

# Notas Sobre El Principio de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria

Eduardo Sotelo Castañeda\*

*“¿Cuáles son las pautas o criterios que debe tener en cuenta el operador jurídico al momento de determinar si un tributo es confiscatorio o no? Esa es la gran interrogante a la cual el autor busca dar respuesta en el presente artículo. A través del estudio de doctrina y jurisprudencia tanto nacional como internacional el autor demuestra que el análisis de la confiscatoriedad va más allá de una mera referencia a tasas y cuan vinculada está al sistema político en el que se encuentra inmerso un determinado sistema tributario. Para ello, en el artículo se examina a cada tipo de tributo y cada tipo de impuesto complementando este estudio con el comentario al tratamiento que, en ordenamientos jurídicos extranjeros, se da al tema. El valor del presente artículo es, sin lugar a dudas, muy importante.”*

“Un joven pastor, que cuidaba un rebaño de ovejas cerca de una villa, alarmó a los habitantes tres o cuatro veces gritando:  
-¡El lobo, el lobo!  
Pero cuando los vecinos llegaban a ayudarlo, se reía viendo sus preocupaciones. Mas el lobo, un día de tantos, sí llegó de verdad. El joven pastor, ahora alarmado él mismo, gritaba lleno de terror:  
-Por favor, vengan y ayúdenme; el lobo está matando a las ovejas.  
Pero ya nadie puso atención a sus gritos, y mucho menos pensar en acudir a auxiliarlo. Y el lobo, viendo que no había razón para temer mal alguno, hirió y destrozó a su antojo todo el rebaño.” (Esopo, siglo VI aC)

Corrían los primeros meses del año 2004 y asistía invitado como expositor a una conferencia en la cual se analizaría el recientemente aprobado Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), en el marco normativo de un esquema de bancarización en el Perú impulsada verticalmente como política de Estado. Uno de los conferencistas, abogado y profesor universitario, tenía a cargo la exposición que me precedía y abordaría el tema de la ya por esa época alegada inconstitucionalidad del aludido impuesto. Bajo el confeso manto –cómplice– de una “perspectiva eminentemente jurídica” con el que introdujo su alocución, no era imposible prever el núcleo de la

argumentación que desarrollaría. En efecto, a corriente con lo previsible, el profesor sacó a relucir el manido alegato de confiscatoriedad –y su blasón, el principio tributario de la no confiscatoriedad– del vapuleado ITF<sup>1</sup> y de sus efectos y alcances pretendidamente confiscatorios en algún caso particular –que fue, dicho sea de paso, muy imprecisamente esbozado–. En los minutos que tomó su intervención, pensé que un trabajo como el presente podría ser de alguna utilidad.

Nunca fue la idea escribir algo inédito u original –como se verá gran parte de lo dicho aquí está escrito ya por

\* Abogado PUCP. Master en Derecho (LLM) por The University of Chicago Law School (USA). Master en Ciencias (MSc) en Políticas Públicas y Administración Pública por The London School of Economics and Political Science. University of London (UK).

Es profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la PUCP, Profesor de la Escuela de Graduados de la PUCP, Asistente Académico de la Maestría de Derecho Tributario de la Escuela de Graduados de la PUCP y asesor de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Se ha desempeñado como Asesor del Ministerio de Economía y Finanzas, Investigador Legal del Instituto Libertad y Democracia, y como socio del Estudio Luis Hernández Berenguel, Abogados. Ha sido miembro del equipo negociador de Convenios para Evitar la Doble Imposición con Italia, Francia, España, Suiza, Brasil y Reino Unido.

1 En fecha posterior a esta conferencia, una Sentencia del Tribunal Constitucional, de 21 de setiembre de 2004, recaída en el expediente No. 004-2004-AI/TC (interpuesto por el Colegio de abogados del Cuzco y otros, acumulados), señalaría a fojas 23 que “ (...) en atención a lo expuesto en los ffj 19 y 20, este Colegiado debe precisar que respecto de la alegada afectación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, si bien se encuentra en capacidad de confirmar la constitucionalidad de la ley impugnada desde un punto de vista abstracto (único que cabe en este proceso de inconstitucionalidad), no puede descartarse la posibilidad de que tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados.” Vale precisar que desde tal fecha de 2004 hasta el presente no se conoce de cuestionamiento alguno contra el ITF que se haya incoado y haya logrado la declaración de confiscatoriedad subjetiva y particular a que alude la sentencia reseñada.

autores o declarado por la jurisprudencia nacional–, sino de hacer expresas algunas cosas que se encuentran implícitas, dar énfasis a otras y, en suma, sistematizar para abogados y sobre todo para mis alumnos del pregrado, algunas ideas dispersas y otras no tanto, sobre las cosas a tener presente cuando se postula una pretendida confiscatoriedad en materia tributaria.

Así como no todo lo que brilla es oro, y no todo lo que pica o muerde nos mata, no todo tributo que nos incomoda o es antitécnico o aún contraproducente, resulta jurídicamente confiscatorio. No todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad. Sólo lo que *viola o violenta* el derecho de propiedad es verdaderamente confiscatorio. Alguna medida, criterios o lineamientos existen, para educar nuestro sentido jurídico de lo confiscatorio en los libros y experiencias pasadas propias y de terceros.

El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria es el principio al que todo tributarista, sobre todo pienso en abogados, echa más fácilmente mano cuando intenta cuestionar el ejercicio por el Estado de su titularidad o poder tributario. Sin embargo, una relativamente corta inmersión en la bibliografía, praxis y jurisprudencia en materia tributaria, permite postular que no es, en realidad, poco lo que de él se sabe, sino más bien poco lo que de él se admite conocer.

En qué consiste –o debe consistir– una violación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria (artículo 74º de la Constitución Política del Perú) no será objeto puntual de desarrollo en las siguientes líneas, sino tan sólo algunos aspectos que contribuyan a esa definición. Para esto, lo esencial del trabajo se centra en sugerir la idea de que el análisis acerca de una alegación de violación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria debe llevarla a cabo, el operador del derecho, desde una perspectiva múltiple, quiero decir, contemplando en dicho análisis, o previamente a él, un sinnúmero de consideraciones que empiezan antes y van más allá del derecho mismo. No negamos ni negaremos una plausible “perspectiva eminentemente jurídica” acerca del principio de no confiscatoriedad, en tanto y en cuanto, por ella o bien se comprenda una serie de elementos no originariamente jurídicos que se “juridizan” al ser convocados dentro del análisis jurídico de la no confiscatoriedad, o bien, de otro modo entendido, en tanto y en cuanto tal perspectiva se nutra con una visión “no eminentemente jurídica” que el operador del derecho responsable está en obligación de tomar en cuenta, antes de su alegato y conclusión final sobre la confiscatoriedad o no confiscatoriedad jurídica.

Nuestra idea es que, de cualquier otro modo, el análisis acerca de la efectiva violación del principio

de no confiscatoriedad en materia tributaria termina pareciéndose mucho al desacreditado grito de alarma del pastor de la fábula: pues, cuando todo es confiscatorio por entretenimiento –por capricho, o peor, por un buen honorario–, nada termina siéndolo “por realidad”.

### La Confiscatoriedad: ¿Cuantitativa y Cualitativa?

El primer comentario que hay que realizar cuando se habla del principio de no confiscatoriedad se contrae a descubrir si se trata de un principio que protege el derecho a la propiedad desde un reducto exclusivamente cuantitativo contra el ejercicio del poder tributario del Estado<sup>2</sup> o si también lo hace desde un punto de vista cualitativo.

**“No todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad. Sólo lo que viola o violenta el derecho de propiedad es verdaderamente confiscatorio (...)”**

Lo dicho tiene razón de ser en la introducción expresa que en nuestro sistema se ha hecho del principio de no confiscatoriedad con una faceta cualitativa. Veamos.

El principio constitucional de no confiscatoriedad tiene en nuestra jurisprudencia constitucional un reconocido carácter de “concepto jurídico indeterminado”, como el de los demás principios tributarios<sup>3</sup>. Esto quiere decir, que el principio va tomando caracterización cuando se le coteja en casos particulares, teniendo en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él. Esto no enerva la posibilidad de reflexionar sobre este principio y sobre cómo se ha aplicado, pensar sobre su alcance y matices. Esto, dicho sea de paso, no torna insustancial el objetivo de este trabajo.

Una faceta del principio de no confiscatoriedad no abriga, al parecer, duda o cuestionamiento alguno para ser aceptada: esa es su faceta cuantitativa.

La relativamente nueva faceta cualitativa se presenta en la sentencia No. 0041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional que ha establecido que:

2 No es insustancial y no soslayamos el debate acerca de la existencia o no de este principio. Empero, adoptada que sea la tesis afirmativa sobre su existencia e identidad, aparece “la prohibición de confiscatoriedad como una valla ante las posibles afectaciones por vía tributaria al derecho de propiedad” Naviera de Casanova, El principio de No Confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina. Mc Graw Hill 1997. Pág. 107.

3 Danós, Jorge, El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Pág. 138. En Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Palestra. 2006.

“Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (...)” (fojas 56)

Por su parte el mismo Tribunal Constitucional peruano en su sentencia No. 00053-2004-PI/TC<sup>4</sup> señaló que:

“Los problemas en la regulación de arbitrios no sólo se han presentado a nivel formal por el incumplimiento del requisito de la ratificación (confiscatoriedad cualitativa/violación de la reserva de ley)” (VIII. A.)

“La confiscatoriedad no sólo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios. De este modo, habrá confiscatoriedad cualitativa si la municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente.” (VIII. D. Par 1)

“La parte demandante precisa que la inconstitucionalidad de esta Ordenanza se fundamenta en que no cuenta con el informe técnico que sustente los costos en base a los cuales se cobran los arbitrios y, en consecuencia, tal como este Tribunal lo afirmó en el fd. 62 de la STC N.º 0041-2004-AI/TC, se trata de un caso de confiscatoriedad cualitativa, al no haberse observado el principio de reserva de ley.” (IX. B. par. 2)

“Evidentemente, esta fórmula de cobro no se encuentra acorde con el ordenamiento constitucional, de modo que es ilegítima y, por consiguiente, confiscatoria cualitativamente, ya que afecta los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, motivo por el cual es, también inconstitucional.” (IX. B. par. 3)

Cuando se piensa en tributos se suele dar a éstos el alcance de un límite al derecho de propiedad. La doctrina administrativista<sup>5</sup> y la tributaria sustentan los tributos como una forma de modular el derecho de propiedad desde el interior mismo de este derecho,

autorizando al Estado a apropiarse constitucionalmente de una porción de esa propiedad sin compensación directa por ello.

