



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Contenido económico de la no confiscatoriedad y su
afectación al principio de la capacidad contributiva a través
de un estudio jurídico económico del impuesto temporal de
los activos netos**

Tesis para optar el Grado de
Máster en Derecho Público con mención en Derecho Constitucional

Marlon Iván García Hilbck

Asesor(es):
Dr. Luis Fernando Castillo Córdova

Piura, setiembre de 2022

NOMBRE DEL TRABAJO

**6. Tesis MARLON GARCÍA para pasar por
turnitin.docx**

RECUENTO DE PALABRAS

44456 Words

RECUENTO DE CARACTERES

234780 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

151 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

3.3MB

FECHA DE ENTREGA

Sep 7, 2022 9:23 AM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Sep 7, 2022 9:26 AM GMT-5**● 15% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 14% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 10% Base de datos de trabajos entregados
- 4% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Bloques de texto excluidos manualmente
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 20 palabras)

Aprobación

La tesis titulada “Contenido económico de la no confiscatoriedad y su afectación al principio de la capacidad contributiva a través de un estudio jurídico económico del impuesto temporal de los activos netos”, presentada por el bachiller Marlón Iván García Hilbck en cumplimiento para optar el Grado de Master en Derecho Público con mención en Derecho Constitucional, fue aprobada por el director Dr. Luis Fernando Castillo Córdova.



Director de Tesis





Dedicatoria

A mi esposa.

A mis hijos y

A mis padres

Por todo el apoyo que me brindaron a lo largo de mi preparación educativa





Resumen

La presente investigación trata de contestar la siguiente pregunta, la misma que sirve de guía de toda nuestra investigación: ¿CUÁNDO NOS ENCONTRAMOS ANTE UNA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA?

De igual forma a lo largo de todas sus páginas tratamos de analizar y rebatir algunas interrogantes adicionales tales como ¿Determinar si el Impuesto Temporal a los Activos Netos viola los principios de no confiscatoriedad e igualdad, ambos en su vertiente de capacidad contributiva? y asimismo ¿Determinar de manera objetiva cuando un tributo o figura tributaria viola los citados principios en su la misma vertiente?

En la actualidad muchos países basan el cumplimiento de sus obligaciones sociales en el pago de los tributos, y es así como a través de estos pagos logran satisfacer muchas necesidades de su población, pero también es cierto que esta recaudación no es uniforme, y muchas veces ha existido la crítica que pagan los que son formales mientras los informales no aportan nada a este sostenimiento del país.

Esto origina que la presión tributaria en países como el Perú sea aproximadamente del 12% del PBI, muy por debajo de otros países miembros del selecto grupo de la OCDE, que bordean cifras del 50% del PBI, lo que origina que los países comiencen a crear nuevos tributos o aumentar los ya existentes, acciones que muchas veces terminan atentando contra principios constitucionales de carácter tributario tales como el de no confiscatoriedad y de igualdad, ambos en su vertiente de capacidad contributiva, y por consiguiente se terminen planteando demandas de inconstitucionalidad por violación de los citados principios ante el Tribunal Constitucional, el cual responde las mismas declarándolas infundadas, pero señalando razones principalmente de carácter subjetivas.

Se tiene claro que los tributos son necesarios para el sostenimiento de un país, pero lo que hemos tratado de definir a lo largo del presente estudio, es ¿cuál es el límite? ¿determinar cuál es la línea que divide lo constitucional de lo inconstitucional? en lo que se refiere a la violación del principio de no confiscatoriedad en su vertiente de capacidad contributiva, y adicionalmente identificar con que herramienta objetiva podemos fijar que estamos ante una violación de la capacidad contributiva.

Asimismo, hemos encontrado países como España o Inglaterra, en donde se ha definido que si un nuevo impuesto, origina que se sobrepase la presión tributaria en un 50% del PBI ya se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en su vertiente de capacidad contributiva.

Por último, la presente tesis analiza el conflicto que existe entre el principio de no confiscatoriedad versus el deber de contribuir y el de solidaridad y las diferentes teorías que

tratan de solucionarlo, esto debido al nivel preponderante de estos últimos en las diferentes decisiones que toma el Tribunal Constitucional al momento de resolver las diferentes demandas de inconstitucionalidad planteadas por diferentes empresas afectadas por el Estado Peruano al momento de crear nuevos tributos



Tabla de contenido

Introducción.....	17
Capítulo 1 Presentación del caso.....	19
1.1 Hechos jurídicos	19
1.2 Problema jurídico.....	20
1.3 Cuestiones materiales	20
1.4 Fundamentos del TC	21
1.5 Disposiciones normativas aplicables	22
1.5.1 Materiales.....	22
1.5.2 Procesales.....	23
1.6 Preguntas a contestar aplicable al caso concreto	23
Capítulo 2 Instituciones jurídicas	25
2.1 La potestad tributaria	25
2.2 El tributo	25
2.2.1 Concepto	25
2.2.2 Características	26
2.2.3 Finalidad	27
2.2.4 Clasificación de los tributos.....	30
2.3 El impuesto	31
2.3.1 Definición	31
2.3.2 Clasificación de los impuestos.....	32
2.4 Los impuestos al patrimonio.....	35
2.5 ITAN.....	37
2.5.1 Concepto de ITAN.....	37
2.5.2 Antecedentes del ITAN.....	37
2.5.3 Naturaleza y constitucionalidad del ITAN según el TC	45
2.5.4 Sujetos afectos, temporalidad y exoneración en el ITAN.....	47
2.5.5 Base imponible del ITAN	47
2.5.6 Tasa, determinación, declaración y pago del ITAN.....	49
2.5.7 Aplicación del monto pagado	49
2.6 Elementos que integran los estados financieros	50
2.6.1 Activo.....	52

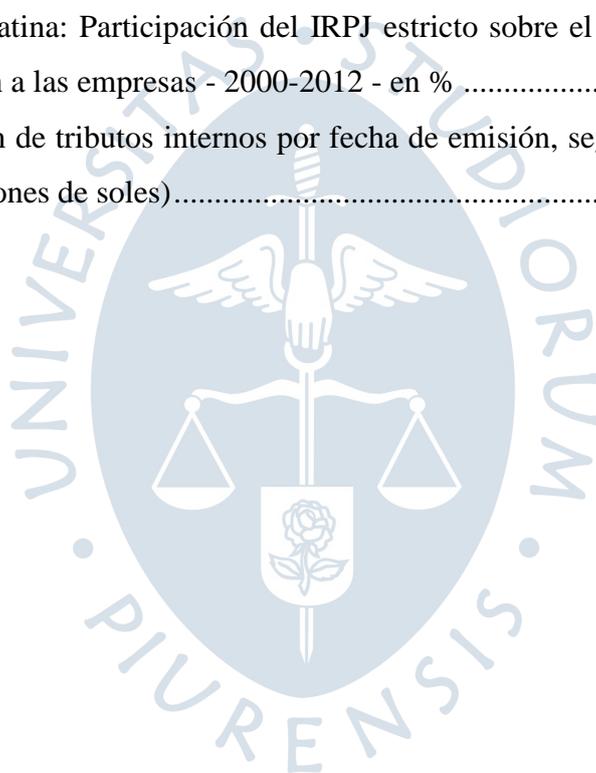
2.6.2	Pasivo.....	52
2.6.3	Patrimonio.....	52
2.6.4	Ingresos.....	53
2.6.5	Gastos.....	54
2.6.6	Presión tributaria.....	54
2.6.7	Evasión tributaria.....	55
2.7	La informalidad en la tributación.....	57
2.8	Producto Interno Bruto.....	58
2.8.1	Modelo del flujo circular.....	59
2.8.2	Fórmula del PBI.....	61
2.8.3	Producto Interno Neto.....	63
2.8.4	Ingreso nacional.....	63
2.8.5	Ingreso personal.....	64
2.8.6	Ingreso personal disponible.....	64
Capítulo 3 Principios constitucionales tributarios.....		67
3.1	Los principios rectores de la potestad tributaria del Estado.....	67
3.2	Importancia de los principios constitucionales tributarios.....	67
3.3	Principio de legalidad, de reserva de ley y de preferencia de ley en materia tributaria.....	68
3.3.1	Principio de legalidad.....	68
3.3.2	Principio de reserva de ley.....	69
3.3.3	Principio de preferencia de ley.....	70
3.3.4	Distinción entre el principio de legalidad, reserva de ley y preferencia de ley.....	71
3.4	Principio de capacidad contributiva.....	72
3.4.1	Capacidad contributiva y/o ¿capacidad económica?.....	74
3.4.2	La capacidad contributiva como límite material a la potestad tributaria.....	74
3.4.3	La capacidad económica como límite a la potestad tributaria.....	76
3.4.4	La progresividad tributaria.....	78
3.5	El principio de igualdad en materia tributaria.....	78
3.5.1	La igualdad a la luz de la capacidad contributiva.....	79
3.6	La no confiscatoriedad de los tributos.....	79
3.6.1	Concepto de no confiscatoriedad.....	79

3.6.2	La no confiscatoriedad a la luz de la capacidad contributiva	83
3.6.3	Afectación del derecho a la propiedad y al principio de no confiscatoriedad	85
3.6.4	Caracteres objetivo y subjetivo del principio de no confiscatoriedad	86
3.6.5	El principio de no confiscatoriedad medido por la presión del conjunto de tributos que grava.....	87
3.6.6	¿Los tributos que afectan al capital o al patrimonio son contradictorios con el principio de no confiscatoriedad?	88
3.6.7	Parámetros para determinar cuándo un tributo produce efectos confiscatorios	88
3.7	Principio de solidaridad	90
3.8	Principio de generalidad	90
3.9	El deber de contribuir a los gastos públicos y el derecho a la propiedad	90
3.10	Respeto de los derechos fundamentales.....	92
3.11	Justicia	93
3.12	Favorecimiento del desarrollo	93
Capítulo 4 El problema de la ponderación de los principios tributarios		95
4.1	Contenido constitucional de los derechos fundamentales	95
4.1.1	Teoría absoluta y su visión conflictivista de los derechos fundamentales.....	95
4.1.2	Teoría armonizadora y su visión de los derechos fundamentales.....	97
4.2	El problema de la ponderación y la relativización de los límites del poder tributario.....	99
4.3	Los límites al ejercicio del poder tributario en un estado constitucional no se ponderan.....	103
Capítulo 5 La capacidad contributiva en las personas jurídicas		105
5.1	¿Qué riqueza debe gravarse en las personas jurídicas? ¿Cómo medir la carga tributaria o capacidad contributiva de las empresas?.....	105
5.2	Estimadores retrospectivos de la presión tributaria efectiva de las empresas	106
5.2.1	Tipos impositivos nominales del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.....	106
5.2.2	Evaluación de la presión tributaria efectiva de las empresas.....	111
5.3	Estimadores prospectivos de la presión tributaria efectiva de las empresas.....	112

Capítulo 6 Análisis del caso	113
6.1 ¿Es inconstitucional el ITAN porque viola el principio de no confiscatoriedad al violar el principio de legalidad y reserva de ley?	113
6.2 ¿El ITAN es confiscatorio porque viola el principio de capacidad contributiva?	119
6.3 ¿Cuál sería la forma de probar la confiscatoriedad en el caso concreto?	129
6.4 ¿Se podría hablar de conflictos de derechos en el caso del principio de no confiscatoriedad vs el de solidaridad y deber de contribuir a los gastos públicos?	130
6.5 ¿Es constitucional el pago del ITAN en una empresa que tiene perdidas constantes como en el caso investigado?	130
6.6 ¿Es correcto señalar que el ITAN es constitucional porque las pérdidas de una empresa solo sean atribuibles a los dueños o directivos y no al Estado que crea el impuesto?	134
Conclusiones	137
Recomendaciones	139
Lista de abreviaturas	141
Lista de referencias	143
Jurisprudencia revisada	149
Legislación revisada	151

Lista de tablas

Tabla 1	Estructura tributaria vigente 1980-1990.....	38
Tabla 2	Escalas del impuesto a la renta de personas jurídicas	41
Tabla 3	Escalas del impuesto a la renta de personas naturales.....	42
Tabla 4	Evolución de la tasa del impuesto general a las ventas (%).....	42
Tabla 5	Tasa del ITAN	49
Tabla 6	Cuadro resumen PBI	65
Tabla 7	Evolución de los impuestos mínimos en América Latina, 1986-2010.....	108
Tabla 8	Evolución de la recaudación de los impuestos mínimos en América Latina, 1996-2010.....	109
Tabla 9	América Latina: Participación del IRPJ estricto sobre el total de impuestos que afectan a las empresas - 2000-2012 - en %	111
Tabla 10	Devolución de tributos internos por fecha de emisión, según tributos, 2005- 2018 (millones de soles).....	124





Lista de figuras

Figura 1	PBI (Var. % anual).....	39
Figura 2	Presión tributaria en América Latina.....	55
Figura 3	Presión tributaria en la OCDE.....	55
Figura 4	Tasas de evasión tributaria (porcentaje).....	56
Figura 5	La evasión tributaria 1998-2008 (porcentaje de individuos).....	56
Figura 6	Evasión en el impuesto a la renta empresarial (en porcentaje del PBI).....	57
Figura 7	Informalidad, 1990-94 y 2006-10 (porcentaje del total de empleo).....	58
Figura 8	Flujo circular.....	60
Figura 9	Devoluciones según motivo: 2019-2020.....	128





Introducción

En la actualidad, muchos países, especialmente latinoamericanos, basan el cumplimiento de sus obligaciones sociales en el pago de los tributos. A través de estos pagos los gobiernos logran satisfacer muchas necesidades sociales; pero, contrario a lo que debería ocurrir, esta recaudación no es uniforme. Ello ocasiona que muchas veces se afirme que, quienes pagan los tributos son solo las personas que desenvuelven su actividad económica formalmente, mientras que los informales no aportan nada al sostenimiento del país.

