



IMPUESTO A LAS EMBARCACIONES DE RECREO*

Francisco Javier Ruiz de Castilla
Ponce de León**

Tax Law attempts to regulate the majority of possible circumstances, in order to achieve an effective taxing on what requires be taxed. Being the acquisition of recreational boats an increasingly frequent phenomenon, it's necessary to apply the Tax to Recreational Boats and to understand this tax in the light of the Peruvian legislation.

On this occasion, the author analyzes the current situation of the imposition to these movable goods, through the interpretation and even questioning of its legal basis: the Law of Municipal Taxation and the regulation of the Tax to Recreational Boats.

KEY WORDS: *Tax to Recreational Boats, tax policy, wealth tax, tax revenue, local governments.*

El Derecho Tributario intenta regular la mayoría de circunstancias posibles para gravar efectivamente aquello que requiera imposición. Siendo la adquisición de embarcaciones de recreo un fenómeno cada vez más frecuente, surge la necesidad de aplicar el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo y de entender esta carga a la luz de la normativa peruana.

En esta oportunidad, el autor analiza la situación actual de la imposición a estos bienes muebles, a través de la interpretación de su base legal: La Ley de Tributación Municipal y el Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

PALABRAS CLAVE: *Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, política fiscal, imposición al patrimonio, ingreso tributario, gobiernos locales.*

* El autor desea agradecer a Silvia Olano Sandoval por su valiosa colaboración para desarrollar la parte informativa del presente trabajo.

** Abogado. Magíster en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesor de la Facultad de Derecho de la PUCP.

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas el Perú viene experimentando un crecimiento económico importante que permite a los sectores sociales de ingresos medio y alto el acceso a determinados bienes que muchas veces son de significativa cuantía, tales como las embarcaciones de recreo. Además, las empresas que pertenecen al sector turismo, como por ejemplo los hoteles, vienen diversificando su oferta, facilitando naves para que sus clientes realicen actividades de esparcimiento.

Sobre el particular se tiene que, desde enero de 1994, en el Perú se aplica el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. A continuación presentamos un estudio sobre la estructura de este tributo.

II. POLÍTICA FISCAL

Antes de ingresar al campo del Derecho, conviene realizar ciertas reflexiones económicas que facilitarán la comprensión e interpretación de los dispositivos legales relativos al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

A. Finanzas Públicas

En el Perú, el parque de embarcaciones de recreo todavía es reducido, pero tiende a crecer. Desde esta perspectiva, el peso del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo en las finanzas públicas municipales todavía no es significativo¹.

B. Principio del beneficio

José Sevilla Segura sostiene que —en virtud del principio del beneficio— si el Estado XX desarrolla bienes y servicios cuyos usuarios son las personas naturales y empresas que habitan en él, entonces se generan beneficios privados. Por tanto corresponde que estos agentes económicos asuman los respectivos costos, entre los que se encuentra el financiamiento del Estado XX mediante el pago de tributos².

Con relación al caso específico de las naves de recreo, ocurre que su presencia en el mar, ríos

y lagos del Perú genera la utilización de la actividad del Estado peruano en varios frentes. En primer lugar, a nivel del gobierno nacional, podemos pensar en el servicio de seguridad que ofrece la Marina de Guerra del Perú. En segundo lugar, respecto de los gobiernos locales, es de advertir que no desarrollan actividades directamente vinculadas con las embarcaciones de recreo; pero también debemos anotar que algunas municipalidades realizan inversiones que —de algún modo— se encuentran relacionadas con el entorno que rodea a las naves de esparcimiento.

Por ejemplo, existen gobiernos locales que implementan cierta infraestructura para promover actividades turísticas. De esta manera, quedan expeditas las condiciones para la presencia de las embarcaciones de recreo. En este sentido, podemos apreciar que las municipalidades invierten en pistas, malecones, muelles, y otras obras públicas que atraen la presencia de turistas y de las consiguientes naves de esparcimiento. Desde este punto de vista, se justifica que la recaudación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo pueda constituir un ingreso tributario directo para estos gobiernos locales.

C. Imposición al patrimonio

Mauricio Plazas Vega afirma que los impuestos pueden ser clasificados en función de las etapas de circulación del ingreso. Estas etapas son: Realización, capitalización y gasto. En este sentido se plantea que los impuestos pueden afectar la renta, patrimonio o consumo; toda vez que constituyen manifestaciones razonables de cierto nivel de riqueza económica³.

Dentro de la imposición al patrimonio se encuentran aquellos tributos que recaen sobre el capital; debiéndose entender que este último término comprende a todos aquellos bienes que son adquiridos por personas naturales o empresas para ser utilizados en sus actividades particulares. El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo grava ciertos bienes de capital, conformados por embarcaciones de recreo. Por tanto, el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo constituye una modalidad de imposición al patrimonio.

¹ “El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo”. En: Revista Análisis Tributario 207. Abril de 2005. p. 24.

² SEVILLA SEGURA, José. “Política y Técnica Tributarias”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2004. pp. 55-56.

³ PLAZAS VEGA, Mauricio. “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”. Bogotá: Temis. 2000. p. 777.

D. Impuesto estratégico

El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo resulta importante para el combate contra la evasión tributaria que lleva a cabo la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). En efecto, muchas personas naturales (profesionales y empresarios) ocultan sus ingresos ante la Administración Tributaria para evadir el pago del Impuesto a la Renta. Al respecto, puede ocurrir que cierta parte de estos ingresos sea utilizada por el contribuyente para adquirir una embarcación de recreo.

En la medida que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo va acompañado del deber de una declaración jurada determina que el contribuyente tenga que cumplir ante la Sunat; entonces la Administración Tributaria cuenta con información útil que, más adelante, puede ser empleada por ésta para fiscalizar el Impuesto a la Renta.

Por ejemplo si el contribuyente declara una embarcación de recreo que vale 100 y paga el respectivo impuesto, surge la siguiente pregunta: ¿Esta suma de dinero constituye también una **renta** gravada para efectos de la declaración y pago del Impuesto a la Renta? Si el contribuyente es una persona natural que no puede explicar y probar que el referido monto constituye un ingreso inafecto al Impuesto a la Renta, por provenir de una herencia, premio de lotería, u otra situación similar⁴, entonces –de conformidad con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵– la adquisición de la nave constituye un “incremento patrimonial no justificado”, de tal modo que el íntegro del valor de la embarcación (100) pasa a constituir renta neta imponible, debiéndose aplicar el Impuesto a la Renta.

III. BASE LEGAL

En primer lugar, contamos con la llamada “Ley de Tributación Municipal” que, en rigor, viene a ser un texto que regula gran parte de los tributos que financian a los gobiernos locales y que, originalmente, apareció comprendido dentro de los alcances del Decreto Legislativo 776⁶, vigente desde el 01 de enero de 1994. Posteriormente, se estableció el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo 156-2004-EF, publicado en el diario “El Peruano” el 15 de noviembre del 2004, encontrándose vigente hasta la fecha. Entre los artículos 81 y 85 están ubicadas las normas sobre el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En segundo lugar, sabido es que no existe un reglamento general de la Ley de Tributación Municipal. Sería conveniente que –en virtud de la Norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario⁷– el Ministerio de Economía y Finanzas proceda con la expedición del referido reglamento, para facilitar la aplicación del impuesto.