Esto queda más claro aún si se piensa que, dentro de los sistemas políticos modernos, los tributos son recursos perdurables y permanentes del Estado, entonces, al sistema tributario no le queda más que atribuirle expresión consustancial al propio derecho de propiedad en su entendimiento moderno –y previsto que, por lo menos nosotros, nos encontramos en un contexto político económico y constitucional, libertario capitalista–.

Como señala Spisso<sup>6</sup>, el derecho de propiedad no ampara a los individuos a oponerse legítimamente a contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponde.

Si el tributo es un límite jurídico e intrínseco al derecho de propiedad, el principio jurídico de no confiscatoriedad es un límite al ejercicio exagerado de ese poder del Estado para imponer tributos. La violación del principio de no confiscatoriedad da efecto o alcance confiscatorio a la tributación, es decir, el efecto de tomar el Estado propiedad sin compensar o indemnizar por ello, tornando subnormal el goce del derecho de propiedad, que se ve mancillado, vejado, afectado en demasía o exceso, e irregular el ejercicio del poder tributario<sup>7</sup>. Este efecto, debe indicarse, se produce con prescindencia de la voluntad o voluntariedad impresa en la medida que la provoca.

Y es que, en efecto, se considera que el volumen económico excesivo de un tributo puede tornarlo irrazonable<sup>8</sup>. La razonabilidad aquí importa que el tributo no llegue a constituir un despojo de la propiedad, esto es, que la respete y, aunque afectándola, no la niegue. Lo razonable, entonces, implica que la exacción se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad. Decir esto, significa admitir que el espectro de aplicación del principio de no confiscatoriedad consiste en dilucidar “hasta dónde puede llegar un tributo sin lesionar el derecho de propiedad”<sup>9</sup>. Según lo dicho, entonces, y apoyado por la doctrina que nos soporta, parece que el principio de no confiscatoriedad, en efecto, se gesta como un límite eminentemente cuantitativo para el ejercicio del poder tributario.

Ya tan sólo desde esta óptica cuantitativa, el principio de no confiscatoriedad abriga obscuridades y dificultades.

4 El 4 de enero del 2006 el Tribunal manifestó que: “En efecto, mediante la sentencia 0053-2004-AI/TC publicada el 17 de setiembre del 2005, en el proceso de inconstitucionalidad contra la municipalidad de Miraflores, el TC pudo advertir una serie de vicios de inconstitucionalidad que trascendían al caso de Miraflores, motivo por el cual consideró que la *ratio decidendi* (motivación) y el fallo (mandato) de esta sentencia, constituyan precedente vinculante para el resto de Municipios.”

5 García De Enterría, Eduardo. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I, Editorial Cívitas, Madrid 2004. Pág. 125

6 Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Depalma. Pág. 33.

7 “El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas”. Sentencia recaída en la acumulación de los expedientes No. 001-2004-AI/TC Y 002-2004-AI/TC de 27 de diciembre de 2004, en fojas 42.

8 Naviera de Casanova, ob. cit. Pág. 107.

9 Naviera de Casanova, ob. cit. Pág. 114.

Hasta aquí, el lector debió haber notado el alto grado de subjetivismo que puede haber introducido la estimación de la no confiscatoriedad “cuantitativa”. ¿Qué es no razonable? ¿Existe, en derecho tributario algún estándar objetivo de razonabilidad? ¿De existirlo, lo será para todo el Derecho Tributario o para cierto Derecho Tributario doméstico aquí y ahora –ni qué decir de si para todo tributo en general o para cada tributo en particular–?<sup>10</sup>

Danós refiere que el Tribunal Constitucional peruano ya ha, en efecto, recurrido a los principios de “razonabilidad y proporcionalidad” como criterios para evaluar la posible confiscatoriedad de un tributo<sup>11</sup>. Si el poder del Estado para cobrar tributos es un atributo constitucional –y el deber de contribuir a las arcas públicas también– y el derecho de propiedad es un derecho fundamental, el principio de no confiscatoriedad se convierte en el juez del límite en el cual el poder del Estado se ejerce ilegítimamente con afectación de la propiedad. Por ello se dice que el principio de no confiscatoriedad guarda una estrecha relación con el denominado principio de la capacidad contributiva, relación cuyos ribetes aún no se encuentran del todo bien establecidos.

Pero, del mismo modo en que se admite que afectar el núcleo esencial del derecho de propiedad por la cuantía, monto o volumen de la exacción, conduce a una confiscatoriedad tributaria, otros son tolerantes para aceptar que la lesión de la propiedad se configura “no sólo cuando se produce mediante tipos del 100% sino cuando, cualquiera sea el tipo, se detrae una cantidad tal que frustra las razonables expectativas derivadas de la propiedad”<sup>12</sup>.

Naveira aborda, sin definir muy claramente su posición y sustento, este problema sobre la posibilidad de una faceta cualitativa del principio, cuando esboza el siguiente comentario sobre las posturas que niegan independencia al principio de no confiscatoriedad: “(...) es observable en esta manera de concebir el principio el hecho de que no se sabe qué es lo primero, si el huevo o la gallina: ¿al no actuar debidamente los demás principios estamos ante un caso de confiscación tributaria o porque es un supuesto de confiscación los demás principios no actúan? La diferencia estriba en que en el segundo caso nos vemos ante una imposibilidad jurídica de actuar de los demás principios. En el primero, cuando no se respetaron los principios, se llega a un supuesto de efectos confiscatorios, que se resuelve con el principio especial de no confiscación, y luego con el normal funcionamiento de los principios generales”<sup>13</sup>.

Siguiendo al mismo autor, éste reconoce que la tributación puede ser un instrumento de política económica, el contenido de la no confiscación no está tanto –pero entonces ¿cuánto?, reclamamos– en las altas deducciones

o en tarifas excesivas, sino que es preciso conformar un concepto más técnico jurídico, que le dé un contenido más certero a la hora de analizar su concreta operatividad. Para Naviera, entonces, esa barrera se encuentra cuando el tributo pasa el límite social e históricamente determinado y jurídicamente precisable por el órgano jurisdiccional competente, cuando esa superación del límite sea similar a la pena de confiscación de bienes, esto es, una proscripción de lo claramente sancionatorio. Danós, asimismo, refiere la posición sobre el aspecto cualitativo del principio sin detenerse a comentarlo críticamente.

Desde la óptica de los principios del derecho tributario se ha esbozado en diversas instancias y en más de una oportunidad, que no guarda consistencia la existencia y persistencia de un principio jurídico o de una faceta de él (no confiscatoriedad), que tenga como condición para considerarse violentado, el hecho que se viole o viole previamente alguno otro principio jurídico (legalidad, igualdad, etc).

Una sentencia no bien ponderada del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 001-1999-AI/TC sobre las contribuciones al FONAVI, señala quizás el derrotero real de una faceta cualitativa de la no confiscatoriedad, cuando afirma que este principio jurídico también alcanza el caso en el cual el Estado destina fondos recaudados a un fin distinto del predeterminado en norma legal, caso en el cual, lo que sucede es que una declarada contribución tributaria se acaba confesando desvinculada y se perfila cercana a un impuesto camuflado. Pues, en este caso, sin tener que pasar por una descalificación según la legalidad o igualdad, entre otros, el tributo detrae ilegítimamente, con independencia del monto o cuantía, una porción de la propiedad del individuo. Esta forma de entender cualitativamente la no confiscatoriedad, sin desmedro ni sacrificio de ningún otro principio tributario, no ha sido, por lo menos hasta donde va nuestro entendimiento, hasta hoy debidamente merituada.

Por supuesto que aquí no se agota la exploración sobre este interesante tema. En cualquier caso, la admisión por nuestros tribunales de un aspecto cualitativo de la no confiscatoriedad –salvo el demérito circunstancial y eventual que ocasiona en la vigencia y vigor de otros principios tributarios– no hace mella en la apreciación cuantitativa que de él se ha practicado, estudiado, y concluido, y sobre la cual continúa desarrollando el presente artículo.

### **Confiscatoriedad: Cuestión de Tasas**

El Tribunal Constitucional ha reconocido la posibilidad de una evaluación, abstracta y de modo general, de la confiscatoriedad de un tributo<sup>14</sup>. Esto hace que se

10 Líneas abajo, confirmaremos la relatividad de y el enorme rango que se tiene para llenar este estándar de no razonabilidad o no proporcionalidad.

11 Danós. Pág. 145, con referencia, por ejemplo, a las sentencias recaídas en los expedientes No. 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC.

12 Naviera de Casanova. ob. cit. Pág. 114.

13 Naviera de Casanova. ob. cit. Pág. 167.

14 Sentencia recaída en el expediente No. 004-2004-AI/TC de 21 de setiembre de 2004, fojas 20.

contemple una doble posibilidad de juicios sobre la no confiscatoriedad: uno objetivo o abstracto que analice en la norma legal de su creación los elementos constitutivos del tributo y, muy particularmente, la materia imponible y la alícuota; y, otro subjetivo, que tome en cuenta adicional las circunstancias personales de un contribuyente concreto<sup>15</sup>.

El límite superior y regular de la confiscatoriedad en juicios abstractos está sin duda alguna en el ciento por ciento (100%): el 100% del ingreso o renta, el 100% del patrimonio o capital. Por la forma de configuración, en el caso de los tributos que gravan el consumo como impuestos traslativos, el límite –si se concede que la confiscatoriedad aplica– podría exceder del 100%. El límite inferior de la confiscatoriedad es el que genera los mayores problemas, tanto desde el punto de vista abstracto, como, con mayor razón, en el juicio subjetivo.

Las posturas diversas en doctrina señalan la existencia de dos formas de fijación de un límite: la fijación cuantitativa del límite –cuando se establece en la forma de un guarismo o “una razón que permita comprobar, tras una serie de operaciones aritméticas, si se ha traspasado o no la frontera”–, y la fijación cualitativa, mediante fórmulas generales que no señalan un guarismo<sup>16</sup> –sino enunciados del tipo “absorber parte sustancial de la renta o el patrimonio”–.

Una tasa nominal de 40%, 60%, o de 10% en un tributo cualquiera<sup>17</sup>, otra tasa fija, o tasa progresiva, ¿cuándo configuraría una alícuota confiscatoria? La respuesta se salva cuando se difiere el análisis –porque corresponde– a la perspectiva subjetiva de la confiscatoriedad en el caso concreto. Empero, la simple posibilidad de una evaluación objetiva o abstracta –que por cierto, además, es postulada en la práctica cotidiana del litigio tributario, nos exige abordar algún planteamiento para la respuesta.

