

Las Clasificaciones de los tributos e Impuestos

Francisco J. Ruiz de Castilla y Ponce de León

Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

Para la política fiscal, existen diferentes clasificaciones de los tributos. El tratamiento de este tema permite un mejor entendimiento de la estructura de un determinado sistema tributario, aporta criterios para el diseño y desarrollo normativo de los tributos y facilita la interpretación de las normas tributarias.

A continuación revisaremos las clasificaciones de tributos e impuestos que resultan de mayor utilidad para analizar el sistema tributario peruano.

1.- Clasificación de los tributos

a) Clasificación tripartita

En los tiempos modernos existe todo un esfuerzo para diseñar modelos de sistemas tributarios con el mayor criterio racional posible. La primera tarea consiste en identificar las bases de la tributación. Solo se aceptan aquellos gravámenes que descansen en fundamentos de carácter económico o financiero.

De aquí nace la famosa clasificación tripartita de los tributos en impuestos contribuciones y tasas. Veamos los principales criterios de distinción.

- Universo de beneficiados

Para las finanzas públicas, primero se deben identificar las necesidades de participación estatal que requiere una determinada sociedad. Luego se procede con el diseño de los esquemas de

financiamiento más adecuados que habrán de permitir la actuación del Estado¹

Los impuestos financian actividades del Estado que satisfacen las necesidades del conjunto de la población. Es el caso de la construcción de carreteras, seguridad (policía), defensa nacional (fuerzas armadas), etc.

Las contribuciones permiten la ejecución de obras públicas y la prestación de servicios estatales que benefician a un determinado sector de la población. Por ejemplo, la construcción de un corredor vial eleva el valor de los predios más próximos a las obras de mejoramiento.

Las tasas hacen posible el desarrollo de los servicios públicos que satisfacen el interés del usuario individualmente considerado. El caso típico es la obtención de una licencia de construcción por parte del interesado.

- Justificación²

Una de las causas más importantes de los impuestos tiene que ver con la capacidad contributiva; es decir, con aquellas manifestaciones de riqueza que detentan los agentes económicos. Las evidencias más razonables de capacidad contributiva se encuentran en la obtención de rentas, posesión de patrimonios y realización de actos de consumo.

De este modo, en todo sistema tributario moderno, se justifica la presencia de un determinado régimen de imposición a la renta, imposición al patrimonio e imposición al consumo.

(1) Villegas, Héctor.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1993. p. 2 y ss.

(2) Ataliba, Geraldo.- Derecho Constitucional Tributario. En: Rev. del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), No. 11. 1986, p. 33

En cambio las contribuciones encuentran su causa en la obtención de un beneficio por parte de ciertos agentes económicos, gracias a una determinada actividad del Estado, traducida en obras o servicios públicos.

El ejemplo típico es el mayor valor de mercado (plusvalía) que adquieren los predios, como consecuencia de ciertas obras de infraestructura que son desarrolladas por el Estado, tal como ocurre con la construcción de un corredor vial por ejemplo.

El cobro de las tasas encuentra su causa en la prestación de servicios por parte de un Ministerio, Poder Judicial, Municipalidad, etc.

b) Clasificación bipartita

Se distingue entre tributos no vinculados y tributos vinculados.

Los impuestos califican como tributos no vinculados en la medida que no necesariamente existe una relación directa entre el aporte económico por parte del contribuyente a favor del Fisco y una determinada actividad del Estado en su beneficio.

Desde el punto de vista jurídico se trata de aquellos tributos cuya hipótesis de incidencia no contempla una determinada actividad del Estado²

Por ejemplo si un sujeto cobra alquileres por arrendar un predio de su propiedad, se encuentra obligado a pagar el Impuesto a la Renta; aún cuando este monto de dinero no necesariamente va a ser empleado por el Estado para desarrollar obras o servicios que lo beneficie directamente.

En efecto, la suma recaudada por el Fisco podría ser empleada en el pago de la deuda externa, renovación del material bélico, campañas de vacunación infantil, etc.

Esta figura se explica, entre otras razones, porque los impuestos de nivel nacional procuran la redistribución de la riqueza³. En los países en vías de desarrollo se aprecia que un sector social muy reducido concentra una significativa porción de la

riqueza nacional⁵.

Mediante la aplicación de los impuestos nacionales parte de esta riqueza es trasladada al Estado para ser empleada en la ejecución de obras y servicios básicos que requieren los sectores sociales más necesitados del país.