Esta situación ha originado que, actualmente, la presión tributaria en el Perú sea, aproximadamente, el 12% del Producto Bruto Interno (en adelante PBI), lo cual está muy por debajo de otros países miembros del selecto grupo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), en los cuales bordea el 50% del PBI. Para resolver esta disparidad, el Estado peruano ha creado nuevos tributos o ha aumentado la tasa de los ya existentes, e inclusive ha creado figuras tributarias innovadoras, como las detracciones, que muchas veces atentan contra el principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad.

Una consecuencia de estas decisiones ha sido que han afectado a los contribuyentes formales, que son los que más pagan, situación que origina a su vez una diferencia sustancial con lo que sucede en otros países miembros de la OCDE, cuya presión tributaria se sustenta en un mayor número de contribuyentes y no en unos pocos, como en el caso peruano.

En nuestro país, los contribuyentes formales que se ven afectados por esta mayor presión tributaria terminan planteando demandas de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (en adelante TC), respecto a políticas fiscales que implementa el Estado, alegando una violación del principio de capacidad contributiva el cual las declara infundadas con base en una justificación muy discutible. Esta situación, y como se verá oportunamente, puede evidenciarse en la sentencia del EXP. N° 03797-2006-PA/TC, la cual sirve de base para esta investigación.

Tomando en cuenta el panorama planteado, y sin restar importancia a otras categorías tributarias, esta investigación se centrará en el análisis de la aplicación del principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad, así como en su relación con otros principios constitucionales o derechos fundamentales tales como la propiedad, igualdad, entre otros. Asimismo, procurará, determinar el contenido económico de este principio tomando como referencia al Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN), siendo la cuestión central de esta investigación la de determinar cuándo se está ante una violación del principio de capacidad contributiva; y, particularmente, determinar si el ITAN

se corresponde o no con el principio de capacidad contributiva, teniendo como punto de partida los argumentos dados por el TC en la sentencia mencionada.

Por otro lado, para desarrollar los objetivos de esta investigación, el estudio de la materia ha sido dividido en 6 capítulos. En el primero, se presenta un breve resumen de la mencionada sentencia del TC en la que se basa la presente investigación; para ello, se planteará tanto los hechos como el problema jurídico del caso concreto, se analizarán los argumentos del TC, para luego dar respuesta al problema planteado. En el segundo capítulo se explicará qué es el impuesto, sus características, finalidad, sus tipos y todo el marco conceptual, incluyendo las diferentes categorías jurídicas, económicas y contables que ayudarán a entender la presente investigación, así como la propuesta de solución a la que pretende arribar el presente trabajo.

El tercer capítulo es un recorrido por las diferentes formulaciones teóricas que se han planteado en torno al principio de capacidad contributiva; además, se analizará su relación con otros principios tributarios a partir de una visión general de los límites impositivos. Habiendo desarrollado los conceptos anteriores, en el cuarto capítulo se explicarán los efectos de estos límites impositivos, cómo medir dichos límites y cómo estos no solo afectan a las empresas sino al país en general. Es decir, el estudio no solo se limita al nivel de país, sino que se adentra en la relación de las empresas con los principios de no confiscatoriedad y la capacidad contributiva.

En el quinto capítulo se analizará el conflicto que existe entre el principio de no confiscatoriedad versus el deber de contribuir y el de solidaridad y las diferentes teorías que tratan de solucionarlo; ello debido a que muchas veces el TC ha relegado el principio de no confiscatoriedad en su aplicación al caso concreto, en defensa de los principios mencionados. Por último, sobre la base de los capítulos anteriores, en el capítulo sexto, se desarrollará un análisis crítico de la posición del TC en la sentencia antes referida, respecto al ITAN y mostrar los argumentos para sostener que ha vulnerado el principio de capacidad contributiva. Se finalizará esta investigación con las diferentes conclusiones y recomendaciones que intentan dar solución al problema jurídico planteado al inicio de la investigación.

Capítulo 1

Presentación del caso

Antes de entrar a la cuestión de fondo de esta investigación, se analizará la sentencia del TC del EXP. N° 03797-2006-PA/TC, pues representa el punto de partida para el análisis del ITAN y su conformidad con el principio de capacidad contributiva que se llevará a cabo en esta investigación. Se trata de una de las pocas sentencias que intenta hacer un análisis del contenido económico del principio de capacidad contributiva, en su vertiente de no confiscatoriedad a luz del ITAN.

1.1 Hechos jurídicos

En primer lugar, se tiene que la sentencia EXP. N° 03797-2006-PA/TC tuvo por finalidad resolver la acción de amparo interpuesta por el Banco Wiese Sudameris (hoy, Scotiabank Perú S.A.A, en adelante BWS y/o parte demandante), contra la sentencia del 11 de enero del 2006, de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. Los hechos, que configuran el problema jurídico resuelto en la sentencia de amparo, fueron los que se refieren a continuación:

El 24 de junio del 2005, se notificó al demandante BWS, la Orden de Pago N° 011-001-0044526, por concepto del ITAN correspondiente al mes de mayo del 2005, junto con la resolución de ejecución coactiva N° 011-006-0019925 con la que se inició la cobranza coactiva de dicha orden de pago. En aquella oportunidad, la parte demandante no contaba con recursos para cubrir el pago de dicho impuesto, pues, al 2004 había tenido una pérdida de ejercicios anteriores ascendente a S/ 1 771 927 568.

En ese sentido, ejerciendo su derecho a la doble instancia, el BWS interpuso un recurso de reclamación contra la orden de pago y la resolución de ejecución coactivas anteriormente citadas, el cual fue declarado inadmisibles bajo el argumento de que no cumplía con la cancelación de la orden de pago impugnada. Posterior a ello, con la notificación de la resolución que resolvió el reclamo presentado, se planteó un recurso de apelación que fue desestimado por el Tribunal Fiscal confirmando la apelada; con esta resolución culminó la etapa administrativa.

Ante ello, el 19 de julio del 2005, el BWS presenta una demanda de acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante SUNAT). La demanda presentada fue declarada improcedente por el Trigésimo Cuarto Juzgado Civil de Lima. El argumento principal para que el Juzgado tomara esa decisión fue que consideraba que, al no haberse agotado la vía previa, se había incurrido en la causal de improcedencia contenida en el artículo 5.4 del Código Procesal Constitucional.

No conforme con esa decisión, el BWS interpuso un recurso de apelación. La sentencia de vista, estando de acuerdo con la decisión del juzgado, confirmó la sentencia en primera instancia alegando que la pretensión podía analizarse en un proceso ordinario que contemplase una etapa probatoria. Además, señaló que no se había cumplido con iniciar la vía administrativa respecto a la orden de pago materia del proceso constitucional.

Finalmente, la parte demandante optó por interponer un recurso de agravio constitucional ante el TC. En esta etapa, la entidad demandante reiteró lo solicitado en su demanda de amparo:

1. Que se le declare inaplicable la ley 28424, que crea el ITAN, y su reglamento aprobado por decreto supremo N° 025-2005-EF.
2. Que se deje sin efecto la orden de pago N° 011-001-0044526 y la resolución de ejecución coactiva N° 011-006-0019925.
3. Que se restituyan las cosas al estado en que se encontraban antes de que se girara la citada orden de pago.

En suma, a juicio del banco, la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva referida a que la empresa pague el ITAN por el ejercicio 2005, son actos violatorios de sus derechos fundamentales a la igualdad, a la propiedad, a la libre empresa y a la libertad de trabajo. Asimismo, atentan contra el principio de no confiscatoriedad, pues, no toman en cuenta que la empresa ha venido arrastrando pérdidas ascendentes a S/ 1 771 927 568 por periodos anteriores. Por último, en cuanto a la demandada, la SUNAT se limita a apersonarse en el proceso y no se pronuncia sobre el fondo de la pretensión.

1.2 Problema jurídico

De una lectura a la sentencia analizada se puede evidenciar que el TC no llega a enfocarse en el caso concreto, sino que analiza de manera abstracta la aplicabilidad del ITAN y toma como problema jurídico a resolver el siguiente: El ITAN, ¿es constitucional y se corresponde con los límites de la potestad tributaria? Asimismo, trata de contestar la siguiente pregunta: ¿Es válida la aplicación del ITAN a una empresa que presenta pérdidas ascendentes a S/ S/ 1 771 927 568?

1.3 Cuestiones materiales

Para un mejor entendimiento y análisis del caso, en esta investigación se tratará de contestar el problema jurídico analizado por el TC, a través de su descomposición en las siguientes cuestiones:

- a. Cuestión material 1:** ¿El ITAN viola el principio de no confiscatoriedad de los tributos?

b. Cuestión material 2: ¿Se viola el principio de capacidad contributiva al momento de aplicar un impuesto que grava los activos?

c. Cuestión material 3: ¿El ITAN viola los derechos fundamentales a la propiedad, a la igualdad, legalidad, reserva de ley y a los derechos fundamentales de la persona humana?

Esta investigación abordará la solución de las dos primeras cuestiones. Sobre la tercera, se estudiará solo cuando afecten al principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad.

1.4 Fundamentos del TC

El TC dedicó una parte de su análisis a describir los antecedentes de este tipo de tributo; que son: el Impuesto Mínimo a la Renta (en adelante IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (en adelante IEAN) y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (en adelante AAIR); de los cuales, el IMR y el AAIR fueron declarados inconstitucionales. Es así como, al momento de desarrollar el IEAN, reconocido como impuesto constitucional en la sentencia del EXP. N° 2727-2002-AA/TC, el TC señaló que gravaba el patrimonio, lo cual no resulta inconstitucional.

A partir de esta consideración, se guía el análisis de la constitucionalidad del ITAN, al que el TC califica como un impuesto patrimonial: “Por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad”¹. Así, fundamenta la premisa anterior explicando que los activos netos son indicadores de que estamos ante una manifestación del principio de capacidad contributiva en razón a que este es un elemento a partir del cual se obtendrá la renta, para lo cual transcribió la fórmula esbozada por las ciencias económicas de capital más trabajo es igual a renta ($K + T = R$)².

Ahora bien, respecto a los impuestos sobre los activos que antecedieron al ITAN y que fueron declarados inconstitucionales, el TC consideró que la distinción entre estos y el impuesto *sub examine* residía “precisamente en que tanto el IMR como el AAIR se originaban del impuesto a la renta. En el caso del ITAN, es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta”³. Además, según el TC, “es la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo

¹ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, fundamento 5 página 11 último párrafo. [Fecha de Consulta: 11 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

² STOTSKY, J. *Manual de Política Tributaria*. Estados Unidos de América: IMF Institute. p. 346.

³ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, fundamento 5 página 11 último párrafo. [Fecha de Consulta: 11 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

inconstitucionales a los citados tributos”⁴. Por último, desarrolló el derecho fundamental a la propiedad sobre el cual indicó que no es absoluto. Por tanto, bajo esa afirmación se justificaba la intromisión del Estado con la exigencia de impuestos al patrimonio, lo que no implicaba una vulneración constitucional, más aún cuando se encuentra implícito en nuestro Estado democrático de derecho, el deber de contribuir a los gastos públicos⁵.

1.5 Disposiciones normativas aplicables

Para concluir la exposición de este capítulo, en este apartado, se señalarán las normas materiales y procesales utilizadas por el TC para solucionar el caso objeto del proceso constitucional.

1.5.1 Materiales

Las principales disposiciones constitucionales aplicables al presente caso son las siguientes:

Artículo 58°. “La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país y actúa, principalmente, en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”.

Artículo 74°. “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del 1 de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”⁶.

⁴ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, fundamento 5.2 pagina 15 segundo párrafo. [Fecha de Consulta:11 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

⁵ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, fundamento 5.2 pagina 14 tercer párrafo. [Fecha de Consulta:11 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

⁶ Artículo modificado por el Artículo Único de la ley N° 28390, publicada el 17-11-2004, cuyo texto es el siguiente, Artículo 74°: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas,

1.5.2 *Procesales*

Si bien en este trabajo de investigación se tratará, como tema de fondo la violación del principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad, solo para efectos referenciales se indicarán las disposiciones procesales, pero no serán parte de esta investigación. Sin embargo, por un tema de orden se han incluido en este capítulo.

Artículo 5.- Causales de improcedencia

“No proceden los procesos constitucionales cuando: (...)

2. Existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de habeas corpus;(...)

4. No se hayan agotado las vías previas, salvo en los casos previstos por este código y en el proceso de habeas corpus”.

1.6 **Preguntas a contestar aplicable al caso concreto**

Habiendo realizado una breve descripción del caso, en el siguiente capítulo se desarrollarán las instituciones jurídicas que se consideran relevantes, con la finalidad de contestar la pregunta base de esta investigación: ¿Cuándo un tributo viola el principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad?

los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.



Capítulo 2

Instituciones jurídicas

Citando las palabras acertadas de Carlos Sabino, “ningún hecho o fenómeno de la realidad puede abordarse sin una adecuada conceptualización”⁷. En el capítulo anterior se abordó la problemática que será el objeto de esta investigación. Ahora, corresponde delimitar los conceptos y categorías sobre los que se construirá la hipótesis de estudio

2.1 La potestad tributaria

La potestad tributaria es la facultad que tienen los Estados para obligar a los ciudadanos a entregar una parte de sus rentas o patrimonio para cumplir con los objetivos sociales que tienen los primeros. Esta potestad es ejercida de manera unilateral, pudiendo crear, modificar o suprimir la citada prestación sin la intervención de un tercero⁸.

Esta potestad tiene una cualidad fundamental: solo puede ser ejercida sobre personas o bienes que se hallan en la jurisdicción del Estado que la ejerce⁹. Cabe resaltar que, la potestad tributaria no es absoluta, tiene por encima a la Constitución y a los principios y derechos que esta contiene¹⁰. En algunos casos, también se incluyen en esta limitación los tratados internacionales conocidos como Tratados de Doble Imposición (en adelante TDI)¹¹.

