

## **LA INCIDENCIA DE LAS DETRACCIONES EN EL FLUJO DE CAJA Y SUS EFECTOS CONFISCATORIOS EN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: ANÁLISIS ECONÓMICO**

**Marco Chávez González\***

*La detracción en el Derecho Tributario es un concepto jurídico no considerado como un tributo, sino como una manifestación del poder del Estado que le impone un pago de tasas a las empresas que se dedican a la venta de bienes, considerándolas como cargas al contribuyente. Por ello, en la doctrina se cuestiona el concepto mencionado, ya que su aplicación en la realidad provoca en algunas ocasiones vulneraciones a principios del Derecho Tributario como son el principio de capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad.*

*En el presente artículo, el autor da a conocer el concepto de la detracción con un análisis en cuanto a los principios que el Derecho Tributario tiene que respetar. El texto llega a la conclusión que los tributos no sólo son aquellas obligaciones que pueden ser de carácter confiscatorio en algunos casos en perjuicio de los contribuyentes, sino también pueden existir conceptos como la detracción, la cual a través de su número alto de tasa produce una vulneración al principio de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva en las empresas que se dedican a la venta de bienes.*

\* Abogado. Magíster en Derecho (LL.M.) por la Universidad de Boston. Docente de Posgrado de Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

## I. INTRODUCCIÓN

Queremos en este artículo analizar si las detracciones del Impuesto General a las Ventas producen un efecto financiero de iliquidez en el flujo de caja de una empresa dedicada a la venta de bienes; y determinar si este efecto hace que las detracciones vulneren la capacidad contributiva y produzcan un efecto confiscatorio en el patrimonio del contribuyente.

Posiblemente nuestras ideas no sean compartidas por muchos pero también hay la posibilidad que suceda la contrario.

## II. EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y LA LIQUIDEZ DE LA EMPRESA.

El Impuesto General a las Ventas (IGV) en tanto el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto general al consumo de bienes y servicios cuyo principio económico fundamental es la neutralidad<sup>1</sup>, así el empresario durante la cadena de comercialización no asume costo económico por concepto del Impuesto al Valor Agregado, "aunque sí costos financieros en los hechos gravados en los que está obligado a empozar el impuesto sin haberlo necesariamente percibido"<sup>2</sup>.

En efecto, el manejo financiero del Impuesto General a las Ventas no es fácil en la actualidad<sup>3</sup>, ya que las ventas mayormente no se realizan al contado sino al crédito con plazos de pago de 30 a 90 días; sin embargo, al mes siguiente se tiene que declarar y pagar el Impuesto General a las Ventas por la referida operación, ya que de conformidad con el artículo 4, inciso a) de la Ley de Impuesto General a las Ventas, la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas se origina cuando se entrega el bien o se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

En el caso de la prestación de servicios, de acuerdo al artículo 4, inciso c) de la Ley de Impuesto General a las Ventas, la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento<sup>4</sup> o en la fecha en que se recibe la retribución, lo que ocurra primero. En

la práctica, sabemos que para que nos programen el pago primero debemos emitir el comprobante de pago.

Al respecto, cabe preguntarnos si ¿estas disposiciones legales del Impuesto General a las Ventas generan un efecto financiero en el flujo de caja de la empresa?

En el Cuadro I<sup>5</sup> se presentan las ventas y compras mensuales de una empresa dedicada a la venta de bienes, así como su política de ventas y de compras.

Cuadro I

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun
Ventas	180000	210000	230000	200000	190000	300000
IGV	34200	39900	43700	38000	36100	57000
Precio venta	214200	249900	273700	238000	226100	357000
Compras	144000	145000	159000	159000	173000	208000
IGV	27360	27550	30210	30210	32870	39520
Precio compra	171360	172550	189210	189210	205870	247520
IGV pagar <sup>a</sup>	6840	12350	13490	7790	3230	17480
Gasto indisponible	39600	46200	50600	44000	41800	66000

Política:

- Las ventas se cobran 20% al contado, del saldo el 50% en 30 días, y el otro 50% en 60 días.
- Las compras se pagan 20% en 30 días y el otro 80% en 60 días.
- Los gastos indispensables representan el 22% del valor de venta y se pagan en el mes en el que se realizan.

Aplicando la política de ventas y de compras antes señalada presentamos un flujo de caja con Impuesto General a las Ventas (ver cuadro II).