Una pregunta útil para empezar una clase de no confiscatoriedad es preguntar a un auditorio lego si una alícuota nominal de un impuesto a la renta personal ascendente a 90% le parece susceptible de ser *a priori* catalogada como confiscatoria<sup>18</sup>. Si tan solo por su tasa o alícuota, los alumnos tenderán a plegarse mayoritariamente hacia la respuesta afirmativa. Entonces, el dato que quizás no era evidente para todos se revela: no se trata tan sólo de alícuotas o tasas nominales, sino de ellas con relación a sus bases de cálculo o bases imponibles. Es decir, ¿sobre qué base de cálculo se aplica tal o cual alícuota nominal? Si el tributo del ejemplo otorgase un deducción personal o mínimo no imponible, individual y por todo concepto, ascendente al 80% de la base bruta de ingresos, entonces,

el 90% del 20% de la base imponible, haría una tasa efectiva de 18% ¿será esta alícuota y, por ende, este impuesto así configurado confiscatorio?

Se cita con frecuencia y como caso paradigmático la fijación cuantitativa, hace décadas, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, de una confiscatoriedad cuando la alícuota sobre el capital o la renta gravada llega al 33%. Desde siempre los autores se han preguntado ¿qué fundamento pudo tener tal fijación? ¿Por qué fue 33% y no 40%? ¿Y por qué un mismo tope para el capital que para la renta? Se discute, además de su fundamento y su medición, sobre la perdurabilidad de este límite, y se corrige en su enunciado el hecho de que, en realidad, debe entenderse aplicable a la renta y al rendimiento del capital, en vez de al mero capital, pues de otro modo, éste se perdería al cabo de tres períodos impositivos. Pero, no siendo éste tampoco el objeto de comentario en esta parte, la pregunta que queremos hacer es si este tope es uno establecido en términos efectivos o reales, o nominales. La duda no es nueva y la respuesta está ya implícita y hasta cierto punto disponible en la doctrina y en la diversa actuación jurisprudencial.

Sin poner en discusión por un instante, la calificación que del Impuesto a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas hiciera el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia de 29 de enero de 2002, recaída en el expediente 009-2001-AI/TC –el Colegiado adujo que a pesar de que el impuesto señalaba gravar la explotación, en la práctica, incidía sobre las utilidades<sup>19</sup>–, se tendría que el Tribunal, por la vía de sustentar la confiscatoriedad por la que concluye, confirmaría tácitamente que la búsqueda en su análisis es de tasas efectivas –relación *tributo calculado/base imponible*–, o sea, de los reales impactos de la tasa nominal sobre la materia gravada. Así, sobre este tributo señala que la base imponible estaba “constituida por la ganancia bruta mensual” entendiendo por ella “a la diferencia resultante del total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes”; y, por otro lado, a criterio del Tribunal, la aplicación de una alícuota de 20% “parece ser excesiva” porque recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no era considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del Impuesto a la Renta. El Tribunal, por tanto, si alude a las tasas nominales del Impuesto las tomaría como un indicio del exceso, pues, no soslaya que, en el fondo lo importante es el verdadero efecto de ellas sobre la materia gravable.

15 Este último tipo de análisis de confiscatoriedad importa la evaluación de pruebas concretas que “acrediten fehacientemente la afectación de la capacidad contributiva de los llamados a sufragarlo que se consideren perjudicados por su cobro”. Danós. ob. cit. Pág. 150.

16 Naviera de Casanova. ob. cit. Pág. 415.

17 Sabemos que la pregunta no puede ser formulada así de abierta, es decir, no puede tratarse en realidad de un “tributo cualquiera” sino de un tipo de tributo concreto, aquí y ahora, como se comentará más adelante.

18 Más adelante utilizaremos la misma pregunta modulada, es decir, hasta cierto punto, perfeccionada. ¿Sería confiscatorio *a priori* un Impuesto a la Renta personal por tener la alícuota marginal más alta en 90%, aquí y ahora, v.g. en el Perú de 2007?

19 Este hecho puede, como no, ser relevante si encontramos o no en este Impuesto razones suficientes para caracterizarlo como un tipo de *Sin Tax*, *Pigovean Tax* o Impuesto a actividades perniciosas, que ocasionan externalidades negativas. Este último hecho, podría, a su vez, ocasionar que se lea de modo diverso la confiscatoriedad cuando aplicada a un tributo de estas características.

En otro caso relacionado con el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos<sup>20</sup>, el Tribunal Constitucional ha establecido que este Impuesto cobrado a una tasa de 0.5% no resulta desproporcionado, pues “no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable”, porque permitía deducir de la base imponible las depreciaciones y amortizaciones admitidas por ley en el Impuesto a la Renta y porque el monto del IEAN era susceptible de ser utilizado como crédito contra los pagos a cuenta o de regularización de ese mismo impuesto.

Con relación al ya aludido ITF<sup>21</sup>, el Tribunal Constitucional peruano descartó que pudiese configurarse una confiscatoriedad debido a la configuración técnica del gravamen –juicio objetivo o abstracto– pues, aun cuando el hecho imponible puede repetirse muchas veces, “el monto ínfimo de la alícuota aplicable (0.10%) desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo (...)” y sobre todo, si dicho “valor numérico porcentual se reducirá a 0.08% a partir del 1 de enero de 2005, y a 0.06% desde el 1 de enero de 2006, y de que perderá todo efecto a partir del 1 de enero del 2007”. No obstante, el Tribunal deja a salvo para el análisis subjetivo de la no confiscatoriedad que “no puede descartarse la posibilidad de que tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados”. Es decir, cuando el juzgador encuentre que la tasa efectiva aplicada a un sujeto particular rompa el equilibrio y razonabilidad que en abstracto posee la configuración técnica del ITF y pueda atribuírsele, entonces, carácter o efecto confiscatorio.

La búsqueda de la relación real entre tributo y base, es decir, de tasas efectivas, resulta a veces más ardua debido a la compleja forma en que se estructuran modernos tributos, con deducciones personales, créditos, deducciones sobre base real, sobre base objetiva, sobre lista cerrada o lista abierta. Se hace complejo y menos propenso para un juicio apriorístico, p.e. el análisis de alícuotas progresivas –donde las tasas marginales juegan con los rangos en la base, y los mínimos exentos–, y más ardua la labor cuanto más son las escalas de la progresividad. En los tributos de la especie tasa la misma pregunta no se puede justificar de igual forma, pues, parece impertinente su entendimiento en la forma de medición de tasas efectivas<sup>22</sup>.

La confiscatoriedad de un tributo, sobre todo impuestos, debería entonces atender no al dato facial o epidérmico de la tasa nominal del tributo, sino al dato real y económico de las alícuotas o cargas efectivas. De otra forma, puede existir el riesgo de anticipar el juicio y errarlo. Sin tasa efectiva disponible, un test de confiscatoriedad aplicado a un impuesto se convierte en un juego de *ponerle la cola al burro*. Ello no niega que las tasas nominales sean y puedan seguir siendo tomadas como un *proxy* respecto de la incidencia real del tributo sobre las bases gravadas, pero en tanto ello no se quede como dato definitivo sino que sea un indicio que provoque una reflexión más profunda que termine por descubrir esa tasa efectiva o real.

**“La confiscatoriedad de un tributo, sobre todo impuestos, debería entonces atender no al dato facial o epidérmico de la tasa nominal del tributo, sino al dato real y económico de las alícuotas o cargas efectivas. De otra forma, puede existir el riesgo de anticipar el juicio y errarlo.”**

El mismo ejercicio de búsqueda tácita de alícuotas efectivas la efectuó el Tribunal Constitucional en el caso de la denominada contribución solidaria para la asistencia previsional<sup>23</sup>, procediendo, incluso, a estimar ejemplos aplicando el mínimo exento y la escala progresiva a la base y concluyendo que en los ejemplos utilizados “en ningún caso queda afectada una parte sustancial del patrimonio”.

Pero la relevancia de este dato relativo al impacto real de las tasas nominales sobre la materia gravada –i.e. sobre las tasas efectivas– trasciende la mera anécdota. Así, los regímenes tributarios de determinación presunta a los que se aplique un test de confiscatoriedad deberían indagar, en abstracto si es posible y, luego, en concreto siempre, sobre la tasa efectiva resultante por aplicación del método presunto. Si el mecanismo indirecto utilizado para llegar a la capacidad contributiva que se pretende aprehender con el tributo de determinación presunta no llega a dar un resultado razonable satisfactorio en su relación *tributo calculado/base*

20 Sentencia de 19 de diciembre de 2003, recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC, fojas 10.

21 Sentencia de 21 de setiembre de 2004, recaída en los expedientes No. 004-2004-AI/TC y otros acumulados, fojas 21 y 23.

22 Ello debido a que, como veremos más adelante, la evaluación de la confiscatoriedad en el caso de tributos tasa observa, principalmente, si el costo total del servicio corresponde correctamente al gasto incurrido por la entidad pública; para, luego, saber si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido hecha de modo que cada contribuyente pague lo que verdaderamente le corresponde por el servicio recibido (beneficio), esto es, en función de la intensidad del uso del servicio público correspondiente.

23 Sentencia del Tribunal Constitucional, de 27 de setiembre de 2004, recaída en los expedientes acumulados No. 001-2004-AI/TC y No. 002-2004-AI/TC -fojas 44-52-.

*imponible*, el tributo podría estar dando indicios severos de confiscatoriedad<sup>24</sup>. Casos en los cuales lo dicho pudo haber sido puesto en acción son aquellos constituidos por los cuestionamientos<sup>25</sup>, hace más de una década, del extinto Impuesto Mínimo a la Renta, que era un tributo alternativo y eventualmente sustitutorio del Impuesto a la Renta de la empresas domiciliadas en el Perú. En tales casos concretos, el IMR fue reputado inconstitucional en su aplicación a casos concretos debido a que el Tribunal halló una falta de adecuación o incongruencia entre el medio utilizado por el Estado –alicuota aplicada sobre el valor de los activos netos– para aprehender o gravar la renta de las empresas, considerando que el IMR se insertaba dentro de una Ley y un Impuesto que tenía como finalidad gravar los beneficios producidos por las fuentes productoras (i.e. las rentas) y no la fuente productora misma (i.e. el capital)<sup>26</sup>. En tales casos, alegar la no existencia de utilidad o ganancia era un argumento capaz de deslegitimizar el Impuesto Mínimo porque el IMR como parte del Impuesto a la Renta intentaba gravar las rentas. Empero, en estos casos, aunque pudo realizarse el ensayo, no existió una

medición abstracta u objetiva de tasas efectivas, que hubiera reforzado el argumento, contextualizando al IMR en su aplicación a los diversos sectores específicos de la economía peruana.

Un caso similar en el cual se prueba el alcance de la trascendencia de la medición y hallazgo de tasas efectivas en el curso de análisis de la confiscatoriedad, se podría dar cuando se evalúa el eventual efecto o alcance confiscatorio de los anticipos o adelantos tributarios respecto de una obligación periódica principal. En tales casos, muchas variantes pueden agregarse. ¿Se puede aislar el análisis del efecto confiscatorio de los anticipos de su relación con el resultado *tributo calculado/base imponible* de la obligación principal al final del periodo?<sup>27</sup> ¿es posible este análisis –interdependiente del resultado *t/b* de la obligación principal al final del periodo– pero efectuado antes de que el período finalice, es decir realizando una apreciación objetiva o en abstracto de la confiscatoriedad? ¿qué si, por añadidura, el propio anticipo o adelanto usa un mecanismo de determinación presuntivo o ficto?<sup>28</sup>.