Como se aprecia, el Fisco tiene la libre disposición del impuesto recaudado, de tal modo que estos recursos pueden ser dirigidos hacia los sectores sociales más necesitados.

En cambio las contribuciones y tasas constituyen tributos vinculados, en la medida que existe una relación directa entre el aporte económico que realizan los contribuyentes y una determinada actividad del Estado a su favor.

Desde el punto de vista jurídico se sostiene que en esta clase de tributos la hipótesis de incidencia debe hacer referencia a una determinada actividad del Estado⁶

Por ejemplo, existe una relación directa entre el pago de una tasa por concepto de expedición de una copia de la partida de nacimiento y el servicio de la Municipalidad de proporcionar este documento al contribuyente.

El dinero entregado por el contribuyente tiene por finalidad exclusiva financiar el servicio prestado por la Municipalidad. No es posible que las tasas recaudadas se destinen para cubrir otras inversiones o gastos municipales.

2.- Clasificación de los impuestos según las diferentes manifestaciones de riqueza

El criterio diferenciador se encuentra en el elemento objetivo del hecho imponible.

En primer lugar se pueden considerar los casos de generación de rentas por parte de los agentes económicos. Se trata de aquél ingreso que es de libre disposición del contribuyente y, por tanto, susceptible de ser objeto de imposición. De este modo se desarrolla la imposición a la renta.

(3) Ataliba, Geraldo.- Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima, IPDT, p. 153

(4) Esta tesis es cada vez más discutida. Un importante sector de economistas, luego de haber examinado la evolución de los sistemas tributarios aplicados en América Latina durante las últimas décadas, ha llegado a la conclusión que los esquemas impositivos no son vehículos redistributivos del ingreso. Ver: Arnold, Harberger.- Política Monetaria y Fiscal para el Crecimiento Económico con Equidad. En: Rev. Apuntes, Lima, Universidad del Pacífico, No. 37, 1995, p. 20

Esta posición se ve reforzada cuando se examina el comportamiento de los impuestos locales (municipales). Ver: Daniel Beláunde y Harold Marcenaro.- Impuesto Predial. Estudio y Propuesta para un Manejo Eficiente de la Toma de Decisiones Locales. En: Ensayos sobre la Realidad Económica Peruana III. Lima, Universidad del Pacífico, 1997, p. 119

(5) Duc, J.F.- La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 70 y 71

(6) Ataliba, Geraldo.- Hipótesis de Incidencia Tributaria, p. 153

En segundo lugar se deben tener en cuenta los casos de posesión de patrimonios. También se trata de afectar el ingreso. En vez de tomar en cuenta el hecho de la generación de la renta, se pone atención en el destino de la renta; en la medida que los ingresos obtenidos son empleados para adquirir bienes de capital, tales como activos fijos empresariales o vehículos de propiedad de las personas naturales, etc. Aquí se configura la imposición al patrimonio.

El hecho imponible puede consistir en el acto de adquisición de los bienes de capital o en la tenencia (propiedad) de los mismos. En el primer caso se trata del denominado Impuesto de Alcabala, mientras que en el segundo caso se puede citar al Impuesto Predial.

En tercer lugar se tienen que considerar los actos de consumo. La atención se concentra nuevamente sobre el ingreso de las personas; esta vez en la etapa de su empleo para adquirir bienes y servicios consumibles (alimentos, calzado, ropa, etc.). En estos casos se estructura la llamada imposición al consumo.

Con relación a los tributos que afectan el comercio exterior (importaciones y exportaciones) se advierte una tendencia mundial que apunta a la reducción de los impuestos a las importaciones ⁷ y la eliminación de los impuestos a las exportaciones.

Los impuestos a las importaciones afectan solamente los casos de internamiento definitivo de bienes al país, en el entendido que las mercancías van a ser objeto de consumo dentro del país. Desde este punto de vista, los impuestos que recaen sobre las importaciones son ubicados dentro del marco de la imposición al consumo.

3.- Clasificación de los impuestos en función del traslado de la carga tributaria

Uno de los principios tributarios señala que los impuestos deben incidir sobre los autores de los

hechos imponibles; en la medida que son los sujetos que detentan una determinada capacidad contributiva.

En este sentido se pueden distinguir dos modalidades de imposición, según la forma como el impuesto afecta al sujeto incidido ⁸

a) Impuestos directos

Se trata de afectar a una persona en particular, que resulta ser la autora de un determinado hecho imponible, sin la intervención de terceros. Son los casos de imposición a la renta e imposición al patrimonio.