Más bien, se encuentran vigentes algunos reglamentos específicos para ciertos impuestos que financian a los gobiernos locales, entre los que se encuentran los siguientes: Reglamento del Impuesto de Alcabala para la provincia de Lima aprobado por la Directiva del Servicio de Administración Tributaria de Lima 001-006-0000012 del 19 de julio del 2008; Reglamento del Impuesto al Patrimonio Vehicular aprobado por el Decreto Supremo 22-94-EF del 01 de marzo de 1994; Reglamento del Impuesto a las Apuestas aprobado por el Decreto Supremo 21-94-EF del 01 de marzo de 1994 y Reglamento del Impuesto al Rodaje aprobado por el Decreto Supremo 009-92-EF del 4 de enero de 1992.

⁴ En el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF publicado el 8 de diciembre de 2004, se establece que sólo en el caso específico de empresas se considera renta gravable a toda ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros. Distinta es la figura cuando se trata de las personas naturales, donde sólo algunas ganancias o ingresos constituyen renta gravable, siempre que se encuentren expresamente previstos entre los artículos 1 y 4 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ninguno de estos dispositivos se dispone que la herencia, premio de lotería, u otro que obtiene una persona natural constituya renta gravable.

⁵ La parte inicial del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente: “Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste”.

⁶ El Decreto Legislativo 776 cuenta con un solo artículo, señalando que se aprueba el texto denominado “Ley de Tributación Municipal”, que contiene 93 artículos. Ciertamente es anti-técnico pensar que un decreto legislativo puede aprobar el texto de una ley. Además, dicho texto recibe la equivocada denominación de “ley”, en la medida que no cuenta con la respectiva aprobación por parte del Congreso de la República.

⁷ La citada norma XIV señala lo siguiente: “El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias, lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas”.

En el caso específico del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, originalmente existieron normas reglamentarias especiales, contenidas en los decretos supremos 001-96-EF y 035-2005-EF. Más adelante se han unificado estos dispositivos legales a través del Decreto Supremo 057-2005-EF del 10 de mayo del 2005 que constituye el actual Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

IV. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Luis Alberto Araoz Villena señala que, en el Derecho Tributario sustantivo, el principio de legalidad⁸ sostiene que la ley (u otro medio legal del mismo rango, como puede ser el decreto legislativo) debe desarrollar las normas sobre la creación y estructura del tributo⁹. Esta concepción del principio de legalidad en materia tributaria ha sido desarrollada por el Tribunal Constitucional del Perú en la Sentencia 0001-2004-AI.

En este sentido, la ley tiene que incluir reglas expresas sobre la hipótesis de incidencia¹⁰ para describir al hecho económico que es capaz de generar una obligación tributaria. Estas normas contemplan las distintas facetas del hecho generador, tales como los aspectos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales.

A. Aspectos objetivos

Vamos a examinar las normas legales que detallan el hecho en sí. Conviene tener presente que –según el principio de legalidad– la regulación del hecho que genera la obligación tributaria debe quedar establecida por ley. Se trata de un criterio compartido por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004. Así, la Ley peruana (Ley de Tributación Municipal) contiene normas expresas sobre los aspectos objetivos del supuesto de afectación.

1. Embarcación

De conformidad con el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal, el objeto gravado por el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es una embarcación. Por su parte el inciso c del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo prescribe que el término “embarcación” incluye a las motos náuticas, naves impulsadas a motor y/o vela; así como las embarcaciones que no están exceptuadas de la inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto.

Como se advierte, en nuestra legislación no existe una definición lo suficientemente abstracta como para poder determinar *a priori* el universo de hechos efectivamente comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. Por nuestra parte entendemos que el contenido sustantivo del concepto “embarcación” debe atender a su estructura física. En este sentido se encuentran afectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las naves especialmente diseñadas desde un punto de vista técnico para actividades de recreo.

Al respecto entre los artículos D-010701 y D-010712 del Decreto Supremo 028-DE-MGP, que es el Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las Actividades Marítimas, publicado en el diario oficial El Peruano el 02 de junio de 2001, se regulan las características técnicas que deben tener las embarcaciones dedicadas a las actividades de recreo.

2. Recreo

El artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala que el objeto gravado debe estar vinculado a las actividades de esparcimiento. Conviene anotar que este dispositivo legal no ofrece un concepto sobre el particular.

⁸ Somos partidarios de la posición que sostiene que existen diferencias entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley. Una distinción relevante es que el principio de legalidad hace referencia a la fuente normativa (no hay tributo sin ley), mientras que el principio de reserva de ley más bien tiene que ver con la distribución de la potestad tributaria (la ley y el reglamento comparten roles normativos bajo ciertos parámetros de jerarquía). Una posición crítica sobre la distinción entre los principios de legalidad y reserva de ley es desarrollada por César Gamba Valega. Al respecto, ver: GAMBVA VALEGA, César. “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria”. En: Tratado de Derecho Tributario. Lima: Palestra. 2003. pp. 208-213.

⁹ ARÁOZ VILLENNA, Luis Alberto. “El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad”. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra. 2006. p. 125.

¹⁰ Jorge Bravo Cucci señala que la hipótesis de incidencia es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria. BRAVO CUCCI, Jorge. “Fundamentos de Derecho Tributario”. Tercera edición. Lima: Grijley. 2009. pp. 182-183.

En el Diccionario de Guillermo Cabanellas¹¹ aparece una definición de “recreo” asociada a las ideas de recreación, diversión o esparcimiento, para alivio del trabajo o estudio. En el citado diccionario también se encuentra un concepto de “navío de recreo”, entendiéndolo como aquella embarcación que el dueño utiliza para sus propias actividades no lucrativas o para mero pasatiempo.

En esta línea de pensamiento, entendemos que el supuesto de afectación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo alcanza a las embarcaciones que son utilizadas por personas naturales, familiares y amistades para descansar, pasear, realizar actividades deportivas (motonáutica), actividades de esparcimiento (esquí acuático), entre otras.

Es interesante apreciar que en el artículo C-010105 del Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las Actividades Marítimas se hace mención a las “naves recreativas”, diferenciándolas de las naves de pasajeros, naves de carga, naves de actividad pesquera y naves especiales.

3. Propulsión

En cualquiera de los casos antes mencionados la embarcación debe ser impulsada a motor o vela, según reza el inciso c del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. En este punto se puede pensar que existe un conflicto con el principio de reserva de ley.

Jorge Danós Ordóñez señala que en virtud de la concepción relativa del principio de reserva de ley, es factible la colaboración entre el órgano legislativo y ejecutivo; de tal modo que el primero tiene que establecer los aspectos básicos del tributo, mientras que el segundo bien puede encargarse de completar la respectiva regulación¹². Este es el parecer del Tribunal Constitucional del Perú, según se desprende de la Sentencia 2762-2002-AA.