2.2 El tributo

2.2.1 Concepto

Los tributos son recursos de carácter financiero que adquieren la mayoría de los Estados para cumplir con sus actividades gubernamentales y sociales. Estos recursos forman parte de lo que se conoce como las finanzas públicas, principalmente, del derecho financiero y presupuestario. Por sus características técnicas, económicas y políticas, se distinguen de otros tipos de ingresos estatales, como los empréstitos forzosos, y sus principales características son su no voluntariedad y su carácter público; y, su principal rasgo es su prestación coactiva¹².

Para gran parte de la doctrina, el tributo es una prestación económica de carácter obligatorio. Por ejemplo, Dino Jarach lo define como:

⁷ SABINO, C. *El proceso de investigación* [en línea]. Venezuela: Editorial Panapo, 1992. p. 52 [Fecha de Consulta: 30 de abril de 2018]. Disponible en: https://metodoinvestigacion.files.wordpress.com/2008/02/el-proceso-de-investigacion_carlos-sabino.pdf

⁸ VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 10° ed. Argentina: Editorial Aestrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2016. p. 252.

⁹ VALLE BILLINGHURST, A. Reflexiones sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal y su regulación en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1989, Vol. 17. p. 3.

¹⁰ VILLEGAS, H. Op. cit., p. 253.

¹¹ Existen tratados con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea Suiza, Corea y el más antiguo el de la Comunidad Andina ubicar en la dirección https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302.

¹² JARACH, D. *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 3° ed. Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1982. p. 9 a 10.

“Una prestación pecuniaria, objeto de una relación, cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado, el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado u otra entidad pública que efectivamente por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir con la prestación pecuniaria”¹³.

Por su parte, Héctor Villegas señala que, desde el punto de vista de las finanzas públicas, los tributos son:

“Prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidos por el Estado en virtud de su imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Esto significa, en otras palabras, que son detraimientos de parte de la riqueza individual o particular que se operan a favor del Estado merced a su poder de imposición”¹⁴.

De ambos autores se puede resaltar el carácter coactivo del tributo. A las definiciones antes indicadas, se debe añadir que los tributos se crean por norma con rango y fuerza de ley¹⁵. De igual forma, otra de sus características importantes es la naturaleza contributiva, pues el Estado necesita de esta recaudación para el cumplimiento de sus fines sociales¹⁶.

Por último, cabe señalar que el Código Tributario Peruano no registra una definición del tributo. En ese sentido, la Norma II del Título Preliminar de dicho código se limita a precisar que el término genérico tributo comprende a impuestos, contribuciones y tasas.

2.2.2 Características

De acuerdo con Sanabria Ortiz¹⁷, el tributo tiene las siguientes características:

1. La obligatoriedad.
2. Prestación pecuniaria o en especie.
3. Nace en virtud de una ley (*ex lege*). No hay tributo sin ley previa.
4. Coactividad: el Estado puede y debe exigir el cumplimiento de la obligación.
5. *Jus Imperium*: el Estado impone unilateralmente la carga impositiva.
6. Presencia de todos sus elementos constitutivos.
7. Fin fiscal (brinda medios al Estado para cumplir fines) y extrafiscal¹⁸.

¹³ Idem, p. 11 a 12.

¹⁴ VILLEGAS, H. Op. Cit., p. 77.

¹⁵ MARTÍNEZ LAGO, M. y GARCÍA DE LA MORA, L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 4º ed. España: Editorial Iustel, 2007. p. 263 a 264.

¹⁶ Idem, p. 265.

¹⁷ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. 4º ed. Perú: Gráfica Horizonte, 1999. p. 51 a 57.

8. Pago a título definitivo.
9. No constituye carga para el contribuyente.

Similar opinión tiene Giannini¹⁹, cuando concluye que los tributos tienen tres características fundamentales:

1. Son debidos a un ente público.
2. Son coactivos.
3. Se establecen con el fin de generar medios económicos para cubrir las necesidades de los entes públicos.

2.2.3 Finalidad

La función básica del tributo es el sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, ello no impide que, complementariamente, con ellos también se puedan atender otros objetivos no fiscales, aspecto que lo distingue de las penas pecuniarias. Así, estas, al igual que el tributo, le procuran al ente público un beneficio económico; pero, su fin (castigar al transgresor de la ley) es distinto al del tributo²⁰.

2.2.3.1 Fin fiscal. La extrafiscalidad en los tributos. Como se ha dicho líneas arriba, el tributo es el medio por el cual se obtienen los fondos necesarios para que el Estado cumpla con sus fines sociales, ya que sin el cumplimiento de esta prestación no se conseguirían los fondos necesarios para que otras instituciones públicas cumplan con sus fines²¹.

Ahora bien, respecto a la afirmación anterior se tiene que existen algunas posiciones discordantes, como las de Flores Zavala y Sergio de la Garza. Ellos concluyen que supone un error señalar que el único fin de los tributos es el cumplimiento de las necesidades colectivas o cubrir los gastos generales del Estado. Para ambos doctrinarios, los tributos también pueden tener como destino el cumplimiento de fines especiales, conocidos como extrafiscales, que son compatibles con el fin social, siempre que en su aplicación no se vacíe de contenido uno de otro²²; posición que se comparte en este estudio, pues en el Perú hay tributos que cumplen diferentes fines como el Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante ITF) y hasta el ITAN.

¹⁸ VILLEGAS, H. Op. cit., p. 103: Villegas señala que “el tributo puede seguir, además, fines extrafiscales, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o de incentivo de determinadas actividades privadas”.

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10^o ed. España: Facultad de Derecho UCM, 1993. p. 171.

²⁰ Idem, p. 172.

²¹ VARONA ALABERN, J. *Extra-fiscalidad y Dogmática Tributaria*. España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2009. p. 10.

²² SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 55.

Como se afirmó anteriormente, el tributo cumple con otros fines, que muchas veces se encuentran determinados en la Constitución y tiende a alejarse de su cualidad recaudatoria, por lo que se habla de una finalidad extrafiscal²³. De esa forma, un tributo no solo contribuye con los gastos públicos, sino que también ayuda al ordenamiento económico del Estado.

En ese sentido, si el tributo ayuda a los gastos públicos (fin fiscal), se tendrá necesariamente que analizar el concepto de capacidad contributiva para determinar si el tributo ha sido creado con el propósito de contribuir a los gastos públicos; porque si fue creado para un ordenamiento económico, como es el caso del ITF, no se tomará en cuenta el citado principio, porque la capacidad contributiva es un elemento que acompaña al tributo durante su existencia²⁴.

Ahora bien, está claro que los tributos siempre tendrán fines mixtos: servir tanto para recaudación como para ordenamiento de la economía, incluso, hasta del mismo mercado en cuanto a su formalización. Por ejemplo, se tiene al ITF cuyo fin principal es servir al ordenamiento económico y una parte de recaudación; pues si bien sirve como un controlador o como un índice de movimiento económico de las empresas, también se utiliza como herramienta limitante al principio de capacidad contributiva, pero en menor proporción²⁵.

2.2.3.2 Fin para fiscal. No hay que confundir la extrafiscalidad con la parafiscalidad, en el sentido de que se reconocen como tributo. Así, en la parafiscalidad, aunque de forma anómala, se incluyen a las prestaciones patrimoniales de carácter público que no cumplen con los caracteres propios de los tributos, y que no son gestionadas por las administraciones tributarias.

Estas prestaciones tienen un fin específico diferente al del tributo en sí mismo; allí yace la gran diferencia con la extrafiscalidad. En esta última existe un tributo que cumple los dos fines o puede cumplir solo uno; mientras que en la parafiscalidad existe una prestación que, aunque no sea tributo, se la reconoce como tal pese a que cumple con otros fines distintos a los de los tributos e inclusive es recaudada por otras organizaciones diferentes a las tributarias, originando una presión tributaria paralela²⁶.

Hay distintas las razones para crear las llamadas prestaciones parafiscales; sin embargo, se pueden señalar las siguientes:

²³ MARTÍNEZ LAGO, M. y GARCÍA DE LA MORA, L. Op. Cit., p. 265.

²⁴ GARCÍA ETCHGOYEN, M. *El Principio de Capacidad Contributiva: Evolución dogmática y proyección en el Derecho Argentino*. Argentina: Editorial Abaco, 2004. p. 134.

²⁵ Ibidem.

²⁶ VARONA ALABERN, J. Op. Cit., p. 20.

1. Que puedan ser usadas como disuasivos para limitar y desalentar actividades inconvenientes para el Estado.
2. También puede que el Estado quiera alentar a ciertas actividades; por eso, en contraposición a lo anterior, que crea la sobretasa, aquí crea exenciones, diferimientos, entre otros.
3. Otra razón podría darse cuando el Estado crea tributos para debilitar posiciones patrimoniales de personas de altos recursos, para que comiencen a tributar más e intentar mejorar la distribución de la carga tributaria en la población; como, por ejemplo, el caso de los impuestos patrimoniales, como el ITAN. Sin embargo, sobre este particular tipo de tributos, habría que tener mucho cuidado porque podrían llegar a ser violatorios del principio de capacidad contributiva²⁷.

La finalidad parafiscal, como se ha indicado brevemente, es muy discutida en el mundo tributario, principalmente debido a que muchas veces estas medidas están en pugna con los principios de capacidad contributiva y el de la generalidad, originando más inconvenientes que beneficios. A modo de ejemplo, están los siguientes:

1. Descontrol del sistema tributario: originan brechas y quiebres en el sistema tributario y financiero general.
2. En muchas oportunidades estas prestaciones han sido utilizadas para beneficios particulares de los distintos grupos de poder, en lugar de que solo favorezcan a las necesidades públicas de carácter general.
3. Fomentan la corrupción y la evasión.
4. Deforman los presupuestos y las distintas instituciones financieras y tributarias, pues se tergiversa la verdadera esencia de los tributos, que es cubrir las necesidades públicas del Estado²⁸.

Debido a ello, para poder limitar a la parafiscalidad es necesario buscar límites fuera del campo tributario, tales como el respeto a la propiedad o a la iniciativa privada, pues estas medidas no pueden estar sometidas únicamente al poder de policía de los Estados ya que pueden ser mal utilizadas por estos para fines perversos²⁹.

²⁷ VILLEGAS, H. Op. Cit., p. 15.

²⁸ Idem, p. 16.

²⁹ GARCÍA ECHEGOYEN, M. Op. Cit., p. 231.

2.2.4 *Clasificación de los tributos*

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Este tipo de clasificación es la más generalizada en la doctrina especializada³⁰. Para un mayor entendimiento se plasmará una breve definición de lo que se entiende por cada uno de los tipos de tributos antes indicados.

En primer lugar, se tiene que el impuesto es una prestación, de carácter obligatorio, que el Estado exige en virtud de ley y de su poder imperial. Normalmente se da en dinero, no es muy común en especie, y no obliga a una contraprestación para el contribuyente. Su objetivo, por la naturaleza de este tipo de tributo, es apoyar al Estado a cumplir con sus fines, los cuales se resumen en tener ingresos para realizar los gastos necesarios para su funcionamiento³¹. El Texto Único Ordenado (en adelante TUO) del Código Tributario Peruano señala en la norma II que el impuesto “es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”.

Por otro lado, la tasa es la prestación obligatoria que en ejercicio del poder de imperio del Estado se exige en virtud de la ley; este tributo, al igual que el impuesto, se puede dar en dinero o especie. Ahora bien, a diferencia del impuesto, la tasa se paga por un servicio o actividad estatal, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago³². En ese sentido, el Código Tributario la define “como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”. Asimismo, clasifica las tasas en arbitrios, derechos y licencias.

Finalmente, está la contribución especial, a la cual García Vizcaino define de la siguiente manera:

“Una prestación obligatoria igual que los demás (en dinero o en especie), exigida por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio y en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de actividades estatales especiales”³³.

De igual forma, el Código Tributario, en la Norma II de su título preliminar, define a la contribución como: “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”.

³⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, C. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Tomo I. Vol. 1. Argentina: Ediciones de Palma, 1996. p. 46.

³¹ Ibidem.

³² Ibidem.

³³ Idem, p. 47.

2.3 El impuesto

2.3.1 Definición

Los impuestos son considerados los tributos más importantes y la mayor fuente de ingresos que tiene el Estado para solventar sus cargas públicas. En la doctrina hay diversos conceptos de impuesto. Así, en este estudio se considera el planteamiento de Sanabria Ortiz³⁴, quien clasifica los distintos conceptos con tres criterios:

2.3.1.1 Desde el punto de vista financiero. Giannini define al impuesto como: “La prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho a exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el propósito de obtener un ingreso”³⁵. En similar posición, Luciano Castillo lo define como “una prestación determinada por ley, en moneda o especie, convertido en dinero, que el Estado obtiene de las personas naturales o jurídicas, con carácter coactivo, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de los egresos estatales que se efectúan para atender los servicios públicos, así como las modernas funciones de intervención del Estado en la economía general”³⁶.

Es así como el impuesto, desde un punto de vista financiero, es una de las formas que tiene el Estado para obtener ingresos que le ayuden a solventar los gastos y los servicios públicos, a satisfacer las necesidades colectivas de la empresa pública y para cubrir cualquier otro egreso estatal; o, en palabras del autor Sanabria Ortiz, “es el tributo que todos pagamos en beneficio de todos”³⁷.

2.3.1.2 Desde el punto de vista causalista. La causa del impuesto puede ser genérica o específica. La primera se origina a través de los servicios públicos, porque si bien el pago de impuestos no causa una contraprestación, sí origina, de manera indirecta, la prestación de servicios públicos y otras acciones del Estado. Por otro lado, la causa específica se encuentra en la capacidad contributiva, en cuanto a que recae sobre determinadas manifestaciones de riqueza y no genera una actividad administrativa en favor del particular. En otras palabras, sobre este segundo tipo de causalidad, su fundamento se encuentra, como se ha señalado, en el principio de capacidad contributiva³⁸.

³⁴ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 62 a 65.