24 Claro que otras restricciones para llegar tan prontamente a esta conclusión aplican y de allí el uso del modo condicional. Las demás restricciones serán esbozadas en las líneas siguientes del presente trabajo, por lo pronto, quedémonos con la idea de que el tributo con determinación presunta aquí aludido podría tener un explícito objetivo antielusivo o antiabuso y, además, ser la única medida costo-eficiente para llegar a la aprehensión de una dimensión de capacidad contributiva individual –el tributo así estructurado podría, en el mejor de los escenarios para el Estado, tener efecto confiscatorio en concretísimos y esporádicos casos, pero no en todos, es decir, no necesariamente por el mecanismo de determinación presunto elegido–.

25 Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1996, recaída en el expediente No. 646-96-AA/TC.

26 A nuestro entender, el criterio del Tribunal en dicha época fue sobre inclusivo y exagerado, pues, luego de una serie de sentencias en este sentido, terminó vigorizada la postura que señalaba que el Estado había quedado impedido o al menos dificultado para echar mano de una herramienta de política tributaria como los impuestos mínimos sobre la renta –con todas las objeciones y defectos que la generalidad de éstos pueden mostrar en los sistemas fiscales comparados– (ver a este efecto Stotsky, Janet. Impuestos Mínimos. Pág. 502, En Manual de Política Tributaria, Ed. Shome, 1995, FMI). Los efectos de este modo de razonar se filtrarán posteriormente en la sentencia recaída en el proceso relacionado a la inconstitucionalidad del anticipo adicional del impuesto a la Renta –expediente N.º 033-2004-AI/TC– que el TC declaró fundada.

27 En su sentencia sobre las percepciones del IGV, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que: “a nuestro juicio el perjuicio económico alegado por la recurrente debido a la supuesta falta de congruencia entre la obligación accesoria y la principal, no es tal, por lo siguiente: a) si existe un nexo económico entre ambas obligaciones, pues la importación se produce con expectativa de venta, es decir, el contribuyente será necesariamente sujeto del Impuesto General a las Ventas; b) cuando la actividad principal de la empresa es la importación y venta de vehículos (usados), conforme se aprecia de su ficha RUC a fojas 10, el argumento que cuestiona el adelanto de pago por hechos “futuros e inciertos” deja de tener asidero, pues resulta impensable que una empresa constituida para dichos fines mantenga su capital improductivo y no logre consumir sus ventas a futuro, c) suponiendo que puedan darse casos extremos, en los cuales la percepción del IGV determine un desmedro real en el capital de la empresa, con claros efectos negativos sobre inversiones futuras; tales supuestos necesitan ser demostrados, de lo contrario se corre el riesgo de quedar en el plano de meras suposiciones y presunciones.” Sentencia de 19 de abril de 2007, recaída en el expediente No. 6626-2006-PA/TC, par. 5,37

28 Un caso idóneo para probar esta utilidad se pudo haber tenido en casa cuando el Tribunal Constitucional peruano efectuó el análisis de la confiscatoriedad del anticipo adicional del Impuesto a la Renta en la Sentencia recaída en el expediente N.º 033-2004-AI/TC. En dicha sentencia el TC declaró la inconstitucionalidad del “Anticipo Adicional de Renta” –adelanto mensual por concepto de Régimen General del Impuesto a la Renta, pero calculado en un porcentaje del valor de los activos de la empresa–.

Una lectura razonable de los fundamentos del TC en la sentencia recaída en dicho expediente N.º 033-2004-AI/TC, debería acotar su mensaje, en el peor de los casos, a la relación entre la base de la obligación principal de un tributo –p.e. uno a la renta anual– y la base de su anticipo, adelanto o “pago a cuenta” –mensual– y no extender su alcance a la creación de un tributo o régimen presunto o simplificado, o que determina objetivamente su base. En su fundamento 12 el Tribunal se lee:

“Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.”

Por su parte En su fundamento 16. el Tribunal Constitucional desarrolla lo dicho de este modo:

“Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento N.º 12., supra, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás esta decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente.”

Finalmente, en su fundamento 18. la misma sentencia señala:

“Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y, por otro, el Impuesto a los Activos Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento N.º 12., supra, se señaló que en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, más no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse.”

Esbozado el comentario sobre las tasas efectivas de los tributos y ganado que fuese el eventual juicio sobre la confiscatoriedad otros problemas afloran. Si es decretada excesiva la alícuota o tasa, ¿cuál es la instancia pública idónea y legitimada para señalar la alícuota que libere al tributo de este defecto?<sup>29</sup>. En este punto, suspendemos el análisis de las alícuotas.

### Algunas Comparaciones de Tasas o Alícuotas de Impuestos

Ciertos ejemplos provenientes de países con sistemas impositivos relativamente maduros pueden dar una pauta de la variabilidad y varianza no sólo del desarrollo de un tributo tan generalizado como el impuesto a la renta sino, además, de sus alícuotas nominales. Veamos.

El impuesto a la renta federal australiano<sup>30</sup> fue introducido en 1915 como una forma de financiar la guerra. Antes de la federación, en 1884 en Australia del Sur se introdujo el primer Impuesto a la Renta de la isla. En 1907 todos los Estados, federados en 1901, tenían impuestos a la renta. La reforma de los 80s para ampliar base y reducir tasas, bajó la máxima tasa marginal de los individuos de 60% a menos de 49%. Mientras la alícuota para empresas es de 30% desde 2003-2004.

En Canadá<sup>30</sup> existe impuesto a la renta federal desde 1917 como un mecanismo para financiar la Primera Guerra Mundial. Desde allí hasta los 60s, el Impuesto se convirtió en esencial para el financiamiento del Estado, las tasas se incrementaron y la base - *ad hoc* - también. En 1962 se estableció una Comisión Real (Carter Commission) y una revisión del impuesto que lo transformó en uno más sofisticado y complejo. Las provincias también imponen impuestos sobre la renta de los individuos y sobre las empresas, y el federal deja hasta un 10% de la base para ser tomada por las provincias. En 2003 el Impuesto federal sobre la renta de individuos tenía como tasa marginal máxima 29%. La tasa federal del impuesto a la renta aplicable a empresas ha descendido en el transcurso del tiempo desde 28% a 21% en 2004.

En Francia<sup>32</sup> el primer sistema de impuesto sobre la renta fue instituido por tres estatutos en 1914 y 1917, consistente en siete tasas proporcionales aplicables a siete cedulas de renta en un primer nivel y una progresiva sobre la globalización de éstas, en un segundo nivel. En 1960 se sustituyó por un impuesto progresivo. El pico de tasa marginal se alcanzó en los 80s: 70%, siendo en 2004, 48.09%. Un impuesto a la renta distinto para las empresas fue introducido en 1948. Esta tasa llegó a 50% en 1958 y permaneció en ese nivel durante casi treinta años. Desde 1986 la tasa disminuyó progresivamente hasta alcanzar

33%, la que aumentaba a una conjunta de 42% cuando se distribuía el dividendo. Luego, por necesidades presupuestales se fueron creando sobretasas en 1995 a 1997, y luego en el 2000 para grandes corporaciones. Estas han sido reducidas paulatinamente al día de hoy.

En Alemania<sup>33</sup>, bajo la constitución del Reich (1871), sólo los estados federados alemanes tenían poder para imponer impuestos sobre la renta. El impuesto a la renta comienza entonces con la Ley del Impuesto a la Renta prusiano de 1891 que introdujo un impuesto sistemático basado en las distintas fuentes de renta. Debido a las exigencias financieras de la Primera Guerra Mundial, el poder para imponer impuestos a la renta fue pasada al Reich por la Constitución de Weimar de 1919. En 1920 se dictó una Ley de un moderno Impuesto a la Renta y el primer Impuesto a la Renta empresarial, los que no resistieron la hiperinflación de 1922-23 y fueron sustituidos por las leyes de Impuesto a la Renta de 1925 y 1934 que fueron las bases del actual Impuesto a la renta. El impuesto a la renta empresarial ha sufrido dos reformas mayores en 1977 y en 2000. La tasa del Impuesto a la Renta individual ha variado desde 2001 a 2005 de 19.9%-48.5% a 15%-42%. Desde 1995 una tasa de solidaridad de 7.5% (5.5% desde 1998) aplica para hacer frente a las necesidades financieras generadas por la unificación. Las tasas del Impuesto a la Renta empresarial han sufrido drásticas caídas en los últimos 25 años. En 1977 la tasa para utilidades retenidas no distribuidas era de 56%. Desde 1980 ésta empieza a reducirse gradualmente hasta alcanzar 40% en 1999. En el mismo período, la tasa para utilidades distribuidas se redujo desde 36% a 30%. Cuando el sistema de imputación se derogó en 2000, la tasa para utilidades retenidas y distribuidas era la misma: 25%.

En Reino Unido<sup>34</sup> el Impuesto a la Renta fue introducido en 1798 y, salvo por el período 1816-1842, ha permanecido en vigencia desde entonces. Se trata de impuesto temporal -salvo el impuesto a las ganancias de capital y el que aplica a las herencias- que tiene que ser aprobado año tras año por el Parlamento, una reminiscencia tendiente a equilibrar las fuerzas del Parlamento y el Rey, pues se basa en la idea de que una fuente perpetua de recursos para el rey hace menos necesario al Parlamento. Al inicio del siglo XX (1907) se diferenciaba una tasa menor para la renta del trabajo, sólo en 1973 la tasa se expresó en términos de rentas del trabajo y una adicional sobre las rentas de inversión. En 1910 la gradualidad se obtuvo por la vía de un nuevo tributo o sobre tasa sobre el ingreso total (p.e. 40% y una sobretasa de 20%). Sólo en 1973 estos dos tributos fueron fusionados. Otra dato curioso de este sistema, vigente hasta 1996, era la determinación sobre la base

29 En la Sentencia recaída en el expediente No. 009-2001-AI/TC, sobre el Impuesto a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, el TC se inclina a que sea el Congreso quien deberá aprobar una alícuota hasta un nivel en que salve la confiscatoriedad -reducir la nominal de 20% decretada confiscatoria-. Lo que produjo, efectivamente, su posterior reducción legislativa a 12%.