Esta facultad normativa del reglamento debe contar con una delegación expresa por parte

de la ley; así lo tiene señalado la sentencia que acabamos de citar. En la medida que la Ley de Tributación Municipal no ha establecido una delegación expresa en favor del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo para que complemente las normas sobre los aspectos objetivos de la hipótesis de incidencia relativos al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, entonces nos encontramos ante un conflicto con el principio de reserva de ley.

4. Embarcaciones de recreo “similares”

También se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo todas aquellas otras naves que sean **similares** a las embarcaciones de recreo, según lo tiene establecido el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal.

Se trata de un tema sobre el cual se pueden plantear pareceres opuestos. Por una parte, cabe sostener la presencia de un conflicto con el principio de legalidad. Humberto Medrano señala que la ley tiene que regular con toda nitidez todos los aspectos de la hipótesis de incidencia¹³. En este sentido, un tributo sin ley, o con ley oscura, nos hace pensar en la falta de observancia del principio de legalidad. Una “cláusula abierta” en la ley que simplemente hace referencia a cualquier otro hecho “similar” al expresamente gravado pecaría de falta de claridad y precisión.

La posición opuesta argumenta que en el mundo contemporáneo es vertiginosa la innovación tecnológica que se manifiesta en la constante creación de nuevos productos que aparecen en el mercado y que, desde luego, no van a corresponder exactamente a las características técnicas de los objetos precedentes. En este caso la realidad siempre va a ganar al Derecho Tributario.

La reacción del sistema jurídico bien puede consistir en la introducción de fórmulas legales abiertas, siempre que guarden íntima conexión con la hipótesis de incidencia expresamente considerada en la ley, para salvaguar-

¹¹ CABANELLAS, Guillermo. “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”. Vigésima novena edición. Tomo VII. Buenos Aires: Editorial Heliasta. 2006. p. 54.

¹² DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “La Incidencia de la Nueva Constitución en las Fuentes del Derecho Tributario”. En: Revista del Foro 39. Año 82. p. 53.

¹³ MEDRANO CORNEJO, Humberto. “El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 26. 1994. p. 12.

dar la vigencia de los principios de generalidad (toda riqueza económica considerada tributable por el Estado debe soportar la respectiva carga fiscal, más allá de consideraciones adjetivas de carácter técnico o de ingeniería relativas al hecho generador) y neutralidad (el tributo no debe inducir a la demanda para que prefiera objetos náuticos innovadores que estarían liberados del tributo). La Ley peruana se inclina por esta posición cuando recurre a la cláusula abierta que hace referencia a la similitud que debe guardar un bien respecto de la nave de recreo.

5. Inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto

La Marina de Guerra del Perú tiene presencia en cada puerto, es decir en todos los lugares de la costa, lago o río donde puede existir un parque de embarcaciones de recreo. Para este efecto, la Marina de Guerra del Perú ha implementado las denominadas Capitanías de Puerto que —entre otras responsabilidades— se encargan del registro de las naves de recreo.

De conformidad con el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal, se encuentran afectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las embarcaciones que tienen el deber de inscripción en este registro. Se debe agregar que —para efectos tributarios— es suficiente la existencia del mandato de inscripción registral establecido por la legislación, independientemente que el contribuyente haya cumplido o no con la indicada inscripción.

En este sentido surgen varias alternativas. En primer lugar, se encuentran gravadas con el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las naves de recreo que efectivamente hayan cumplido con el procedimiento de inscripción en el Registro. En segundo lugar, están comprendidas dentro de la hipótesis de incidencia del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las embarcaciones que deberían cumplir con la referida inscripción, aunque todavía no hayan realizado este trámite. Al respecto, es interesante la distinción que realiza Jorge Bravo Cucci entre un hecho lícito y los efectos ilícitos que se pueden desprender¹⁴.

La existencia de una nave de recreo ciertamente constituye un hecho lícito, pero su falta de inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto constituye una situación ilícita que —en todo caso— corresponde tomar en cuenta para efectos administrativos, mas no tributarios. En este sentido, puede afirmarse que la irregularidad administrativa que hemos anotado no implica la ilicitud del hecho contemplado en la hipótesis de incidencia. En tercer lugar, tal como precisa el inciso 4 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, también se encuentran sometidas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las naves que el 01 de enero se encuentran en pleno procedimiento de inscripción en el registro.

6. Propiedad y posesión

El artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “Créase un impuesto a las embarcaciones de recreo [...] que grava al propietario o poseedor de las embarcaciones [...]”. Respecto de este artículo cabe hacer algunas observaciones.

En primer lugar, existe un error técnico cuando se indica que el impuesto grava al propietario o poseedor, toda vez que, en la imposición al patrimonio, el objeto gravado es el patrimonio y no el titular de éste. Precisamente nos encontramos en pleno estudio de los aspectos objetivos del hecho que genera el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En segundo lugar, lo que ha querido señalar la norma es que la nave que está sometida al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo puede ser objeto del derecho de propiedad o derecho de posesión.

Tratándose de la propiedad, Jorge Avendaño Valdez señala que se trata de un derecho en cuya virtud el titular goza de todas las facultades sobre cierto objeto, entre las que se encuentran el uso, disfrute y disposición¹⁵. Entonces, el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal se refiere a la embarcación de recreo respecto de la cual el titular goza de todas las facultades que acabamos de indicar.

¹⁴ BRAVO CUCCI, Jorge. “¿Pueden los actos ilícitos ser tipificados como hechos gravables?” En: Revista Análisis Tributario 186. Julio de 2003. p. 36.

¹⁵ AVENDAÑO VALDEZ, Jorge. “La Propiedad en el Código Civil”. En: Estudios Sobre la Propiedad. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2012. p. 111.

Con relación a la parte del dispositivo legal que se refiere a la posesión, cabe tomar en cuenta el artículo 896 del Código Civil, según el cual se trata del ejercicio de hecho de uno o más poderes inherentes la propiedad. Dentro del orden de ideas que venimos desarrollando, podemos señalar que –para efectos tributarios– el poseedor es el sujeto que utiliza una embarcación de recreo sin ser propietario de ésta.

Por ejemplo, Daniel tiene nacionalidad ecuatoriana, domicilia en el Ecuador y es propietario de un yate inscrito en el respectivo registro de naves del Ecuador. Daniel arrienda esta embarcación a Francisco, que tiene nacionalidad peruana y tiene domicilio en Piura. En este caso, Francisco es titular del derecho de uso, mas no cuenta con la facultad de disposición de la nave. Lo más probable es que esta embarcación habrá de permanecer en el territorio peruano de modo habitual. En consecuencia, esta nave pasa a ser objeto de imposición por parte del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

7. Medio Ambiente

Iván Barco advierte que los sistemas tributarios contemporáneos han incluido impuestos al patrimonio, justificados en el principio de capacidad contributiva¹⁶. Sobre el particular, Marco César García Bueno afirma que –en virtud de este principio– el tributo debe comenzar por tomar en cuenta el nivel de riqueza económica del deudor¹⁷.

Por otra parte, Cristóbal Borrero Moro señala que, a partir de las dos últimas décadas del siglo XX, se advierte en Europa una creciente preocupación por la preservación del medio ambiente que inclusive viene alcanzando a los sistemas tributarios¹⁸. En este sentido, se recomienda la presencia de ciertos tributos que se inspiran en el principio contaminador-pagador (sin excluir las consideraciones propias del principio de capacidad contributiva); es decir, el hecho imponible debe consistir en cierta actividad que realizan los agentes privados y que es perjudicial para el medio ambiente.

