

Potestad Tributaria de los Gobiernos Regionales y Locales

Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León*

“El autor de este artículo nos introduce en el mundo del Sistema Tributario Peruano, poniendo énfasis en las atribuciones de los Gobiernos Regionales y Locales con respecto a las obligaciones tributarias. Además se logra proponer soluciones frente a las incoherencias de nuestra regulación tributaria.”

Vayan nuestras primeras palabras para felicitar a la Asociación Civil Derecho y Sociedad por su valiosa labor académica en el campo del Derecho y por constituir un importante ejemplo sobre la capacidad de los alumnos universitarios para desarrollar una organización con niveles de excelencia, capaz de promover destacados aportes científicos a través de la prestigiosa Revista Derecho & Sociedad.

1. Introducción

Vamos a realizar un estudio de la facultad que tienen los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales para crear tributos y regular determinados temas tributarios, tales como las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios, condonación, etc.

2. Sistema Tributario

El Estado es el poder político que está organizado para atender asuntos de interés público. En el Perú, nuestro Estado es único y descentralizado, en el sentido que existe un reparto de poderes según se desprende de los arts. 43, 188 y 189 de la Constitución de 1993.

Dentro de esta concepción, el Estado del Perú se encuentra organizado en tres niveles de gobierno: Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local. Cada una de estas instancias de gobierno realiza determinadas actividades que requieren financiamiento. Actualmente, la principal fuente de ingresos del Estado es el tributo.

Al respecto, el Estado procura un sistema tributario. Iván Barco Lacussan¹ entiende por “sistema tributario”

al conjunto sincronizado de tributos con la finalidad que exista la mayor racionalidad posible para esta clase de cargas económicas que soportan las personas y empresas.

Para apuntar a la sistematización de los tributos conviene establecer un mayor grado de intensidad en la centralización de la regulación de impuestos. Es recomendable que solamente en el nivel del Gobierno Nacional exista la facultad de crear y estructurar impuestos, toda vez que se trata del recurso fiscal más importante que requiere un tratamiento altamente técnico para modular adecuadamente sus efectos en la población, el crecimiento de la economía y las finanzas públicas.

Además, de conformidad con el principio de simplicidad, es conveniente en la economía la menor cantidad de impuestos posible. Si todas las instancias de gobierno (Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local) tuviesen la facultad de regular impuestos, habría una proliferación desordenada de estos tributos que terminaría por afectar muy seriamente los niveles de bienestar de la población, el desarrollo de la economía y la eficiencia de las finanzas públicas.

En cambio, por el lado de las contribuciones y tasas, puede existir cierta flexibilidad en cuanto al reparto de la capacidad de regulación por parte del Estado, de tal manera que es factible una distribución más amplia de la potestad normativa, con la participación de los tres niveles de gobierno.

En efecto, las contribuciones y tasas constituyen

* Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

¹ Barco Lacussan, Iván.- Teoría General de lo Tributario. Lima Grijley, 2009, pág. 291-292

ingresos fiscales que financian obras y servicios estatales de menor escala y cuantía, cuya regulación -con las especiales características y necesidades que requiere cada caso- es preferible que corresponda al propio nivel de gobierno que realiza las respectivas obras y servicios.

3. Constitución de 1993

Rosendo Huamaní Cueva² sostiene que la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear y regular sus ingresos tributarios. Existen reglas básicas (principios) cuyo objetivo es lograr la mayor racionalidad posible en el desarrollo de esta actividad normativa.

Uno de los principios tributarios más importantes es el Principio de Reserva de Ley, pues tiene que ver con la actividad creadora de tributos.

Entendemos que del principio de reserva de ley se pueden extraer los siguientes postulados: i) corresponde al Estado la creación de tributos; y, ii) existe un determinado reparto de la facultad normativa sobre materias tributarias entre los diferentes niveles de gobierno.

De conformidad con el citado art. 74 de la Constitución, el esquema de la potestad para regular ingresos tributarios que financian a los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales es como sigue:

- a) Congreso de la República: mediante ley puede regular impuestos.
- b) Poder Ejecutivo: a través del decreto legislativo puede regular impuestos.
- c) Gobierno Regional: mediante ordenanza regional puede regular contribuciones y tasas.
- d) Gobierno Local: a través de la ordenanza municipal puede regular contribuciones y tasas.

Como se aprecia, en el Perú la regulación de impuestos que financian a los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales está centralizada en el Gobierno Nacional, a través del Congreso de la República y el Poder Ejecutivo. En cambio los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales autorregulan sus contribuciones y tasas.

