garantice el libre desarrollo de todos y cada uno de los seres humanos en una sociedad, basado en el respeto de los derechos fundamentales, puesto que su desarrollo supone, principalmente, un adecuado nivel moral y material de sus ciudadanos correspondiente a la dignidad humana⁴.

Así entonces, en un Estado Social de Derecho, se define una mayor presencia estatal en la vida

económica y social de un país, como un ente conductor, proyectista; así también, permite una mayor participación ciudadana en los asuntos estatales, en tanto se quiere lograr una sinergia al entrelazar estas participaciones, es decir, del Estado conductor y la sociedad civil en sí.

Este Estado es el actor más significativo del sistema, ya que puede convertirse en el empresario más importante de la economía nacional, no solamente por el volumen de su patrimonio empresarial, sino también por el carácter básico de sus industrias o actividades; con lo que es entonces, el primero de los clientes del mercado nacional y ejerce, como sabemos, una función redistribuidora del producto mediante la transformación de los impuestos y cotizaciones en bienes y servicios. En otras palabras, el Estado pretende ser, al conformar la vida económica de la nación, el conductor proyectivo de la sociedad⁵.

Es necesario dejar en claro que, un sistema tributario que se basa en una transferencia de riqueza por parte del ciudadano a favor del Estado, para que administre dichos recursos y los emplee para la satisfacción de las necesidades colectivas, no puede ser aplicado de manera irracional, absolutista, arbitraria, etc., por tanto, hay límites; tal es así que, en un tributo podemos distinguir dos tipos de finalidades: las fiscales y las extrafiscales, ya que, precisamente, en un Estado Moderno, un tributo no se exige necesariamente para fines meramente recaudatorios, sino para incentivar, promover o viceversa, ciertas conductas, por lo que llega a ser un regulador de actividades, pero que, de todas maneras, debe estar sujeto a control superior, como el constitucional, respetando principios fundamentales para la sociedad moderna, como el de igualdad, justicia, capacidad contributiva, etc.

Así pues, esta mayor participación del Estado en la vida económica de un país, se puede ver reflejado a través de tales fines extrafiscales del tributo, por ejemplo, cuando se decide imponer un impuesto selectivo a la industria del cigarrillo, en donde claramente, para el empresario tabacalero puede devenir en una aplicación abusiva o arbitraria que está atentando contra su derecho de propiedad, sin darse cuenta que, posiblemente, detrás de la creación de dicho tributo que, obviamente, afecta un interés individual, busca proteger un interés colectivo, en este caso, el desincentivar el consumo excesivo de cigarrillos, a la vez que, con lo recaudado, podrá financiar programas de salud para los afectados con cáncer de pulmón producto del vicio del cigarrillo, con lo que,

2 FLORES POLO, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano. Ital Perú, Lima, 1982, p.25.

3 DONDERO UGARRIZA, Flavia. El Estado de Derecho y La Realidad Peruana. Revista del Instituto de Investigación Jurídica de la USMP (<http://www.derecho.usmp.edu.pe/instituto/>), Lima.

4 GONZÁLES OJEDA, Magdiel. El Estado Social y Democrático de Derecho y El Estado Peruano. Revista Derecho y Sociedad Nº 23, Lima, 2001.

5 GONZÁLES OJEDA, Magdiel. El Estado Social y Democrático de Derecho y El Estado Peruano. Revista Derecho y Sociedad Nº 23, Lima, 2001.

incluso, en este tributo, encontramos combinadas finalidades recaudatorias y extrafiscales.

Así entonces, como lo señala el Dr. Oscar Iván Barco⁶, podríamos resumir los principales fines de los tributos en los siguientes:

- La obtención de recursos para financiar los gastos públicos.
- Lograr una adecuada redistribución de los recursos existentes.
- Establecer una vía adecuada de control de los desfases económicos que genera el propio sistema (inflación, deflación, etc.).
- Ejercer un control sobre las diversas actividades, fomentando las más adecuadas y limitando las que a criterio propio no resulten deseables.
- Ejercer un claro control de la actividad social y política de un sistema.

Por tanto, independientemente de los fines que se persigan, es esencial dos rasgos sumamente esenciales en la imposición tributaria: por un lado, el tributo debe tener una eficacia recaudatoria determinada, es decir, debe lograr el o los objetivos deseados, el costo por recaudar debe ser marginal frente a lo que se recauda y que la capacidad de éxito, es decir, sus resultados, se encuentren al margen de los efectos sociales que ocasiona. Por otro lado, la función recaudadora solo puede ejercitarse dentro de los límites que la normatividad vigente determine, tal como se expone en los próximos puntos.

Así pues, en el caso peruano, la potestad tributaria se puede apreciar en los tres niveles de gobierno; nacional, regional y local, en base a un debido orden y respeto de las competencias que la propia Constitución otorga, por lo que, citando al Dr. Francisco Ruiz de Castilla⁷, para apuntar a la sistematización de los tributos conviene establecer un mayor grado de intensidad en la centralización de la regulación de impuestos. Es recomendable que solamente en el nivel del Gobierno Nacional exista la facultad de crear y estructurar impuestos, toda vez que se trata del recurso fiscal más importante que requiere un tratamiento altamente técnico para modular adecuadamente sus efectos en la población, el crecimiento de la economía y las finanzas públicas. Además, de conformidad con el principio de simplicidad, es conveniente en la economía la menor cantidad de impuestos posible. Si todas las instancias de gobierno (Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local) tuviesen la facultad de regular impuestos, habría una proliferación desordenada de estos tributos que terminaría por afectar muy seriamente los niveles de bienestar de la población, el desarrollo de la economía y la eficiencia de las finanzas públicas.

“(…)En el caso de los impuestos, no toda su recaudación va dirigida a costear un servicio público, ya que la infraestructura del Estado, por su propio funcionamiento, requiere recursos para solventar sus gastos internos; además para solventar actividades que sólo puede cumplir el Estado mismo, que son las actividades de gobierno, como las de defensa, asistencial, relaciones internacionales, etc.(…)”

1.2 Principales Teorías de la Potestad Tributaria del Estado

Recordemos que las tasas son tributos que pagamos porque utilizamos para nuestro beneficio privado un bien público, o porque la administración nos da un servicio individualizado. Así también, para el caso de las contribuciones, se trata de aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el contribuyente de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes por la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. En el caso de los impuestos, son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, es decir, de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta. Por tanto, los impuestos son pagos que hacemos porque demostramos que somos capaces de hacer dicho pago y financiar la administración pública.

Así entonces, las teorías que a continuación se comentarán, se referirán más al fenómeno de impuesto, en vista de que, tanto la contribución y la tasa tienen un mayor sustento en el costo de la contraprestación estatal, que, si bien es cierto, también están bajo el respeto de límites como de igualdad, proporcionalidad; en el caso de los impuestos, al no tener un sustento tan concreto como una contraprestación directa, entonces, es necesario buscar su justificación más allá de la comprobación de un hecho palpable.

1.2.1 Teoría de los Servicios Públicos o de la Equivalencia

El tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular

6 BARCO, Oscar Iván. Teoría General de lo Tributario. Editora Grifley, Lima, 2009, p. 378.

7 RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. Potestad Tributaria de los Gobiernos Regionales y Locales, <http://blog.pucp.edu.pe/item/85248>.

paga es el equivalente a los servicios públicos que recibe. Como explicábamos anteriormente, esta teoría se podría adaptar en parte a las clases de tributo de la tasa y la contribución; claro está, siempre y cuando, podamos definir si la contraprestación que está otorgando el Estado es realmente un servicio público o es que esta teoría la entenderíamos en un sentido lato de reciprocidad.