Toda embarcación de recreo siempre genera contaminación ambiental. Si esta actividad nociva excede ciertos límites técnicos, entonces deber ser modificada. Por otra parte, en la medida que viene creciendo el parque de naves de esparcimiento, habrá de llegar el momento en que el problema de la contaminación ambiental adquiera dimensiones cada vez mayores, que bien puede exigir alguna reacción por parte del Derecho Tributario. Por ejemplo, se podría establecer un sistema de revisión técnica anual para determinar el nivel de contaminación ambiental que genera la embarcación de recreo. Si la nave supera el límite de contaminación permitido, entonces pasaría al ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

No obstante lo anteriormente dicho, en el Perú el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo está diseñado básicamente en función del principio de capacidad contributiva, sin tener mayores características propias del principio contaminador-pagador.

B. Aspectos subjetivos

En este punto, apreciamos que el principio de legalidad muchas veces suele adoptar tan sólo mediana intensidad, en la medida que en doctrina autores como Geraldo Ataliba indiquen que es posible que la norma legal u otro instrumento normativo equivalente no señale de modo expreso al autor del hecho generador de la obligación tributaria¹⁹.

El Tribunal Constitucional del Perú muestra una posición contraria, según se desprende de la Sentencia 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004, cuando establece que corresponde a la ley la descripción del aspecto personal del tributo.

Por su parte, la Ley de Tributación Municipal mantiene silencio con relación al aspecto subjetivo del supuesto de afectación y, por lo tanto, es posible identificar un conflicto con el principio de legalidad. Por su parte, el Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de

¹⁶ BARCO, Iván. "Teoría General de lo Tributario". Lima: Grijley. 2009. p. 388.

¹⁷ GARCÍA BUENO, Marco César. "El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal". En: Derecho Tributario. Lima: Grijley. 2008. p. 58.

¹⁸ BORRERO MORO, Cristóbal. "Un Sueño Frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía". En: Derecho Tributario Ambiental. Lima: Grijley. 2009. p. 177.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Traducción de Jorge Bravo Cucci, Juan Carlos Panéz Solórzano y Claudia Guzmán Loayza. Lima: ARA Editores. 2011. p. 101.

Recreo tampoco contiene una norma expresa sobre el particular. Sin embargo el inciso 1 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo nos permite apreciar, por vía indirecta, al autor del hecho generador en la parte que señala que el contribuyente del impuesto puede ser la persona natural, persona jurídica, sucesión indivisa o sociedad conyugal.

C. Aspectos espaciales

Respecto de los aspectos espaciales también se advierte que el principio de legalidad actúa tan sólo con mediana intensidad, en la medida que estudiosos como Geraldo Ataliba plantean que, muchas veces, la ley u otro instrumento legal equivalente no necesariamente tiene que incluir normas expresas sobre el lugar del hecho generador de la obligación tributaria²⁰.

Diferente es el parecer del Tribunal Constitucional del Perú expresado en la Sentencia 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004, cuando prescribe que la ley tiene que señalar el lugar de ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria.

Por su parte nuestra Ley de Tributación Municipal no contiene norma alguna sobre el referido aspecto espacial, quedando entablado un conflicto con el principio de legalidad. A nivel del Reglamento, específicamente en el inciso 4 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se señala lo siguiente: “Se considera que las embarcaciones de recreo están dentro del campo de aplicación del impuesto siempre que estén matriculadas en las capitanías de puerto o en trámite de inscripción, aun cuando al 1 de enero del año al que corresponde la obligación no se encuentren en el país”.

En primer lugar, desde la perspectiva del Derecho Constitucional, se aprecia un conflicto con el principio de reserva de ley, en la medida que el reglamento –sin mediar delegación por parte de la ley (de Tributación Municipal) para desarrollar reglas sobre el aspecto espacial del supuesto de afectación– ha procedido a establecer una norma sobre el particular.

En segundo lugar, con relación al Derecho Tributario sustantivo, advertimos que –por concordancia del artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal y el inciso 4 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo– el criterio de vinculación viene a ser el “país de inscripción registral” y no el “país de ubicación de la embarcación de recreo”.

Por tanto, para la configuración del hecho imponible, es condición necesaria y suficiente que el 1 de enero exista el deber de inscripción de la nave en el Registro de Capitanía de Puerto del Perú, independientemente que en esta fecha la embarcación se encuentre dentro o fuera del territorio del Perú.

D. Aspectos temporales

En esta materia, hay distintos aspectos involucrados que deben ser analizados.

1. Fecha del hecho

Nuevamente, el principio de legalidad resulta poseer baja intensidad, en la medida que autores como Paulo de Barros Carvalho sostienen que la ley o el instrumento legal equivalente bien puede no contemplar reglas expresas sobre la fecha que corresponde al hecho que es capaz de generar a la obligación tributaria²¹.

El Tribunal Constitucional del Perú, una vez más, es de diferente parecer, cuando en la Sentencia 3303-2003-AA del 28 de junio de 2004 precisa que corresponde a la ley la regulación del aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria.

En la Ley de Tributación Municipal no encontramos alguna norma expresa sobre la fecha relativa al hecho generador. Cabe sostener que, otra vez, nos encontramos ante un conflicto con el principio de legalidad. En cambio, el reglamento contempla un dispositivo especial sobre el particular, cuando el inciso 2 del artículo 3 establece que: “El carácter de sujeto del impuesto se atribuirá con arreglo a la situación jurídica configurada al 1 de enero del año al que corresponda la obligación tributaria”. Como se aprecia, la fecha determi-

²⁰ *Ibid.* pp. 133-134.

²¹ DE BARROS CARVALHO, Paulo. “Teoría de la Norma Tributaria”. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: ARA Editores. 2011. p. 111.

nante para efectos tributarios es el 1 de enero de cada año.

Aquí encontramos un problema con el principio de reserva de ley, en la medida que otra vez, sin mediar autorización por parte de la ley (de Tributación Municipal), resulta que el reglamento establece la norma sobre el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia.

2. Hecho generador de realización permanente

Mauricio Plazas Vega enseña que una de las clasificaciones del hecho generador de la obligación tributaria tiene que ver con el tiempo que requiere la estructuración del hecho generador²². En su entendimiento, existen impuestos cuyo hecho generador puede ser de realización inmediata o periódica. El hecho generador es de realización inmediata cuando requiere un solo instante para su configuración.

El hecho generador es de realización periódica cuando requiere el transcurso de un determinado período de tiempo para consumir su estructuración. Pensamos que existe una tercera alternativa, que se refiere al hecho generador que es de realización permanente cuando —una vez que se encuentra configurado— su existencia resulta ser continua.

La embarcación de recreo constituye, precisamente, un hecho permanente, pues la nave —una vez construida— siempre mantendrá su existencia. Desde este punto de vista, podemos sostener que el hecho generador del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es de realización continua.

3. Periodicidad anual

El artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “Créase un impuesto a las embarcaciones de recreo, de periodicidad anual [...]”. Esta norma debe ser entendida en el sentido que —desde el punto de vista histórico— habrá una repetición del hecho generador, a razón de una vez al año.