Cuadro II, flujo de caja con Impuesto General a las Ventas

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun
Ventas	180000	210000	230000	200000	190000	300000
IGV	34200	39900	43700	38000	36100	57000
Precio venta	214200	249900	273700	238000	226100	357000

<sup>1</sup> VILLANUEVA, Walker. "El Derecho al Crédito Fiscal". En: Revista Vectigalia 1. 2005. p.89.

<sup>2</sup> VILLANUEVA, Walker. "Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Peru". Lima: ESAN. 2009. p. 15.

<sup>3</sup> VARGAS CALDERÓN, Víctor. "La temporalidad del Impuesto General a las Ventas". En: Revista IPDT - Primer Congreso Institucional "El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000". Lima. 1999. p. 123.

<sup>4</sup> El artículo 3 inciso d) del Reglamento del Impuesto General a las Ventas nos remite al Reglamento de Comprobantes de Pago, el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago obliga a la emisión del comprobante de pago cuando se culmine el servicio (hasta antes de marzo de 1997 se obligaba a la emisión del comprobante de pago sólo cuando se cobraba, lo cual era congruente con lo que sucede en la realidad).

<sup>5</sup> Cuadro de GARCÍA, Emilio. Curso "Incidencia tributaria en la gestión financiera". Lima: CCL. 2007.

Ingresos						
Contado	36000	42000	46000	40000	38000	60000
30 días	*72000	72000	84000	92000	80000	76000
60 días	*72000	*72000	72000	84000	92000	80000
Total ingreso	180000	186000	202000	216000	210000	216000
IGV	34200	35340	38380	41040	39900	41040

\*Ventas realizadas en noviembre y diciembre

Compras	144000	145000	159000	159000	173000	208000
IGV	27360	27550	30210	30210	32870	39520
Precio compra	171360	172550	189210	189210	205870	247520

Egresos						
Crédito						
30 días	*34272	34272	34510	37842	37842	41174
60 días	*137088	*137088	137088	138040	151368	151368
Gastos indis	39600	46200	50600	44000	41800	66000
IGV pagar <sup>a</sup>	6840	12350	13490	7790	3230	17480
Total egreso	217800	229910	235688	227672	234240	276022

\*Compras realizadas en noviembre y diciembre

Saldo del mes	-3600	-8570	4692	29368	15660	-18982
Caja inicial	7000	3400	-5170	-478	28890	44550
Caja Final	3400	-5170	-478	28890	44550	25568

Como se aprecia en este cuadro, el Impuesto General a las Ventas afecta la liquidez del flujo de caja pero es manejable por la política de compras de diferir el pago a proveedores ante la exigencia de las normas del Impuesto General a las Ventas, que obligan a empozar el impuesto a pesar que el contribuyente aún no ha recibido el pago total.

Por ello afirmamos que si bien el empresario durante la cadena de comercialización no asume costos por concepto del IVA, sí asume costos financieros por las ventas realizadas a crédito, pues está obligado a declarar y pagar el impuesto sin haberlo necesariamente percibido<sup>6</sup> en aplicación de las normas del Impuesto General a las Ventas.

### III. DETRACCIONES Y SU INCIDENCIA EN EL FLUJO DE CAJA

Los nuevos mecanismos de recaudación implementados en los últimos años por el Estado como medidas administrativas, si bien no han implicado la creación de impuestos o aumento de tasas, en la práctica han agravado la liquidez de las empresas por lo que se ven obligados a recurrir al sistema bancario o de financistas informales

teniendo que afectar parte de su patrimonio para obtener la liquidez necesaria para cubrir sus gastos de mantenimiento.

En el sistema de la detracción, no interviene la Superintendencia Nacional de administración Tributaria (SUNAT) como ente receptor de los fondos detraídos, sino que mediante la apertura de cuentas en el Banco de la Nación, se permite la creación de depósitos para que el proveedor pueda contar con fondos y cumplir con el pago de sus impuestos<sup>7</sup> antes que haya cubierto el pago de sus gastos operativos.

Creemos que si la finalidad de las detracciones es combatir la evasión brindando información que permitan identificar y fiscalizar al evasor y así ampliar la base tributaria, es razonable la reducción de sus tasas por no enervar tal finalidad.

### A. Detracciones y liquidez de la empresa

Manteniendo las mismas políticas de ventas y de compras, y las mismas cifras de ventas y de compras en el caso de una empresa dedicada a la venta de bienes, en el Cuadro III agregamos el mecanismo de recaudación de la detracción.