Giannini considera que la ciencia de la Hacienda conecta la expresada calificación de los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) con las diversas características y la distinta organización de los servicios públicos, en relación con las personas que los utilizan. Así, considera que es impuesto el tributo que sirve para financiar servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad sin poderse determinar en qué proporción beneficia a cada uno, tal como la defensa exterior del Estado o la policía para la seguridad interna⁸, los cuales resultan ser, más que servicios, actividades inherentes a la naturaleza del Estado.

Así también, consideramos importante lo dicho por De Vitti De Marco, citado por Cesare Cosciani, el cual sostiene que el impuesto, lo mismo que la tasa, es un proceso técnico para repartir el costo de los servicios públicos generales consumidos por los contribuyentes. Pero, en tanto que en la tasa el costo se reparte según el consumo efectivo de cada uno, en el caso del impuesto se procede por presunciones, ya que resulta ser una incógnita el consumo individual. Por ejemplo, para el caso del impuesto a la renta, se toma la renta de cada individuo como índice de medida de su demanda de servicios públicos y sobre la base de esta presunción se determina el impuesto adeudado por cada uno según un porcentual de aquella.⁹

Finalmente, consideramos necesario apuntar que el problema más relevante de esta teoría es que, específicamente, en el caso de los impuestos, no toda su recaudación va dirigida a costear un servicio público, ya que la infraestructura del Estado, por su propio funcionamiento, requiere recursos para solventar sus gastos internos; además para solventar actividades que sólo puede cumplir el Estado mismo, que son las actividades de gobierno, como las de defensa, asistencial, relaciones internacionales, etc.

1.2.2 Teoría de la Relación de Sujeción

En este caso, el único sustento es la relación de súbdito que tienen los ciudadanos con el aparato estatal, sin importar que se pueda esperar recibir algún beneficio por el pago de impuestos.

Lo criticable de esta teoría es que se basa en un discurso del estado absolutista o monárquico, en donde el monarca era el ser supremo del Estado y sobre cuya existencia recaía la justificación de la aplicación del poder en todas sus manifestaciones, entre ellas, el tributario. Pero cabe también acotar que, Héctor Villegas considera que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino además, de hacerlo con honestidad¹⁰.

1.2.3 Teoría de la Necesidad Social

Bajo esta teoría, el impuesto sirve para la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Es decir, hay ciertas necesidades que tienen responsabilidad primaria en aquel aparato promotor y regulador de las actividades de un país, por ejemplo, la educación, salud, etc.

Principalmente, en el caso del impuesto, es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes, porque ello importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer las necesidades públicas¹¹.

1.2.4 Teoría del seguro

Los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.

Así entonces, esta postura parte de que el Estado, cuyos objetivos y fines son iguales a los de sus integrantes, a cambio de los tributos que abona el individuo, le garantiza una protección total, tanto dentro del ámbito de sus fronteras donde ejerce su hegemonía absoluta, como inclusive fuera de estas, es decir, inclusive en la localidad donde se encuentre ubicado un ciudadano que pudiere requerir una protección determinada¹².

En cierto modo, consideramos que esta teoría puede ser criticable, porque el Estado, desde su nacimiento, tiene como esencia de su existencia el resguardo de los intereses más importantes de sus integrantes, tales como la vida o los bienes patrimoniales. Pero también es cierto que, a medida que el aparato estatal se ha estado complejizando más, ha asumido mayores funciones y han aparecido mayores necesidades que satisfacer, por lo que no todo puede quedarse en un ámbito idealista de que el Estado es el

8 BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. Teoría General del Impuesto. Cultural Cuzco, Lima, 1988, p. 15.

9 COSCIANI, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1969, p.112.

10 VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1975.

11 FLORES POLO, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano. Ital Perú, Lima, 1982, p.279.

12 BARCO, Oscar Iván. Op Cit, p. 287.

guardián de nuestras vidas, pero sí es cierta la idea de que debe proporcionar las condiciones propicias para que la sociedad tenga las oportunidades de desarrollarse y satisfacer sus intereses individuales y comunes. Para todo este proceso, es necesario que la infraestructura estatal cuente con los recursos necesarios, de modo que pueda asegurar dichas condiciones.

1.2.5 Teoría de Eheberg

Esta teoría expresa que el pago de los tributos es un deber que no necesita fundamento jurídico especial, considerando el deber de tributar como un axioma (postulado de un lenguaje formal que se acepta sin demostración, como punto de partida para demostrar otras fórmulas) que en sí mismo no reconoce límites, es decir, que su propio fundamento jurídico es, precisamente, que no necesita de ningún fundamento jurídico para justificar su existencia.

Así pues, estamos ante una postura muy simplista, que queda al margen de la Ciencia Jurídica y Económica¹³.

2) Límites de la Imposición Tributaria

Tal como lo sostiene el Dr. César Landa¹⁴, el Estado Social y Democrático de Derecho se asienta en el modelo de economía social de mercado, en la cual, la iniciativa privada es libre, pero al Estado le corresponde proveer a las personas no solo de mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales, sino también ciertas condiciones materiales mínimas, como salud, vivienda, educación, seguridad, etc. Pero, para cumplir con estas condiciones mínimas, se requiere de recursos económicos, el cual es un deber constitucional que compete a todos, como grupo social al cual pertenecemos. Así entonces, la recaudación tributaria resulta ser una de las fuentes más importantes de dichos recursos económicos. Claro está, que toda esta actividad recaudatoria no se puede hacer de una forma arbitraria, sino siguiendo ciertas pautas esenciales y respetando normas concretas establecidas en la Ley de Leyes, es decir, la Constitución.

Cabe recordar entonces, que toda Constitución contiene dos tipos de normas: normas de principio y normas regla, en donde las primeras ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes; en cambio, las segundas son aquellas que pueden ser cumplidas o no, en tanto contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible.¹⁵

En relación con lo anterior, cierto sector de la doctrina clásica clasifica a los principios constitucionales en programáticos, que vienen a ser directivas que no tienen valor normativo y cuya eficacia depende de ley posterior que determine su alcance. Por otro lado, estarán los principios operativos, que son los que regulan de manera directa las relaciones intersubjetivas de los operadores del Derecho Tributario, como el sujeto activo, pasivo y la administración tributaria, atribuyendo o limitando derechos y potestades y que entran en vigencia sin requerir ley habilitante. Es en esta segunda clasificación, tal como bien precisa el Dr. Bravo Cucci, se encuentran los principios tributarios, ya que se trata de mandatos que regulan directa e inmediatamente las conductas de los sujetos de la obligación tributaria, no siendo como algunos sostienen, meras directrices o recomendaciones al legislador.¹⁶

Finalmente, antes de entrar en detalle en los principios o garantías de nuestro sistema tributario, consideramos necesario comentar previamente aquel Deber de Contribuir, del cual emana esta obligación colectiva al sostenimiento del Estado para la inversión de los ingresos públicos a las necesidades sociales.