³⁵ GIANNINI, A. *Instituciones del Derecho Financiero*. Traducido por: F. SAINZ DE BUJANDA. 7° ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 46.

³⁶ CASTILLO COLONNA, L. *Finanzas Públicas: Ciencia financiera, derecho financiero, derecho tributario*. 4° ed. Perú: Empresa Editora Alternativa E.I.R.L., 1985. p. 129.

³⁷ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 63.

³⁸ Idem., p. 64, y VARONA ALABERN, J. Op. Cit., p. 22

2.3.1.3 Desde el punto de vista de la actuación del Estado. Esta definición está dirigida a la prestación que realiza el Estado, con relación a sus ciudadanos, la cual realiza de manera indirecta a su actividad fiscal. Esto no significa que exista una prestación directa dirigida a quien paga el impuesto, pues el hecho imponible que este crea no tiene relación directa con la actividad fiscal que genera en el Estado; hechos que evidencian la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta³⁹.

2.3.2 Clasificación de los impuestos

De acuerdo con la clasificación que proporciona Sanabria Ortiz⁴⁰, las clases de impuestos son las siguientes:

- a) Impuestos directos indirectos.
- b) Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos.
- c) Impuestos ordinarios y extraordinarios.
- d) Impuestos de acuerdo con la tasa o cuota que se aplica.
- e) Impuestos periódicos e instantáneos.
- f) Impuestos nacionales, regionales y locales.
- g) Impuestos específicos y *ad valorem*.
- h) Impuestos generales y especiales.
- i) Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.
- j) Impuestos alcabalatorios.

2.3.2.1 Impuestos directos e indirectos. Según Sanabria Ortiz, la clasificación de los impuestos en directos e indirectos es la más aceptada por la doctrina, aunque reconoce que hay autores, como Ataliba, que consideran irrelevante esta clasificación. Ello, “porque nada tiene de jurídica sino más bien es puramente económica”; y, porque dicha clasificación “fue elaborada por la ciencia de las finanzas a partir de la observación del fenómeno económico de la traslación o preclusión de los tributos”⁴¹.

Los impuestos directos, también conocidos como de exteriorización inmediata, se caracterizan debido a que existen aspectos objetivos que reflejan signos exteriores de riqueza de manera directa, pero aproximada. Estos signos se llaman índice y se pueden encontrar tanto en las rentas como en el patrimonio, entre otros. Estas situaciones se toman como

³⁹ RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, F. Las Clasificaciones de los Tributos e Impuestos, *Revista Actualidad Empresarial*. 2009, Vol. 180. p. 100 a104 [Fecha de Consulta: 01 de mayo de 2018]. Disponible: http://aempresarial.com/servicios/revista/180_1_CBJZVGCWZGPLCZZFRMBNTEITSWNMGOYJPHIKO KHOQXATXZYOMA.pdf y VILLEGAS, H. Op. Cit., p. 78.

⁴⁰ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 67 a 76.

⁴¹ *Idem*, p. 69.

hechos imponibles tales como la posesión de patrimonio, la percepción de renta o el incremento patrimonial, los cuales no pueden ser trasladados económicamente a otros entes que sean parte de la relación económica⁴².

En los impuestos indirectos, también conocidos como de exteriorización mediata, su grado de aproximación es mucho menor. Esta se hace a nivel de presunción, a través de indicios que ayudan a reconocer un signo de riqueza como: la producción o venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, entre otros⁴³.

Si se relacionan estas teorías con el Código Tributario Peruano, se tendría que señalar que tanto el impuesto a la renta como el ITAN corresponderían a la categoría de impuestos directos. Por otro lado, dentro de la categoría de impuesto indirectos se incluiría el impuesto general a las ventas (en adelante IGV) y el impuesto selectivo al consumo (en adelante ISC)⁴⁴.

2.3.2.2 Impuestos reales (u objetivos) y personales (o subjetivos). De acuerdo con Griziotti, los impuestos reales u objetivos son aquellos que, para su imposición, se han tomado en cuenta situaciones que pueden medirse de forma objetiva, dispensando consideraciones de carácter personal del contribuyente. Se entiende que en todos los casos se aprecian las manifestaciones de riqueza de manera directa⁴⁵. En cambio, los impuestos personales o subjetivos son aquellos que, para que sean impuestos, consideran las circunstancias o características personales del contribuyente⁴⁶.

2.3.2.3 Impuestos ordinarios y extraordinarios. Esta clasificación estaba referida a la frecuencia con que el Estado percibía los ingresos para satisfacer las necesidades habituales de la colectividad. Así, si era habitual, entonces el impuesto era ordinario; en caso contrario, era extraordinario y más ligado a los casos de emergencia⁴⁷. Actualmente, esta distinción se refiere más a la temporalidad; es decir, según la permanencia o transitoriedad del impuesto. En ese sentido, son impuestos ordinarios cuando su vigencia es permanente; y extraordinarios, cuando son transitorios o de emergencia. Estos últimos guardan una relación más estrecha con la política fiscal del país⁴⁸.

⁴² Idem, p. 69 a 70

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ VILLEGAS, H. Op. Cit., p. 84.

⁴⁵ GRIZIOTTI, B. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducido por: D. JARACH. Argentina: Ediciones Depalma, 1949. p. 231.

⁴⁶ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 72.

⁴⁷ Idem, p. 73.

⁴⁸ Ibidem.

2.3.2.4 Impuestos periódicos e instantáneos. Son impuestos periódicos cuando su presupuesto, de hecho, se prolonga en el tiempo y el legislador señala el lapso en el que deben regir. Una vez que surge la obligación, esta se renueva automáticamente de periodo en periodo hasta que haya una nueva declaración del contribuyente⁴⁹. Por el contrario, los impuestos instantáneos son aquellos que se crean de una obligación distinta y única para cada uno de los acontecimientos que originan el impuesto; así, la repetición de un mismo hecho da origen a una nueva obligación⁵⁰.

2.3.2.5 Impuestos nacionales, regionales y locales. Los impuestos nacionales se aplican en todo el país y son captados por el gobierno central. Los regionales no se aplican mucho en el Perú, solo serían aplicables hasta la jurisdicción que alcance la región; por ejemplo, si impone para la región Piura solo será válido en esta. Por último, los impuestos locales son los captados por los gobiernos de esta índole; es decir, las municipalidades⁵¹.

2.3.2.6 Impuestos específicos y *ad valorem*. El impuesto específico se establece con relación a una unidad de peso, medida o calidad del bien; en cambio, el impuesto *ad valorem* se determina en relación con el valor del bien gravado. Este último es el más justo de los impuestos indirectos, porque pagará más quien adquiera el producto más caro⁵².

2.3.2.7 Impuestos generales y especiales. El impuesto general es aquel que afecta actividades u operaciones heterogéneas entre sí; pero, tienen un algo en común por ser de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que afecta una actividad en forma aislada⁵³.

2.3.2.8 Impuestos con fines fiscales y extrafiscales. Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se crean para poder solventar el presupuesto de egresos, mientras que los impuestos con fines extrafiscales no se originan con ánimo recaudatorio, su finalidad es de carácter más social, económico, entre otros⁵⁴.

2.3.2.9 Impuestos alcabalatorios. Los impuestos alcabalatorios “son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive; adentro de una misma entidad, tales como, el impuesto al tránsito, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad”⁵⁵.

⁴⁹ GIANNINI, A. Op. Cit., p. 158.

⁵⁰ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 74.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Ibidem.

⁵³ RODRÍGUEZ LOBATO, R. *Derecho Fiscal*. 2° ed. México: Oxford University Press, 1983. p. 69.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ Idem, p. 69 a 70.

2.4 Los impuestos al patrimonio

En su inicio, estos impuestos eran tributos que cubrían necesidades temporales, normalmente generadas por las guerras u otras grandes calamidades, habitualmente por una sola vez y, regularmente, sobre el valor de la propiedad inmobiliaria de las personas. De esa estructura se desprende que, a través de ellos, jamás se gravaba el patrimonio neto sino el monto bruto del capital. Es por ello que, por lo general, dejaban de ser aplicados una vez cumplido su cometido respecto de la situación de emergencia. En la actualidad, sucede todo lo contrario: los impuestos patrimoniales tienen, por lo general, carácter permanente, ya no son extraordinarios, ni tienen como fundamento una situación de emergencia salvo situaciones excepcionales⁵⁶. Cabe resaltar que, a pesar de que el patrimonio no es un recurso de fundamental importancia en los sistemas tributarios, los gobiernos siempre recurren a él en épocas difíciles⁵⁷.

Una de las principales características de este tipo de impuestos es que son, por lo general, de periodicidad anual y de alícuota progresiva, por lo menos en la mayoría de los países; y, gravan al monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes. Es decir, se gravan las cosas y derechos, previa deducción de las deudas que pesan sobre estos. En conclusión, estos impuestos gravan el “rendimiento anual” del capital⁵⁸. Asimismo, otras características son que la base imponible de los impuestos al patrimonio, en la mayoría de las ocasiones, suele declarar exentos a “pequeños patrimonios”; y, permiten deducciones por familiares a cargo, incluyéndose en algunas legislaciones a las personas con discapacidad y a las de avanzada edad⁵⁹.

Hay diferentes clases de impuesto sobre el patrimonio, tales como: los tributos sobre el patrimonio de las personas físicas, sobre el patrimonio de las empresas, sobre el valor de la propiedad inmobiliaria, sobre el valor de la propiedad automotriz, entre otros⁶⁰.

De los ejemplos del párrafo anterior, se tiene que los dos primeros son tributos globales, inciden en la totalidad del patrimonio, mientras que los restantes tienen carácter parcial, ya que gravan solo una porción del patrimonio. Así, estos últimos gravan el patrimonio neto; es decir, el valor de los activos, deduciendo de ellos el monto de los pasivos; en tanto que los tributos parciales consideran sólo el valor de los activos, sin admitir

⁵⁶ ARAOZ VILLENA, L. Algunos aspectos relacionados con el impuesto al patrimonio neto personal aplicable a las personas domiciliadas en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1998, Vol. 17. p. 1 a 2.

⁵⁷ GALLO, F. *Principios de Hacienda Pública*. España: Editorial de Derecho Financiero, 1967. p. 325.

⁵⁸ VILLEGAS, H. Op. Cit., p. 745 a 748.

⁵⁹ GROSSMAN, H. *Finanzas y Moneda*. Coordinado por: W. GERLOFF y F. NEUMARK. España: Tratado de Finanzas El Ateneo, 1961. p. 547.

⁶⁰ ARAOZ VILLENA, L. Op. Cit., p. 2.

deducciones⁶¹. Es necesario indicar que, estos impuestos al patrimonio no tienen que pagarse con el patrimonio gravado, toda vez que este hecho produciría su extinción; por ello se recomienda que sean pagados con la renta producida por el patrimonio gravado⁶².

Entre las modalidades más comunes de este impuesto, elegidas por los diversos sistemas tributarios, se encuentran las siguientes:

1. Como parte integrante del impuesto a la renta; como sucede, por ejemplo, en Suecia, donde un mismo ordenamiento legal contiene ambos tributos.
2. En forma independiente del impuesto a la renta (por ejemplo, Uruguay).
3. En forma separada del impuesto a la renta, pero actuando como complemento de este (así es en la mayoría de los países), al considerar que se pueden usar como crédito del citado impuesto.

De lo señalado se puede concluir que, el objetivo de este impuesto, más que recaudar sumas importantes de dinero, es ser utilizado como un apéndice del impuesto a la renta. Por ello, las tasas tienden a ser moderadas, de modo que no afecten la capacidad contributiva, la cual ya está afectada con el impuesto a la renta⁶³.

Una crítica constante que se le hace a estos impuestos en algunos países es recogida por Busto Quiñonez. Él señala que el atentado más significativo que se puede producir con este tipo de impuestos es cuando se considera como activos gravables los principales bienes patrimoniales, pero se ignora el conjunto de deudas y obligaciones que, realmente, tales personas soportan⁶⁴. Así, el impuesto que grava el patrimonio termina afectando la capacidad económica porque no grava lo que tiene que gravar: la generación de riqueza.

A una similar posición llegó Guerra Guerra cuando concluye que, una capacidad económica para que sea gravable tiene que ser original, es decir que la riqueza provenga de un hecho inédito o desconocido hasta la fecha. Entonces, mientras que el impuesto sobre la renta de las personas naturales grava rentas obtenidas durante el periodo impositivo, es decir, las rentas inéditas hasta la fecha; en el impuesto sobre el patrimonio no hay nada nuevo, porque se grava una y otra vez la misma renta no consumida o los bienes en que se ha invertido⁶⁵.

⁶¹ Idem, p. 3.

⁶² Idem, p. 4.

⁶³ Idem, p. 5.

⁶⁴ DEL BUSTO QUIÑONEZ, J. El Impuesto al Patrimonio Neto Personal y los Principios de Imposición Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1998, Vol. 17. p. 37.

⁶⁵ ADAME MARTÍNEZ, F. Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España. *Revista Técnica Tributaria*. 2017, Vol. 119. p. 91.

2.5 ITAN

2.5.1 *Concepto de ITAN*

El ITAN fue creado mediante la ley N° 28424, publicada en el diario El Peruano el 21 de diciembre del 2004 y fue reglamentado por el decreto supremo N° 025-2005-EF publicado en dicho diario el 16 de febrero del 2005. Este impuesto, de acuerdo con el artículo 1 de su ley, es “aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta”.

2.5.2 *Antecedentes del ITAN*

El Estado ha venido creando tributos vinculados a los activos netos (léase patrimonio) para las entidades receptoras de rentas de tercera categoría, como un medio de aumentar la cobranza del impuesto a la renta y/o mejorar su progresividad, o, en su caso, crear un tributo autónomo que dé caja al Estado en momento de baja recaudación tributaria⁶⁶. Estas son algunas de las razones por las que se han ido creando diferentes tipos de tributos, tales como: el IMR, el IEAN, el AAIR y, finalmente, el ITAN⁶⁷; tal como se verá en las distintas políticas fiscales que ha venido manejando el Estado desde los años 90, con relación a la creación de estos mal llamados impuestos patrimoniales.