A pesar de que este esquema es claro, en la práctica se advierte la existencia de casos donde, en el fondo, el Gobierno Regional o Gobierno Local crean impuestos, a pesar que no tienen facultad constitucional. Veamos algunos casos interesantes.

3.1. Gobierno Regional

En el 2007, el Gobierno Regional del Callao sostuvo que en su territorio circulaban minerales que eran exportados a través del puerto del Callao y que generaban problemas de contaminación ambiental en perjuicio de unas 80,000 personas.

El Gobierno Regional empezó a ejecutar obras para enfrentar este problema ambiental, generándose costos que requerían financiamiento. Por esta razón, el Gobierno Regional del Callao pretendió crear una contribución ecológica mediante el proyecto de Ordenanza publicado en el diario El Peruano el 07-08-07.

El hecho generador de la obligación tributaria era la exportación de minerales, tales como: cobre, plomo y zinc; a través del puerto ubicado en la Provincia Constitucional del Callao.

El deudor, en calidad de contribuyente, era el exportador del mineral. Para la determinación de la obligación tributaria debían tomarse en cuenta los siguientes factores de cálculo: i) el 0.5% de la UIT por cada Tonelada Métrica de plomo; y, ii) el 4% de la UIT por cada Tonelada Métrica de cobre y zinc.

Definitivamente nos encontramos ante un impuesto encubierto, pues el hecho generador de la obligación tributaria resulta ser una actividad del sector privado (exportación). En cambio, el hecho generador de una contribución debería ser determinada actividad estatal que genere beneficios a la población, según se desprende de la Norma II.b) del Título Preliminar del Código Tributario.

Además el contribuyente resulta ser un sujeto (empresa exportadora del mineral) que no se beneficia directamente por la actividad ambiental del Gobierno Regional del Callao. En todo caso el contribuyente debió ser el poblador que se beneficia por la actividad ambiental del Gobierno Regional del Callao.

3.2. Gobierno Local

La Municipalidad Provincial de Piura construyó un terminal básicamente terrestre en la ciudad de Piura. En enero de 1990, para financiar la obra, el Gobierno Local creó la "Tasa de Embarque Municipal" señalando que la liquidación del tributo consistía en el 1% del valor del pasaje. No se especificaron aspectos tales como: hecho generador de la obligación tributaria, contribuyente y fecha de nacimiento de la tasa.

En octubre de 1991 la Municipalidad precisó que dicho tributo era más bien, una contribución. Nosotros pensamos que -en rigor- existían dos contribuciones.

La primera contribución tenía por contribuyente a la empresa que usaba los ambientes del terminal para prestar su servicio de transporte, debiendo determinar el tributo a su cargo con la alícuota del 1% sobre el valor que aparecía en cada boleto de viaje.

La segunda contribución consideraba como contribuyente al pasajero cuyo punto de embarque se encontraba en el referido terminal, debiéndose liquidar el tributo a su cargo con la alícuota del 1% sobre el valor que aparecía en el boleto de viaje.

El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución No 479-5-1997 del 12-02-97 consideró que –en todo caso- se trataba de una contribución antitécnica, pues el hecho generador de la obligación tributaria no tomaba en cuenta la actividad estatal (construcción del terminal) y los beneficios para los usuarios del terminal.

Además, este órgano resolutor señaló que –en definitiva- la Municipalidad pretendía crear un impuesto, toda vez que el hecho generador de la obligación tributaria era un acto de consumo: acceso del pasajero al servicio de transporte.

4. Impuestos para los Gobiernos Locales: Reglamento

Los impuestos que financian a las Municipalidades se encuentran regulados, en su gran mayoría, en la llamada “Ley de Tributación Municipal” – LTM³. Sin embargo, hasta la fecha no existe un reglamento general.

De todos modos se advierte por parte del Gobierno Nacional, a través del Poder Ejecutivo, cierta actividad reglamentaria, aunque limitada. Mediante el Decreto Supremo No 21-94-EF del 01-03-94 se ha establecido el Reglamento del Impuesto a las Apuestas. El Decreto Supremo No 22-94-EF del 01-03-94 contiene el Reglamento del Impuesto al Patrimonio Vehicular. El Decreto Supremo No 057-2005-EF del 10-05-05 trata sobre el Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En el caso específico del Impuesto de Alcabala, el Poder Ejecutivo no ha generado un reglamento especial; sin embargo, la necesidad de contar con esta clase de normas, que viabilizan la aplicación de una ley, ha llevado a que el Servicio de Administración Tributaria de Lima – SAT genere la Directiva No 001-006-0000012 del 19-07-08.