30 Ault, Hugh y Arnold, Brian. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. Segunda Edición. Aspen. 2004. Pág. 3-5

31 Ault, Hugh y Arnold, Brian. ob cit. Pág. 23 - 24

32 Ault, Hugh y Arnold, Brian. ob. cit. Pág. 37-40.

33 Ault, Hugh y Arnold, Brian. ob cit. Pág. 53-55.

34 Ault, Hugh y Arnold, Brian. ob cit. Pág.115-121.



del año previo, esto es, la base imponible para el año x era tomada del año x-1 y se aplicaban las tasas o tipo del año x. Un impuesto separado para las ganancias de capital fue introducido en 1965. En este mismo año se introdujo un Impuesto sobre la renta empresarial -antes de esta fecha las empresas pagaban un impuesto sobre las utilidades proveniente de una combinación entre el impuesto a la renta individual e impuestos especiales. Las tasas marginales nominales del Impuesto a la renta individual empiezan en 10% y van hasta 40%, los intereses son gravados al 22%, los dividendos al 10% y puede llegar al 32.5%. La carga individual está ajustada por las deducciones personales, otra para los invidentes, y algunas especiales también por edad, estado civil y otros factores. Para las empresas, la tasa completa es 30% con una tasa reducida de 19% para cierto monto de rentas.

La siguiente tabla, tomada de una fuente no oficial –salvando su posible desactualización, que no afectan el objetivo de mostrarla aquí– puede darnos un idea general sobre este mismo nivel de variabilidad de impuestos y alícuotas nominales, en un espectro más amplio de países en el mundo, esta vez, incluyendo las alícuotas de los respectivos impuestos sobre el valor agregado:

País	Impuesto a la Renta		IVA
	SOCIEDADES	INDIVIDUOS	
Argentina	35%	9-35%	21%
Australia	30%	17-47%	10%GST
Austria	25%	21%-50%	20%GST
Belgium	33.99%	25-50%	21%
Brazil	34%	15-27.5%	17-25%
Bulgaria	10%	10%-24%	20%
Canada	36.1%	15-29% (Federal)	6%(gst)
China	33%	5-45%	17%
Cyprus	10%	20-30%	15%
Czech Rep.	24%	12-32%	19%
Denmark	24%	38-59%	25%
Egypt	40%	20-40%	-
Estonia	22%	22%	18%
Finland	26%	9-32%	22%
France	33.33%	10%-48.09%	19.6%
Germany	38.34% (average)	15-42%	19%
Gibraltar	33%	17-40%	-
Greece	22/25%	0-40%	19%
Hong kong	17.5%	16-20%	-
Hungary	16%	18-36%	20%
India	30-40%	10-30%	12.5%
Indonesia	30%	5-35%	10%
Ireland	12.5%	20-41%	21%
Israel	29%	10-48%	15.5%
Italy	33%	23%-43%	20%
Japan	30%	5-40%	5% (consump)

País	Impuesto a la Renta		IVA
	SOCIEDADES	INDIVIDUOS	
Latvia	15%	25%	18%
Lithuania	15%	15%/27%	18%
Luxemburg	29.63%	6-38.95%	15%
Malta	35%	15-35%	18%
México	29%	3-29%	15%
Monaco	33.33%	0%	19.6%
Morocco	35%	0-41.5%	20%
Montenegro	9%	15%	17%
Netherlands	29.6%	0-52%	19%
New Zealand	33%	0-39%	12.5%gst
Norway	28%	28-51.3%	25%
Pakistan	35%	7.5%-35%	15%
Philippines	35%	5-32%	10%
Poland	19%	19-40%	22%
Portugal	27.5%	10.5-40%	21%
Romania	16%	16%	19%
Russia	24%	13%	18%
Saudi Arabia	20%	20%	--
Serbia	10%	10/14%	18%
Singapore	20%	3.75%-21%	5%
Slovakia	19%	19%	19%
Slovenia	25%	16%-50%	20%
South Africa	29%	18-40%	14%
Spain	35%	15-45%	16%
Sweden	28%	0-56%	25%
Taiwan	25%	6-40%	5%
Thailand	30%	5-37%	7%
Turkey	20%	15-35%	18%
U.K.	30%	0-40%	17.5%
U.S.A.	35%	0-35%	-
Vietnam	28%	0-40%	10%
Zambia	35%	10-30%	17.5%

Fuente: Worldwide-tax.com (En. <http://www.worldwide-tax.com/index.asp#partthree>)

### Confiscatoriedad y Régimen Político - Económico

Como señalamos anteriormente, el principio de no confiscatoriedad, como concepto jurídico indeterminado, que busca la razonabilidad de la imposición debe establecerse en casos concretos con atención de las exigencias que dicten el tiempo y el lugar, y según los fines económicos y sociales del tributo en cuestión<sup>35</sup>. Así, la determinación de la no confiscatoriedad en un sistema político de bases capitalistas suele ser distinta de la de un sistema político diferente.

La relación de respeto a los derechos fundamentales de la persona –entre ellos el de propiedad– en su coordinación con el deber de contribuir a las cargas sociales y el sostenimiento del Estado a través de un sistema tributario, se inspira en el sistema político que sustenta el destino de la Nación<sup>36</sup>. Con el dato sobre

35 Villegas, Héctor. Curso de Finanzas de Derecho Financiero y Tributario. Pág. 207.

36 Tal y como lo hace notar Naviera (página 32), en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano (1789), fundacional del Estado capitalista burgués, se establece que (artículo 13): "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades". Esta alusión en la Declaración se encuentra consagrada de modo precedente, incluso, al reconocimiento -sagrado e inviolable- del derecho a la propiedad de todos los ciudadanos (artículo 17).

este sistema, el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria toma un cierto cariz o contenido, no parangonable con el de un Estado que no acoge estos paradigmas liberal capitalistas, o que los acoge en un grado o nivel diverso<sup>37</sup>.

Aunque suene contradictorio, en los sistemas capitalistas, la razón de ser del sistema tributario es la existencia del derecho de propiedad y su perduración y perpetuación, y no su supresión. No es concebible que un sistema político requiera investir a un Estado de un poder jurídico soberano como el poder tributario –cosa que, por lo demás, se consagra en las normas supremas–, si no se reconociese, previa o simultáneamente, que un tal poder es indispensable para poder afectar el derecho de propiedad cuya validez también se encumbra y reconoce<sup>38</sup>.

Incluso, hay quienes hoy ya detectan<sup>39</sup> que en el mundo jurídico que el principio del “Estado Fiscal” o el “Estado Impositivo” comienza a ponerse en cuestión, sobre todo por lo que respecta a su alcance, y a discutirse intensamente sobre el lugar que cabe otorgar al tributo, y sobre todo a los diferentes tipos de tributos, como instrumentos de financiación u ordenación en la sociedad. Este fenómeno es, en medidas distintas, compartido por los Estados que de alguna manera están implicados en la idea de fondo de una “teoría del Estado fiscal” –con base en la constitución económica alemana<sup>40</sup>, Ley Fundamental de Bonn (1949)–, esto es, los estados que han acogido sistemas de Estado de Bienestar o de Estado Social<sup>41</sup>.

De forma análoga, un sistema tributario que vaya en desmedro del derecho de propiedad, estaría negándose y condenándose a desaparecer, y con él el Estado mismo que lo necesita. Sería un error, pues, reconocer una antinomia en la relación entre tributos y derecho de propiedad<sup>42</sup> en los sistema capitalistas, los tributos requieren de un derecho de propiedad sólidamente sustentado, de la misma forma en que el derecho de propiedad requiere, como todo derecho, de límites o limitaciones para lograr

perpetuarse en tal sociedad capitalista. Cuando se anula y niega este derecho de propiedad individual, el Estado, en su concepción política, deslegitima asimismo su poder para exigir tributo, o, hasta cierto punto también, convierte esta necesidad en fútil.

**“De forma análoga, un sistema tributario que vaya en desmedro del derecho de propiedad, estaría negándose y condenándose a desaparecer, y con él el Estado mismo que lo necesita. Sería un error, pues, reconocer una antinomia en la relación entre tributos y derecho de propiedad en los sistema capitalistas (...)”**

En una realidad como la descrita precedentemente, los tributos pierden su relevancia y utilidad como herramienta para contribuir con la sociedad<sup>43</sup>; ¿acaso no es previsible encontrar en tales realidades intensidades diversas en los grados de intervención estatal en la sociedad y en la propiedad por medio de la tributación? ¿y el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria en tales regímenes, cómo debiera entenderse? Es decir, ¿cómo debiéramos imaginar que operaría el análisis de la confiscatoriedad de un tributo concreto dentro de un régimen legal y político como el aludido, esto es, una de economía planificada o economía administrativamente centralizada –en antinomia con un régimen liberal capitalista–? Pregunta similar y menos alejada de los antipodas del paradigma ¿cómo operara el análisis de la confiscatoriedad de un tributo concreto

37 Nuestro Tribunal Constitucional ha señalado ya que “(...) Cuando el trasfondo de una controversia gira en torno a la intervención estatal en la vida económica de los particulares, este Colegiado ha procedido a fundamentar sus decisiones partiendo de los fines inherentes a nuestro tipo de Estado y particularmente desde los principios rectores que inspiran nuestro régimen económico, dentro del cual, evidentemente, también se integra el régimen tributario.” Sentencia de 19 de abril de 2007, recaída en el expediente No. 6626-2006-PA/TC.

38 “No puede concebirse un tributo, riqueza que va de los particulares hacia el Estado, sin que se esté reconociendo previamente (o en forma simultánea) el derecho de los particulares a la propiedad privada de los bienes, de cierta clase de ellos, los de producción. De otro lado, tampoco es fácil imaginar la existencia de la propiedad privada, como derecho universalmente reconocido y garantizado a todos los habitantes o, mejor dicho a los sujetos de derecho, sin que un aparato estatal lo reconozca, regule y ampare, aparato que debe ser sostenido con riqueza aportada por los mismos particulares, sea por vía de tributo o de las alternativas que históricamente han sido y dejado de ser”. Naviera de Casanova. ob cit. Pág. 33.

39 Barquero, Juan Manuel. La función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2002. Pág. 30.

40 Con relación a la realidad alemana y al desarrollo de su modelo de Estado Fiscal, Barquero afirma que en una economía de mercado, el poder de establecer y exigir impuestos resulta un correlato necesario del Estado social. Los derechos fundamentales de libertad y economía de mercado posibilitan y provocan desigualdades materiales; el Estado social, por su parte, exige la disminución de esas desigualdades, y en el Estado de Derecho esto sólo es posible a través de la redistribución, tarea para lo cual el Impuesto es herramienta fundamental. Barquero. ob cit. Pág. 42.

41 En alusión, ahora, a la realidad española y al desarrollo de su modelo de Estado social, Barquero indica que el artículo 31.1 de la Constitución Española presupone una financiación de las cargas públicas apoyada fundamentalmente en los tributos, ocupando éstos un lugar central. En cuanto a cuál es la importancia cuantitativa de éstos, es claro que cualquier fijación apriorística es arbitraria y que esta presencia fundamental no puede traducirse en un límite porcentual mínimo de financiación tributaria por debajo del cual el sistema de financiación pública resulte inconstitucional. Barquero. ob cit. Pág. 92-93.