Cabe señalar que las detracciones se hacen por el total de la operación, aun se haya realizado un pago parcial<sup>8</sup>, y se aplican sólo para el pago del Impuesto General a las Ventas mensual<sup>9</sup>, y los excesos de detracción se devuelven en mayo.

Como vemos en el Cuadro III, el flujo de caja para el vendedor se hace más negativo desde el primer mes acentuándose progresivamente en los meses siguientes.

Cuadro III, Flujo de caja con detracciones

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun
Ventas	180000	210000	230000	200000	190000	300000
IGV	34200	39900	43700	38000	36100	57000
Precio venta	214200	249900	273700	238000	226100	357000

Ingresos						
Contado	42840	49980	54740	47600	45220	71400
Detracc 9%	19278	22491	24633	21420	20349	32130
Contado neto	23562	27489	30107	26180	24871	39270
30 días	*85680	85680	99960	109480	95200	90440
60 días	*85680	*85680	85680	99960	109480	95200

<sup>6</sup> VILLANUEVA, Walker. Op. cit. p. 15.

<sup>7</sup> La detracción consiste en separar una parte del importe a pagar al proveedor respecto de operaciones de venta de bienes y prestación de servicios gravados con el IGV; para ello, se le sugiere revisar los Anexos 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT (15/08/2004). Así también, este sistema se viene aplicando en operaciones de servicio de transporte de bienes por carreteras gravadas con el IGV.

<sup>8</sup> Los artículos 11 y 16 de la Resolución de Superintendencia número 183-2004/SUNAT precisan que el depósito se realizará tratándose de operaciones gravadas con el IGV en los siguientes momentos: hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el adquirente.

<sup>9</sup> En el Cuadro no incluimos egresos por impuesto a la renta, Essalud, costas y gastos, sanciones respecto a las cuales se pueden aplicar las detracciones.

	*Ventas realizadas en noviembre y diciembre					
Total Ingreso	194922	198849	215747	235620	229551	224910

Compras	144000	145000	159000	159000	173000	208000
IGV	27360	27550	30210	30210	32870	39520
Precio comp	171360	172550	189210	189210	205870	247520

Egresos						
Crédito						
30 días	*34272	34272	34510	37842	37842	41174
60 días	*137088	*137088	137088	138040	151368	151368
Gastos indisp	39600	46200	50600	44000	41800	66000
IGV pagar <sup>a</sup>	6840	12350	13490	7790	3230	17480
Aplic Detracc	19278	22491	24633	21420	20349	32130
Exce Detracc	-12438	-10141	-11143	-13630	-17119	-14650
Devolu Detra					-47352	
Total egreso	210960	217560	222198	219882	231010	258542

	*Ventas realizadas en noviembre y diciembre					
Saldo del mes	-16038	-18711	-6451	15738	45893	-33632
Caja Inicial	7000	-9038	-27749	-34200	-18462	27431
Caja Final	-9038	-27749	-34200	-18462	27431	-6201

Como se aprecia en el cuadro III, flujo de caja con detracciones, la incidencia de las detracciones es la de mostrar cifras negativas desde el mes de enero (S/. 9,038) ascendiendo en los meses de febrero y marzo de (S/. 27,749) a (S/. 34,200), y en abril y junio cifras negativas por (S/. 18,462) y (S/. 6,201), en mayo se produce la devolución del exceso de detracción mostrando una cifra positiva en caja de S/. 27,431, para luego en junio mostrar nuevamente cifras negativas, todo lo cual contrasta con la cifras del Cuadro II, flujo de caja con Impuesto General a las Ventas.

Pero, ¿qué significan estos saldos finales de caja negativos por aplicación de la detracción?

Pues que han quedado rubros sin pagarse por haberse satisfecho en primer lugar el aporte fiscal de la detracción, que es recaudado *antes que el contribuyente haya cubierto sus gastos operativos*.

En consecuencia, el contribuyente, ante el déficit de caja originado por la detracción, se ve obligado a afectar su patrimonio para obtener liquidez y así recién poder cumplir con los gastos que le permitan mantener su empresa en marcha.

¿Esto significa gravar una capacidad contributiva inexistente de manera confiscatoria? Antes de responder esta pregunta debemos plantearnos si son aplicables los principios tributarios a las

detracciones.