Al respecto cabe preguntarse si el SAT-Lima puede reglamentar una ley tributaria. Desde la perspectiva de la Política Fiscal, consideramos que el punto de partida para reflexionar sobre este tema debe ser la necesidad de preservar el Sistema Tributario Nacional.

En el caso específico de los impuestos que financian

al Gobierno Local ya hemos apreciado que en la instancia de Gobierno Nacional se concentra la facultad de creación y estructuración de esta clase de impuestos, pues de lo que se trata es de racionalizar y uniformizar (homogenizar) los ingresos tributarios más importantes de las Municipalidades. Por coherencia, la respectiva actividad reglamentaria también debe quedar centralizada y reservada para el Gobierno Nacional.

Admitir que cada Municipalidad o SAT tiene la facultad de reglamentar una ley tributaria es contraria a la propuesta de un Sistema Tributario, toda vez que en el Perú existen 1,833 Municipalidades y muchas de ellas administran el Impuesto de Alcabala. Si cada Gobierno Local establece su propio reglamento de Impuesto de Alcabala, existirían diferentes esquemas legales de tratamiento sobre un mismo impuesto, terminando por generar muchas veces cargas tributarias francamente irracionales, además se tornaría bastante complejo el tratamiento del referido impuesto a nivel nacional, dificultando el accionar de las grandes empresas que operan en todo el país, como por ejemplo aquellos bancos que vienen incrementando su radio de acción y que se encuentran en la necesidad de adquirir predios para instalar sus nuevas oficinas y tienen que pagar el Impuesto de Alcabala por cada compra de estos inmuebles.

Desde el punto de vista del Derecho, conviene tener presente que el art. 20.6 de la denominada “Ley Orgánica de Municipalidades” – LOM⁴ establece que el Alcalde tiene la atribución de dictar decretos y resoluciones de alcaldía, con sujeción a las leyes y ordenanzas. Por su parte, el art. 42 de la LOM indica que los decretos de alcaldía establecen normas reglamentarias y de aplicación de las ordenanzas, mientras que el art. 43 de la LOM prescribe que las resoluciones de alcaldía aprueban y resuelven los asuntos de carácter administrativo.

Concordando estos dispositivos legales somos partidarios de la posición interpretativa según la cual las Municipalidades tienen una facultad reglamentaria restringida, en el sentido de que el Alcalde, a través del decreto de alcaldía, puede reglamentar determinadas normas de mayor jerarquía, pero siempre que éstas sean de nivel local.

En este sentido, un Alcalde puede reglamentar una ordenanza por tratarse de una norma de nivel local. Sin embargo, un Alcalde no es competente para reglamentar normas de nivel nacional como son las leyes que regulan impuestos.

Con mayor razón nos parece que el SAT-Lima carece de competencia para reglamentar normas de alcance nacional, tal como la LTM en la parte que regula al Impuesto de Alcabala.

3 Cuyo Texto Único Ordenado – TUO, actualmente vigente, ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 156-2004-EF del 15-11-04.

4 Se trata de la Ley No 27972 del 27-05-03.

En efecto, si a nuestro entender la Municipalidad Metropolitana de Lima – MML carece de competencia para reglamentar leyes nacionales, entonces también debemos sostener que esta entidad no puede transferir facultades inexistentes a favor del SAT-Lima en torno a la posibilidad de reglamentar a la LTM en la parte que se refiere al Impuesto de Alcabala.

5. Potestad Tributaria de los Gobiernos Regionales

El segundo párrafo del art. 74 de la Constitución dispone que el Gobierno Regional tiene la facultad de crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas. Entendemos que se trata de una potestad tributaria originaria, con carácter exclusivo y excluyente.

En este sentido, el Gobierno Regional cuenta con autonomía para decidir la creación y desarrollar la estructuración de la contribución o tasa. Al respecto: ¿Qué labor le compete al Gobierno Nacional?

Desde el punto de vista de competencias positivas, pensamos que el Gobierno Nacional, mediante el Congreso de la República o el Poder Ejecutivo, puede generar leyes o decretos legislativos según corresponda para establecer un bloque normativo básico que habrá de establecer ciertos parámetros para que el desarrollo de la potestad tributaria antes indicada, se ejerza con el mayor grado de razonabilidad posible.

Por ejemplo, se puede pensar en una Ley Orgánica de los Gobiernos Regionales donde se pueden fijar ciertas reglas que debe tomar en consideración el legislador regional cuando regula la cuantía de contribuciones y tasas.

Pasando al plano de competencias negativas, nos parece que el Gobierno Nacional no tiene facultad constitucional para crear y desarrollar la estructura de contribuciones y tasas que financian al Gobierno Regional.