La política fiscal se basa en tres instrumentos: i) política tributaria, ii) eficiencia en el gasto y iii) la administración de la deuda⁶⁸. La política fiscal tiene efectos en la economía, en aspectos como: la inflación y la demanda agregada, a las que afecta mediante el control del gasto; el empleo, vinculado con las acciones de política tributaria; y, la calidad de vida de la población, determinada por el manejo del gasto social, entre otros⁶⁹.

2.5.2.1 Periodo 1980 – 1985. En este periodo existía una muy compleja estructura tributaria que dificultaba el proceso de control y fiscalización. La razón de ello es la existencia de muchos impuestos: a los ingresos, al patrimonio, a la importación, a la exportación, a la producción y consumo, entre otros⁷⁰.

⁶⁶ DURÁN ROJO, L. ITAN 2014. *AELE, Análisis Tributario* [en línea]. 2014. p. 11. [Fecha de Consulta: 12 de setiembre de 2018]. Disponible en: <http://www.aele.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf>

⁶⁷ Ibidem.

⁶⁸ SANTA MARÍA, H., SAAVEDRA, J. y BURGA, L. Historia de la Política Fiscal en el Perú 1980-2009, *Asociación Fiscal Internacional* [en línea]. 2009, Vol. 29. p. 125 [Fecha de Consulta: 19 de setiembre de 2019]. Disponible en: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/274_08_ct29_hsm-jcs-lb.pdf

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ Idem, p. 128.

Tabla 1*Estructura tributaria vigente 1980-1990*

Impuestos a los ingresos
Impuesto a los ingresos. Al excedente resultante del ajuste integral de los Estados financieros.
Impuestos al patrimonio
Contribución extraordinaria sobre el patrimonio asegurado. Contribución extraordinaria sobre el patrimonio personal. Contribución extraordinaria sobre el valor de las acciones y participaciones. Impuesto al patrimonio empresarial. Impuesto al patrimonio personal. Impuesto al patrimonio neto personal.
Impuestos a la importación
Impuesto adicional a las ventas. Impuesto adicional <i>ad valorem</i> a la exportación. Impuesto adicional <i>ad valorem</i> FOB a la exportación. Sobretasa a la exportación del café en grano crudo. Impuesto adicional a la exportación de azúcar. Impuesto adicional a la entrega de moneda extranjera al Banco Central de Reserva. Impuesto adicional a la exportación de azúcar.
Impuestos a la producción y el consumo
Impuesto general a las ventas. Impuesto selectivo a los combustibles. Impuesto a los débitos bancarios y financieros. Impuesto especial a las exportaciones. Impuesto a la compra y venta de moneda extranjera. Impuesto a la emisión de certificados de moneda extranjera. Impuesto adicional a los signos de aviación. Contribución sobre las ventas de combustibles.

Fuente: Datos tomados de SANTA MARIA et al.⁷¹

En el año 1981, los precios de los metales cayeron en 11,4%, reduciendo los ingresos tributarios de 18,2% del PBI a 15,4% del PBI⁷². En 1983, el Fenómeno El Niño originó una contracción del PBI, del 11,8% respecto a 1982; esto ocasionó una caída del 33% en la recaudación y una baja en la presión tributaria, a 12,1% del PBI⁷³.

Para contrarrestar lo anterior, el gobierno de turno inició un plan ideado por el Fondo Monetario Internacional (FMI) llamado “austeridad sin recesión”, bajo la premisa de la reducción del déficit fiscal mediante contracción del gasto; pero, sin contraer crecimiento⁷⁴.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Ibidem.

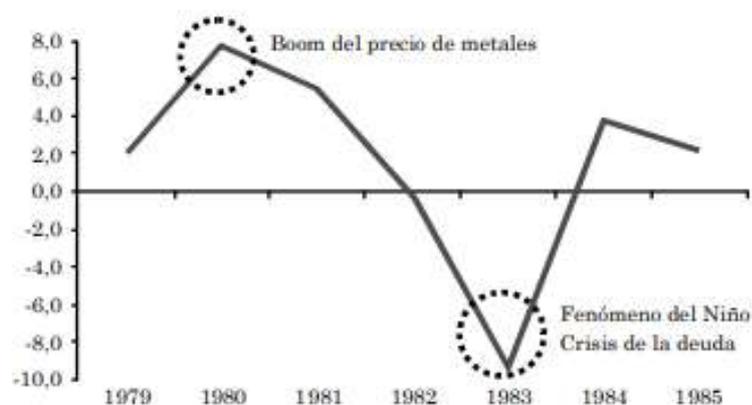
⁷³ Idem, p. 132.

⁷⁴ Ibidem.

Esto dio lugar a una liberalización comercial, con el aumento de los impuestos a los combustibles y una disminución de la inversión. Estas medidas lograron reducir el déficit de 11,3% del PBI en 1983 a 7,6% del PBI en 1984, el menor nivel habido en comparación con los tres años anteriores. Los principales factores asociados a esta disminución fueron: menores gastos de capital y la recuperación del 23% de los ingresos, producto de una amnistía tributaria y de la creación de impuestos a los intereses y comisiones bancarias⁷⁵.

Figura 1

PBI (Var. % anual)



Fuente: Datos tomados de SANTA MARIA H. y otros

2.5.2.2 Periodo 1985 – 1990. A inicios de 1985, la actividad económica había empezado a reactivarse según los siguientes indicadores: las tasas de crecimiento del PBI pasaron de -9,3% en 1983 a tasas cercanas al 3% en 1985; la presión tributaria se incrementaba en casi 2 puntos porcentuales, con lo cual pasó de 12,9% del PBI en 1984 a 15% en 1985. Este incremento se debió a los mayores ingresos obtenidos por los impuestos a los combustibles y a las importaciones como consecuencia de la elevación de sus respectivas tasas⁷⁶.

Entre 1985 y 1987, se tomaron medidas para expandir la demanda interna y reducir la inflación, aumentar el ritmo de crecimiento económico, incrementar el poder adquisitivo y mejorar la distribución del ingreso⁷⁷. Las primeras medidas tributarias fueron: las rebajas a la tasa del IGV, de 11% a 6%; y la reducción de la tasa del ISC para los combustibles de uso industrial⁷⁸. Con estas medidas, los ingresos fiscales alcanzaron un equivalente al 15,3% del

⁷⁵ Idem, p. 133.

⁷⁶ Idem, p. 136.

⁷⁷ Idem, p. 137.

⁷⁸ Ibidem.

PBI, menor en 2,4% al año anterior; y, la presión tributaria cayó de 15,5% del PBI en 1985 a 13,8% del PBI en 1986⁷⁹.

A partir de 1988, se crea el impuesto especial al pago en moneda extranjera por concepto de exportaciones, que origina un incremento en la recaudación por concepto de “otros ingresos” en 89%; de igual forma, se establece un arancel mínimo de 10% sobre el valor del Incoterm CIF (costo, seguro y flete, por sus siglas en inglés) de las importaciones y se modifican las tasas y el sistema de pagos a cuenta del IGV y del ISC, con excepción de los combustibles. Asimismo, se elevan los porcentajes de pagos a cuenta de los impuestos a la renta y al patrimonio⁸⁰. Aun con todo lo planteado por el Estado, el resultado económico continuó agravándose, debido a un déficit fiscal de las empresas públicas y el gobierno central, alcanzando en este periodo un 3,4% del PBI⁸¹.

A fines del tercer trimestre de 1989, se dispusieron medidas tributarias que aumentaron la dispersión de los tributos, como la creación de un impuesto a los débitos de las cuentas corrientes mantenidas en los bancos y el aporte de una contribución extraordinaria de una sola vez, equivalente a 2,5% de los ingresos devengados por las empresas⁸². Estas medidas aumentaron la recaudación del rubro “otros e impuestos indirectos”; pero, esto fue compensado por la caída de los ingresos por impuestos directos, principalmente de los impuestos al patrimonio, que se contrajeron en 58%⁸³. A fines de 1989, las distintas decisiones del gobierno, sobre política fiscal, originaron una presión tributaria por debajo del 6% del PBI⁸⁴. Durante esta etapa, del gobierno de Alan García, el PBI se redujo en 19%, la presión tributaria cayó en casi 4 puntos porcentuales y la inflación se incrementó en más de 4700%⁸⁵.

2.5.2.3 Periodo 1990 – 2001. Este período se caracteriza porque hubo una serie de reformas aplicadas para aumentar la presión tributaria y mejorar los índices de la disciplina fiscal, lo que generó una disminución de la inflación y el descenso del déficit fiscal⁸⁶. Durante esta etapa, se buscó eliminar los tributos que originaban distorsiones en la economía, llegándose a suspender 41 beneficios y exoneraciones del IGV y del ISC; además, fueron derogados 64 tributos⁸⁷. Las medidas fiscales adoptadas para incrementar los ingresos fueron:

1. Impuesto temporal a la entrega de moneda extranjera.

⁷⁹ Idem, p. 142.

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ Idem, p. 143.

⁸² Ibidem.

⁸³ Idem, p. 144.

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ Idem, p. 148.

⁸⁷ Idem, p. 150.

2. Impuestos extraordinarios a las exportaciones y al patrimonio, equivalentes al 10% y 1%, respectivamente.
3. Incremento de 34 veces el precio de los combustibles, para aumentar la recaudación del impuesto selectivo a estos.
4. Impuestos adicionales, como la contribución patrimonial de solidaridad y la contribución patrimonial de bienes asegurados⁸⁸.
5. Disminución del IGV, del 18% al 14%, eliminación de exoneraciones y la derogación de algunos impuestos⁸⁹.

Todo ello ocasionó que los ingresos fiscales aumentaran a un 7,8% del PBI, cuando en el año anterior habían alcanzado el nivel histórico más bajo (4,6% del PBI). De igual forma, la presión tributaria llegó al 10,9% del PBI, el nivel más alto de los últimos años⁹⁰. En 1991, la inflación disminuyó del 7650% a 139%. Los ingresos tributarios crecieron en 400% con respecto a 1990, debido al proceso de simplificación tributaria, que implicó reducir el número de impuestos de 68 a solo 4; y, además, el déficit fiscal disminuyó de 8,7% del PBI a 2,9% del PBI⁹¹.

En 1991, el gobierno implementó nuevas medidas tributarias, siendo las principales: la creación de nuevas contribuciones extraordinarias (como la contribución sobre el patrimonio personal, sobre las acciones y participaciones, que grava la propiedad de acciones comunes y laborales) y la ampliación de la aplicación del ISC a los ingresos percibidos por las instituciones financieras⁹². También, se redujo el impuesto a la renta de personas jurídicas, de 35% a 30%; se derogó la mayor parte de las exoneraciones y se modificó el cálculo del impuesto a la renta de las personas naturales⁹³.

Tabla 2

Escalas del impuesto a la renta de personas jurídicas

Escala	1982	1983	1984-1985	1986	1987-1990	1991-1990
Hasta 75 UIT	30	32	30	20	35	30
Hasta 150 UIT	30	32	30	40	35	30
Hasta 1500 UIT	40	42	40	40	35	30
Hasta 3000 UIT	50	52	50	40	35	30
Sobre 3000 UIT	55	57	50	40	35	30

Fuente: Datos tomados de SANTA MARIA et al⁹⁴

⁸⁸ Ibidem.

⁸⁹ Ibidem.

⁹⁰ Idem, p. 151.

⁹¹ Ibidem.

⁹² Ibidem.

⁹³ Idem, p. 152.

⁹⁴ Idem., p. 153.

Tabla 3*Escalas del impuesto a la renta de personas naturales*

1982-1984	1985	1986	1987-1990	1991	1992-1993	1994-1999
Hasta 1 UIT 0%	Hasta 3 UIT 0%	Hasta 3 UIT 0%	Hasta 15 UIT 8%	Hasta 15 UIT 8%	Hasta 5,5 UIT 6%	Hasta 54 UIT 15%
Hasta 2 UIT 2%	Hasta 5 UIT 6%	Hasta 5 UIT 4%	Hasta 20 UIT 10%	Hasta 20 UIT 10%	Hasta 15 UIT 10%	Sobre 54 UIT 30%
Hasta 3 UIT 4%	Hasta 7 UIT 7%	Hasta 8 UIT 8%	Hasta 25 UIT 12%	Hasta 25 UIT 12%	Hasta 25 UIT 20%	
Hasta 5 UIT 8%	Hasta 10 UIT 8%	Hasta 14 UIT 13%	Hasta 33 UIT 16%	Hasta 33 UIT 16%	Hasta 35 UIT 30%	
Hasta 7 UIT 13%	Hasta 14 UIT 10%	Hasta 24 UIT 18%	Hasta 41 UIT 20%	Hasta 41 UIT 20%	Sobre 35 UIT 37%	
Hasta 10 UIT 18%	Hasta 19 UIT 12%	Hasta 36 UIT 24%	Hasta 50 UIT 25%	Hasta 50 UIT 25%		
Hasta 14 UIT 26%	Hasta 26 UIT 15%	Hasta 48 UIT 30%	Hasta 60 UIT 31%	Hasta 60 UIT 31%		
Hasta 19 UIT 34%	Hasta 26 UIT 20%	Hasta 60 UIT 36%	Hasta 72 UIT 38%	Sobre 60 UIT 37%		
Hasta 26 UIT 41%	Hasta 51 UIT 25%	Hasta 72 UIT 42%	Sobre 72 UIT 45%			
Hasta 36 UIT 50%	Hasta 51 UIT 25%	Sobre 72 UIT 48%				
Hasta 51 UIT 55%	Hasta 69 UIT 35%					
Hasta 73 UIT 59%	Hasta 90 UIT 45%					
Hasta 73 UIT 59%	Sobre 90 UIT 50%					
Hasta 104 UIT 63%						
Sobre 104 UIT 65%						

Fuente: Datos tomados de SANTA MARIA et al⁹⁵

Tabla 4*Evolución de la tasa del impuesto general a las ventas (%)*

IMPUESTOS	Ene-82	Ene-84	Ago-84	Ene-85	Feb-86	Mar-88	Ago-88	Ene-89	Feb-90	Feb-90	Ago-90	Ene-91	Ago-91	Mar-92
General a las ventas	16	18	8	10	5	8,5	13,5	13	15	15	11	12	14	16
Promoción municipal	0	0	0	1	1	1,5	1,5	2	2	2	2	2	2	2
Fondo universitario	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
Total	16	18	8	11	6	10	15	15	17	17	14,0	14	16	18

Fuente: Datos tomados de SANTA MARIA et al⁹⁶

El proceso de estabilización terminó con el crecimiento de la actividad económica, el PBI creció 4,8% en 1993, la mayor tasa desde 1987; la inflación decreció y la presión tributaria aumentó⁹⁷.