#### IV. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Menéndez empieza definiendo este principio como “los tributos han de recaer sobre quienes *pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación*”. La función básica del principio de capacidad económica es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos, para lo cual habrá de informar tanto *la regulación de los aspectos o circunstancias objetivas* de carácter económico-renta, (...) como *los aspectos o circunstancias subjetivas*, personales y familiares de sus destinatarios<sup>10</sup>.

Asimismo, Bravo la define como “la posibilidad económica que tiene un sujeto para pagar tributos” y agrega “para efectos didácticos podemos dividirla en capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y capacidad contributiva objetiva (o absoluta)”<sup>11</sup>.

Del balance de ambas capacidades, el de la capacidad contributiva subjetiva o capacidad económica tiene mayor peso como límite de la potestad tributaria, ya que no “todas las situaciones de la vida abstractamente susceptibles de desencadenar efectos tributarios pueden, pues, ser designadas por el legislador como hechos tributables. Este se encuentra limitado en su facultad de selección por la exigencia de que la situación de la vida a integrar en la previsión de la norma sea reveladora de capacidad contributiva, esto es, de capacidad económica, de riqueza, cuya expresión sobre cualquier forma se pretende someter a tributo”<sup>12</sup>.

De acuerdo a las sentencias más relevantes del Tribunal Constitucional podemos verificar que el principio de capacidad contributiva implícitamente reconocido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, está directamente conectado con el principio de Igualdad en materia tributaria, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos ligados a la capacidad contributiva<sup>13</sup>. Otro aspecto es que la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, siempre que se establezca un tributo, éste *deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que así se respeta la aptitud del contribuyente de tributar o, lo que es lo mismo, sólo*

<sup>10</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “Derecho Tributario y Financiero”. Lex Nova. 2008. p. 79.

<sup>11</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. “Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva”. En: Revista Lus et Veritas 38. 2009. p. 223.

<sup>12</sup> XAVIER, Alberto. “Manual de Derecho Fiscal”. Volumen 1. p. 108. Citado por BRAVO CUCCI, Jorge. Op. cit. p. 224.

<sup>13</sup> Exp. 033-2004-AI/TC, 1907-2003-AA/TC, 4014-2005-AA/TC.

así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo<sup>14</sup>.

Al respecto, Fernández Cartagena afirma: “la capacidad contributiva es el presupuesto a partir del cual el deber de contribuir es exigible a los ciudadanos. Si alguien no cuenta con dicha aptitud, el Estado no podría requerirle el pago de tributos”<sup>15</sup>.

Si bien es correcto lo antes afirmado, la pregunta fundamental a la que tenemos que responder es la de si es aplicable el principio de capacidad contributiva no solo a los tributos sino también a ciertas manifestaciones tributarias o normas tributarias del Estado que la vulneran.

#### A. El principio de capacidad contributiva y el sistema de detracción

La detracción como mecanismo de recaudación del Impuesto General a las Ventas como afirma Villanueva “no constituye un nuevo tributo en el sentido técnico del término, indudablemente es una manifestación del poder tributario del Estado (...) y que le alcanzan los principios constitucionales.”<sup>16</sup>

Creemos que si bien la detracción es calificada por el Estado simplemente como una “medida administrativa”, realmente es una manifestación tributaria del *Ius Imperium* del Estado y como tal sujeta a los principios tributarios, pues el sistema de detracción en la práctica es más que una “medida administrativa” porque es un aporte fiscal, contiene un conjunto de altas tasas y su forma de aplicación empeora la liquidez de las empresas como es el caso de aquellas dedicadas a la venta de bienes.

Precisamente, el sistema de detracción del Impuesto General a las Ventas significa descontar de los ingresos de venta del contribuyente el porcentaje de detracción correspondiente, antes que éste haya podido cubrir sus gastos operativos necesarios.

Esto significa que *el aporte tributario se da antes que el contribuyente haya satisfecho sus gastos necesarios para obtener una capacidad contributiva real, es decir, en la práctica se le detrae parte de sus ingresos antes que cuente con la aptitud contributiva,*

por lo que éste se ve obligado a comprometer su propiedad para poder cumplir con sus gastos operativos necesarios.