Sin embargo, ciertas normas que emanan del Gobierno Nacional podrían hacer pensar lo contrario. El art. 37.c) de la Ley No 27783 – Ley de Bases de la Descentralización- establece que constituyen rentas de los Gobiernos Regionales los tributos creados por ley a su favor.

Una primera opción interpretativa de esta norma legal podría sostener que el Gobierno Nacional es competente para crear impuestos, contribuciones y tasas que financian al Gobierno Regional. Nos parece que esta corriente de opinión es contraria al art. 74 de la Constitución.

La segunda opción interpretativa puede postular que el art. 37.c) de la Ley No 27783 se está refiriendo solamente a los impuestos que pueden ser creados y regulados por el Gobierno Nacional.

En virtud del Principio de Supremacía Constitucional establecido por el art. 51 de la Constitución, según el cual la Constitución prevalece sobre las demás normas legales de menor jerarquía, queda incólume el art. 74 de la Constitución en la parte que dispone que el Gobierno Regional puede crear y regular contribuciones y tasas.

El art. 38.1) de la Ley No 27783 indica que el Poder Ejecutivo, en el marco de la reforma tributaria y la política de descentralización fiscal, propone al Congreso, para su aprobación, los tributos regionales cuya recaudación y administración será de cuenta directa de los Gobiernos Regionales.

Si tomamos en cuenta que el art. 74 de la Constitución constituye un avance en el proceso de descentralización, en la medida que distribuye la posibilidad de autorregulación de ciertos ingresos tributarios directos (contribuciones y tasas) para los Gobiernos Regionales; entonces el art. 38.1) de la Ley No 27783, más bien, puede constituir una contramarcha si se va a sostener que es necesaria la participación del Poder Ejecutivo y el Congreso (órganos del Gobierno Nacional) para la creación y desarrollo de la estructura de las contribuciones y tasas que financian al Gobierno Regional.

En virtud del Principio de Supremacía Constitucional somos partidarios de la posición interpretativa según la cual el art. 38.1) de la Ley No 27783 se refiere solamente a los impuestos que financian al Gobierno Regional.

Por otra parte el art. 10.1) del Decreto Legislativo No 955, que regula la descentralización fiscal, prescribe que los Gobiernos Regionales podrán proponer directamente al Congreso de la República, la creación de contribuciones y tasas destinadas a financiar las obras públicas o los servicios públicos que sean de su competencia.

Nuevamente nos encontramos ante un dispositivo legal que va en dirección de la descentralización fiscal y –sin embargo- termina por ir en marcha contraria en materia de contribuciones y tasas que financian al Gobierno Regional, pues se resta autonomía normativa a esta instancia de gobierno.

Desde luego, somos partidarios de la posición que sostiene que –en virtud del Principio de Supremacía Constitucional- carece de validez jurídica lo dispuesto por el art. 10.1) del Decreto Legislativo No 955.

6. Contribuciones y Tasas Regionales: Bloque Normativo Básico

En el art. 74 de la Constitución de 1993 se dispone que los Gobiernos Regionales pueden crear contribuciones y tasas con los límites que señala la ley. Si la instancia de Gobierno Regional se encuentra facultada para

crear y regular contribuciones y tasas: ¿existen leyes que conformen un bloque normativo básico que fije parámetros para que los Gobiernos Regionales procedan con el ejercicio de la indicada potestad con el mayor grado de razonabilidad posible?

La respuesta parece ser negativa. Esta situación se explica porque las normas legales que emanan del Gobierno Nacional que acabamos de analizar suponen que el Gobierno Regional no tiene potestad para autorregular sus contribuciones y tasas. Por tanto, resultaría innecesario un bloque normativo básico.

Nosotros insistimos en postular que el Gobierno Regional tiene plena facultad para crear y desarrollar la estructura de sus contribuciones y tasas, de tal modo que es necesaria la generación de un bloque normativo básico cuyo diseño y expedición corresponde al Gobierno Nacional.

7. Contribuciones y Tasas Municipales: Bloque Normativo Básico

El Estado del Perú acusa una seria debilidad institucional. Este problema se reproduce en los tres niveles de gobierno. En el caso específico de los Gobiernos Locales, sobretudo los que se encuentran en los lugares más alejados de las grandes ciudades modernas, se aprecia la falta de una política institucional al interior de cada Municipalidad, pues existe una organización interna poco técnica, personal insuficientemente capacitado, bajos sueldos, inmoralidad, falta de infraestructura, etc.