En otros términos, mientras la embarcación de recreo (hecho imponible de realización

permanente) tenga existencia y este hecho coincida con el 1 de enero de cada año (fecha del hecho), entonces nace la respectiva obligación tributaria (Impuesto a las Embarcaciones de Recreo) en cada oportunidad.

V. INAFECTACIÓN

A esta altura, es necesario realizar un examen de los hechos que no se encuentran comprendidos por el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

A. Concepto

Eusebio González y Ernesto Lejeune afirman que la no sujeción (inafectación) se refiere a los hechos que están fuera del ámbito de aplicación del tributo²³.

B. Clasificación

La clasificación más extendida distingue entre las inafectaciones lógicas y legales.

1. Inafectación lógica

El punto de partida es que siempre se requiere la existencia de una ley o instrumento legal equivalente para describir al hecho generador de la obligación tributaria. Cualquier otro hecho no comprendido en el ámbito de aplicación del tributo —por inferencia lógica— se encuentra inafecto.

En la medida que el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala que dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo están las embarcaciones de recreo, entonces quedan excluidas las naves dedicadas a la extracción y/o procesamiento de especies marinas, transporte y las embarcaciones militares que pertenecen a la Marina de Guerra del Perú.

Por otra parte, el inciso c del artículo 1 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo establece que el supuesto de aplicación del tributo alcanza a las naves cuya propulsión es a motor y/o vela. Por tanto se encuentran fuera del ámbito de aplicación las embarcaciones que son impulsadas a remo o pedal.

²² PLAZAS VEGA, Mauricio. Op. cit. p. 706.

²³ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. “Derecho Tributario I”. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones. 2003. p. 226.

Por último, el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal indica que el ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo incluye a las naves que tienen el deber de inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto. Desde luego, quedan excluidas del supuesto de afectación del tributo las embarcaciones que no tienen este deber. Conviene tener presente el artículo C-010410 del Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las Actividades Marítimas, cuando señala que están exceptuadas de la inscripción de la matrícula los buques de guerra, las naves y/o artefactos navales inflables, las embarcaciones propulsadas exclusivamente a remo y las embarcaciones náuticas recreativas que no cuenten con propulsión a motor, con eslora menor al tipo Sunfish.

Es curioso que el inciso 2 del artículo 4 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo haya dedicado una norma para señalar que se encuentran infectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo las embarcaciones que no tienen el deber de inscripción en el Registro de Capitanía de Puerto. Pensamos que, en este caso —en puridad de conceptos—, nos encontramos ante una inafectación lógica y no una inafectación legal.

2. Inafectación legal

Jorge Bravo Cucci señala que esta modalidad de inafectación requiere la existencia de una ley o instrumento legal equivalente que establezca, de modo expreso, el hecho o conjunto de hechos que no van a ser capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria²⁴.

En el caso de que una empresa distribuidora ubicada en el Perú se encargue de la importación y comercialización de embarcaciones de recreo, tiene que considerar a éstas como mercaderías (objetos que son comprados para vender) y no como bienes de capital; en cuyo caso no tiene cabida la imposición al patrimonio que venimos examinando.

Si bien es cierto que para la política fiscal es claro que este caso no debe estar afecto al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, también es verdad que, en el campo del Derecho,

la hipótesis de incidencia, tal como está contemplada en la Ley de Tributación Municipal, específicamente en lo referente a los aspectos objetivos, podría prestarse a confusión. En efecto, el artículo 81 de la Ley de Tributación Municipal señala que el objeto gravado con el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es la embarcación de recreo, no distinguiéndose entre la calidad de mercadería o activo fijo. Por esta razón, el legislador ha visto por conveniente aclarar que las naves que son consideradas mercadería por parte de las personas jurídicas se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

Al respecto, el artículo 85 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “No están afectas al impuesto las embarcaciones de recreo de personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo”. A su turno, el inciso 1 del artículo 4 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo prácticamente reitera esta regla cuando indica que: “No se encuentran afectas al impuesto: Las embarcaciones de las personas jurídicas que no forman parte de su activo fijo”. Por otra parte, queda claro que las naves de esparcimiento que las personas jurídicas registran en su contabilidad como activo fijo se encuentran incluidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

VI. ACREEDOR TRIBUTARIO

Eusebio González y Ernesto Lejeune señalan que —en sentido amplio— el Estado es el acreedor tributario, en la medida que es titular del crédito tributario, que comprende las facultades de recepción de pagos y cobranza²⁵. De conformidad con el principio de legalidad, corresponde a la ley la regulación del acreedor tributario. Este criterio es compartido por el Tribunal Constitucional del Perú, según se aprecia en la Sentencia 0489-2000-AA.

Por su parte el inciso c del artículo 3 de la Ley de Tributación Municipal hace referencia a los impuestos nacionales, que son creados a favor de las municipalidades, entre los que se encuentra el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, de tal modo que existe el cumplimiento del principio de legalidad.

²⁴ BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Op. cit. pp. 300-301.

²⁵ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. Op. cit. p. 233.

VII. ADMINISTRADOR TRIBUTARIO

Vamos a examinar las reglas sobre el órgano estatal encargado de la efectivización de las facultades de recepción de pagos y cobranza del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. Tal como sostiene Efraín Gonzáles de Olarte, en el Perú la gran mayoría de los gobiernos locales son débiles²⁶, de tal modo que sus Administraciones Tributarias no son eficientes²⁷.

Por contraste, la Sunat es una de las pocas organizaciones estatales que se encuentra convenientemente preparada para la gestión pública. Además, ya hemos comentado que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo resulta ser un valioso instrumento que permite obtener información estratégica que luego puede ser muy bien aprovechada por la Sunat en la fiscalización del Impuesto a la Renta. Por estas razones, conviene la centralización en la Sunat para las labores de administración del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo y del Impuesto a la Renta. En este sentido, los artículos 83 de la Ley de Tributación Municipal y 8 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo señalan que la Sunat administra el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

También conviene anotar que Eusebio González y Ernesto Lejeune proclaman la vigencia del principio de legalidad en relación con la designación del administrador tributario; esto es, que corresponde a la ley el señalamiento del administrador de cada tributo²⁸. En el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se cumple con este principio, en la medida que el citado artículo 83 de la Ley de Tributación Municipal establece que el administrador tributario de este impuesto es la Sunat.

VIII. ACREDOR FINANCIERO

César García Novoa²⁹ señala que —una vez recaudado el tributo— el Estado concentra su esfuerzo en el gasto, a efectos de satisfacer las

necesidades sociales más importantes³⁰. Esta faceta del Estado la denominamos “acreedor financiero”.

Este sujeto debería guardar correspondencia con el principio del beneficio. En este sentido, los usuarios de la actividad de la Municipalidad A (que son propietarios de embarcaciones de recreo), que por dicha utilización obtienen ciertos beneficios, deben financiar a la Municipalidad A. Por tanto, el acreedor financiero debe ser la Municipalidad A.