Deber de Contribuir y la Solidaridad

Desde su consideración moral hasta su actual plasmación en diversas Constituciones Políticas, los deberes constitucionales pueden ser de tres tipos: Los deberes de la personalidad, que son aquellos que se derivan de la condición de ciudadano o miembro de la comunidad; los deberes de función, que son aquellos establecidos para quienes asumen determinados cargos; y los deberes de prestación, entre los que se encuentran los generales (que son válidos para todos los ciudadanos, como el servicio militar o el pago de tributos) y los especiales (que existen respecto de alguno de ellos como el caso de los vinculados a los funcionarios públicos).¹⁷

Así también, se sostiene la existencia de un derecho, cuya titularidad es de cada ciudadano en particular, como contrapartida al referido Deber de Contribuir, es decir, con dicho deber de contribuir se genera al mismo tiempo un derecho fundamental que es el de cumplir dicho deber de acuerdo con la propia capacidad contributiva.¹⁸

Recordemos que el Estado Social y Democrático de Derecho asegura ciertas condiciones mínimas de bienestar a los ciudadanos más empobrecidos y ciertas condiciones de dignidad a los trabajadores. Y, por otro lado, en el ámbito económico, convierte al Estado en

13 CHÁVEZ ACKERMAN, Pascual. La Tributación en: Quipukamayoc. Universidad Mayor de San Marcos, 1993.

14 LANDA ARROYO, César. Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional. En: Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria. Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, p. 252.

15 ALEXY, Robert. Teoría de los Derechos Fundamentales. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 86.

16 BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 121.

17 DURÁN ROJO, Luis Alberto. La Noción del Deber Constitucional de Contribuir en: Enfoque Constitucional (<http://blog.pucp.edu.pe/item/11527>)

18 PAUNER CHULVI, Cristina. El Deber constitucional de contribuir al sostenimiento público, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p. 31.

un agente promotor del desarrollo de las economías nacionales, sustentado en el impulso al sector privado y en la regulación de los mercados con la finalidad de obtener mayores niveles de riqueza de la sociedad.¹⁹

Por consiguiente, podemos apreciar que, con el Estado Social y Democrático de Derecho, se activa la preponderancia a la participación del privado en la generación de recursos para la satisfacción de las necesidades colectivas y elevar la calidad de vida de los más necesitados, por lo que podríamos incluso decir que el Estado se convierte más en un administrador de recursos, que captados de los particulares, no pasan a propiedad del Estado para que éste los emplee a discreción, sino precisamente, para satisfacer los fines sociales que, finalmente, benefician a todos, tanto los empobrecidos y los propios ostentosos de riqueza que verán mayores fuentes de ingreso en una sociedad menos desigual. Todo esto, claro está, para consagrarse como obligación jurídica, se plasma en la Constitución.

En cuanto a la Solidaridad en el aporte de tributos, se refiere al hecho de que una cantidad de personas que, precisamente, por tener una determinada aptitud económica están llamados a aportar a las arcas del Estado para que las necesidades colectivas puedan ser satisfechas. Por ende, se podría concluir que solidaridad y capacidad contributiva son dos aspectos de una misma realidad. Es decir, "...de cada uno según la capacidad, a cada uno según las necesidades".²⁰

Recordemos que estamos en un Estado Social y Democrático de Derecho, en donde el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. Así entonces, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.²¹

2.1. Principios Explícitos (art. 74 de la Constitución Política del Perú)

2.1.1. Principio de Reserva de Ley

Consagrado en el artículo 74° de nuestra Constitución, es aquel que, por un lado, limita el poder tributario que es inherente a todo Estado, así como la facultad de crear, modificar y suprimir tributos, sólo a través de las normas legales establecidas de modo específico como la ley expresa o el Decreto Legislativo en caso de delegación. Así también, se toma en consideración la potestad

de regular contribuciones y tasas a los gobiernos regionales y locales, en lo que su jurisdicción lo permite. Así entonces, podemos ver que hay una clara indicación respecto a la regulación de los impuestos, los cuales sólo pueden ser regulados a través de ley expresa o decreto legislativo, con la excepción de los aranceles, que pueden ser regulados por el Ejecutivo mediante Decreto Supremo. Es decir, se limita claramente las materias que deben ser reguladas por ley expresa.

"(...)este principio de reserva de ley tiene carácter relativo, es decir, la regulación de manera excepcional por parte de un reglamento de ciertos elementos esenciales del tributo, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en una ley(...)"

Ahora bien, compartimos la postura de que, definitivamente, el principio de reserva de ley no es un sinónimo del principio de legalidad, ya que conllevan conceptos claramente diferentes. Así pues, en cuanto al principio de legalidad, no es un rasgo que se le atribuye solamente al Derecho Tributario, ya que proviene de lo establecido a modo general en el literal a, numeral 24 del artículo 2° de la Constitución peruana; por lo que, tal como lo señala nuestro Tribunal Constitucional en la STC N° 2689-2004-AA/TC, "El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se haya sometida a un control de legitimidad por jueces independientes". Además, nuestro máximo intérprete de la Constitución deja en claro la distinción de dicho principio con el de reserva de ley, tal como se puede apreciar en la STC N° 0042-2004-AI, en donde a los expuesto ya sobre el principio de legalidad, sostiene que el principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone la regulación por ley a ciertas materias.

Es así que, no concordamos con posiciones como la de Giuliani Fonrouge, que señala (confundiendo a nuestro parecer el principio de legalidad con el de reserva de ley) que el principio de legalidad arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que los tributos sean consentidos por los representantes del pueblo, por lo que las constituciones escritas lo incluyen, ya que en la organización democrática se reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear tributos.²²

19 PLANAS, Pedro. El Estado Moderno (Apuntes para una nueva biografía del Estado Social de Derecho), DESCO, Lima, 1993, p. 166.

20 AMATUCCI, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Editorial TEMIS, Bogotá, 2001, p. 243.

21 SENTENCIA N° 6626-2006-PA/TC.

22 FONROUGE GULIANI. Derecho Financiero. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977, página 300.

Más bien, consideramos que es el principio de la reserva de ley el que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez, con lo que este principio puede estar fundado en el postulado "no taxation without representation", es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.²³

Por otro lado, es necesario también dejar en claro que este principio de reserva de ley tiene carácter relativo, es decir, la regulación de manera excepcional por parte de un reglamento de ciertos elementos esenciales del tributo, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en una ley, tal como lo considera el Tribunal Constitucional en su STC N° 2762-2002-AA/TC, que precisa además, que en ningún caso podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Poder Ejecutivo.

Tomando en cuenta aquel razonamiento del Tribunal Constitucional, como se mencionó líneas arriba, nuestra Constitución ampara la regulación de los aranceles mediante Decreto Supremo, que siendo impuestos, no requieren de ley parlamentaria; posiblemente, algunos dirán, por la necesidad del dinamismo en la actividad aduanera y que sería muy tedioso que cada cambio se deba pasar por el Parlamento. Pero también es cierto que, la planificación de una actividad económica, el conjunto de decisiones que se van a tomar, no es que se deban hacer a la ligera; finalmente, ha tenido que partir del acuerdo de los representantes del pueblo, que son la máxima expresión de la voluntad general; y que, a nuestro parecer, en el caso del Perú para el tema de aranceles, propio de una actividad como el comercio exterior, el marco de su regulación cotidiana, tal vez no sea una ley propiamente dicha, lo cual no quiere decir que se le esté dejando carta libre al Ejecutivo para que cree aranceles a su gusto, sino que, tal como cita el Dr. Jorge Bravo Cucci, la regulación de aranceles y tasas a través de decreto supremo, se entiende que no se está queriendo disponer que dichas especies tributarias sean creadas a través de dichos instrumentos legales, sino que se refiere a la fijación de las alícuotas de las referidas especies tributarias.²⁴

Por tanto, el principio de reserva de ley es una garantía formal de la potestad tributaria del Estado, en cuanto a la producción de normas, pero que se completa con las llamadas garantías materiales, tales como la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la

equidad, la no confiscatoriedad, la razonabilidad, etc.; que son límites en cuanto al contenido de la norma tributaria.