2.5.2.4 Impuesto mínimo a la renta. Ante la situación descrita por la que atravesaba el país, por recomendación de la OCDE y como una forma de aumentar los ingresos fiscales, el Estado comenzó a crear impuestos patrimoniales, para los cuales tomó a los activos como manifestación de la riqueza. El impuesto mínimo fue el primer intento de impuesto patrimonial. Este se crea con el fin de incrementar la recaudación por impuestos a la renta,

⁹⁵ Ibidem.

⁹⁶ Idem, p. 154.

⁹⁷ Idem, p. 155.

tratando de gravar mediante el valor de los activos y no sobre la utilidad real, como una demostración de incapacidad del Estado para fiscalizar adecuadamente a las empresas⁹⁸.

La determinación de los ingresos y los gastos para el establecimiento del impuesto a la renta es muy compleja debido a que los márgenes de discusión al momento de identificarlos son amplios para aceptarlos en el cálculo del impuesto a pagar. En cambio, los activos son elementos difíciles de “esconder” y no existe mucha discusión en su determinación. Por tanto, es más fácil que la administración tributaria los fiscalice, siendo esa una de las razones que el Estado advirtió para concluir que habría ventajas en la creación de un impuesto que tuviera como hecho económico los activos de las empresas⁹⁹. Así, el 28 de diciembre de 1991 se publicó la ley N° 25381, de equilibrio financiero del sector público para el año 1992, cuyo artículo 118 creó el IMR, el cual estableció una tasa no menor al 2% del valor de sus activos netos¹⁰⁰.

Posterior a su entrada en vigor, el TC, mediante la sentencia al EXP N° 0646-1996-AA/TC, declaró inaplicable dicho impuesto por ser inconstitucional. Ello debido a que gravaba el capital o los activos netos de los particulares, en lugar del beneficio, la ganancia o la renta obtenida¹⁰¹. El TC argumentó que dicho gravamen constituía una desnaturalización del impuesto a la renta, porque: (i) no gravaba la renta, sino su fuente productora; y, (ii) porque el elemento base de la imposición no es reveladora de capacidad económica o contributiva¹⁰². Así, el TC declara al IMR inconstitucional por dos elementos: por confiscatorio y por discriminatorio. El primero de ellos, porque en el caso de que la empresa tenga pérdidas, el pago del impuesto consumiría su capital; y, discriminatorio, porque obligaba a contribuir con este impuesto a la renta a quien no tenía capacidad para pagarlo; es decir, trataba igual (mediante el cobro del mismo impuesto) a quienes eran desiguales¹⁰³.

2.5.2.5 Impuesto extraordinario a los activos netos. Valle Billinghamurst, en el libro *Notas acerca de la constitucionalidad del ITAN*, a propósito de las recientes sentencias emitidas por el TC, señalaba con relación al IEAN que el 3 de mayo de 1997 es la fecha en que se publicó la ley N° 26777 por la cual se derogó el IMR y, de inmediato, se impulsó la creación del IEAN, como un segundo intento de gravar los activos como fuente de creación

⁹⁸ ONO HIRATA, D. ¿Es el ITAN un impuesto constitucional? *Revista Derecho & Sociedad* [en línea]. 2005, Vol. 24. p. 73 [Fecha de Consulta: 20 de octubre de 2018], Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/issue/view/1363>

⁹⁹ Ibidem.

¹⁰⁰ VALLE BILLINGHURST, A. Notas acerca de la Constitucionalidad del ITAN a Propósito de las Recientes Sentencias Emitidas por el TC. *Revista Derecho & Sociedad*. 2007, Vol. 29. p. 362.

¹⁰¹ Ibidem.

¹⁰² Ibidem.

¹⁰³ Idem, p. 362

de riqueza. El IEAN es un tributo destinado a gravar el patrimonio, estableciendo que se debía pagar una tasa equivalente al 0,5% del valor de los activos netos. Dicho monto no constituía un pago mínimo del impuesto a la renta; pero, al igual que el IMR, se señaló que el IEAN era un crédito contra este impuesto y no era posible su devolución, Las aparentes semejanzas del IEAN con el IMR generaron cuestionamientos de los contribuyentes, acerca de la constitucionalidad del IEAN, principalmente cuando estos se encontraban en una situación de pérdida tributaria, postura que no fue compartida por el TC¹⁰⁴.

Asimismo, mediante la sentencia del EXP. N° 2727-2002-AA/TC, el TC declaró su constitucionalidad, ya que, para este tribunal, el IEAN no constituía una infracción a las leyes ni a la Constitución, pues es un impuesto que grava el patrimonio y, siempre que se utilicen mecanismos congruentes para tal fin, esto es totalmente válido. El IEAN gravaba el patrimonio, como manifestación de riqueza que puede derivarse de la propiedad, razón por la cual el TC entendió que la fórmula legislativa empleada era correcta. En razón a ello, concluyó que las alegaciones de que esta clase de tributos, en cuanto afectaba a contribuyentes con pérdidas tributarias, no eran atendibles. Finalmente, por su naturaleza temporal, el IEAN quedó sin efecto el 31 de diciembre de 1999.

2.5.2.6 Anticipo adicional del impuesto a la renta. De igual forma Valle Billingham en el libro mencionado, indicaba en relación con el AAIR que, el 2 de agosto del 2002, y mediante la quinta disposición transitoria y final de la ley N°. 27804, se creó el citado impuesto, con el que el Estado intenta, por tercera vez, gravar con un nuevo “impuesto” los activos como manifestación de la riqueza, pues, aunque el anterior fue declarado constitucional, fue derogado. Posteriormente, el AAIR es incorporado a la ley del impuesto a la renta, mediante el decreto legislativo N° 945, teniendo como sujeto pasivo a los perceptores de rentas de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta¹⁰⁵.

Continúa señalando que el AAIR se diferencia de los otros impuestos referidos en que su pago, sea al contado o en nueve (9) cuotas mensuales, se calculaba “en función a los activos netos de la empresa, según una escala progresivo-acumulativa y sería considerado a cuenta del impuesto a la renta”. De igual forma, se establecía que el monto pagado era un crédito contra el pago de regularización o contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta, aplicables al ejercicio al cual corresponde el AAIR o a los posteriores.

De igual forma, indica que el AAIR no fue calculado en función a las rentas obtenidas por los contribuyentes; sino, de acuerdo con el valor de su patrimonio (los activos netos). Ello

¹⁰⁴ Ibidem.

¹⁰⁵ Idem, p. 363

originó una controversia porque el pago fue considerado como ‘a cuenta’ del impuesto a la renta, y este era un tributo que afectaba la utilidad, no concibiendo tal aspecto como válido, sobre todo si el AAIR era un impuesto que gravaba el patrimonio.

Para finalizar, el TC, en la sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, al analizar su constitucionalidad, estableció que los límites a la potestad tributaria también son aplicables a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria principal. En la citada sentencia, el TC se pronunció sobre la posibilidad de considerar los activos netos como una manifestación de capacidad contributiva; pero, señaló que esta obligación accesoria debía respetar la lógica del tributo. Indicó que no era congruente que el AAIR, que se gravaba en función de los activos netos, sea un adelanto del impuesto a la renta que grava la riqueza, hecho que atenta contra los límites de la potestad tributaria. El AAIR, finalmente, fue declarado inconstitucional por el TC, por su afectación al Artículo 74 de la Constitución política.

2.5.3 Naturaleza y constitucionalidad del ITAN según el TC

2.5.3.1 Sobre su naturaleza de impuesto patrimonial. El TC, en la sentencia al EXP N° 03797-2006-PA/TC, señala: “El ITAN es un impuesto patrimonial autónomo que grava los activos netos de determinados sujetos perceptores de renta de tercera categoría”¹⁰⁶. Por lo tanto, el ITAN es un impuesto patrimonial autónomo; y, está constituido por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, y al igual que otros impuestos al patrimonio, que gravan no solo el patrimonio sino su transferencia, incluyendo en este rubro, los siguientes impuestos: predial, alcabala y vehicular, entre otros¹⁰⁷.

2.5.3.2 Vinculación con el impuesto a la renta. La sentencia del TC señala que los impuestos que antecedieron al ITAN y que han sido declarados inconstitucionales son distintos a este, pues tanto el IMR y el AAIR se originaban del impuesto a la renta. Además, precisa que el ITAN “es un impuesto independiente que, efectivamente, grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva y no directamente relacionada con la renta”¹⁰⁸. En los anteriores casos, la incongruencia entre el medio impositivo (activos netos) y los fines

¹⁰⁶ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, considerando 5.2 página 15. [Fecha de Consulta:15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

¹⁰⁷ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 2727-2002-AA/TC, considerando 6. [Fecha de Consulta:15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

¹⁰⁸ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, considerando 5 página 15. [Fecha de Consulta:15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

que persigue el legislador tributario (renta) hizo que los mencionados tributos fueran inconstitucionales.

2.5.3.3 Sobre sus características de crédito. La relación del ITAN con el impuesto a la renta se da porque el primero es un crédito del segundo, y si no es usado puede ser devuelto al contribuyente. Esto evidencia, como característica principal del ITAN, que no se trata de un tributo, porque no es un pago definitivo según la doctrina clásica¹⁰⁹. De igual forma, la sentencia estudiada señala que, contrario a la doctrina, la característica de ser un crédito de un tributo o pasible de devolución podría entenderse inclusive como una ventaja para el contribuyente, lo que originaría que termine siendo -precisamente- una garantía de su constitucionalidad¹¹⁰. Ahora bien, cabría preguntarse, lo que podría ser materia de otra investigación, ¿el ITAN es igualmente constitucional, cuando no es posible utilizarlo como crédito ni obtener su devolución?

2.5.3.4 Sobre los activos netos y la capacidad contributiva. Sobre este punto, señala la sentencia del TC¹¹¹ que los activos netos constituyen una manifestación de la capacidad contributiva, debido a que terminan siendo elementos con los que, finalmente, se obtendrá la renta ($K+T=R$)¹¹². Se agrega que, en algunos otros países, los activos netos se utilizan como complemento de la progresividad del impuesto a la renta.

2.5.3.5 Sobre el ITAN y el arrastre de pérdidas de una empresa. Asimismo, indica la sentencia del EXP N°03797-2006-PA/TC, en su considerando 5, que la normativa sobre el arrastre de pérdidas no tiene relación directa con la vulneración de los derechos de la demandante en torno al ITAN. Más aún, si el estado de pérdida de la empresa no es consecuencia directa de norma alguna, sino más bien de la gestión de sus órganos directivos y/o administrativos¹¹³.

2.5.3.6 Sobre su fin extrafiscal. Igualmente, Durand señala que la sentencia del TC indica que los impuestos al patrimonio tienen como objetivo facilitar la lucha contra el fraude,

¹⁰⁹ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 2727-2002-AA/TC, considerando 10. [Fecha de Consulta: 15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

¹¹⁰ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 2727-2002-AA/TC, considerando 10. [Fecha de Consulta: 15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

¹¹¹ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, considerando 5.2 página 14. [Fecha de Consulta: 15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

¹¹² Capital más trabajo es igual a renta.

¹¹³ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, considerando 5.2 página 15. [Fecha de Consulta: 15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

debido a la información que proporcionan sobre las fuentes de riqueza y el control tributario en general, al ser una suerte de censo de la riqueza de los ciudadanos¹¹⁴.

2.5.4 Sujetos afectos, temporalidad y exoneración en el ITAN

Este impuesto se aplica a los generadores de renta de tercera categoría y a quienes están sujetos al régimen general del impuesto a la renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes, pertenecientes a empresas unipersonales, sociedades y entidades constituidas en el exterior¹¹⁵.

El ITAN, en un inicio, fue creado solo para que sea aplicado durante los ejercicios del 2005 y el 2006. Por ello, el TC avaló su constitucionalidad fundamentada en la temporalidad del impuesto. Sin embargo, mediante decreto legislativo N° 976, su vigencia se prorrogó indefinidamente¹¹⁶.

El artículo 3° de la ley del ITAN señala las exoneraciones a este impuesto. Estas son de carácter subjetivo, e incluyen, principalmente, a las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado, así como las entidades inafectas o exoneradas del impuesto a la renta¹¹⁷.

2.5.5 Base imponible del ITAN

La base imponible de este impuesto está constituida por el valor de los activos netos en el balance general, ajustado según el decreto legislativo N° 797, cerrado al 31 de diciembre

¹¹⁴ DURÁN ROJO, L. Op. Cit., p. 13.