Las características más importantes son:

En primer lugar se toma en cuenta la tenencia de la riqueza. Es decir la posesión de la renta generada o el patrimonio adquirido (predios,

vehículos, naves y aeronaves de recreo, etc.). Los ingresos quedan afectados en su etapa pasiva.

En segundo lugar esta clase de impuestos no deberían ofrecer la posibilidad de ser trasladados a terceros; es decir a sujetos que no han

participado directamente en la generación de la renta, o que no son los propietarios de patrimonio.

Cuando se trata de mercados con demanda elástica; o sea en los casos que los clientes son muy sensibles a cualquier grado de incremento de los precios, lo más probable es que el proveedor (empresa) de bienes y servicios no va a tener la oportunidad de trasladar el impuesto.

El problema va a aparecer en los casos de mercados con demanda inelástica; en la medida que los clientes demuestran un importante nivel de insensibilidad a los grados de variación (incremento) de los precios. El proveedor (empresa) cuenta con mayores posibilidades de trasladar el impuesto al cliente.

En tercer lugar el deudor económico debería coincidir con el deudor legal. Esta figura aparece con claridad en el caso del propietario de un predio

“... los impuestos deben incidir sobre los autores de los hechos imponibles en la medida que son los sujetos que detentan una determinada capacidad contributiva”

(7) Valdez Ladrón de Guevara, Patricia.- Los Acuerdos de Integración y el Establecimiento de Preferencias Arancelarias. En: Rev. del IPDT, No. 31, 1997, p. 89-100

(8) Villegas, Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, 1993, p. 76

que vive en su casa.

El sujeto incidido no tiene la posibilidad de trasladar el Impuesto Predial a terceros. Además la legislación normalmente señala que el deudor de este impuesto, en calidad de contribuyente, es el propietario del inmueble.

Sin embargo existen muchos casos donde es posible que opere el traslado de la carga tributaria. Por ejemplo, al finalizar un determinado año, las empresas proyectan los costos del siguiente ejercicio para estructurar su nueva lista de precios. Entre los costos fijos se van a considerar los impuestos directos; los mismos que serán distribuidos en el momento de fijar los precios de venta de cada unidad de mercadería o servicio.

En definitiva el cliente es quien soportará el traslado de una porción del Impuesto a la Renta de la empresa y, al final de cuentas, asumirá el impacto de la carga tributaria; aún cuando desde el punto de vista legal el deudor del tributo es la empresa en calidad de contribuyente.

Del mismo modo, las personas que prestan servicios profesionales de modo independiente o dependiente suelen negociar sus honorarios o sueldos haciendo referencia a determinados montos netos "libres de impuestos".

En estos casos el usuario del servicio asume el traslado del Impuesto a la Renta, aún cuando la ley dispone que el sujeto que presta el servicio es el deudor del impuesto en calidad de contribuyente.

Por ejemplo, asumamos que el único impuesto aplicable es el 10% por concepto de Impuesto a la Renta. Si un abogado desea cobrar S/ 10,000.00 netos por su trabajo prestado a una empresa, deberá realizar el siguiente cálculo:

$$\begin{array}{r}
 \text{i) } 10,000 \text{ ————— } 90\% \\
 \quad \times \text{ ————— } 100\% \\
 \text{ii) } \\
 \quad \quad 10,000 \times 100 \\
 X = \frac{\quad \quad \quad}{90} = 11,111.11
 \end{array}$$

Por tanto, desde el punto de vista formal, en el recibo por honorarios profesionales se anotará lo siguiente:

Honorarios (renta bruta):	11,111.11
Impuesto a la Renta (retención) 10%:	(1,111.11)
	—————

Honorario neto por cobrar: 10,000.00

En este caso el cliente termina por absorber el impuesto ascendente a la suma de S/ 1,111.11

Por otra parte, en materia de imposición al patrimonio, el punto de partida también es que el impuesto no debería ser trasladable.

El ejemplo típico es el impuesto que afecta los predios destinados casa-habitación. Si el propietario es una persona natural que vive en su casa, experimenta directamente la incidencia del impuesto y no cuenta con la posibilidad de trasladar la carga tributaria a otra persona.

Desde el punto de vista legal se establece que el deudor del impuesto en calidad de contribuyente es el propietario. De este modo se verifica una coincidencia entre el deudor económico y el deudor legal.

Sin embargo existen muchos casos donde el Impuesto Predial puede ser trasladado. Por ejemplo en los contratos de arrendamiento se puede pactar que el inquilino se obliga a asumir el pago del Impuesto Predial.