2.1.2. Principio de Igualdad

Como es sabido, el principio de igualdad surge, primero, con un alcance político, y después jurídico, con la Revolución Francesa. Su propósito fue poner término a los privilegios que se derivaban de la sociedad clasista, afirmando la igualdad de todos ante la ley.²⁵ Por tanto, el derecho tributario definitivamente no podía ser ajeno a este hecho.

Cabe aclarar que, tanto el presente como los principios antes mencionados están relacionados necesariamente entre sí, incluso de manera dependiente. Tal es así que, el principio de igualdad posee un doble significado o alcance; por un lado, la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, religión, raza o sexo. Por otro lado, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias, por lo que esta doble significación no son otra cosa que los principios denominados como de generalidad y de la capacidad contributiva.²⁶ Es más, se puede llegar a señalar que la capacidad contributiva es el tronco de donde parten muchas de las demás garantías, como lo es, propiamente, la igualdad, es decir, no se pueden hacer distinciones arbitrarias, sino sólo aquellas fundadas en la capacidad contributiva.

Ahora bien, este principio de igualdad puede expresarse de manera cualitativa como también de manera cuantitativa. Por ejemplo, en el caso cualitativo, se basa en determinar si determinado gravamen tributario corresponde a alguna persona en particular, como lo es, si cae en el hecho imponible. Y en el caso cuantitativo, una vez determinada la capacidad contributiva del contribuyente, pues la cuestión es saber qué tanto es gravable, con lo que lo más justo o igualitario podría ser un factor de proporcionalidad, aunque un sistema progresivo tampoco sería violatorio del principio de igualdad.

Recordemos entonces que, no se vulnera el principio de igualdad por la creación legal de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, siempre que de ello no surgieran distribuciones o distinciones arbitrarias y las clasificaciones de los bienes de las personas afectadas reposaran en bases razonables, reiterándose que sólo existe

23 JARACH DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial CANGALLO, Buenos Aires, 1985, p. 300.

24 BRAVO CUCCI, Jorge. Op Cit, p. 207.

25 AMATUCCI, Andrea, Op. Cit., p.224.

26 AMATUCCI, Andrea, Ibid, p. 224.

agravio a la garantía constitucional de la igualdad cuando las discriminaciones legales carecen de tal base razonable.²⁷

Podemos apreciar la aplicación de este principio en la **STC N° 2822-2003-AA**, en relación al asunto del Impuesto Mínimo a la Renta, en donde el Tribunal establece lo siguiente: "...Por otro lado, el impuesto que ha sido cuestionado vulnera el derecho de igualdad, por cuanto, si en principio se pretende establecer un trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales –con miras a salvaguardar los derechos de propiedad e igualdad–, como es el caso de la demandante, la cual no se encuentra en relación de paridad con aquellas otras empresas que sí se encuentran en capacidad de contribuir con el Impuesto a la Renta, el medio empleado –es decir, el establecimiento del cuestionado impuesto– no concuerda con el fin que se persigue, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, preservar la intangibilidad de la propiedad".

Finalmente, es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.²⁸

2.1.3. Principio de No Confiscatoriedad

La obligación tributaria comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad, por lo que se debe cuidar que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas.²⁹

Es claro que, para la imposición de un tributo se requiere de una manifestación de riqueza por parte del contribuyente, ya sea con carácter de renta, consumo o patrimonio.

Así entonces, nuestro Tribunal Constitucional, en STC N° 646-96-AA/TC, respecto de la aplicación del llamado "Impuesto Mínimo a la Renta", cuya base imponible eran los activos netos de la empresa, establece que la confiscatoriedad del

tributo se configura si es que llega a absorber una parte substancial de la renta. Tal como se cuestiona Bravo Cucci, respecto a cuándo un tributo absorbe una parte substancial de la renta, pues es claro que si no existe renta, cualquier cobranza por ese concepto sería confiscatoria; pero entonces, cabe dilucidar un segundo aspecto, es decir, en relación al caso en que el tributo grava un porcentaje de la renta, por lo que ya entramos en un análisis más cuantitativo, con lo que vale la pena citar los ejemplos mencionados por el referido autor, como el hecho de que la Corte Suprema Argentina de Justicia Nacional de la República Argentina acuñó, como límite concreto, que en el caso de los impuestos inmobiliarios, la tasa superior al 33% implicaba una aplicación confiscatoria del referido tributo. Así también, se nos cita la sentencia del Tribunal Constitucional alemán del 27 de julio de 1995, que consideró que un tributo es confiscatorio cuando su gravamen es superior al 50% de la riqueza del contribuyente.³⁰

Y volviendo a lo que estableció el Tribunal Constitucional en la sentencia antes referida, el colegiado exponiendo sus motivos para declarar la inconstitucionalidad del IMR, sostuvo que "(...) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte substancial de la renta de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier cuántum; el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado...Es la incongruencia de un medio (IMR) con los fines que perseguía el legislador tributario (gravar la renta)".

2.1.4. Principio del Respeto a los Derechos Fundamentales

Cuando la Constitución ha previsto que la potestad tributaria del Estado debe respetar los derechos fundamentales no ha hecho otra cosa que recoger un principio inherente al actual Estado Constitucional: el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales (por ejemplo, libertad de tránsito, intimidad, etc.), es decir, estos no son meras declaraciones, sino

27 TELERMAN DE WURCEL, Graciela. Principios y Garantías Constitucionales en: Tratado de Tributación. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 114.

28 ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar. Reflexiones Sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional en: <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553>

29 LANDA ARROYO, César. Op Cit, p. 260.

30 BRAVO CUCCI, Jorge. Op Cit, p. 207.

obligan de manera eficaz a los poderes públicos en el ejercicio de sus potestades, como en este caso, la tributaria.³¹

Consideramos que este principio refuerza de alguna forma lo establecido en otros principios. Por ejemplo, impuesto que no se base en una manifestación de riqueza, será claramente confiscatorio, debido que su imposición se rige en base no a una capacidad contributiva, sino afectando otro ámbitos o derechos del contribuyente, por ejemplo, impuestos que graven la libertad de movimiento o el hecho de formar una sociedad o asociación.

2.2. Principios Implícitos

2.2.1. Principio de Capacidad Contributiva

En vista de que nuestra Constitución cita que ningún tributo debe tener carácter confiscatorio, la "prestación tributaria" no tiene, por tanto, como fundamento propio, un abstracto poder de imperio, ni una mera relación conmutativa (cambio de utilidad entre ente público y contribuyente), sino la capacidad contributiva, es decir, la aptitud para concurrir a los gastos públicos, manifestada en virtud de la capacidad económica del sujeto.³²

Por tanto, se puede apreciar que la capacidad contributiva se mide una vez ya justificado el poder de imperium del Estado para aplicar un determinado tributo, es decir, la capacidad económica del contribuyente define cómo se va a aplicar dicho tributo.