Sin embargo, existen países donde encontramos importantes diferencias económicas entre las poblaciones que pertenecen a distintos espacios locales. Así como la Municipalidad A cuenta con una población con altos niveles de riqueza, en la Municipalidad Z puede habitar una población pobre. En relación con este tema, José Sevilla Segura comenta que en los tiempos modernos se encuentran presentes las políticas redistributivas que financian unos ciudadanos en beneficios de otros³¹. Entonces, parte de la riqueza de la Municipalidad A se debe transferir en favor de la Municipalidad Z. De este modo, cierta porción del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo —generado en la Municipalidad A— finalmente va a ser destinado a la Municipalidad Z, relativizando en grado máximo el principio del beneficio.

Precisamente, éste es el esquema que se pretende aplicar en el Perú. Al respecto, el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo (generado en los gobiernos locales cuya población es adinerada) pasa a formar parte de un fondo nacional que luego se distribuye preferentemente entre las municipalidades más pobres. En este sentido, el artículo 84 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente: “El rendimiento del impuesto será destinado al Fondo de Compensación Municipal”. Además, el artículo 87 de la Ley de Tributación Municipal prescribe que este fondo se distribuye entre todas las municipalidades, con criterios de equidad y compensación.

²⁶ Se considera que una institución es débil cuando no tiene objetivos y metas claras; cuando carece de ejecutivos y técnicos preparados y, además, no cuenta con la logística necesaria.

²⁷ GONZÁLES DE OLARTE, Efraín. “La Difícil Descentralización Fiscal en el Perú”. Lima: Instituto de Estudios Peruanos. 2004. p. 143.

²⁸ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. Op. cit. pp. 233-234.

²⁹ GARCÍA NOVOA, César. “El Concepto de Tributo”. Lima: Tax Editor. 2009. p. 53.

³⁰ GONZÁLEZ, Eusebio y Ernesto LEJEUNE. Op. cit. Loc. cit.

³¹ SEVILLA SEGURA, José. Op. cit. Loc. cit.

Angel Delgado Silva sostiene una postura crítica sobre el diseño de este Fondo cuando afirma que no se logra el objetivo de compensar riquezas (equidad), debido a que en muchos casos la distribución del fondo constituye el principal ingreso de los municipios más pobres, de tal modo que es objeto de manipulación política por parte del gobierno nacional (irracionalidad en el manejo de las finanzas públicas)³².

Por otra parte, en el terreno del Derecho Financiero, Domingo García Belaúnde indica que en esta rama del Derecho el principio de legalidad es el más importante, en cuya virtud los ciudadanos –a través del Congreso de la República– deciden la distribución de los ingresos fiscales, de tal modo que, por esta vía, participan en el señalamiento de los acreedores financieros que existen al interior del Estado³³. Por tanto, corresponde que la ley designe al acreedor financiero que tiene la facultad de disposición respecto de los ingresos tributarios ya recaudados.

El artículo 84 de la Ley de Tributación Municipal no señala de modo expreso que el gobierno local es el acreedor financiero del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. Sin embargo, concordando este dispositivo legal con el artículo 87 de la Ley de Tributación Municipal, según el cual los recursos del Fondo de Compensación Municipal se distribuyen entre los gobiernos locales, queda más clara la titularidad de la acreencia financiera. Finalmente, podemos llegar a la conclusión que en este punto específico no existe un conflicto con el principio de legalidad.

IX. DEUDOR TRIBUTARIO

Sobre el deudor tributario se examinará las posibilidades que contempla la legislación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

A. Contribuyente

De conformidad con la Sentencia del Tribunal Constitucional 0489-2000-AA, toca a la ley la tarea de regular al deudor tributario. Sin embargo la Ley de Tributación Municipal no contiene norma alguna sobre el particular.

Por otra parte, César Gamba Valega señala que, en virtud del principio de reserva de ley, corresponde a esta clase de norma legal el establecimiento de las reglas sobre el deudor tributario³⁴. Éste es también el parecer del Tribunal Constitucional del Perú, según se aprecia en la Sentencia 2762-2002-AA. Ya hemos adelantado que la Ley de Tributación Municipal peca de omisión sobre el particular. En cambio, el inciso 1 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo señala de modo expreso lo siguiente: “Son sujetos del impuesto las personas naturales, personas jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales [...]”.

Nuevamente, apreciamos un conflicto con el principio de reserva de ley, pues en la ley (de Tributación Municipal) no encontramos una norma expresa que encargue al reglamento la facultad para regular al deudor tributario.

En segundo lugar, la fórmula del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo no es del todo precisa. En efecto la norma bajo comentario tan sólo utiliza la expresión genérica “sujetos del impuesto”. Al respecto, Sandra Sevillano López señala que en la obligación tributaria se pueden identificar dos sujetos: Acreedor y deudor³⁵. La referida autora precisa que el deudor, a su vez, puede comprender las figuras de contribuyente (autor del hecho generador) y responsable (no es autor del hecho generador, pero la ley le encarga el pago del tributo)³⁶. Debe entenderse que el inciso 1 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a

³² DELGADO SILVA, Ángel. “La reforma pendiente. Vicisitudes de la tributación municipal en el Perú”. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra. 2006. p. 1091.

³³ GARCÍA BELAÚNDE, Domingo. “Derecho Financiero: Lo que es y lo que no es”. En: Revista Jurídica del Perú 12. 1997. pp. 172-173.

³⁴ GAMBA VALEGA, César. “La Extensión de la Reserva de Ley en el Ámbito Tributario – segunda parte”. En: Revista Análisis Tributario 197. Junio de 2004. p. 20.

³⁵ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. “Los Deudores Tributarios en la Regulación del Código Tributario”. En: Texto Único Ordenado del Código Tributario: Legislación, doctrina y jurisprudencia. Lima: Editora Perú. 2010. pp. 315-317.

³⁶ *Ibid.* p. 321.

las Embarcaciones de Recreo se refiere básicamente al contribuyente.

B. Responsable

El inciso 5 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo señala que si la existencia del propietario de la embarcación de recreo no puede ser determinada, entonces el poseedor de la nave —a cualquier título— queda obligado al pago del tributo en calidad de agente responsable.

Este es otro punto donde apreciamos un conflicto con el principio de reserva de ley, pues la ley no ha autorizado de modo expreso al reglamento para que genere normas sobre el particular.

Cuando el dispositivo legal se refiere a la existencia de un propietario que no puede ser determinado, entendemos que se trata del caso donde el propietario existe y, sin embargo, no puede ser identificado por la Administración Tributaria. Es decir, la Administración Tributaria no cuenta con algún documento donde aparezcan los datos oficiales sobre la identidad de esta persona. Desde luego, en estos casos seguramente el propietario no ha cumplido con el deber de inscribir la propiedad de la nave en el Registro de Capitanía de Puerto.

La norma que venimos analizando establece que, en este caso, la obligación del pago del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se extiende al poseedor de la embarcación, sea que venga obrando de buena fe o mala fe. Conviene aclarar que esta regla se refiere específicamente a la posesión **ilegítima** (de buena fe o mala fe); es decir, nos encontramos ante una posesión que no cuenta con la voluntad o consentimiento del propietario de la nave.