¹¹⁵ Ley N° 28424, ley que crea el impuesto temporal a los activos netos, artículo 2° Sujetos del impuesto: Son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

¹¹⁶ BAHAMONDE QUINTEROS, M. *La vigencia de las exoneraciones del ITAN y la certeza tributaria* [en línea], Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014. [Fecha de Consulta: 12 de setiembre de 2018]. Disponible: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2014/11/20/la-vigencia-de-las-exoneraciones-del-itan-y-la-certeza-tributaria/>

¹¹⁷ Ley N° 28424, ley que crea el impuesto temporal a los activos netos, Artículo 3° Exoneraciones:

- a) Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago.
- b) Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.
- c) Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI al 1 de enero de cada ejercicio.
- d) Cofide
- e) Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28° de la ley del impuesto a la renta.
- f) Las entidades inafectas o exoneradas del impuesto a la renta.
- g) Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la ley 28749, ley general de electrificación rural.

del ejercicio anterior al que corresponda el pago; y, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta¹¹⁸.

¹¹⁸ Ley N° 28424, ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, Artículo 5° Deduciones de la base imponible:

- a) Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste. La excepción no es aplicable a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.
- b) El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los 3 años.
- c) Las empresas de operaciones múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16° de la ley N° 26702, ley general del sistema financiero y del sistema de seguros y orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, deducirán el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio que la citada Superintendencia establezca, según los porcentajes que corresponda a cada categoría de riesgo, hasta el límite del 100%. Para el cálculo del encaje exigible, estas empresas considerarán lo determinado en las circulares del Banco Central de Reserva sobre los saldos de las obligaciones sujetas a encaje al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago. Las provisiones específicas por riesgo crediticio deberán cumplir con los requisitos establecidos en el inciso h) del artículo 37° de la ley del impuesto a la renta.
- d) Las cuentas de existencias y las cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación, en el caso de las empresas exportadoras. A tal efecto, se aplicará a la cuenta de existencias el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones. El valor de las exportaciones de la cuenta cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.
- e) Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento, así como los derechos que se deriven de esa participación y los reajustes del valor de dichas acciones, que reciban en calidad de aporte de capital las entidades financieras del Estado que se dediquen a actividades de fomento y desarrollo.
- f) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la ley N° 26702. Asimismo, para efecto de la determinación del Impuesto, las empresas de seguros y de reaseguros tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradoras, deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros.
- g) Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura y regulados por la ley N° 28296 - ley general del patrimonio cultural de la nación.
- h) Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al texto único ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM y modificatorias que establecen las normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, que se encuentran afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre los mismos.
- i) Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con convenio que hubieran estabilizado, dentro del régimen tributario del impuesto a la renta, las normas del IMR con anterioridad a la vigencia de la ley, con excepción de las empresas exoneradas de este último. Las empresas con convenio sujetas al IMR deducirán de su base imponible las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas gravadas con el Impuesto, con excepción de las que se encuentren exoneradas de este último. Las excepciones establecidas en los párrafos anteriores de este inciso no serán aplicadas a las empresas que prestan el servicio público de electricidad, agua potable y alcantarillado.
- j) La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el decreto legislativo N.º 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104° de la ley del impuesto a la renta.
- k) Por último, para el caso de los patrimonios fideicometidos a que se refiere el artículo 260° de la ley N.º 26702, el fideicomitente que se encuentre obligado al pago del Impuesto deberá incluir en su activo el valor de los bienes y/o derechos que le entregue la sociedad titulizadora a cambio de la transferencia fiduciaria de activos, los cuales se registrarán por el valor de dicha transferencia, sin que en ningún caso

Sobre la base imponible del ITAN, se debe indicar que, el acápite 3.1 del artículo 3° de la resolución de la superintendencia N° 087-2009/SUNAT señala: “A partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago”.

2.5.6 Tasa, determinación, declaración y pago del ITAN

De acuerdo con el artículo 6° de la ley de creación del ITAN y el decreto legislativo N° 976¹¹⁹, se aplicará una alícuota por el exceso de activos netos de S/ 1 000 0000 conforme a lo siguiente e indicando que el monto determinado, cuando se presente la declaración jurada, se cancelará al contado o en forma fraccionada, hasta en 9 cuotas mensuales sucesivas:

Tabla 5

Tasa del ITAN

Periodo	Tasa	Activos netos
Desde el 1 de enero al 31 de diciembre del 2008	0%	Hasta S/ 1 000 000
	0,5%	Por el exceso de S/ 1 000 000
A partir del 1 de enero del 2009	0%	Hasta S/ 1 000 000
	0,4%	Por el exceso de S/ 1 000 000

Fuente: Datos tomados del Decreto legislativo establece la graduación de la tasa del ITAN.

2.5.7 Aplicación del monto pagado

Según el artículo 8° de la ley del ITAN, el monto pagado total o parcial puede utilizarse como crédito en los siguientes casos:

Frente a los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta de marzo a diciembre del ejercicio gravable.

Frente al pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable.

De igual forma puede optarse por su devolución cuando se presente la declaración jurada anual del impuesto a la renta del año correspondiente y, luego de demostrar que, después de compensar el impuesto contra los pagos a cuenta mensuales y/o los de regularización del impuesto a la renta del ejercicio por el cual se pagó, quedará algún saldo no aplicado, pues no es posible su aplicación contra futuros pagos del impuesto a la renta de ejercicios posteriores¹²⁰.

puedan tener un valor menor al de los activos transferidos.

¹¹⁹ Decreto legislativo que establece la graduación de la tasa del ITAN, publicado en el diario oficial El Peruano en el 15 de marzo de 2007, este decreto entró en vigor a partir del 1 de enero de 2009.

¹²⁰ Perú. Tribunal Fiscal [en línea]. Resolución del Tribunal Fiscal Núm. 03885-8-2021. [Fecha de consulta: 08 de junio de 2022]. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_8_03885.pdf: Cabe resaltar que, según la RTF N°03885-8-2021, existe la posibilidad de solicitar a pedido de parte la compensación del saldo no utilizado del ITAN con deudas posteriores. Sin embargo, aún no existe facilidad

Los requisitos para solicitar su devolución son sustentar la pérdida tributaria o el menor impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. Asimismo, la devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor a 60 días de presentada la solicitud; vencido el plazo, se origina un silencio administrativo positivo¹²¹.

2.6 Elementos que integran los estados financieros

Los elementos que integran los estados financieros son las grandes categorías que agrupan los efectos de las transacciones y otros eventos sobre los estados financieros. Algunos de ellos se relacionan con la medición de la situación financiera de una entidad: activos, pasivos y patrimonio; mientras que otros están relacionados con la medición del desempeño de una entidad: ingresos y gastos¹²².

El estado de situación financiera, más conocido como balance general, está dentro de los más importantes y muestra la situación financiera de la empresa en un momento determinado. Tiene dos secciones: en el lado izquierdo está el activo, que representa los recursos de la empresa, todo cuanto posee y controla, desde el efectivo hasta el edificio; en el

por parte de la Administración en cuanto al uso de este “crédito”, ya que los sistemas aún no están habilitados para ello, se debe hacer por medio de un escrito y la solicitud se resuelve en el plazo de 45 días hábiles y hasta más. Asimismo, este es muchas veces denegado debido a que aún no se ha capacitado a los funcionarios que resuelven estas solicitudes con lo que la resolución de observancia obligatoria indica.

¹²¹ Ley N° 28424, ley que crea el ITAN, artículo 8°: crédito contra el impuesto a la renta: el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del impuesto podrá utilizarse como crédito:

a) Contra los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.

b) Contra el pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Sólo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, el Impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago.

En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud. En este caso la SUNAT bajo responsabilidad deberá emitir las notas de crédito negociables, de acuerdo con lo establecido por el código tributario y sus normas complementarias.

Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el impuesto, hasta el límite de este, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondiente al período del mes de marzo y siguientes de cada ejercicio. Esta opción sólo es aplicable en el caso del pago en forma fraccionada del impuesto. Estos contribuyentes no podrán utilizar el crédito indicado en el primer párrafo del presente artículo. Los pagos a cuenta del impuesto a la renta acreditados contra el impuesto constituirán crédito sin derecho a devolución contra el impuesto a la renta del ejercicio gravable,

Artículo 9° Recurso y administración: El impuesto será administrado por la SUNAT y constituirá ingreso del Tesoro Público.

¹²² CHONG LEÓN, E., QUEVEDO ALEJOS, M., CHÁVEZ PASSANO, M. Y BRAVO TANTALEÁN, M. *Contabilidad Financiera Intermedia, estados financieros y análisis de las cuentas del activo, pasivo y patrimonio neto*. 2° ed. Perú: Fondo Editorial Universidad del Pacífico, 2014. p. 32.

derecho, se hallan el pasivo y el capital, que representan las fuentes de los recursos para adquirir el activo¹²³.

Canaletti, citando al profesor Raúl Barros Garcés, dice lo siguiente del balance general:

“El capital de los accionistas (pasivo no exigible), se transforma en mercaderías (activo realizable), a través del proceso industrial (activo inmovilizado), o simplemente a través de la compra a proveedores mayoristas (pasivo exigible). Estas mercaderías se venden en el mercado, y el producto de estas ventas (pérdidas y ganancias) va a incorporarse nuevamente al capital para recomenzar el ciclo vital, dejando de paso un déficit o un superávit (pérdida o utilidad del ejercicio). A este flujo continuado y permanente se le toma una fotografía, una vez al año. Esta fotografía es el balance que muestra cómo se encuentran dispuestos en ‘ese’ instante todos los bienes de la empresa (el activo), los derechos de terceros sobre ella (el pasivo), y lo que es más interesante, el resultado (utilidad o pérdida del ejercicio)”¹²⁴.

El estado de resultados (llamado también de ganancias o de operación) es un informe de todos los ingresos y gastos correspondientes a un periodo en particular. La utilidad neta es el producto final de un estado de resultados, esto es, el remanente después de deducir todos los gastos del ingreso¹²⁵.

Canaletti dice lo siguiente sobre el estado de resultados:

“Un estado de resultados económicos del ejercicio demuestra las operaciones que han dejado resultados positivos, ingresos o ganancias, y las que han ocasionado resultados negativos, gastos, costos o pérdidas, con el equilibrio final de utilidad o pérdida”¹²⁶. El balance general ofrece una fotografía de la situación financiera de la empresa en un tiempo determinado; en cambio, el estado de resultados ofrece una imagen móvil de eventos a lo largo de un periodo”¹²⁷.

A continuación, se procederá a conceptualizar cada uno de los elementos enumerados en los párrafos anteriores, para poder tener una mayor claridad al momento de analizarlos, cuando se discuta el principio de no confiscatoriedad del ITAN en su aplicación particular.

¹²³ HORNGREN, C. *Introducción a la Contabilidad Financiera*. 7° ed. Traducido por: L. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ. México: Pearson Educación, 2000. p. 8.

¹²⁴ CANALETTI, C. *Contabilidad avanzada*. Perú: Iberoamericana de Editores, 1984. p. 10.

¹²⁵ HORNGREN, C. Op. Cit., p. 50.

¹²⁶ CANALETTI, C Op. Cit., p. 12.

¹²⁷ HORNGREN, C. Op. Cit., p. 51.

2.6.1 Activo

Un activo es un recurso registrado por la empresa, producto de sucesos pasados, esperando obtener beneficios económicos en el futuro¹²⁸. También, son los recursos económicos que se espera que generen futuras entradas de efectivo, por ejemplo, caja, inventario y equipo¹²⁹. Chong León señala que el activo “está constituido por los recursos de propiedad de la compañía, que son capaces de generar beneficios económicos futuros para la empresa”¹³⁰. Asimismo, “los activos pueden ser tangibles, si tienen existencia material; o intangibles, si representan derechos legales para el uso de un proceso o un derecho de cobro”¹³¹.

2.6.2 Pasivo

Es una obligación o deuda que tiene la empresa con terceros, surgida a raíz de sucesos pasados. Cuando esta venza, para cancelarla, la empresa podría desprenderse de recursos que contienen beneficios económicos¹³². Estas deudas constituyen una partida, que resulta de la compra a crédito de bienes o servicios a otras empresas. También incluye los préstamos obtenidos para financiar actividades de la compañía, las remuneraciones de los empleados y los impuestos pendientes de pago. Como resultado de haber prestado dinero u otorgado crédito, los acreedores tienen derecho sobre una parte de los activos de la empresa deudora¹³³.

2.6.3 Patrimonio

El concepto patrimonio no es trivial, responde a una conceptualización desde el punto de vista económico, jurídico y contable que tiene diferentes enfoques. Es común usar el término para designar el conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin y que son susceptibles de estimación económica (Diccionario de la Lengua Española, 2021). De acuerdo con ese concepto, la composición del patrimonio estaría restringida a bienes inmuebles o muebles de una determinada persona. También se utiliza para designar los bienes de un individuo heredados de sus ascendientes¹³⁴.

Desde un punto de vista más técnico, se puede entender al patrimonio como el conjunto de relaciones jurídicas constituidas por bienes, derechos y obligaciones,

¹²⁸ PAREDES REÁTEGUI, C., AYALA, ZAVALA, P. *Normas Internacionales de Información Financiera, Jurisprudencias, concordancias y casuística*. Tomo I. Perú: Editorial Instituto Pacífico S.A.C, 2006. p. 34.

¹²⁹ HORNGREN, C. Op. Cit., p. 9.

¹³⁰ CHONG LEÓN, E., QUEVEDO ALEJOS, M., CHÁVEZ PASSANO, M. Y BRAVO TANTALEÁN, M. Op. Cit., p. 52.

¹³¹ *Ibidem*.

¹³² PAREDES REÁTEGUI, C. y AYALA ZAVALA, P. Op. Cit., p. 35

¹³³ *Ibidem*.

¹³⁴ DE CESARE, C. y LAZO MARÍN, F. *Impuestos a los Patrimonios en América Latina*. Chile: CEPAL, 2008. p. 13.

pertenecientes a una persona natural o jurídica, que tienen una utilidad financiera y económica, siendo susceptible de estimación en moneda o dinero. Los bienes y derechos constituyen todo aquello que puede ser valorado y apreciado en dinero, tales como los terrenos, edificios, maquinaria, vehículos automotores, mobiliario, obras de arte y similares; depósitos o aplicaciones financieras, acciones o similares y créditos a ser recibidos. Las obligaciones abarcan gravámenes, deudas, préstamos y otras obligaciones de cualquier especie¹³⁵.