Para el Derecho Civil se trata de una cláusula válida. El arrendatario se obliga a asumir el impuesto; del mismo modo que también suele aceptar el pago de los arbitrios municipales, consumo de luz, agua, teléfono, etc.

Para el Derecho Tributario esta clase de acuerdos voluntarios no surten efectos. Sólo la ley puede señalar quien es el deudor tributario. En materia del Impuesto Predial los dispositivos legales señalan que el deudor ante la Municipalidad es el propietario. No se admite que -a través de los contratos de arrendamiento- se termine por modificar la ley.

En los formularios para determinar y pagar el impuesto deben aparecer los datos de identificación del propietario, no del inquilino.

b) Impuestos indirectos

Desde el punto de vista económico, se trata de afectar a una determinada persona, contando con la participación de terceros.

Es el caso de la imposición al consumo, donde la carga tributaria debe incidir sobre la totalidad de los sujetos consumidores del país.

La aplicación de este impuesto está a cargo de las empresas en la medida que actúan como

proveedores de los bienes y servicios que se ofertan en el mercado.

En definitiva la puesta en práctica del impuesto depende de la participación de las empresas, quienes al trasladar el impuesto al cliente producen como efecto que la carga tributaria incida en el consumidor.

Las características más importantes de los impuestos indirectos son:

En primer lugar se afecta el gasto de la riqueza. Lo importante es el uso o disposición de la renta para llevar a cabo determinados actos de consumo. Se procura afectar el ingreso en su etapa dinámica.

En segundo lugar se trata de un impuesto que tiene vocación de traslado. El impuesto que aplican las empresas en cada etapa del proceso de producción y distribución debe formar parte del precio de venta facturado y, por tanto, se tiene que producir un desplazamiento del impuesto hacia el cliente.

En los mercados con demanda inelástica es probable que todo el peso de la carga tributaria se traslade al adquirente (protraslación).

En cambio en los mercados con demanda elástica el proveedor de bienes y servicios deberá asumir parte del impacto del impuesto (retrotraslación), transfiriendo al comprador solamente una determinada porción de la carga tributaria⁹.

En tercer lugar no existe una coincidencia entre el deudor económico y el deudor legal. Mientras que el adquirente de los bienes y servicios asume el traslado del impuesto, el proveedor responde ante la Administración Tributaria -en calidad de contribuyente- asumiendo de modo exclusivo el riesgo de la cobranza coactiva.

Clasificación de los impuestos en función del tiempo requerido para la realización del hecho imponible

En primer lugar existen impuestos cuyo hecho imponible es de realización inmediata. En

estos casos el desarrollo de la operación gravada requiere tan solo de un instante de tiempo.

Aquí se encuentran los impuestos que afectan el consumo, incluídas las importaciones, Impuesto a la Renta para los sujetos no domiciliados y ciertos casos de imposición al patrimonio, tal como ocurre con el Impuesto de Alcabala.

Por ejemplo, para efectos del Impuesto General a las ventas, la venta se puede entender realizada en el momento que se emite el comprobante de pago o en el instante que se entrega el bien mueble, lo que ocurra primero.

En segundo lugar hay impuestos cuyo hecho imponible es de realización periódica. Es el caso de la imposición a la renta para las empresas y las personas naturales domiciliadas en el país.

Por ejemplo la utilidad de las empresas se concibe como el resultado de un proceso anual de ingresos, costos y gastos. El hecho imponible se va configurando desde el inicio del ejercicio gravable (1ro. de enero) y necesariamente se debe esperar la finalización del año (31 de diciembre) para determinar la utilidad o pérdida resultante.

Finalmente existen impuestos cuyo hecho gravado es de realización continua. Aquí se encuentran muchos casos de imposición al patrimonio.

Tal es el caso del Impuesto Predial. Se afecta al predio. Desde el punto de vista jurídico se grava la propiedad del predio; que es una situación permanente, sin límites en el tiempo. Desde esta perspectiva, no podemos sostener que el Impuesto Predial es de periodicidad anual.

Dejando de lado esta clasificación de los impuestos, es posible tener otra visión del Impuesto Predial. En efecto, el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia relativa a este tributo suele señalar que la propiedad del predio debe existir el primero de enero de cada año. Desde este punto de vista se puede decir que el Impuesto Predial es de periodicidad anual. **D&S**

(9) Cosciani, C.- El Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires, 1969, p. 45 y ss.