42 De Luqui, Juan Carlos, Depalma, Buenos Aires, 1994. Pág. 226 y siguientes.

43 “En rigor, en un Estado en que la economía fuese enteramente pública perdería sentido la necesidad de la existencia de un sistema de tributos. Si el deber de contribuir se configura en el Estado Social y Democrático de Derecho como un deber de solidaridad, la solidaridad económica presupone necesariamente la existencia y diversidad de riquezas puesto que “redistribuir la riqueza no significa, en efecto, eliminarla, sino, al contrario conservarla y difundirla en mayor medida” Pauver Chulvi Cristina. El Deber Constitucional de Contribuir al Sosténimiento de los Gastos Públicos. Centro de Estudios Políticos Constitucionales. Madrid, 2001, Pág. 180.

dentro de un Estado que ostenta un régimen legal y político más cercano al de un Estado no capitalista que al de un régimen capitalista?

La idea precedente se encuentra, una vez más, implícitamente delineada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano<sup>44</sup>. Ello porque si no de modo explícito, por lo menos de manera implícita, las consideraciones evidenciadas en las preguntas que preceden sí tienen relevancia en el análisis concreto que un operador del derecho realice de un caso alegado de confiscatoriedad dentro un sistema tributario específico. No es lo mismo analizar la confiscatoriedad jurídica de un impuesto a la renta en el Perú, que hacerlo en Venezuela, Cuba, Corea del Norte, Holanda, Noruega, Portugal o Polonia<sup>45</sup>.

Las cláusulas constitucionales de los Estados, en las que se consagra la confesión ideológica política de estos regímenes, influyen en la comprensión y ponderación: a) del poder que se reconoce legítimo al Estado para exigir exacciones tributarias obligatorias; y, b) de la mayor o menor capa de resistencia del derecho de propiedad de los ciudadanos a esta intervención del Estado a través del tributo<sup>46</sup>. De otra forma dicho, las cláusulas constitucionales relativas al régimen político y económico de los Estados<sup>47</sup>, afectan la medición jurídica de la tolerancia del derecho de propiedad frente al ejercicio del poder del Estado para imponer tributos, es decir, en la medición de la confiscatoriedad en el caso de específicos y concretos tributos vigentes en tales realidades<sup>48</sup>. Y es que no

deja de ser cierto que la exacción tributaria debe ser respetuosa del sistema económico en el que está inserta<sup>49</sup>.

Imbricado con el diverso contenido que puede tener la confiscatoriedad cuando se la analiza aplicando el prisma de una cierta y concreta ideología política y económica imperante, se encuentra el tiempo y el desarrollo de las ideas en ese devenir histórico.

El transcurso del tiempo, dice Naveira<sup>50</sup>, con el consiguiente cambio de la mentalidad histórica, hace que el límite que se establece en cierto momento, quede desactualizado o pierda vigencia. En efecto, debe reconocerse en este sentido que a lo largo de la historia ha variado, y continúa haciéndolo, la comprensión del propio derecho de propiedad y el de la propiedad individual<sup>51</sup>. Del paradigma de la propiedad colectiva a la exacerbación de la propiedad individual y excluyente, existe una sucesión temporal y una gama de desarrollos que también tienen un efecto en la diversa forma que tendremos de entender y tolerar, aquí y ahora, la intromisión del poder del Estado en esa propiedad individual por medio de los tributos.

Nuestra nada original idea es que, de similar manera como ha operado en ciertos institutos asociados al derecho de la propiedad<sup>52</sup>, la intervención del Estado en el derecho de propiedad mediante el uso del poder tributario ha sufrido análogos desarrollos con el pasar del tiempo, de forma tal que el análisis

44 “(...) teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales en nuestro modelo de Constitución económica”. Sentencia recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC de 19 de diciembre de 2003, foja 5, y en el expediente No. 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 56.

45 Refiere Danós, por ejemplo, que en Alemania, el Tribunal Constitucional Federal, si bien con relación a una confiscatoriedad de una agrupación de tributos (sistema tributario), ha señalado que la carga total que puede soportar un contribuyente no debe superar el 50% de sus ingresos. Danós, ob cit. Pág. 154. Respecto de las demás realidades visualizar las tablas antes glosadas sobre tasas nominales en distintos países del orbe.

46 Un Estado social, dirigido a la disminución de las desigualdades de renta y riqueza o a garantizar a los ciudadanos una serie de prestaciones básicas con independencia de su capacidad de gasto, no puede dejar fuera las necesidades redistributivas requeridas por el valor supremo de la dignidad de la persona y por la idea de solidaridad que lo impregna. Tal sistema, requiere complementarse con elementos de marcado carácter impositivo, si no directamente por impuestos, guiados por la idea de la contribución según la capacidad económica. Barquero, ob cit. Pág. 142.

47 Es curioso a este respecto el dato del Reino Unido que es un Estado que no posee una constitución escrita. Desde los tiempos de la monarquía de los Tudor, el rey pagaba sus alianzas con la clase media, permitiendo al Parlamento y, especialmente, a la Cámara de los Comunes, un rol importante en el gobierno y en la tributación. Y sobre los aspectos curiosos también del sistema tributario del Reino Unido nada como su historial de tasas para proveer un ejemplo impactante en cuanto a la influencia de la historia y la política. Así, en los tiempos finales del Régimen Laborista (1978-79) la alícuota marginal más alta del Impuesto a la Renta individual alcanzaba el 83%; y si el ingreso era clasificado como renta por inversión y excedía cierta suma, se le agregaba un impuesto suplementario de 15% -lo que arrojaba una tasa marginal de 98%-. Esta modalidad era un rezago post-1945 y mostraba la creencia doctrinal en la equidad entendida como “participación-en-la miseria”. Desde la elección del gobierno Conservador (1979) las tasas nominales del Impuesto a la Renta bajaron -en 1979 las marginales más altas descendieron de 83% a 60%; en 1984 se abolió la sobretasa a la renta por inversiones y en 1988 la tasa máxima se redujo a 40%-. El gobierno laborista de 1997 mantuvo esta tendencia en la tributación a la renta. Ault, Hugh y Arnold, Brian. ob cit. Pág. 117-119.

48 Casado Ollero, por ejemplo, afirma que para hallar el límite en el cual un tributo se convierte en confiscatorio hay que situar al precepto dentro del contexto constitucional correspondiente, recurriendo a diferentes elementos, tales como la función social del derecho de propiedad o las limitaciones constitucionales a este derecho. Casado Ollero. El principio de capacidad contributiva y el control constitucional de la imposición indirecta (II). Pág.194.

49 Moschetti, Francesco. El principio de Capacidad Contributiva. Pág. 74.

50 Naviera de Casanova. ob. cit. Nota 191, Pág. 413.

51 En la antigüedad griega y romana por ejemplo, se conoce que nos encontrábamos con impuestos de emergencia o de guerra, que conforme la estructura simple que tenía el patrimonio en aquella época, recaía más fuertemente sobre la posesión de la tierra; además se tenían en cuenta los esclavos, el ganado, muebles, joyas y dinero metálico. De otro lado, los Estados Unidos y Suiza han mantenido este tributo invariable desde el siglo XVIII hasta comienzos del siglo XX por razones de administración fiscal. Es más, sólo a partir de 1913, año en el que se instaura el impuesto a la renta como tal en EEUU, comienza a crecer la participación del impuesto a la renta en detrimento de los gravámenes al patrimonio.

52 Un instituto como la expropiación, por ejemplo, se conceptúa de una cierta forma antes que después de la Revolución Francesa. En origen, es un derecho especial y extraordinario proveniente del concepto de soberanía, para pasar luego a ser un instituto del Derecho Común, ejercido como un *Imperium*. Con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, la expropiación toma el cariz de un instituto garantista, defensor del derecho de la propiedad individual frente a la desposesión que podía operar el Estado. Posteriormente, cuando el derecho de propiedad se insufla con elementos sociales y adopta notas de deber y función social, la expropiación pasa a considerarse una potestad del Estado para apoderarse de bienes en resguardo del bien común.

jurídico de la no confiscatoriedad ha variado, varía y seguirá haciéndolo, intertemporalmente, y ningún operador del derecho debe soslayar esta variable dinámica<sup>53</sup>.

El vaivén histórico desde un supuesto y exacerbado derecho de propiedad absoluto hasta llegar a las tesis que atribuyen función social a la propiedad<sup>54</sup>, ha producido también una mutación pendular en la forma de comprender la intromisión pública por efecto de la tributación en dicho derecho.

En tiempos modernos, la propiedad “ha ido perdiendo las aristas de exclusividad irritantes de la convivencia social que solía tener” antaño<sup>55</sup> y con ello, la confiscatoriedad y el principio de no confiscatoriedad han movido sus propias líneas de acción y de tolerancia o resistencia, respectivamente. Sobre todo, esto tiende a ser más evidente cuando se contrasta en la modernidad el uso de la tributación en el diseño de políticas medioambientales, vislumbrándose la alta incidencia de un componente social en la propiedad y las titularidades jurídicas, facilitando así la imposición de gravámenes en cantidad y volumen hasta hace poco impensables según los esquemas tradicionales de ponderación entre propiedad privada y tributos. Análogo razonamiento explica la difundida tributación moderna aplicable a otras actividades que producen efectos indeseados o externalidades negativas socialmente no “compensables” de una forma distinta que con una incidencia impositiva alta. En tales circunstancias el principio de no confiscatoriedad y la confiscatoriedad tributarias tienen que ser permeables a los “signos de los tiempos” y, como dijimos, mover sus líneas de tolerancia y accionar, respectivamente.

Y todo esto dicho, en ausencia de una eventualidad extraordinaria e imprevista, que en el tiempo pueda, asimismo, provocar una variación a veces más abrupta del límite de lo confiscatorio (una guerra o catástrofe natural, por ejemplo) con la recíproca exigencia de mayores sacrificios en el derecho de propiedad de los ciudadanos con mayores posibilidades contributivas<sup>56</sup>.

### Confiscatoriedad y Tipo de Tributo

Expresado todo lo anterior, no es tampoco argumento nuevo que la conceptualización de la no confiscatoriedad deba apreciarse de modo distinto dependiendo del tipo tributario que se tenga bajo análisis.

Se ha dicho precedentemente que el principio de no confiscatoriedad es un “concepto jurídico indeterminado” y como tal su definición apriorística no es posible sino su caracterización en casos particulares, tomando en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él –cosa que no contradice, claro está, la capacidad de un análisis objetivo o abstracto–. Lo dicho no puede ser de mayor pertinencia en este punto. La consideración de la confiscatoriedad, dado la propia consideración que hacen las distintas especies tributarias del derecho de propiedad y de la capacidad contributiva, varía dependiendo de la especie tributaria –impuesto, contribución y tasa– sobre la cual hagamos recaer el análisis.