Por ello afirmamos que *aquellas normas tributarias o manifestaciones tributarias que no obstante formalmente no crean un tributo pero inciden en la capacidad contributiva del contribuyente al obligar a empozar un aporte fiscal antes que el contribuyente tenga realmente la capacidad económica de pagar el aporte, funcionan como una carga tributaria que debe estar sujeta al respeto del principio de capacidad contributiva.*

#### V. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

*Debemos recordar que la idea de confiscatoriedad hasta comienzos del siglo XX se refería sólo al acto de incautar o privar las posesiones o bienes de propiedad de una persona sin compensación pasando ellas al Estado; y era inconcebible la idea de que los tributos puedan ser confiscatorios.*

Así lo demuestra la sentencia del 23 de agosto de 1906 de la Corte Suprema de Justicia de Argentina en el caso “Manuel Faramiñan c/ Municipalidad de la Plata s/ inconstitucionalidad de ordenanzas municipalidades. Recurso extraordinario”, que señaló: “Las confiscaciones prohibidas por la Constitución, son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes..., pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso o los gobiernos locales, y la de aquí se trata, no reúne aquellas cualidades”<sup>17</sup>.

Sin embargo, eran tantas las quejas y demandas de los contribuyentes respecto al efecto confiscatorio de los tributos contra sus propiedades, que en salvaguarda del derecho de propiedad, el concepto de confiscatoriedad debía ser exigible también a los tributos, así lo reconoció la sentencia del 16 de diciembre de 1911, en el caso “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria, s/inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires” al señalar: “el impuesto del 50% que pretendía cobrarse sobre el legado(...) resultaba una verdadera exacción o confiscación, pues venía a restringir en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar”<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> Ibídem.

<sup>15</sup> FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. “La capacidad contributiva”. En: “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi”. Lima: Palestra Editores. 2006. p. 181.

<sup>16</sup> VILLANUEVA, Walker. Op. cit. p. 485.

<sup>17</sup> CASAS, José Osvaldo. “Principios jurídicos de la tributación”. En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio. “Tratado de Tributación”. Tomo I. Buenos Aires: Astrea. 2003. p. 340.

<sup>18</sup> Íbid. p. 341.

Por eso Jarach, respecto a este caso, opina: "El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales"<sup>19</sup>.

En buena cuenta, como dice Danós, ahora se prohíbe la privación de la propiedad privada mediante la utilización de los instrumentos tributarios que a pesar de tener una configuración técnica correcta, igual afectan gravemente la esfera patrimonial del contribuyente en casos concretos<sup>20</sup>.

Como vemos, la pretérita discusión de si los tributos pueden ser confiscatorios o no está superada; actualmente nadie discute, que la confiscatoriedad también puede aplicarse a los tributos sean creados por Ley o Decreto Legislativo que obligan al contribuyente a desprenderse de su propiedad o capital para cubrir el tributo.

Por ello, ahora la confiscatoriedad de un tributo puede ser entendida desde un doble punto de vista como explica Hernández Berenguel: cuantitativo significa absorber en exceso una parte sustancial de las rentas o bienes del contribuyente, normalmente tendrá que ser apreciada caso por caso, excepcionalmente podría considerarse que hay normas que crean tributos confiscatorios para todos<sup>21</sup>.

A lo cual Sotelo agrega "la confiscatoriedad cuantitativa del tributo, sobre todo los impuestos, no es una cuestión de alícuota nominal sino de alícuota o tasa efectiva sobre bases gravadas que admitan deducciones"<sup>22</sup>.

Y la confiscatoriedad cualitativa cuando se viola

cualquiera de los otros principios de la tributación, porque en tal caso la aplicación del tributo se traduce en un despojo no interesando la cuantía del tributo creado<sup>23</sup>.

Diferenciación cuantitativa y cualitativa del principio de no confiscatoriedad que el Tribunal Constitucional en la Sentencia del Tribunal Constitucional número 0041-2004-AI/TC también delinea al señalar que la confiscatoriedad "puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo cuando exceden los límites de razonabilidad, sino también cualitativo cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído"<sup>24</sup>.

Pero como observa Gamba, "lamentablemente, el Tribunal Constitucional no ha generado mayores parámetros que permitan definir en qué casos un tributo vulnera la capacidad económica por exceder el límite razonable"<sup>25</sup>, como se aprecia en las sentencias del Tribunal Constitucional número 2727-2002-AA/TC<sup>26</sup>, 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC<sup>27</sup>.