En medio de esta realidad, los Gobiernos Locales tienen la facultad constitucional de crear y estructurar contribuciones y tasas. Entonces resulta necesario todo un marco normativo (bloque normativo básico) que establezca límites para el ejercicio de esta facultad regulatoria por parte de los Gobiernos Locales, con la finalidad que el tributo creado sea eficiente para el interés fiscal y que no perjudique el bienestar de las personas, así como el crecimiento de la economía.

Por esta razón el art. 74 de la Constitución de 1993 establece que los Gobiernos Locales detentan potestad tributaria para regular contribuciones y tasas con los límites que señala la ley.

Al respecto entendemos que estas instancias de gobierno, cuando van a crear, estructurar, modificar o suprimir contribuciones y tasas, deben tomar en cuenta diversos dispositivos legales muy importantes.

En este sentido, el legislador municipal debe tener presente el Código Tributario, pues aquí se encuentran las reglas básicas aplicables a cualquier tributo.

Además, el legislador municipal tiene que considerar las normas pertinentes establecidas en la LOM. Por

ejemplo en el art. 40 de la LOM se encuentran reglas sobre la validez de la Ordenanza en materia tributaria, que viene a ser el instrumento legal válido para regular contribuciones y tasas municipales.

Así también, el legislador municipal tiene que atender al texto de la LTM, sobretudo en la parte que regula a las contribuciones y tasas municipales. Por ejemplo, en el art. 69 de la LTM se han establecido límites para el incremento de arbitrios dentro del mismo ejercicio fiscal.

“(...) resulta necesario todo un marco normativo (bloque normativo básico) que establezca límites para el ejercicio de esta facultad regulatoria por parte de los Gobiernos Locales (...)”

Finalmente, en el caso específico de la tasa denominada “licencia de funcionamiento”, el legislador municipal debe prestar atención a la Ley No 28976 del 05-02-07, donde se establecen ciertos parámetros para regular esta clase especial de tasa.

Justamente en el tema del tributo-licencia se puede apreciar la importancia de contar con un bloque normativo básico que establezca límites al legislador municipal, pues -en caso contrario- los Gobiernos Locales, al recurrir al mecanismo del cobro de la tasa-licencia, sin mayores parámetros, correrían mayor riesgo de causar graves perjuicios a la economía y el país.

Por ejemplo, muchas Municipalidades -por causa de su debilidad institucional- abusan sobre el nivel de cuantía que el contribuyente debe pagar por concepto de la tasa-licencia de funcionamiento. En el caso específico de la micro y pequeña empresa, estos excesos constituyen verdaderas barreras burocráticas que impiden que los agentes económicos puedan ingresar al mercado formal, generándose importantes perjuicios para el país.

8. Exoneración en Materia de Contribuciones y Tasas

César Cosciani⁵ sostiene que -en virtud del Principio de Retribución- el Estado realiza obras y servicios cuyos usuarios son las personas naturales y empresas; por tanto, cada uno de estos agentes económicos debe asumir el financiamiento de las actividades del Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local.

Si el Gobierno Regional o la Municipalidad realizan obras que benefician al vecindario, cada uno de los

5 Cosciani, Césare.- El Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1969, pág. 112.

agentes económicos debe retribuir a la respectiva instancia de gobierno mediante el pago del tributo-contribución.

Si el Gobierno Regional o Gobierno Local, más bien, presta un servicio a determinada persona, cada uno de estos sujetos tiene que retribuir a la correspondiente instancia de gobierno a través del pago del tributo-tasa. Por su parte, el art. 74 de la Constitución establece que los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales tienen la facultad para exonerar del pago de contribuciones y tasas.

¿Qué es una exoneración tributaria? Jorge Bravo Cucci⁶ sostiene que una norma exoneratoria impide el normal nacimiento de la obligación tributaria. Esta posición también ha sido asumida por el Tribunal Fiscal, tal como se aprecia en la Resolución No 5002-2-2002 del 28-08-02. Por tanto una exoneración tributaria libera de esta carga tributaria a determinado contribuyente.

Si el Gobierno Regional o Gobierno Local realiza obras o presta servicios, procediendo con liberar del pago de la respectiva contribución o tasa a determinados usuarios, entonces los costos ya incurridos por esta instancia de gobierno deben ser asumidos por alguien. En este caso, el propio Gobierno Regional o el resto de contribuyentes tendrían que pasar a soportar dicha carga tributaria.