"(...)cuando un determinado impuesto tenga alguna finalidad extrafiscal, no necesariamente contraviene el principio de capacidad contributiva, porque no sólo se basa en valores objetivos-cuantitativos de la capacidad económica del contribuyente, sino porque toma en cuenta aquellos valores que son parte de una política fiscal del Estado, que finalmente, llega a estar basada en una política social que siempre debe buscar la igualdad(...)"

Por ejemplo, como Dino Jarach sostiene que: "...el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno.

Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado".³³ Por tanto, consideramos, de acuerdo a esta postura, que, por ejemplo, cuando un determinado impuesto tenga alguna finalidad extrafiscal, no necesariamente contraviene el principio de capacidad contributiva, porque no sólo se basa en valores objetivos-cuantitativos de la capacidad económica del contribuyente, sino porque toma en cuenta aquellos valores que son parte de una política fiscal del Estado, que finalmente, llega a estar basada en una política social que siempre debe buscar la igualdad.

Pero, esencialmente, se viola el principio de capacidad contributiva si se somete a imposición tributaria hechos imponible que no sean indicativos de la capacidad económica del contribuyente.³⁴ Así por tanto, vendrían a ser inconstitucionales impuestos como los aplicados al estado civil de una persona, o los basados en su raza, credo religioso e incluso sexualidad, motivo por el cual este principio de alguna manera fluye del principio de igualdad.

Así pues, nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado al respecto, como lo que se establece en la **STC N° 0033-2004-AI/TC**, en el numeral 11 de los fundamentos: "la capacidad contributiva es la aptitud del contribuyente par ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible".

Finalmente, un tema que no puede medirse con una precisión objetiva es el aspecto cuantitativo de la capacidad contributiva, o mejor dicho, saber ese mínimo que debe quedar exento de todo gravamen tributario, para lo cual, tendrán que intervenir otras normas constitucionales, como la dignidad de la persona, respecto del cual, podría

31 LANDA ARROYO, César. Ibid, p. 258.

32 AMATUCCI, Andrea, Op Cit., p. 241.

33 JARACH, Dino, Ibid., p.303.

34 AMATUCCI, Andrea, Ibid., p. 264.

determinarse un mínimo no necesariamente vital para la supervivencia económica, sino una para una existencia tranquila y digna, no sólo para el contribuyente, sino para su familia entera.

2.2.2. Principio de Economía en la Recaudación

Se refiere principalmente al costo de la burocracia estatal, es decir, la comparación entre lo que cuesta recaudar un determinado tributo y lo que efectivamente se capta de los contribuyentes.

Para el cumplimiento de las normas tributarias no se puede generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

Evidentemente, la recaudación es la función más importante que debe cumplir la Administración Tributaria, y ello genera un gasto al poner en movimiento toda la maquinaria del Estado para poder recaudar determinado tributo, por tanto, de lo que se trata es que el monto recaudado por un tributo sea mayor al monto que se gasta para recaudar este, de lo contrario, no tendría ningún efecto que la norma se cumpla, ya que en lugar de recaudación lo que se generaría sería un mayor gasto para la Administración, lo cual sería totalmente absurdo.³⁵

2.2.3. Principio de Certeza y Simplicidad

Se refiere básicamente al hecho de que la norma tributaria debe ser lo suficientemente clara y precisa para que el contribuyente la pueda entender y puede obtener un sentido de predictibilidad en cuanto a la actuación del Estado al ejercer su potestad tributaria.

El profesor Ruiz de Castilla sostiene que un sistema tributario debe respetar el principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas que deben ser las más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria. En este mismo sentido, advierte el respetado profesor que, "a lo largo de la historia, se advierte una constante tensión entre los principios de equidad y de simplicidad. Es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. Los sistemas tributarios deben tener una estructura justa. La idea de justicia

distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que le corresponde. La asignación de cargas tributarias para los contribuyentes tiene que ser razonable. La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad..."³⁶.

3) Análisis de Casos en Concreto

Ya esbozados los principales fundamentos teóricos acerca del poder tributario, en el presente capítulo se abordará los principales aspectos prácticos del mismo, o dicho de otra manera, los principales tributos, respecto de los cuales, al ser nuestra principal preocupación entender las causas y finalidades de la especie de tributo llamada impuesto (el hecho imponible no se justifica en actividad estatal alguna referida al obligado), es que los ejemplos prácticos que hemos tomado pertenecen, precisamente, a dicha categoría.

Por eso, cabe señalar al respecto, que el hecho elegido como generador no es uno cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza de posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente ligada a la potencialidad económica de cada uno.³⁷

Ahora bien, es cierto que el principal, por no decir el único fundamento o causa jurídica del impuesto, es justamente la sujeción al poder tributario del Estado, en virtud de su poder de imperio que la propia Constitución lo consagra.

Pero así como podemos apreciar sus causas, también es adecuado saber cuáles son sus finalidades, para determinar sus verdaderas implicancias en la vida práctica, es decir, su eficacia.

Por eso, entre las diversas clasificaciones de la categoría de impuestos, podemos hallar una en la que, precisamente, se refiere a las finalidades que puede perseguir un impuesto. Así, el Dr. Villegas refiere al tratadista Wilhelm Gerloff, respecto a una clasificación relacionada con las finalidades. Por un lado, tenemos a los Impuestos Financieros, es decir, las prestaciones exigidas por el Estado, y su fin exclusivo o principal es el de cubrir los gastos públicos sin retribución específica.

35 ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar, *Ibid.*

36 RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. "Sistema Tributario y Equidad", En Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque, año 2002, p.57.

37 VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas: Derecho Tributario y Financiero. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 2002.

Por otro lado, están los impuestos de ordenamiento, es decir, las prestaciones de dinero a las que recurre el Estado, no prioritariamente para lograr ingresos, sino para determinar una conducta, hecho u omisión, por lo que suelen tener por objeto fomentar algunas actividades estimulando a los contribuyentes para que las emprendan (exoneraciones, reducciones, diferimiento para el pago, etc.) o, por el contrario, su intención puede ser disuadirlos de llevar a cabo actividades que el Estado considera indeseables.³⁸

Cabe precisar que, el Dr. Villegas no está muy convencido de la importancia de la distinción mencionada, por lo que considera, finalmente, que ambas finalidades están, de una u otra manera, involucradas en todo impuesto.

Personalmente, difiero de dicha posición, en vista de que, si bien es cierto, cada impuesto puede contener implícitamente ambas finalidades; obviamente dependiendo del caso, una puede ser más notoria que otra; pero eso no quita la importancia de poder identificar en qué medida cada una de estas finalidades son realmente necesarias en la realidad.

3.1 Impuesto a la Renta

La recaudación del Impuesto a la Renta constituye uno de los principales ingresos tributarios del Estado; su determinación no debe apreciarse como un mero trámite administrativo, sino que obedece al resultado de todo un proceso articulado destinado a medir cuál es el nivel de desarrollo generado en la explotación armonizada por parte de los contribuyentes.³⁹

Para distinguirlo de alguna forma de otros impuestos, tiene un carácter personal, es decir, tiene en cuenta la especial situación del contribuyente, basándose principalmente en aspectos como la capacidad contributiva, por lo que también, en cierto modo, ese carácter lo podemos ver reflejado en las distintas categorizaciones que ha establecido nuestra legislación, en donde la tasa más alta corresponde a aquellos contribuyentes que, por su naturaleza, manifiestan una mayor capacidad contributiva, es decir, las empresas.