En relación con la posesión ilegítima de buena fe, el artículo 906 del Código Civil señala que: “La posesión ilegítima es de buena fe cuando el poseedor cree en su legitimidad, por ignorancia o error de hecho o de derecho sobre el vicio que invalida su título”. Eugenio Ramírez Cruz precisa que la posesión ilegítima de buena fe requiere de dos elementos: (i) El posee-

dor de la nave debe creer que su título es válido y legítimo; y, (ii) tiene que estar presente el elemento psicológico relativo a la ignorancia o error acerca de los vicios invalidatorios³⁷.

Respecto de la posesión ilegítima de mala fe, Eugenio Ramírez Cruz comenta que en este caso el poseedor tiene pleno y cabal conocimiento (conciencia) de su ilegitimidad³⁸. En otros términos, esta figura requiere también de dos elementos: (i) Debe existir una ausencia de título; y, (ii) el poseedor de la nave debe conocer acerca de los vicios invalidatorios que acompañan su situación.

X. BASE IMPONIBLE

Se va a examinar los diferentes temas involucrados en la base imponible.

A. Principio de legalidad

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 0489-2000-AA, es responsabilidad de la ley la regulación de la base imponible. El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo cumple con este principio, en la medida que el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal establece las reglas básicas sobre el particular.

B. Principio de reserva de ley

Julio Fernández Cartagena precisa que corresponde a la ley el establecimiento de la norma relativa a la base imponible del tributo³⁹. Éste es también el parecer del Tribunal Constitucional del Perú, según se desprende de la Sentencia 0930-2001-AA.

En las líneas que siguen podremos apreciar que el principio de reserva de ley es respetado en casi todo lo que concierne al tema de la base imponible. Es decir, los factores que deben ser tomados en cuenta para determinar la base imponible se encuentran normados en la ley o instrumento legal de igual rango que, en nuestro caso, es un decreto legislativo.

Sin embargo, un punto que no se encuentra expresamente normado en la Ley de Tributación Municipal y que aparece en el Regla-

³⁷ RAMÍREZ CRUZ, Eugenio. “Tratado de Derechos Reales”. Lima: Editorial Rodhas. 2004. p. 364.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. “Algunas Reflexiones en Torno al Principio de Reserva de Ley”. En: Revista Análisis Tributario 209. Junio de 2005. p. 19.

mento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es el relativo al tema del impuesto al valor agregado que en el Perú viene a ser el Impuesto General a las Ventas [en adelante, IGV]. El artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo dice que el IGV debe ser considerado en la valorización de las embarcaciones de recreo.

¿Existe un conflicto con el principio de reserva de ley, toda vez que podría argumentarse que la ley no ha delegado al reglamento la tarea de completar las normas sobre la base imponible? Se trata de un tema discutible.

Una posible respuesta puede ser afirmativa, planteando que efectivamente en la Ley de Tributación Municipal no se aprecia una delegación expresa a favor del reglamento para que complete la regulación de la base imponible del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo. La otra posible respuesta puede ser negativa. Al respecto, cabe invocar la figura del Reglamento Ejecutivo. Jorge Danós Ordóñez señala que se trata de aquellos reglamentos que desarrollan o completan lo dispuesto por la ley, con el objetivo de facilitar su aplicación⁴⁰. Entendemos que en estos casos no se requiere que la ley delegue al reglamento la posibilidad de regular la materia que éste pasa a normar.

Al respecto, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo simplemente precisa un punto práctico que facilita la aplicación de la ley (de Tributación Municipal), toda vez que muchas veces el contribuyente cuenta con una boleta de venta donde tan sólo aparece el precio de venta (incluido el respectivo IGV), de tal modo que surge la incertidumbre en torno a la consideración o no del IGV para efectos de valorizar la nave. El artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo precisa que debe tomarse en cuenta el precio de venta (IGV incluido) de la embarcación para efectos del procedimiento conducente a la determinación de la base imponible.

C. Valor de adquisición, importación o ingreso al patrimonio

Sobre este tema, se verán los casos más usuales. La primera posibilidad es que el fabricante

o distribuidor que tiene domicilio en el Perú realiza la venta de la embarcación de recreo en favor de una persona natural o jurídica que también cuenta con domicilio en el Perú. Esta operación se lleva a cabo, normalmente, a valor de mercado (valor económico real), debiendo aparecer en el respectivo contrato y comprobante de pago. Éste es el denominado “valor de adquisición” previsto en el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal y en el inciso 1 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

La segunda alternativa es que el fabricante o distribuidor minorista se encuentre ubicado fuera del Perú y realice la venta de una embarcación de recreo en favor de una persona natural o jurídica que normalmente tiene domicilio en el Perú. Esta operación también se lleva adelante a valor de mercado, teniendo que aparecer en la Declaración Única de Aduanas. Este es el llamado “valor de importación” que se encuentra señalado en el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal e inciso 1 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

D. Impuesto General a las Ventas

En los casos antes indicados se aplica el IGV. ¿Los impuestos al consumo deberían ser tomados en cuenta para determinar la base imponible que corresponde al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo?

Una primera respuesta puede ser negativa, sosteniendo que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo constituye una modalidad de imposición al patrimonio, de tal modo que un impuesto al consumo como es el IGV no debería formar parte del procedimiento para determinar la base imponible relativa al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, debido a que no constituye una expresión económica del valor de la embarcación de recreo.

La segunda respuesta puede ser, más bien, positiva, atendiendo sobre todo a razones prácticas. Muchas veces las empresas venden naves a personas naturales. En estos casos el comprobante de pago es la llamada “boleta de venta” en donde sólo aparece el precio de venta (monto resultante luego de sumar

⁴⁰ DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “El Régimen de los Reglamentos en el Ordenamiento Jurídico Peruano”. En: Texto Único Ordenado del Código Tributario: Legislación, doctrina y jurisprudencia. Lima: Editora Perú. 2010. p. 565.

el valor de venta e IGV). Puede ser difícil para el contribuyente hallar el valor de la embarcación antes del impuesto. Entonces, para facilitar el cálculo de la base imponible que corresponde al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo cabe aceptar que el IGV forma parte de este procedimiento determinativo.

Definitivamente, aquí se genera un conflicto con el principio constitucional de capacidad contributiva, en la medida que para fijar la cuantía del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se deberían considerar solamente aquellos factores que permitan apreciar el grado de riqueza económica del contribuyente. En este sentido, la consideración de elementos ajenos tales como las cargas tributarias (IGV) provoca una distorsión que convierte en irracional a la imposición sobre el patrimonio que venimos analizando.

A pesar de esta importante crítica, la última parte del primer párrafo del inciso 1 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se inclina por la segunda posición, según la cual el IGV debe ser tomado en cuenta en el procedimiento para determinar la base imponible que corresponde al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

E. Tabla de valores referenciales

Para determinar la obligación tributaria, el contribuyente también debe considerar una Tabla de Valores Referenciales que el primer mes de cada año confecciona el Ministerio de Economía y Finanzas, según mandan los artículos 82 de la Ley de Tributación Municipal y 7 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

Si las empresas que fabrican, importan y comercializan embarcaciones de recreo suelen ser serias y formales, de tal modo que el monto que aparece en los comprobantes de pago que emiten a sus clientes expresa un valor de mercado correcto, ¿por qué en el procedimiento para determinar la base imponible relativo al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se tiene que tomar en cuenta los valores oficiales que fija el Estado?