El caso de los impuestos lo hemos venido abordando prácticamente en lo que va de desarrollado este trabajo, así que son las demás especies las que merecen unas palabras.

El tributo denominado contribución, como especie del género tributo, es, de otro lado, “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”<sup>57</sup>.

La contribución es así un tributo “vinculado” porque se asocia en su generación a una actividad estatal –actuación u obra pública–, que a la par que produce beneficios generales a toda la colectividad, genera “beneficios diferenciales” a cierto número de sujetos dentro de dicha colectividad. Existen dos tipos de contribuciones conocidas: la contribución al gasto y la contribución por obra pública o contribución de mejoras.

El carácter vinculado de las contribuciones, determina que en todos los casos:

- a. La medición de la cuantía de la contribución individual tome como base el beneficio diferencial producido y tenga como tope el costo total de financiamiento de la obra o actuación pública.
- b. Los recursos recaudados por las contribuciones deban ser destinados íntegramente a financiar las actividades y obras estatales que generan el beneficio general y el beneficio diferencial.

Toda contribución, entonces, hace deudores tributarios a los “beneficiarios diferenciales” de la actuación u obra estatal misma. En una contribución por obra pública, son

53 O como también señala Danós, luego de confirmar las dificultades para hallar un límite uniforme para calificar a un tributo como confiscatorio: “La determinación de cuando un tributo puede ser considerado confiscatorio depende de varios elementos vinculados a la tradición política y a la realidad económica de cada país en un momento dado.” Danós. ob. cit. Pág. 159.

54 Para algunos, un límite al derecho de propiedad no es un recorte externo del derecho sino un elemento definitorio del mismo derecho, esto es delimitador del contenido interno del derecho, mientras que una limitación al derecho de propiedad es distinta, pues importa que desde fuera se viene a recortar la extensión normal de este derecho y es una de sus características su no indemnizabilidad, pues deben ser soportadas como una carga de la vida social.

55 Naviera de Casanova. ob. cit. Pág. 34

56 Ya aludimos en una nota precedente, a la extraordinaria tasa alcanzada en Reino Unido por el Impuesto a la Renta individual –que arrojaba una tasa marginal de hasta 98%–, como rezago de la época post Segunda Guerra Mundial.

57 Inciso b) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario vigente.

deudores de la contribución los propietarios de los predios aledaños a la obra que se han visto diferencialmente beneficiados por ella, al haber incrementado el valor de su propiedad predial como efecto de la nueva obra –es decir, al haber visto su capacidad contributiva incrementada como consecuencia de la actuación estatal–. Esto sucede con un puente, una pista o autopista, un desagüe, electrificación, o similares. En una contribución al gasto, son deudores tributarios los agentes regulados o supervisados, debido al beneficio diferencial evidenciado en el ahorro en costos de transacción que provoca la intermediación de la actuación estatal. Ello sucede en el caso de las instituciones bancarias y financieras respecto de la actuación de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFPs (SBS), de las empresas bajo el ámbito de la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento (SUNASS), el Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL), el Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (OSITRAN), el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN), y similares. En las contribuciones al gasto, las actuaciones estatales que justifican su establecimiento o cobro, son sobre todo actividades de control, regulación, supervisión, supervigilancia. En ambos casos –contribución por obra pública y contribución al gasto– el beneficio general es para la colectividad toda, la sociedad toda, y el beneficio diferencial es para un sub grupo de la colectividad.

La confiscatoriedad, entonces, en los tributos contribución se configurará cuando exista una falta de adecuación o razonabilidad entre la carga real o efectiva y el monto estimado del beneficio diferencial producido por la obra o actividad estatal, o cuando, la medición de la cuantía de la contribución individual no se detenga o contraiga al tope del costo total de financiamiento de la obra o actuación pública, o –entrando ya en el terreno de la “confiscatoriedad cualitativa”<sup>58</sup>– cuando los recursos recaudados por las contribuciones se destinen a financiar actividades y obras estatales distintas de las que generan el beneficio general y el beneficio diferencial. En todos estos casos, se puede ver que el principio de no confiscatoriedad, en paralelo a configurar una inconstitucionalidad, hace patente una traición al hecho causal del tributo, esto es, a su esencia de tributo “vinculado”, o sea relacionado causalmente con una actuación, obra o servicio estatal determinado, en tanto, “desvincula” su exigencia y cuantificación al financiamiento concreto de tales actuaciones, obras o servicios. Este análisis de la confiscatoriedad en los tributos de la especie contribución difiere del efectuado en el caso de los impuestos, en tanto enfrenta la barrera de una obra o servicio estatal concreto y el costo en él involucrado, pero, se asemeja a ese análisis en la medida en que el beneficio diferencial producido se repunte como un incremento de la capacidad contributiva ocasionado o provocado por la actuación estatal.

En el caso puntual de una contribución –salvando las discusiones acerca de su perfecta configuración con tal–, como aquella creada con el nombre de contribución solidaria para la asistencia previsual –que grava los beneficios derivados del régimen pensionario de la ley 20530– por encima de cierto monto, el Tribunal Constitucional peruano ha admitido que debe realizar una estimación de los elementos que determinan la carga que recae sobre los sujetos del tributo –medir la afectación real o las tasas efectivas–. Para ello, apreció que nadie con una pensión anual igual o menor a S/.44,800 se encontraría afecto al tributo y que la tasa de la contribución sería la misma escala del impuesto a la renta de las personas naturales domiciliadas –una escala progresiva fijada sobre la capacidad contributiva–, y efectuó –para nuestra grata sorpresa– algunos cálculos aislados, concluyendo que “carece de todo sustento, con vista a los ejemplos utilizados (...), el argumento conforme al cual el tributo atenta contra el principio de no confiscatoriedad de los tributos. En efecto, carece de fundamento sostener que detraer S/. 562.50 de S/. 3.750, S/.1.522,50 de S/.7.250 o S/.4.328 de S/.14.426,60, constituyan actos confiscatorios, pues en ningún caso queda afectada una parte sustancial del patrimonio”<sup>59</sup>.

En el caso de la especie de tributo denominadas tasa, se sabe que la menor incidencia del principio de capacidad contributiva –por centrar su núcleo básico en los costes de los servicios públicos y en su distribución individual–, no es óbice para que sea posible hablar de violación del principio de no confiscatoriedad en este tipo tributario.

El análisis de lo confiscatorio en los tributos tasa resulta similar al mencionado con referencia a las contribuciones, en la parte en que involucra la sujeción a un servicio estatal concreto y al costo por él irrogado en las arcas del Estado. En el caso de los tributos tasa denominados arbitrios, por ejemplo, el Tribunal Constitucional peruano ha reconocido que tratándose de tributos que conforme a las normas de la materia deben determinarse en función al costo que demanda su prestación a los vecinos “La evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio. Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio potencial”<sup>60</sup>.

El mismo Tribunal en la misma sentencia, agrega que “uno de los elementos que contribuyen a verificar la confiscatoriedad cuantitativa, en el primer caso, es la

58 Sentencia recaída en el expediente N° 001-1999-AI/TC sobre las contribuciones al FONAVI.

59 Sentencia del Tribunal Constitucional, de 27 de setiembre de 2004, recaída en los expedientes acumulados No. 001-2004-AI/TC y No. 002-2004-AI/TC -fojas 44-52-.

60 Sentencia recaída en el expediente No. 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 61.

falta de informe económico-financiero que sustente el coste; y en el segundo, el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. De este modo, si la distribución del coste se ha basado en criterios que no guardan relación lógica con la naturaleza del servicio, cabe una fuerte presunción de que la carga asumida por el contribuyente no es la real, pudiendo ser mayor al costo ideal, o incluso extremadamente mayor, debiéndose analizar las circunstancias particulares de cada caso<sup>61</sup>.

### Confiscatoriedad y Tipo de Impuesto

La confiscatoriedad no sólo se lee e interpreta de modo distinto dependiendo del tipo de tributo sobre el cual recaiga el análisis, sino que, incluso tratándose de la misma especie tributaria impuesto, el principio toma matices diversos dependiendo del tipo de impuesto en cuestión.

Es por todos conocido que la Constitución no ha “constitucionalizado” ningún impuesto, ni ha establecido qué tipo de actividades pueden estar sometidas a qué tipo de gravámenes<sup>62</sup>. Sin embargo, la renta, el patrimonio y el consumo son las materias sobre las que recaen universalmente los tributos de esta especie. Sobre la materia impuesto sobre la renta, casi todo lo que se ha dicho hasta el momento sobre la no confiscatoriedad lo ha tomado como referente, así que es sobre los impuestos al patrimonio y al consumo que se deben algunas palabras.

En el caso de impuestos que gravan la propiedad en la forma de patrimonio o capital es indiscutible que éstos, como posibles manifestaciones de capacidad contributiva, son susceptibles de ser objeto de gravámenes tributarios. El asunto, con relación al respeto del principio de no confiscatoriedad es dilucidar a partir de qué monto pueden resultar contrarios al derecho de propiedad. En este sentido el Tribunal Constitucional ha admitido<sup>63</sup>, por ejemplo, la incidencia legítima del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos que grava los activos netos de las empresas con admisión de ciertas pocas deducciones –depreciaciones y amortizaciones, el cual, no por recaer sobre los activos denota confiscatoriedad<sup>64</sup>.

De similar modo, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional peruano respecto del ya aludido ITF<sup>65</sup> afirmando como incorrecto el alegato según el cual la incidencia del ITF sobre el capital lo convierte automáticamente en confiscatorio y anticonstitucional.

Como se recordará, en el caso ya referido sobre el ITF, el Tribunal Constitucional aborda la apreciación en abstracto de la confiscatoriedad del Impuesto atendiendo a su base y descarta que ésta pueda producirse debido a la configuración técnica del gravamen, dado la alícuota pequeña aplicable (0.10% y 0.08% y 0.06% en los siguientes dos períodos anuales). Pero, se recuerda también que el Tribunal dejó a salvo que en el análisis subjetivo o concreto de la no confiscatoriedad, aun con esta tasa diminuta, dado las repeticiones en los hechos gravados –flujo de dinero en el sistema bancario y financiero–, pueda generar una inconstitucionalidad en casos específicos.

Es claro que ni siquiera en la sentencia de los noventas sobre el Impuesto Mínimo a la Renta<sup>66</sup> el Tribunal ha cuestionado *per se* la legitimidad de que los tributos incidan sobre el patrimonio.