Como acota Fernández Cartagena, "el principio de no confiscatoriedad supone que los tributos, individual o conjuntamente considerados, deben adecuarse y no exceder la capacidad contributiva de los individuos. En otras palabras, la carga tributaria que perjudique la capacidad contributiva del contribuyente será confiscatoria"<sup>28</sup>.

Esta relación indisoluble entre capacidad contributiva y no confiscatoriedad es reconocida por la Sentencia del Tribunal Constitucional número 2727-2002-AA/TC<sup>29</sup> y 33-2004-AI/TC<sup>30</sup>.

Por ello, Fernández Cartagena afirma "si la presión

<sup>19</sup> JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Tercera Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1999. p. 326.

<sup>20</sup> DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. "El principio constitucional de no confiscatoriedad". En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Lima: Palestra Editores. 2006. p. 141.

<sup>21</sup> HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. "Principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad". En: "La Constitución Comentada. Análisis artículo por artículo". Tomo I. Lima: Gaceta Jurídica. 2005. p. 969.

<sup>22</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. "Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". En: Revista Ius et Veritas 35. p. 190.

<sup>23</sup> HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Op. cit. p. 969.

<sup>24</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional Nro. 0041-2004-AA/TC.

<sup>25</sup> GAMBA, César. "Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". En: "Derecho Tributario. I Congreso Internacional". Lima: Grijley. 2009. p. 53.

<sup>26</sup> Esta sentencia señala que la no confiscatoriedad "debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo" y que se trasgrede "cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado".

<sup>27</sup> Las Sentencias del Tribunal Constitucional número 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC expresan: "El principio de no confiscatoriedad (...) garantiza que la ley tributaria no afecte irrazonablemente la esfera patrimonial de las personas".

<sup>28</sup> FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. cit. p. 174.

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional número. 2727-2002-AA/TC señala: "el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva".

<sup>30</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional número. 33-2004-AI/TC expresa: "siempre que se establezca un tributo este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados".

tributaria que recae sobre un contribuyente excede su capacidad contributiva generando que se desprenda de una parte sustancial de su patrimonio o de sus legítimas ganancias para hacer frente al pago de tributos, nos encontramos ante una carga tributaria confiscatoria<sup>31</sup>.

Si bien estamos de acuerdo con lo afirmado, debemos preguntarnos ¿Cabe aplicarse el principio de no confiscatoriedad a ciertas manifestaciones tributarias o normas tributarias del Estado que no constituyen tributos pero que afectan la propiedad del contribuyente?

#### A. El principio de no confiscatoriedad y el sistema de detracción

Como manifestáramos, la detracción es una manifestación tributaria del *lus Imperium* del Estado que está sujeta a los principios tributarios, ya que el sistema de detracción en la práctica es más que una “medida administrativa” porque es un aporte fiscal, contiene un conjunto de altas tasas y su forma de aplicación empeora la liquidez de las empresas dedicadas a la venta de bienes, según el caso.

En ese sentido, el mecanismo de detracción ejerce sobre el contribuyente una mayor presión fiscal al descontar de sus ingresos el porcentaje correspondiente antes que hayan podido cubrir sus gastos operativos necesarios produciendo efectos confiscatorios en la propiedad del contribuyente.

Decimos efectos confiscatorios porque el contribuyente ante el empeoramiento de su liquidez por efecto de la detracción debe afectar, exponer, comprometer o despojarse de su patrimonio, para poder cumplir con sus gastos operativos constituyendo la detracción una carga e interferencia tributaria en el valor económico de la empresa.

Por ello afirmamos que *aquellas normas tributarias o manifestaciones tributarias que no obstante, formalmente, no crean un tributo pero inciden en la propiedad del contribuyente haciendo que se prive de esta para abonar el pago de tributos derivan en confiscatorios.*

Como explica Fernández Cartagena, “*si la presión tributaria que recae sobre un contribuyente excede su capacidad contributiva generando que se desprenda de una parte sustancial de*

su patrimonio (...) para hacer frente al pago de tributos, nos encontramos ante una carga tributaria confiscatoria<sup>32</sup>.

Por su parte, Villegas expresa: “la preservación del capital constituye una exigencia constitucional que se deriva del derecho de propiedad. Esto se admitió en relación al impuesto a los réditos, pero el criterio es de validez para todos los tributos, porque de nada valdría aceptar la intangibilidad del capital en materia de impuesto a las rentas, si al mismo tiempo admitimos la constitucionalidad de impuestos (“o medidas administrativas” agregado nuestro) que inciden sobre el patrimonio, más allá de sus utilidades reales<sup>33</sup>.