Como se aprecia, estos esquemas financieros forzados a nivel del Gobierno Regional y Gobierno Local son contrarios al Principio de Retribución, pues ya hemos precisado que lo razonable es que cada uno de los usuarios de la actividad estatal asuma -de modo efectivo e individualizado- cierta parte del financiamiento del total de la actividad de cada uno de las referidas instancias de gobierno. Por estas razones es antitécnico -por contrariar al Principio de Retribución- el art. 74 de la Constitución en la parte que faculta al Gobierno Regional y Gobierno Local para establecer exoneraciones en materia de contribuciones y tasas. Pensamos que esta regla constitucional debe ser suprimida.

Seguramente por esta razón el art 2.e) de la denominada "Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Beneficios Tributarios"⁷ establece que no se pueden conceder exoneraciones respecto de contribuciones y tasas.

En Derecho, se puede sostener que la regla que acabamos de indicar contradice al art. 74 de la Constitución y -en virtud del Principio de Supremacía Constitucional establecido por el art. 51 de la Constitución- debe prevalecer la regla señalada en el referido art. 74 de la Constitución, según la cual las

Municipalidades tienen la facultad de exonerar del pago de contribuciones y tasas.

9. Beneficios e Incentivos en Materia de Contribuciones y Tasas

Para nosotros, el beneficio consiste en que -habiendo llegado a nacer una obligación tributaria- se produce cierta rebaja en la base imponible o alícuota, de tal modo que disminuye la cuantía final del tributo por pagar al Estado.

Entendemos que el incentivo consiste en que -una vez nacida la obligación tributaria- la ley establece que en la respectiva liquidación del monto por pagar al Fisco el contribuyente va a gozar de cierta rebaja, pero condicionada a la realización de una determinada conducta por parte de éste.

Ahora bien, desde el punto de vista del Principio de Retribución, tampoco cabe que los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales tengan la posibilidad de establecer beneficios e incentivos en materia de contribuciones y tasas, toda vez que una reducción o liberación de la carga tributaria genera distorsión en las finanzas de estas instancias de gobierno, pues la respectiva carga tributaria individual -en vez de ser asumida por el usuario de la actividad estatal- termina siendo trasladada a la propia Municipalidad o los demás contribuyentes. Dentro de este orden de ideas, es acertado que en el art. 74 de la Constitución no se haya establecido que el Gobierno Regional y Gobierno Local poseen la facultad de establecer beneficios e incentivos en los casos de contribuciones y tasas. Del mismo modo, nos parece correcto que el art 2.e) de la "Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Beneficios Tributarios" haya establecido que los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales no tienen la potestad de establecer beneficios e incentivos en materia de contribuciones y tasas. Existen ciertos casos que requieren un análisis especial. Por ejemplo, muchas Municipalidades indican al contribuyente que si realiza el pago anticipado del total del monto anual de arbitrios, entonces tendrá un descuento del 10%. Si vemos este punto como una estrategia financiera de la Municipalidad para aumentar su potencial de liquidez, nos parece que se trata de una figura legal, toda vez que no nos encontramos ante un beneficio o incentivo tributario. En efecto, la recaudación anticipada de arbitrios permite al Gobierno Local una mayor capacidad de compra de bienes y servicios que -por razones de volumen u ocasión- puede abaratar los costos operativos de la Municipalidad para prestar servicios públicos.

Por ejemplo, en el contexto del alza continua del precio de la gasolina, puede ser ventajoso para la

6 Bravo Cucci, Jorge.- Fundamentos de Derecho Tributario. Lima, Palestra, 2003, pág. 227.

7 Se trata del Decreto Legislativo No 977 del 15-03-07. Al respecto conviene tener en cuenta que la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No 00016-2007-PI/TC del 16-04-09 ha declarado inconstitucional al Decreto Legislativo No 977, pero -transitoriamente- se mantiene la vigencia de este dispositivo legal hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia.

Municipalidad anticipar la adquisición del combustible. De este modo, los costos operativos del servicio de limpieza serán menores con relación a la prestación de servicios futuros por parte de las respectivas unidades vehiculares encargadas de recolectar basura.

En este sentido, nos parece que mientras que los mecanismos para lograr el pronto pago de arbitrios apuntan a satisfacer la necesidad de liquidez de la Municipalidad, los beneficios e incentivos tributarios más bien están dirigidos a satisfacer los intereses económicos de los contribuyentes. Además, los mecanismos que pretenden lograr el pronto pago de arbitrios persiguen un incremento de las arcas fiscales; mientras que los beneficios e incentivos tributarios producen una disminución de los ingresos estatales.

10. Condonación

Se trata de una figura que vamos a examinarla desde diferentes planos.