La doctrina financiera señala que en el caso de impuesto al capital o patrimonio, se debe respetar el principio –económico– de intangibilidad del capital, en el sentido de que, dado que incluso los tributos que intentan aprehender el capital o el patrimonio, se pagan con la renta, no deberían existir tributos que absorban directamente el capital al punto de confiscarlo.

No obstante, esto no lleva a significar que una alegación acerca de la no generación de renta o beneficio, o incluso de haber ocasionado pérdidas, por el capital que es objeto del tributo patrimonial sea argumento amparable para sustentar la confiscatoriedad de este tipo de impuestos. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional peruano ha sido lúcido en admitir esta realidad en varios casos<sup>67</sup>, entre los cuales se cuenta el del análisis sobre la pretendida inconstitucionalidad del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN): “Por consiguiente, el argumento aducido por la parte demandante, según el cual la capacidad contributiva sólo puede ser medida con la renta obtenida, carece de asidero, pues, como se ha visto la capacidad contributiva, desde un plano objetivo, puede manifestarse, bien con la generación de renta, bien con la tenencia de patrimonio, como en el caso del IEAN, cuya estructura fue elaborada tomando como manifestación de capacidad contributiva los activos netos<sup>68</sup>.”

En el mismo caso aludido sobre el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos<sup>69</sup>, el Tribunal Constitucional descartó que una tasa de 0.5% fuese desproporcionada, pues no suponía una confiscación estatal de la propiedad privada, porque permitía algunas deducciones de la base

61 Sentencia recaída en el expediente No. 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 62.

62 Sentencia recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC de 19 de diciembre de 2003, fojas 4 y 6.

63 Sentencia recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC.

64 Véanse también los Impuestos Predial (con tasa progresiva de 0.2%, 0.6% y 1%) y Vehicular (alícuota de 1%) dentro de la Ley de Tributación Municipal.

65 Sentencia del Tribunal Constitucional, de 21 de setiembre de 2004, recaída en el expediente No. 004-2004-AI/TC.

66 Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1996, recaída en el expediente No. 646-96-AA/TC.

67 Sentencias del 27 de enero de 2005, recaída en el expediente No. 1907-2003-AA/TC, del 21 de marzo de 2005, recaída en el expediente No. 1255-2003-AA/TC, y del 29 de setiembre de 1998, recaída en el expediente No. 148-96-AA/TC.

68 Sentencia del 27 de enero de 2005, recaída en el expediente No. 1907-2003-AA/TC, fojas 9.

69 Sentencia de 19 de diciembre de 2003, recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC, fojas 10.

imponible –depreciaciones y amortizaciones– y porque, además, el monto de este impuesto era acreditable contra el Impuesto a la Renta empresarial.

En otra decisión<sup>70</sup> relacionada al mismo IEAN, se ha reiterado esta posición, enfatizando esta vez que el tributo no era confiscatorio por su “tasa diminuta, por su corto período de vigencia, por las amortizaciones permitidas y por la posibilidad de ser usado como crédito contra el impuesto a la renta, lo cual garantizaba que el contribuyente no se viera saturado con el peso del impuesto”.

El Tribunal Constitucional peruano se ha apoyado en el concepto de intangibilidad del capital en un contexto de análisis de imposición a la renta y ha señalado en el caso del IMR que “(...) a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible a respetar y garantizar la conservación del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta”<sup>71</sup>

En el caso del análisis de la confiscatoriedad de impuestos patrimoniales, también se verán involucradas consideraciones distintas dependiendo de si se trata de un impuesto analítico –establecido sobre determinadas categorías de bienes y que se calcula sobre la base del valor del respectivo bien, los cuales son, normalmente, periódicos– o de si se trata de un impuesto sintético –que tiene como base el valor de la totalidad de los bienes del contribuyente, los que tienen regularmente naturaleza periódica y personal y son, generalmente, de tasas progresivas por comprender una totalidad o universalidad de categoría de capacidad contributiva (patrimonio)–. También se ha apreciado que juega un rol en la distinta rigidez o permisibilidad del principio de no confiscatoriedad, el carácter temporal (periódico o permanente) que tenga el tributo patrimonial analizado –lo dicho también puede ser de relevancia para un tributo especial o extraordinario a la manera de una sobre tasa sobre la renta–.

Como vemos, en definitiva, en los tributos al patrimonio locales, no solemos encontrar alícuotas nominales superiores al dígito porcentual.

En cuanto a los tributos al consumo generales que suelen calificarse como indirectos o traslativos es también un consenso mayoritario en doctrina que ellos no pueden

ser confiscatorios con los mismos límites que se aplican a otros tipos de tributos. García Etchegoyen<sup>72</sup>, al comentar el tope de 33% hace tiempo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, para los impuestos al capital y las utilidades, resalta que dicho límite no resulta aplicable en materia de imposición indirecta porque dichos tributos pueden ser trasladados por el contribuyente, sin que su patrimonio o renta sufra perjuicio.

Nuestro Tribunal Constitucional en esta misma línea mayoritaria ha reconocido<sup>73</sup> la dificultad intrínseca en descubrir confiscatoriedad en los impuestos indirectos –en un caso relativo al Impuesto Selectivo al Consumo– al señalar que “(...) la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extrafiscales de los impuestos al consumo, y, segundo, porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto. En la misma línea, algunos suelen descartar alegaciones de confiscatoriedad, en el caso de la imposición sobre el consumo donde determinadas técnicas y condicionamientos lo harían de imposible realización.”

No obstante, cabe hacer la salvedad anunciada ya por Naviera<sup>74</sup>, consistente en, primero, que la no confiscatoriedad debe contemplar también la faceta adquisitiva de la propiedad –no sólo proteger de que no se pierda la que se posee, sino también permitir que quien no la posee acceda a ella. Desarrollando esta idea: un vendedor puede quedar excluido de un mercado a causa de la incidencia de un tributo establecido a cierta alícuota que recaiga sobre determinados bienes o servicios dependiendo de la elasticidad de demanda del producto gravado, al verse impedido de trasladarlo– y, segundo, que la conceptualización de esta idea debe internalizar los distintos impactos que pueden producir distintas alícuotas de un impuesto en la satisfacción de consumos básicos o de primera necesidad –de menor elasticidad y donde existe mayor exceso de gravamen–, y en aquellos que son suntuarios o prescindibles –sustituibles o de alta elasticidad–.

### Confiscatoriedad y Tributos con fin Extrafiscal

El poder tributario y el derecho de propiedad conviven con una serie de otros intereses y bienes jurídicos tutelados en el propio texto Constitucional<sup>75</sup>. Esta

70 Sentencia de 21 de marzo de 2005, recaída en los expedientes acumulados No. 1255-2003-AA/TC y otros, fojas 11.

71 Sentencia del 28 de octubre de 1996, recaída en el expediente No. 0646-96-AA/TC.

72 Citado por Danós, ob cit. Pág. 159.

73 Sentencia de 13 de abril de 2005, recaída en el expediente No. 2302-2003-AA/TC, fojas 21-25.

74 Naviera de Casanova, ob cit. Pág. 56.

75 Nuestro Tribunal Constitucional admite expresamente la vigencia y legitimidad de fines extrafiscales en la tributación nacional así “de ello puede afirmarse que, siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria” Luego de lo dicho, continúa señalando que “consecuentemente, ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino afirmativa; puesto que si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales” Sentencia de 19 de abril de 2007, recaída en el expediente No. 6626-2006-PA/TC, par 4.1, 13 y 18.

constatación es el punto de partida para fundar un tratamiento tributario circunstancialmente más gravoso sobre ciertas capacidades económicas, sobre todo en aquellos casos en que ellas no se despliegan en el mismo orden de la escala de valores que la Constitución o su supremo interprete propugnan<sup>76</sup>.


Un esfuerzo adicional de ponderación de bienes y valores jurídicos dentro de la Constitución es indispensable para filtrar los casos que requieren de y justifican un tratamiento tributario diferenciado y más gravoso por razones extrafiscales. En ningún caso debe entenderse que los principios tributarios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva quedan suspendidos o preteridos debido al ejercicio de este esfuerzo o al resultado de este balance.

**“Un esfuerzo adicional de ponderación de bienes y valores jurídicos dentro de la Constitución es indispensable para filtrar los casos que requieren de y justifican un tratamiento tributario diferenciado y más gravoso por razones extrafiscales.”**

Una vez más, García Etchegoyen<sup>77</sup>, al comentar el tope de 33% establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, para los impuestos al capital y las utilidades, rescata no sólo que dicho límite no resulta aplicable en materia de imposición indirecta, sino tampoco a los tributos aduaneros dado su condición de ser tributos reguladores y, por ende, por utilizarse muchas veces para la obtención de finalidades de política económica de carácter extrafiscal –política comercial–, pudiendo, por ende, en determinados casos, superar tal límite.

En la sentencia de 29 de enero de 2002, recaída en el expediente 009-2001-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano se pronunció por la inconstitucionalidad del Impuesto a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas –atribuyéndole una vocación confiscatoria del capital invertido prohibida por la Constitución– debido a que la base imponible del citado impuesto estaba “constituida por la ganancia bruta mensual” entendiéndose por ella “a la diferencia resultante del total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes”. Para el Tribunal, el impuesto que aducía gravar la explotación de esta actividad, en la práctica, terminaba incidiendo sobre las utilidades. De otro lado, abundaba en la argumentación sobre la inconstitucionalidad de este tributo, a criterio del Tribunal, el hecho de la aplicación de una alícuota de 20% que “parece ser excesiva” porque recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no era considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Estimamos que una lectura de este mismo gravamen pero atribuyéndole no solo el carácter puro de un tributo –así catalogado, sobre las utilidades– regular u ordinario, sino como un tributo con finalidades extrafiscales –así como ponderar las elasticidades relativas a las actividades gravadas–, pudo haber influido en cierta forma para cambiar en parte la conclusión en esta sentencia sobre la confiscatoriedad de dicho impuesto cobrado a la alícuota cuestionada.

Nos vemos en la necesidad de cerrar el presente trabajo. Algunos temas merecerán mayor pero ulterior desarrollo. Otros temas, como los relativos a la parafiscalidad y la no confiscatoriedad, el análisis de la confiscatoriedad sobre una multiplicidad de tributos, la especial consideración sobre los tributos tasas, la no confiscatoriedad y la tributación internacional, serán abordados en un trabajo complementario. Esperamos haber cumplido nuestro modesto objetivo y haber contribuido a hacer explícitas algunas consideraciones, que ya se encuentran disponibles en las distintas fuentes del derecho –nacional y comparado–, útiles cuando el operador del derecho se aproxima al análisis jurídico de la confiscatoriedad de los tributos .

76 Moschetti, Francesco. El principio de capacidad contributiva. En Andrea Amatucci (Director). Tratado de Derecho Tributario. T. I., Bogotá: Temis, 2001. Pág. 278.

77 Citado por Danós, ob. cit. Pág. 159.