Por ello, con solidez podemos afirmar que la confiscatoriedad no sólo alcanza a los tributos sino también a aquellas normas tributarias o manifestaciones tributarias que sin crear un tributo de manera incidental interfieren en la propiedad del contribuyente o afectan su valor económico.

Así lo ha reconocido implícitamente el Tribunal Constitucional en la sentencia del Tribunal Constitucional número 4251-2007-PA/TC cuando determinó que la demora en la resolución de la solicitud de devolución (de las percepciones no aplicadas) deviene en irrazonable, ocasionando efectos confiscatorios cualitativos pues la Administración Tributaria se está apropiando temporalmente de forma ilegítima de los recursos del contribuyente.

En esa misma línea, la Comisión de Acceso al Mercado de Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual, a través de las resoluciones número 0041-2006 y 0012-2008/CAM-INDECOPI, ha considerado que el plazo de tres meses (retenciones o percepciones) para solicitar su devolución afectan el derecho de propiedad del contribuyente en cuanto al desenvolvimiento de sus actividades. Este criterio es aplicable a las detracciones, ya que como señala “el condicionamiento que aplica la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de optar por solicitar la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, obligándolo a que mantenga un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres períodos consecutivos (antes seis), constituye la imposición de una barrera burocrática que afecta irracionalmente el desenvolvimiento normal de las actividades económicas de la denunciante.”

<sup>31</sup> FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. cit. p. 175.

<sup>32</sup> Ibidem.

<sup>33</sup> VILLEGAS B., Héctor. “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria”. En: “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”. Buenos Aires: Depalma. 1994. p. 241.

En consecuencia, la confiscatoriedad no sólo puede ser producida por un tributo, sino también por ciertas manifestaciones tributarias del Estado que operan en la práctica como cargas sobre la actividad privada en tanto afectan la propiedad o valor económico del contribuyente.

**B. El principio de no confiscatoriedad y la empresa adquirente obligada a detraer**

Desde el punto de vista de la empresa adquirente las deducciones también producen efectos confiscatorios en tanto esta empresa hubiese omitido efectuar el depósito de la deducción, ya que incurre en infracción sancionable equivalente al 100% del importe no deducido, además se le desconoce el crédito fiscal de la compra en caso lo haya utilizado y se le sanciona por infracción al artículo 178 numeral 1 del Código Tributario.

Veamos el Cuadro siguiente:

Contribuyente no detrae S/. 23 562		
	Multa 100% no deducción Desconocimiento crédito fiscal	S/. 23 562
	178 num 1	S/. 34 200
	<b>Total</b>	<b>S/. 74 862</b>

En este cuadro se aprecia matemáticamente que una no deducción por S/. 23,562 por el comprador se convierte en una deuda tributaria total por multas y desconocimiento del crédito fiscal ascendente a S/.74,862, es decir, la omisión original termina aumentando en 318% como

carga tributaria para el contribuyente resultando confiscatorio tal como lo sostiene Ruiz Secada<sup>34</sup>.

Sin embargo, estas medidas en su conjunto son consideradas por el Tribunal Fiscal adecuadas según las Resoluciones de los Tribunales Fiscales números 4355-3-2008, 12879-4-2008 y 10954-1-2008.

Estamos en desacuerdo con el criterio del Tribunal Fiscal toda vez que en un planteo de confiscatoriedad no cabe desmerecer ningún tipo de carga fiscal o manifestación tributaria debiendo superar el concepto formalista de infracciones diferentes u obligaciones distintas *por el concepto de existencia de un perjuicio directo e irrazonable en el contribuyente que es el estándar en base al cual se debe con solidez merituar la confiscatoriedad.*

**VI. CONCLUSIONES**

- a) Las deducciones en tanto sus altas tasas producen según el caso efectos confiscatorios respecto a la propiedad de las empresas dedicadas a la venta de bienes y vulneran su capacidad contributiva.
- b) En la formulación de confiscatoriedad no se debe apartar ningún tipo de carga fiscal ni manifestación tributaria del Estado que produzca un efecto confiscatorio comprobado en el contribuyente.

<sup>34</sup> RUIZ SECADA, Guillermo. "Conducta confiscatoria de la SUNAT frente al sistema de deducciones". En: Revista Jus Doctrina & Práctica. Lima: Grijley. 2007. p.350.