Así también, tomando como base una de las clasificaciones más utilizadas, este impuesto es directo, es decir, los obligados al pago del tributo son los mismos que calzan en el hecho imponible, a diferencia de los indirectos, en donde la carga tributaria se traslada a un tercero distinto del contribuyente, por ejemplo, el IGV.

Así entonces, a modo general, grava las ganancias de personas físicas como jurídicas, obviamente, entendiéndose como ganancias la diferencia resultante de restarle a todos los ingresos obtenidos, los costos y gastos en los que fue necesario haber incurrido para obtener aquellos ingresos.

Líneas arriba, habíamos comentado que, en un mismo impuesto, se pueden presentar dos principales finalidades, que dependiendo del caso, una puede ser más notoria que la otra.

En el caso del Impuesto a la Renta, si bien es cierto, se puede notar un carácter recaudatorio, ya que recordemos que es una de las principales fuentes de fondos estatales para el desarrollo de sus funciones, es inevitable, que cuando este impuesto tiene ciertas características, influya en el comportamiento de la economía interna del país. Por ejemplo, dicho escenario se puede apreciar en algunas críticas que se le atribuye a dicho tributo, entre ellas: La obstaculización al ahorro y la capitalización, es decir, este impuesto dificulta el ahorro, lo cual vendría a ser un motivo de desaliento para el incremento de producción porque cuanto más frutos genera, mayor es la parte que se lleva el Estado; obviamente, dichas consecuencias se podrían ver en casos muy extremos, por ejemplo, cuando la tasa impositiva sea demasiado alta, tan alta como un 80%. Por otro lado, tenemos a la inflación, en donde el impuesto influye adversamente ante esta, ya que muchas de las ganancias gravadas son en realidad, ficticias y derivadas de la posición monetaria. Finalmente, este impuesto podría llegar a ser un aliciente al éxodo de capitales.⁴⁰

Es así que, podemos apreciar que el impuesto a la renta no se limita a una finalidad recaudatoria, sino que puede tener efectos en el comportamiento de los agentes económicos; es más, creemos que es inevitable asumir aquello, puesto que todos, de alguna forma, tomamos nuestras decisiones en el mercado en base al sacrificio que tengamos que hacer para satisfacer nuestras necesidades, como lo es, qué tanto impuesto tendré que asumir en determinada actividad que realizo.

Así, podemos apreciar que en el presente impuesto encontramos un objeto, el cual es la manifestación de riqueza que sirve de medida al tributo, mientras que la fuente, es la misma riqueza o la porción de ella con que se paga el tributo.⁴¹ Así también, tenemos que su fundamento principal es la potestad tributaria, la que no puede ejercerse de manera arbitraria, ya que está limitada por

38 VILLEGAS, Héctor. Ibid.

39 ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa y PACHARES RACUAY, Ana. Impuesto a la Renta. Lima: Ediciones Caballero Bustamante, 2010, p. 5.

40 VILLEGAS, Héctor. Ibid.

41 DE JUAN, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Rosario-Argentina: Ediciones Molachino, 1963, p. 302.

los principios expresados en la Constitución, documento del cual, podemos desprender algunas otras justificaciones, por ejemplo, el hecho de que el Estado como ente que dirige los intereses de la nación, es el encargado de brindar la seguridad a las personas y bienes integrantes, lo cual considero que va mucho más allá de otorgar una seguridad física, sino se trata de una cuestión de brindar las suficientes herramientas para que las personas gocen de los frutos de su esfuerzo, vale decir, políticas económicas y sociales adecuadas. Finalmente, creo que hay un principio emblema del poder tributario, el cual, a modo personal, supera del poder de imperium del Estado, el cual es el de solidaridad, ya que somos todos los que conforman una nación, y por algo estamos unidos como grupo, es decir, compartimos intereses colectivos, y como tales, todos debemos aportar de acuerdo a nuestra capacidad, para que dichos intereses puedan ser satisfechos en beneficio general de todos.

Finalmente, podemos decir que, particularmente, para el caso peruano, como país en desarrollo, el impuesto a la renta podría ofrecer considerables ventajas en cuanto a la captación de recursos, ya que al estar la riqueza concentrada en pocas manos, resulta ser este impuesto como un medio eficaz para obtener dichos recursos. Así entonces, además de apreciar fines recaudatorios, es claro que el Impuesto a la Renta es capaz de perseguir fines no recaudatorios, por ejemplo, puede utilizarse para influir en el empleo del ingreso, es decir, se podría ofrecer concesiones por la reinversión del ingreso en la expansión de las empresas y así generar más productividad, por tanto, mayores oportunidades laborales.⁴²

3.2 Impuesto General a las Ventas

Este es un impuesto al consumo general que adopta la modalidad de un impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado. Plurifásico, porque, en principio, grava las ventas en todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y de los servicios que la ley señala. Sobre el valor agregado, porque el objeto de la imposición en cada etapa no es valor total, sino el mayor valor que adquiere en cada etapa, es decir, el valor añadido. Finalmente, es no acumulativo, porque no se produce una sucesiva imposición que grave el impuesto sobre impuesto, ni se reitera la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior.⁴³

Ya hemos citado, que dentro de un impuesto pueden manifestarse tanto la finalidad

recaudatoria como las llamadas extra-fiscales o de ordenamiento. En el caso del IGV, creemos que hay una clara vocación recaudatoria, tal es así que, actualmente es el principal ingreso estatal en materia de recaudación tributaria; pero, del otro lado, hay efectos extrafiscales, tal como se da en el caso del Impuesto Selectivo al Consumo, en donde podemos apreciar una vocación claramente extra-fiscal, precisamente, al elegir ciertos tipos de bienes, es porque hay una determinada opción en la regulación económica del mercado de dichos bienes, por ejemplo, el caso de los cigarrillos u otros productos claramente nocivos para la salud tanto física como mental. Pero, en el caso del IGV, es un impuesto que abarca prácticamente todas las actividades propias de la vida económica de un país, es decir, la venta de bienes, tanto muebles como inmuebles, la prestación de servicios, la importación de bienes, etc.; por tanto, resulta ser la principal fuente de ingresos estatales.

Sin perjuicio de lo anterior, es claro que, coincidiendo con la postura del profesor Cesare Cosciani, la imposición tributaria debe usarse no sólo para cubrir los gastos públicos, sino también para lograr directamente los objetivos de política económica preestablecidos, es decir, el sistema tributario debe tener la capacidad de adecuarse rápidamente al logro de los fines que el Estado haya prefijado.⁴⁴

3.3 Impuesto Temporal a los Activos Netos

Mediante Ley N° 28424, se creó el ITAN como tributo aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta calculado al 31 de diciembre del año anterior y surgiendo la obligación al 1 de enero de cada ejercicio. Cabe precisar, que no se aplica a todas las rentas empresariales, puesto que hay ciertas exoneraciones especificadas en la ley, tales como las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.

Recordemos que, cuando hablamos de activos netos, nos referimos a la suma de todos los activos menos sus depreciaciones y provisiones. La regulación del ITAN tiene sus antecedentes en tributos que fueron, en algunos casos, declarados inconstitucionales, y en otros, simplemente dejaron de tener vigencia. Así, tenemos al Impuesto Mínimo a la Renta, al Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta y al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

Así como sus antecesores, el ITAN fue cuestionado, llegando a una sentencia del

42 DUE, John F. Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público. El Ateneo Editorial, Buenos Aires, 1981, p. 620.