10.1. Política Fiscal

Desde el punto de vista de Gestión Pública, la Administración Tributaria persigue, entre otros objetivos básicos, la eficiencia en su labor de recaudación. Esta eficiencia se traduce en la captación del ingreso tributario con el carácter más masivo e inmediato posible. Si existe una masa crítica de contribuyentes que se ha retrasado en el pago de los tributos a su cargo, caben dos grandes estrategias para captar estos ingresos fiscales.

En primer lugar, el Estado-acreedor puede apuntar a la cobranza. Es decir el Fisco va a perseguir al contribuyente hasta lograr la captación del ingreso tributario recurriendo a los procedimientos administrativos forzosos tales como la cobranza coactiva.

En segundo lugar, el Estado-acreedor puede optar por la recaudación. Esto es que va a procurar que el propio contribuyente se acerque al Fisco, de modo voluntario, para pagar su deuda tributaria.

En este último caso, el Estado-acreedor cuenta con muchos instrumentos para lograr esta clase de objetivo. Por ejemplo, la Administración Tributaria puede realizar campañas de educación cívica para estimular la ética tributaria de los contribuyentes morosos. Por otra parte, la Administración Tributaria puede facilitar el pago fraccionado de la deuda tributaria, simplificando los requisitos y el procedimiento para el acogimiento a esta fórmula de pago. Otra alternativa es que el Estado-acreedor estime por conveniente reducir el monto o componentes de la deuda, de tal

manera que los contribuyentes se vean inducidos al pronto pago de sus pasivos tributarios.

10.2. Derecho

Desde el punto de vista jurídico, esta última alternativa se conoce como condonación. Al respecto el art. 41 del Código Tributario establece lo siguiente: “La deuda tributaria solo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley. Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo”

“(…) el financiamiento de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales son temas que forman parte de las finanzas públicas en general (...)”

Carmen Robles Moreno⁸ señala con acierto que la deuda tributaria está compuesta por el tributo, interés moratorio y multa. Entendemos que la condonación es la supresión del cobro de parte o toda la deuda tributaria por decisión (voluntad) unilateral del Estado-acreedor.

De conformidad con el art. 41 del Código Tributario se tiene por principio una centralización de la potestad de condonar deudas tributarias, en cabeza del Gobierno Nacional. Por tanto, la condonación respecto de impuestos que, por ejemplo, financien al Gobierno Local sólo puede ser establecida por el Gobierno Nacional. Nos parece acertada esta regla, pues el financiamiento de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales son temas que forman parte de las finanzas públicas en general, de tal modo que nos encontramos ante una variable macroeconómica que se encuentra muy ligada al bienestar de la población y el desarrollo económico del país.

Al respecto, nótese que una condonación de impuestos restará liquidez a las arcas fiscales, de tal modo que, por ejemplo, una Municipalidad tendrá menos ingresos y, por ende, disminuyen sus posibilidades de realizar obras y prestar servicios, con el evidente deterioro de la calidad de vida de sus habitantes.

Del mismo modo, una condonación de impuestos provoca la disminución de la inversión de la Municipalidad en infraestructura (pistas, etc.) de tal modo que se complica el accionar y crecimiento de las empresas, complicándose el desarrollo económico.

10.3. Gobierno Regional

En la medida que actualmente los Gobiernos Regionales no cuentan con impuestos propios, entonces no cabe pensar en los intereses moratorios que se generarían por la demora en el pago de esta clase de tributos. Entonces, menos se puede elucubrar la posibilidad de una condonación para esta clase de intereses.

Al respecto, el art. 41 del Código Tributario hace bien en no referirse a la posibilidad de que un Gobierno Regional pueda decretar la condonación por concepto de intereses moratorios derivados del atraso en el pago de impuestos.

Por otra parte, sabemos que el Gobierno Regional puede crear contribuciones y tasas. Si han vencido los plazos establecidos por los respectivos dispositivos legales y el contribuyente no ha cumplido con el pago de los tributos antes referidos, se comienzan a devengar y acumular los intereses moratorios regulados por el art. 33 del Código Tributario, advirtiéndose un incremento de la deuda tributaria de modo constante.

El Gobierno Regional debería contar con la posibilidad de reducir parte del monto de la deuda (intereses moratorios) para estimular el pago de la contribución o tasa insoluta. Sin embargo el art. 41 del Código Tributario no contiene una autorización para que el Gobierno Regional pueda decretar esta condonación.

Sobre el particular creemos que el art. 41 del Código Tributario debe ser modificado, permitiendo que el Gobierno Regional pueda decidir la condonación de los intereses moratorios, respecto de las contribuciones y tasas que administren.

Por otra parte, con relación al tema de sanciones, debemos tener presente que muchas veces las contribuciones y tasas tienen que ser acompañadas por el cumplimiento de ciertos deberes formales, tales como las declaraciones juradas, comunicaciones, etc. que se deben realizar ante la Administración Tributaria.