Lo que sucede es que existe un “mercado de segunda mano”, en cuya virtud los referidos clientes que son personas naturales (sujetos que no llevan contabilidad) en algún momento posterior pueden vender estas naves a otras personas naturales (que tampoco llevan contabilidad), de tal modo que no existe un patrón de referencia objetivo que considere el respectivo valor de mercado. Entonces, quedan abiertas las puertas para las maniobras de subvaluación que conducen a la evasión tributaria⁴¹.

Por ejemplo, la empresa A vende a Mario un yate cuyo valor es 100. Al poco tiempo Mario vende esta embarcación a Aída por un valor real de 90, pero en el contrato aparece solamente un valor de 40. Entonces se configura una subvaluación de 50. En efecto si el valor de mercado es 90, pero el valor expresado en el documento contractual es 40, la diferencia es 50, configurándose una subvaluación.

Para evitar esta maniobra de evasión, el Estado fija un valor mínimo que debe ser considerado para efectos de la determinación de la obligación tributaria. De este modo se neutraliza esta clase de conductas ilícitas por parte de los contribuyentes. En el ejemplo que venimos exponiendo, la tabla puede establecer que el valor de la embarcación –para efectos tributarios– es 90.

Aquí también cabe la posibilidad de un conflicto con el principio de capacidad contributiva, porque la tabla que elabora el Estado no necesariamente habrá de coincidir en todos los casos con el valor de mercado individualizado; pudiendo establecer montos superiores a éste, de tal modo que se llega a determinar una obligación tributaria irracional.

F. Comparación

El contribuyente tiene que comparar el valor de adquisición o importación con el valor que aparece en la tabla. Aquí se debe preferir el monto más alto, pasando a constituir la base imponible para efectos de la aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, según

⁴¹ Luis Felipe Velarde Koechlin señala que se conoce como evasión a los casos donde el contribuyente oculta hechos o no los declara ante la Administración Tributaria. Ver: VELARDE KOECHLIN, Luis Felipe. “La Calificación de los Hechos Económicos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario: ¿Es una facultad o un deber de la Administración Tributaria?”. En: CASTILLO FREYRE, Mario; COLLANTES GONZÁLEZ, Jorge Luis e Ignacio LÓPEZ DE ROMAÑA (Compiladores). “Tributación y Derecho: *Liber in Memoriam* Juan Lino Castillo Vargas”. Lima: Palestra. 2009. p. 796.

se desprende del artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal e inciso 5 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

En el ejemplo que venimos desarrollando Aída debe comparar el valor de adquisición formal (40) con el valor asignado por la Tabla (90), teniendo que preferir el monto más alto (90); de tal modo que deviene en la base imponible para la aplicación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

XI. TASA

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 0489-2000-AA, en virtud del principio de legalidad, corresponde a la ley la tarea de fijar la alícuota del tributo.

La legislación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo cumple con este principio en la medida que el artículo 82 de la Ley de Tributación Municipal señala que la tasa del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es de 5%. Se trata de un sistema de tasa proporcional que puede ser objeto de crítica.

Por una parte, cabe pensar que esta regla genera un conflicto con el principio constitucional de igualdad vertical. Al respecto, Carmen Robles Moreno señala que los contribuyentes que poseen riquezas desiguales deben recibir un tratamiento tributario diferenciado⁴². En este sentido los sujetos que poseen menos riqueza económica deben soportar una menor carga tributaria, mientras que las personas que poseen más riqueza económica tienen que asumir una mayor carga tributaria.

Ocurre que no es lo mismo un deslizador, que vale treinta mil dólares; que un yate, que puede tener un valor de dos millones de dólares. Por tanto, en el caso del yate se podría estar configurando una carga tributaria irracional que pecaría de regresiva, en la medida que se termina por gravar menos a los sujetos que poseen más riqueza económica. De otro lado, aparece una incoherencia, en la medida que para el Impuesto Predial (que

también constituye una modalidad de imposición al patrimonio, regulado por la propia Ley de Tributación Municipal) se ha adoptado un sistema de tasas progresivas que oscilan entre el 0.2%, 0.6% y 1.0%⁴³, mientras que para el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo el sistema es de tasa proporcional, no pudiéndose advertir la justificación de este tratamiento diferenciado.

XII. PAGO

Miguel Angel Collado Yurrita señala que —a la luz de la jurisprudencia constitucional española— el principio de reserva de ley “[...] debe comprender los elementos esenciales del tributo, de identidad del tributo, relativos estos al hecho imponible y sujeto pasivo del mismo, así como los relativos a la entidad o cuantificación del tributo: Base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria y beneficios fiscales”⁴⁴. Este mismo temperamento es seguido por el Tribunal Constitucional del Perú en la Sentencia 0489-2000-AA.

Es curioso que en todos estos casos no se haga referencia expresa a la extensión del principio de reserva de ley respecto del tema de la extinción de la obligación tributaria, cuyo medio más usual es el pago. Nos parece que ésta última también es una materia que se encuentra comprendida dentro del principio de reserva a la ley.

En la legislación del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo podemos apreciar que —de algún modo— se cumple con el principio de reserva de ley por cuanto, si bien es cierto que el artículo 83 de la Ley de Tributación Municipal no señala de modo expreso las reglas del pago del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, también es verdad que establece una remisión a las reglas del Código Tributario sobre el particular.

En este sentido el inciso d del artículo 29 del Código Tributario (cuya matriz se aprobó mediante Decreto Legislativo 816 de abril de 1996 y el actual texto único ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF

⁴² ROBLES MORENO, Carmen. “Los Principios Constitucionales Tributarios”. En: Ensayos Jurídicos Contemporáneos. Lima: Pacífico Editores. 2006. p. 280.

⁴³ Ver artículo 13 de la Ley de Tributación Municipal.

⁴⁴ COLLADO YURRITA, Miguel Angel. “Principio de reserva de ley tributaria”. En: Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima: Fondo Editorial de la Universidad Particular San Martín de Porres. 2011. p. 42.

del 19 de agosto de 1999) señala que, tratándose de tributos que administra la Sunat no comprendidos en los incisos anteriores, el pago se llevará a cabo conforme lo establezcan las “disposiciones pertinentes”.

El inciso 2 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo toma la posta y señala que el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo podrá ser pagado al contado o de modo fraccionado a través de cuatro cuotas trimestrales según lo detalle la Sunat. Esta norma agrega que la segunda, tercera y cuarta cuota serán reajustadas en función del Índice de Precios al Por Mayor por el período

comprendido desde el vencimiento del pago de la primera cuota y el mes precedente al del pago de la cuota respectiva.

Al respecto, el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia 091-2005/SUNAT del 14 de mayo de 2005 ha establecido que el pago al contado del Impuesto a las Embarcaciones de Recreo se puede realizar hasta el último día de abril de cada año, mientras que la modalidad de pago fraccionado se puede llevar a cabo a través de cuatro cuotas que tienen los siguientes plazos: Último día de abril, julio y octubre de cada año y último día de enero del año siguiente.