43 ZOLEZZI, Armando. El Impuesto a las Ventas - Su Evolución en el Perú. Lima: Revista de Derecho Tributario, 1983.

44 COSCIANI, Cesare. Op Cit, p. 128.

Tribunal Constitucional, en donde se demandó la inconstitucionalidad de dicho tributo por ser confiscatorio al vulnerar la capacidad contributiva del contribuyente. Dicho tribunal, supremo intérprete de la Constitución Política, al emitir sentencia en el proceso seguido con **Exp. N° 03797-2006- PA/TC**, señaló que el ITAN, por su propia naturaleza, es un impuesto con característica patrimonial “por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad, y es bajo este presupuesto que se analiza el caso en cuestión”.⁴⁵

Al respecto, el Tribunal citó la obra “Manual del Sistema Tributario Español” de Jaime García Añoveros y otros: “... es válido hacer referencia a que los impuestos al patrimonio están constituidos por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia. En este orden de ideas, comprenden conceptos recogidos por nuestra legislación tributaria, como el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, el Impuesto Vehicular, etc. Resulta evidente cómo el patrimonio se configura como uno de los principales índices de capacidad económica y, por ello, los impuestos al patrimonio tienen un importante objetivo: “(...) facilitar la lucha contra el fraude mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza (...); una especie de censo de la riqueza de los ciudadanos con evidentes funciones de control tributario sobre esta y sus posibles transmisiones (...)”. Por otro lado, se tomó en cuenta lo dicho por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, al emitir sentencia en el proceso seguido con Exp. N° 2547-06, en donde se sostuvo que el patrimonio sí puede ser utilizado como manifestación de capacidad contributiva para gravar impuestos, en cuyo caso es indistinto si el contribuyente ha tenido ganancias o pérdidas, pues ello sólo tendría implicancias para el Impuesto a la Renta y no para uno que *grave el patrimonio*”.

Ahora bien, cabe hacer una precisión respecto de lo expresado por el Tribunal Constitucional, en relación a los impuestos al patrimonio, y de manera muy puntal sobre el Impuesto al Alcabala. No coincidimos con la posición asumida por el Tribunal, ya que considerar dentro del ámbito de los impuestos al patrimonio aquella transferencia de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, se confunde definitivamente con la definición de los impuestos al consumo,

al tratar, específicamente, el Impuesto de Alcabala. Recordemos que dicho impuesto grava la transferencia de propiedad de bienes inmuebles, urbanos o rústicos, a título oneroso o gratuito, cualquier sea su forma o modalidad, incluyendo las ventas con reserva de dominio, en donde el sujeto pasivo, es decir, aquel que soporta la carga tributaria, es el comprador o adquirente del inmueble; por tanto, estamos ante un gasto de riqueza por parte del comprador, es decir, ante una modalidad de imposición del consumo. En este punto, cabe citar lo expresado por el profesor Ruiz De Castilla⁴⁶, respecto del hecho de que en la imposición al consumo, el objeto gravado es el gasto de riqueza, por ejemplo, el pago del precio que realiza un comprador para adquirir un predio; en cambio, en un impuesto al patrimonio, el objeto gravado es la riqueza misma (ingresos dinerarios ahorrados) que se transforma en cierto predio.

“El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, que es la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo.”

Prosiguiendo entonces con el desarrollo del tema del ITAN, podemos apreciar, en el caso de este impuesto, se pueden presentar las dos finalidades que comentamos líneas arriba, que todo tributo es susceptible de tener; por un lado, la finalidad recaudatoria, es decir, para solventar todos los gastos en los que el Estado necesita incurrir para satisfacer los intereses colectivos y cumplir con sus funciones propias como entidad dirigente de la nación. Así también, el carácter extra-fiscal que puede poseer este tributo; que tal como lo comenta la sentencia del TC antes mencionada, es el de gravar el patrimonio, en especial el de las

45 Exp. N° 03797-2006- PA/TC.

46 RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. Impuesto de Alcabala: Ámbito de Aplicación. En: Revista Vectigalia N° 5, Septiembre – 2009.

empresas, permite ejercer un mayor y mejor control y censo sobre las riquezas del ciudadano; control en el sentido de prevenir o peor aún sancionar actividades económicas ilícitas. Obviamente, no olvidemos que lo primordial es el respeto de los valores constitucionales de la igualdad, la no confiscatoriedad, etc. Estamos de acuerdo en el hecho de que el patrimonio puede ser una manifestación de capacidad contributiva, pero no necesariamente debe ser una regla "a raja tabla". El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, que es la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo.⁴⁷

Así entonces, podemos concluir que, algunas veces, no toda posición de patrimonio garantiza que una determinada persona, ya sea natural o jurídica, se encontrará en la capacidad de asumir la carga de un tributo. Y el problema se agudiza a veces, cuando un mismo bien está siendo gravado de manera simultánea, es decir, se grava al mismo objeto y a la misma fuente. Por ejemplo, creemos que dicha situación se da en el caso del Impuesto Predial con los Activos Netos, es decir, una empresa que posee un determinado inmueble, pues el valor de dicho inmueble será objeto de gravamen tanto del impuesto predial como del ITAN, lo cual, es aún más desfavorable para el contribuyente cuando éste caiga en pérdida. Si bien es cierto, el Estado no puede responsabilizarse por el desempeño empresarial de una determinada persona (ya sea natural o jurídica) que lo lleva a no generar suficientes ingresos, pero creemos que en dichas situaciones se debe prever que impuestos como el ITAN y algunos otros impuestos al patrimonio no deben ser aplicados en ciertas circunstancias, como cuando se tiene pérdidas, porque en la práctica no tiene los ingresos suficientes, o dicho de otra manera, le falta liquidez para cancelar dichos tributos. Recordemos que el ITAN, cuando se le cuestionó su inconstitucionalidad, aquello no tuvo éxito, en vista de que su regulación permitía que el pago de dicho impuesto podría utilizarse como crédito, por ejemplo, contra los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta o contra el pago de regularización del impuesto a la renta en el ejercicio gravable al que corresponda.

3.4 Impuesto Mínimo a la Renta

Este es un caso curioso, porque fue el primer antecedente de lo que actualmente vendría a ser el Impuesto Temporal a los Activos Netos. En este caso, el IMR (Impuesto Mínimo de Renta) establecía que todo perceptor de renta de tercera categoría debía tributar por concepto del impuesto a la renta, un monto no menor del 2% del valor de los activos netos (que posteriormente se redujo al 1.5 %). Es decir, un buen número de empresas estaban gravadas con el impuesto, aún cuando no se encontrasen en situaciones donde tendrían la obligación de tributar, tal como se daba al caer en pérdida.

Así, se dio la sentencia del Tribunal Constitucional N° 646-196-AA/TC, en donde se cuestionó la constitucionalidad del IMR, porque "supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por el accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino el capital o sus activos netos".⁴⁸

Creemos que, en el presente caso, no se necesita un minucioso análisis jurídico de la norma para darse cuenta que, claramente, está yendo en contra del mandato constitucional de la no confiscatoriedad, en vista que se está estableciendo una medida arbitraria, ya que, prácticamente, se está obligando a los contribuyentes a que tengan ingresos, por lo menos, equivalentes al 2 % de sus activos netos, lo cual carece de toda congruencia con la propia naturaleza del tributo, el cual trata sobre "renta", y pretende gravar situaciones en donde el monto de ingresos del contribuyente puede resultar menor al obligado (2% de activos netos) o incluso, cuando no hay ingreso alguno, o peor aún, en pérdida.