En este sentido, cabe la posibilidad del no cumplimiento o cumplimiento tardío de ciertos deberes administrativos. Estos casos se encuentran tipificados como infracciones en los arts. 173 y siguientes del Código Tributario. Desde el punto de vista técnico, se generan sanciones que – generalmente- consisten en multas.

Según el art. 41 del Código Tributario, el Gobierno Regional no tiene la facultad de condonar estas sanciones. Pensamos que se debe modificar el art. 41 del Código Tributario, permitiendo que el Gobierno Regional tenga la potestad de condonar sanciones que son generadas por el incumplimiento de ciertos deberes administrativos.

En efecto, si un contribuyente no ha cumplido con el pago de cierta contribución, y tampoco ha procedido con la respectiva declaración jurada, se pueden acumular una deuda tributaria de considerable cuantía. El Gobierno Regional debería contar con la facultad de condonar parte de esta deuda (multa) por tratarse de una estrategia válida para incentivar el cumplimiento del pago de la contribución.

10.4. Gobierno Local

De conformidad con el art. 41 del Código Tributario, existe la posibilidad de condonar intereses moratorios y sanciones, respecto de los impuestos que administran las Municipalidades.

Desde luego, nos parece una regla acertada, pues – como ya hemos indicado líneas atrás- la condonación de parte de la deuda tributaria (intereses moratorios y sanciones) es una herramienta que puede servir para incentivar el pago de impuestos omitidos.

También, nos parece adecuado que sea el Gobierno Local el titular de la referida facultad de condonación, toda vez que el diseño de la estrategia que apunta a promover el pago de por lo menos el impuesto insoluto debe tomar en cuenta las características culturales, sociales, económicas, etc. propias de cada realidad a escala local, por ser éstas las que determinan los comportamientos finales de los contribuyentes.

En los espacios locales donde existe una cultura masiva de abierto incumplimiento de las reglas tributarias no es conveniente que la Municipalidad recurra a la condonación, pues se ampliarán las brechas de incumplimiento.

En cambio, en las localidades donde existen importantes niveles de cumplimiento de las reglas tributarias, sí es viable recurrir a la condonación; toda vez que no se va a producir la ampliación de las brechas de incumplimiento. Por otra parte, sabemos que el Gobierno Local puede crear contribuciones y tasas. A su turno el art. 41 del Código Tributario señala que la Municipalidad puede condonar contribuciones y tasas.

Discrepamos de esta regla, pues resulta contraria al Principio de Retribución y genera distorsión en las finanzas públicas, toda vez que la carga tributaria – en vez de ser asumida por el usuario de la actividad estatal- va a ser soportada por la propia Municipalidad.

Somos del parecer que debe eliminarse el art. 41 del Código Tributario en la parte que permite que el Gobierno Local pueda condonar contribuciones y tasas. De otro lado, si han vencido los plazos legales para el pago de estos tributos, se comienzan a generar los intereses moratorios. El Gobierno Local debería tener la posibilidad de establecer la condonación de

parte de la deuda tributaria (intereses moratorios) para estimular el pago de la contribución o tasa insoluta. Sin embargo el art. 41 del Código Tributario no permite al Gobierno Local la posibilidad de condonar intereses moratorios. Nos parece que el art. 41 del Código Tributario debe ser modificado para permitir que la Municipalidad pueda condonar intereses moratorios respecto de las contribuciones y tasas que administren.

Finalmente, con relación al tema de sanciones, debemos tener presente que las contribuciones y tasas pueden ir seguidas por el cumplimiento de ciertos deberes formales, tales como las declaraciones juradas, etc.

Ante la posibilidad del no cumplimiento o cumplimiento tardío de ciertos deberes administrativos se configuran ilícitos tipificados como

infracciones en los arts. 173 y siguientes del Código Tributario. De inmediato se generan sanciones que en gran parte consisten en multas.

Aquí también advertimos que -de conformidad con el art. 41 del Código Tributario- el Gobierno Local no tiene la facultad de condonar estas sanciones. Nos parece que se debe modificar este dispositivo, permitiendo que la Municipalidad pueda tener la potestad de condonar sanciones.

Si un contribuyente no ha cumplido con el pago de cierta contribución o tasa y tampoco ha procedido con la respectiva declaración jurada, se puede gestar una deuda tributaria de considerable cuantía. El Gobierno Local debería contar con la facultad de condonar parte de esta deuda (multa) para incentivar el cumplimiento del pago de la contribución o tasa. ■