3.5 Impuesto a las Transacciones Financieras

La tasa actual de este impuesto es de 0.05% y se aplica básicamente sobre cada depósito y cada retiro efectuado desde una cuenta bancaria, salvo que la misma se encuentre exonerada, tales como las cuentas de remuneraciones o CTS.

En tal sentido, cada vez que se realice un depósito o un retiro de por ejemplo S/. 100.00 soles, el impuesto es de 0.15 soles (15 centavos). Dicho de

47 JUDOKOVSKI, Pablo y AMBIENI, Valeria. Manual de Jurisprudencia Tributaria. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004, p. 203.

48 STC N° 646-1996-AA/TC.

otro modo, por cada depósito o retiro de 1,000 soles el impuesto es de 1.5 soles.

Los impuestos, en general, tienen como principio la solidaridad de los que tienen ganancias respecto al conjunto de la sociedad, realizada a través del Estado. De acuerdo con aquel concepto, los impuestos sostienen la gestión del Estado según el principio de la proporcionalidad a las ganancias. En el caso de los impuestos como el IGV y los impuestos selectivos, no necesariamente siguen este principio, pero son aceptados como una contribución bajo el supuesto de quien compra un bien, parte de ese beneficio personal lo traslada al Estado.

En el caso del ITF, creemos que no se ajusta a dichos principios, porque grava en muchos casos lo que ya ha sido gravado previamente; en segundo lugar, porque es un impuesto que sólo reconoce la formalidad pero ignora a la informalidad; en tercer lugar, porque no responde a un concepto de tributación solidaria, sino a un recurso fiscal para incrementar las arcas del Estado.⁴⁹ Finalmente, al gravar el movimiento del patrimonio, restringe la libertad de uno mismo para decidir cómo administrar, cuándo y cómo mover los fondos destinados a moverse mediante transacciones bancarias.

Así entonces, creemos que este impuesto puede desalentar en cierto modo la utilización del sistema bancario, por tanto, genera desincentivos para que las transacciones comerciales se manejen en un canal de formalidad como lo son las cuentas bancarias. Además, es totalmente confiscatorio, porque ni siquiera está gravando al patrimonio en sí como capacidad económica, que en este caso sería los montos de las cuentas bancarias, sino, lo que finalmente grava es el movimiento de dicho patrimonio, por tanto, es acaso ello sinónimo de capacidad contributiva? Pues consideramos que no, ya que el mover una misma cantidad de dinero de una cuenta a otra no manifiesta que uno como contribuyente genere más ingresos o tenga mayor patrimonio; con lo que consideramos que es una excesiva vulneración al derecho de propiedad.

Conclusiones

Con el presente trabajo, no hemos pretendido desconocer la utilidad y sobre todo la esencialidad de la existencia de los tributos. Finalmente, es lo que sostiene a toda nación y a su respectivo aparato de organización directriz llamado Estado, del cual no se puede inferir la existencia de una máquina mágica creadora de dinero, producto del cual se obtenga los recursos necesarios para solventar las necesidades de la nación.

De lo trabajado en el presente artículo, podemos desprender dos grandes conceptos que justifican, avalan y/o apoyan la imposición de tributos por parte del Estado. Por un lado, el ineludible *Imperium* del Estado, tan inherente y esencial para su existencia, ya que es inevitable que tiene que haber un ente que dirija al puñado de seres humanos que se agrupan y deciden convivir en comunidad, es decir, el que imponga las reglas y el que administre los recursos producidos por todos en conjunto. Finalmente, el Estado no es un poder que proviene de fuera, sino al contrario, es el desarrollo de la propia sociedad para armonizar sus diferentes posiciones.

Así entonces, el poder del Estado, el que nos permite mantener la unión del grupo que decidimos tener en algún momento, tiene diversas manifestaciones, entre ellas, obviamente, el aspecto económico, financiero, de lo cual, se desprende el poder tributario. Entonces, es el poder de *imperium*, inherente a la naturaleza del Estado, el cual le confiere el poder de imponer tributos a los ciudadanos.

Por otro lado, así como hay un factor de poder, hay un factor inherente a la propia sociedad, a la relación de grupo, a la búsqueda de intereses comunes, uno de los motivos fundantes de toda nación, es decir, el sentido de la solidaridad, la cual se expresa a través del hecho de que todos los intereses comunes se buscan alcanzar con el esfuerzo de todos, por tanto, el aporte de todos; y será el aparato de poder, que es el Estado, quien los administre y logre la satisfacción de esas necesidades colectivas.

Dicho poder tributario, no puede manifestarse de manera ilimitada y irrestricta, con lo que, es allí donde entran los límites a dicha imposición de tributos, como la posibilidad de aportación de cada uno de los ciudadanos, el trato igualitario entre quienes se encuentran en situaciones similares, etc. Y son precisamente, la clase de tributo de los impuestos, el que debe pasar con mayor cuidado este examen, ya que se funda precisamente, no en valores objetivos, como la contraprestación que otorga el estado en el caso de una Tasa, sino que, precisamente, su justificación se encuentra en aquellos principios y/o límites antes mencionados.

Así pues, tengamos en consideración que en los impuestos tradicionales como el Impuesto a la Renta, IGV y los impuestos al patrimonio, necesariamente, siempre perseguirán finalidades específicas, respecto de las cuales, posiblemente la recaudatoria sea la más visible, ya que es más que obvio que el Estado requiere nutrirse de recursos económicos para cumplir con las

funciones que los propios ciudadanos le han encomendado. Claro está, es inevitable pensar que se darán otros efectos distintos a los de financiar las actividades estatales, es decir, los que se dan cuando los tributos se establecen con finalidad diferente al presupuesto, muchas veces con carácter social o económico.

Dicha Extrafiscalidad, bajo ninguna circunstancia, podrá afectar el resguardo de los derechos fundamentales, lo cual se puede analizar desde el hecho que la imposición de un tributo, sobre todo, de manera particular, de un impuesto, debe basarse en la relación de su necesidad con el cumplimiento de las finalidades que persigue. Es decir, si con la imposición de un impuesto se podría amoldar alguna actividad económica, habría que ver que no exista otra forma con la que se pueda llegar a los mismos resultados queridos.

Así entonces, podemos decir que, para el caso del ITF, respecto del cual se ha dicho que una de

sus finalidades se basa en aspectos de seguridad, en cuanto al seguimiento de los movimientos bancarios, es claro que, actualmente, se denota un menor objetivo recaudatorio, en vista de que cada año se ha venido reduciendo su tasa nominal, además que, si lo sumamos incluso con el ITAN, llegan a tener poco peso en las finanzas públicas del Estado Peruano.

Por tanto, persiguiendo principalmente fines extrafiscales, habría que preguntarse si la imposición de un impuesto como el ITF es el medio más idóneo para lograr dicha finalidades, ya que recordemos que, todo tributo es una afectación al derecho de propiedad, pero que es tolerado por su necesidad esencial para funcionamiento del Estado, además de los motivos ya expuestos anteriormente. Finalmente, siempre será una afectación a la propiedad, por lo tanto, un tributo deberá imponerse con carácter subsidiario, sobre todo, en aquellos casos, en los que predomina los fines no recaudatorios ☒