El profesor Guillermo Cabanellas señala que el patrimonio es el conjunto de bienes, créditos y derechos y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica¹³⁶. Finalmente, según Castán, concepto que se prefiere, el patrimonio es el conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas que pertenecen a una persona y son susceptibles de estimación pecuniaria y, en cuanto a su contenido, ofrece las siguientes notas:

- a) El patrimonio se halla integrado por derechos, no cosas; esta precisión se hace para que no se confunda con el activo, el cual, sí puede estar conformado por cosas, como los inmuebles
- b) Son parte también del patrimonio las obligaciones, es decir, es el financiamiento propio que va a ayudar a conseguir los activos necesarios para obtener el flujo económico requerido para el funcionamiento de la empresa o persona jurídica.
- c) Solo las relaciones jurídicas de carácter económico forman el contenido del patrimonio¹³⁷.

2.6.4 Ingresos

Miden el incremento en los activos producido por la venta de bienes, la prestación de servicios a los clientes u otra fuente que aumente la participación de los propietarios en el patrimonio de la empresa¹³⁸. Para que sean reconocidos, los ingresos deben satisfacer dos criterios¹³⁹:

Deben haberse ganado. Se considera que es así, cuando una compañía entrega bienes o servicios al cliente.

Deben haberse realizado. Sucede cuando se recibe efectivo o se obtienen derechos sobre este, a cambio de bienes o servicios. Para que una promesa de pago justifique reconocer el ingreso, la compañía deberá estar objetivamente segura de que recibirá el efectivo que le han prometido.

¹³⁵ Ibidem.

¹³⁶ VALLE BILLINGHURST, A. *Reflexiones sobre el Impuesto...* Op. Cit., p. 13.

¹³⁷ DEL BUSTO QUIÑONEZ, J. Op. Cit., p. 9.

¹³⁸ CHONG LEÓN, E., QUEVEDO ALEJOS, M., CHÁVEZ PASSANO, M. y BRAVO TANTALEÁN, M. Op. Cit., p. 57.

¹³⁹ HORNGREN, C. Op. Cit., p. 46.

La definición de ingresos incluye a los obtenidos de actividades ordinarias y las ganancias. Los primeros surgen en el curso de las actividades que realiza la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones: ventas, honorarios, intereses, dividendo, alquileres y regalías. En cambio, las ganancias son otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Estas suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, su naturaleza es similar a la de los ingresos de las actividades ordinarias¹⁴⁰.

2.6.5 Gastos

Con los gastos se miden los recursos consumidos o los valores perdidos por la entidad, durante un periodo determinado, por los cuales se generaron ingresos¹⁴¹. La definición incluye las pérdidas y los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de estas actividades se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Las pérdidas son otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Y, representan un decremento en los beneficios económicos y, por tanto, no se diferencian (en su naturaleza) de cualquier otro gasto.

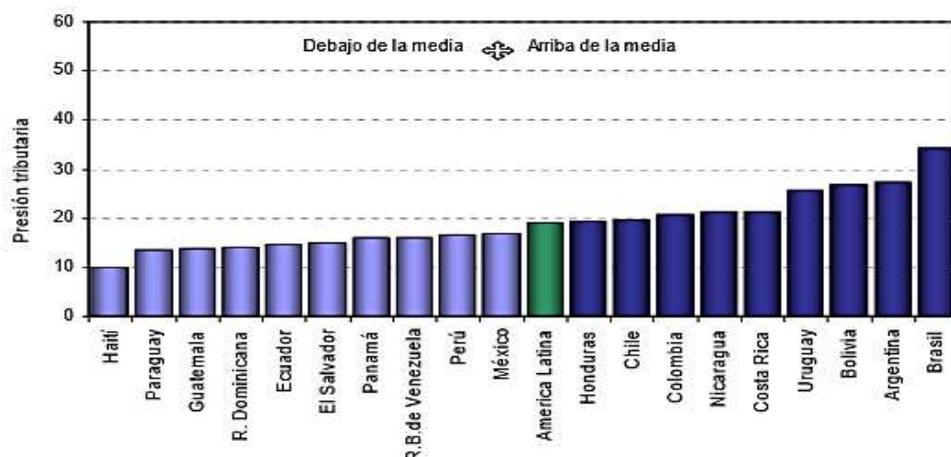
2.6.6 Presión tributaria

Partiendo de la concepción de que el tributo o el conjunto de tributos constituyen un peso que gravita sobre las economías individuales o sobre su conjunto, se puede definir como presión tributaria (en adelante P) a la relación entre la suma de los tributos (en adelante T) y la riqueza nacional (en adelante R). Una justa formulación del concepto de presión tributaria puede ofrecer el barómetro de las finanzas públicas de un país o de países diversos. Únicamente con el cálculo basado en esta fórmula, se pueden deducir las consecuencias prácticas de cómo se podrá o deberá desenvolver la actividad financiera pública en el futuro. En América Latina, según la OCDE, la presión tributaria más baja se observa en Haití, con 10% del PBI; y la más alta, en Brasil con 34,2% del PBI. Hay nueve países que tienen una presión que supera al promedio latinoamericano y diez que están por debajo de este¹⁴².

¹⁴⁰ INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION, *Marco Conceptual para la Información Financiera*, [en línea], 2020. p. 30. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf

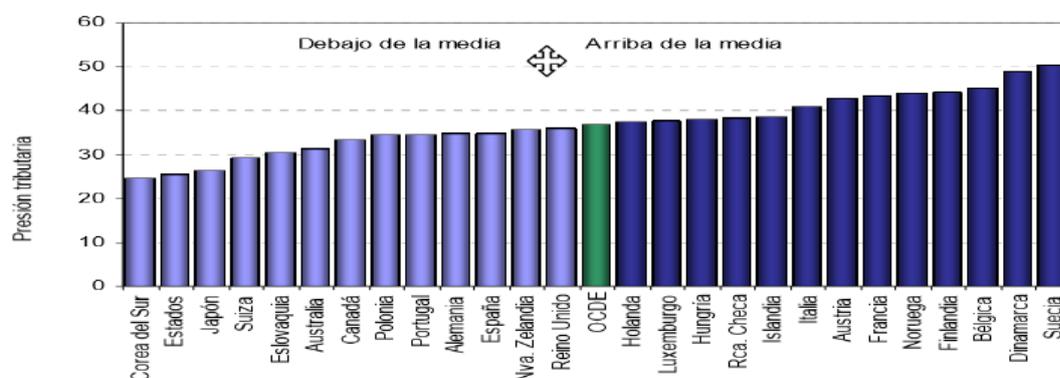
¹⁴¹ HORNGREN, C. Op. Cit., p. 58.

¹⁴² DE CESARE, C. y LAZO MARÍN, F. Op. Cit., p. 80.

Figura 2*Presión tributaria en América Latina*

Fuente: Datos tomados de DE CESARE y otros¹⁴³

En la OCDE, Corea del Sur presenta la presión tributaria más baja, 24,60% del PBI; y Suecia, la más elevada, 50,40% del PBI. Hay trece países por encima de la media y trece por debajo. Corea del Sur está por encima de la mayoría de los países latinoamericanos, y solo cuatro naciones lo superan: Uruguay, Bolivia, Argentina y Brasil¹⁴⁴.

Figura 3*Presión tributaria en la OCDE*

Fuente: Datos tomados de DE CESARE y otros¹⁴⁵

2.6.7 Evasión tributaria

Las tasas de evasión del impuesto a la renta de las personas naturales se ubican entre el 30% para Perú; y el 70%, para Guatemala, con un promedio cercano al 50% en los 10 países

¹⁴³ Ibidem.

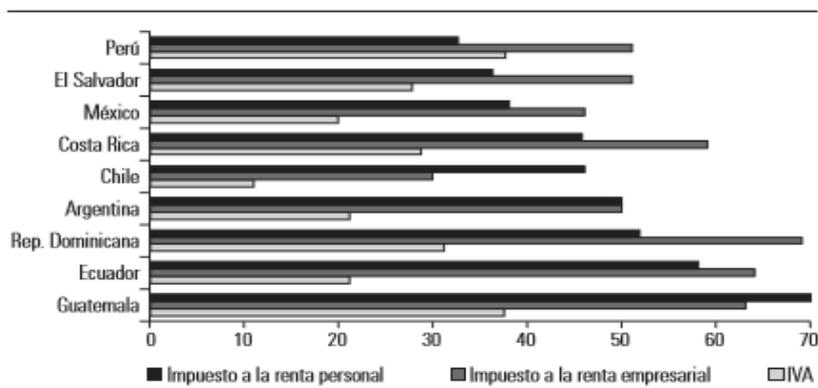
¹⁴⁴ Ibidem.

¹⁴⁵ Idem, p. 81.

de América Latina. La situación no es muy diferente en el caso del impuesto a la renta de las empresas, ya que la evasión también bordea el 50% en promedio¹⁴⁶.

Figura 4

Tasas de evasión tributaria (porcentaje)

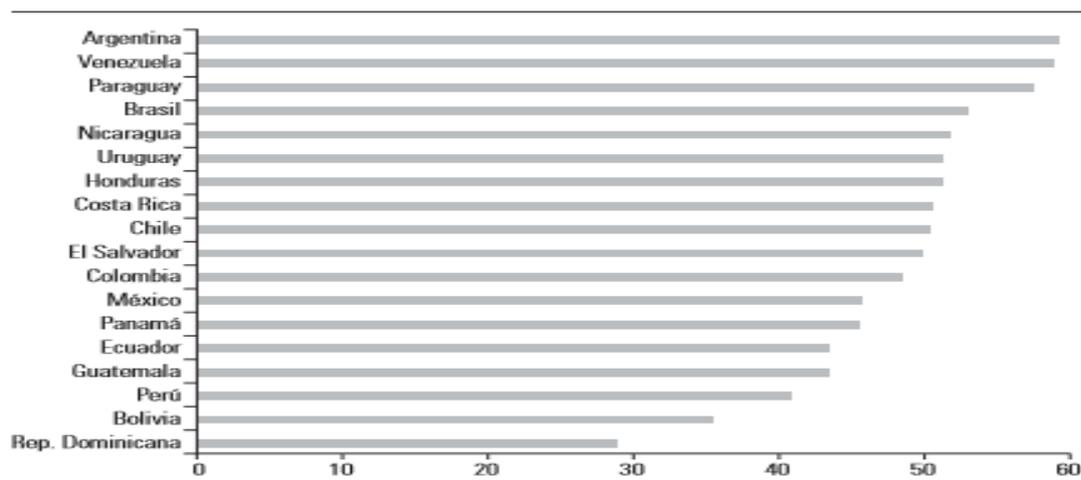


Fuente: Datos tomados de BEVERINOTTI y otros¹⁴⁷

Las prácticas evasoras se encuentran tan arraigadas en las sociedades latinoamericanas que, menos de la mitad de su población considera que evadir impuestos es un acto totalmente injustificable, según el Latino barómetro del 2010. Tenemos en esta lista casos extremos, como que apenas 29 de cada 100 dominicanos o 35 de cada 100 bolivianos consideran que la evasión es totalmente reprobable¹⁴⁸.

Figura 5

La evasión tributaria 1998-2008 (porcentaje de individuos)



Fuente: Datos tomados de BEVERINOTTI y otros¹⁴⁹

¹⁴⁶ BEVERINOTTI, J.; LORA, E. y VILLELA, L. Los Mitos al Desnudo. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta, Los Impuestos como instrumentos de desarrollo*. Perú: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. p. 21.

¹⁴⁷ Ibidem.

¹⁴⁸ Idem, p. 22.

¹⁴⁹ Idem, p. 23.

En tanto, las empresas que operan en el sector informal tienden a funcionar en una escala muy pequeña, lo que elimina los riesgos de sanciones en la práctica. Sin embargo, funcionar en una escala muy reducida puede implicar sacrificios en materia de productividad y, quizá, limite el acceso a los recursos productivos, desde el crédito hasta la tecnología¹⁵⁰

Figura 6

Evasión en el impuesto a la renta empresarial (en porcentaje del PBI)

País	Recaudación potencial	Recaudación efectiva	Tasa de evasión (porcentaje)
Argentina (2005)	8	4	50
Chile (2003)	7,3	5,1	30
Colombia (Prom. 2000-10)	7,1	4,8	32
Costa Rica (2010)	6,5	2,7	59
Ecuador (2008)	6,3	2,3	64
El Salvador (2005)	4,3	2,1	51
Guatemala (2006)	7,6	2,8	63
México (2004)	3,2	1,7	46
Perú (2006)	10,2	4,9	51
República Dominicana	4	2,8	69
Promedio simple	6,5	3,3	52

Fuente: Datos tomados de BARREIX A. y otros¹⁵¹

2.7 La informalidad en la tributación

La informalidad se puede definir como la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias habituales y otras regulaciones, este es un concepto diferente a la ilegalidad. No todas las empresas informales son ilegales, dado que el Código Tributario puede eximir a algunas de las obligaciones tributarias habituales que se impone a otras. También es importante destacar que todos los países de América Latina han establecido regímenes tributarios simplificados para las pequeñas empresas, en lugar del régimen general, en lo que respecta al impuesto a las sociedades y a los impuestos al valor agregado (en adelante IVA)¹⁵².

La informalidad reduce el impacto directo de los impuestos en el empleo y en los niveles salariales, pero crea otros efectos. Los trabajadores que optan por un empleo informal pagarán menos impuestos, pero tendrán menos seguridad en el empleo y condiciones de trabajo inferiores a las de sus pares del sector formal. Además, la informalidad implica que los impuestos tienen efectos perjudiciales en la productividad, porque las empresas más

¹⁵⁰ LORA, E. y FAJARDO, J. Cuidado con la Informalidad. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta, Los Impuestos como instrumentos de desarrollo*. Perú: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. p. 99.

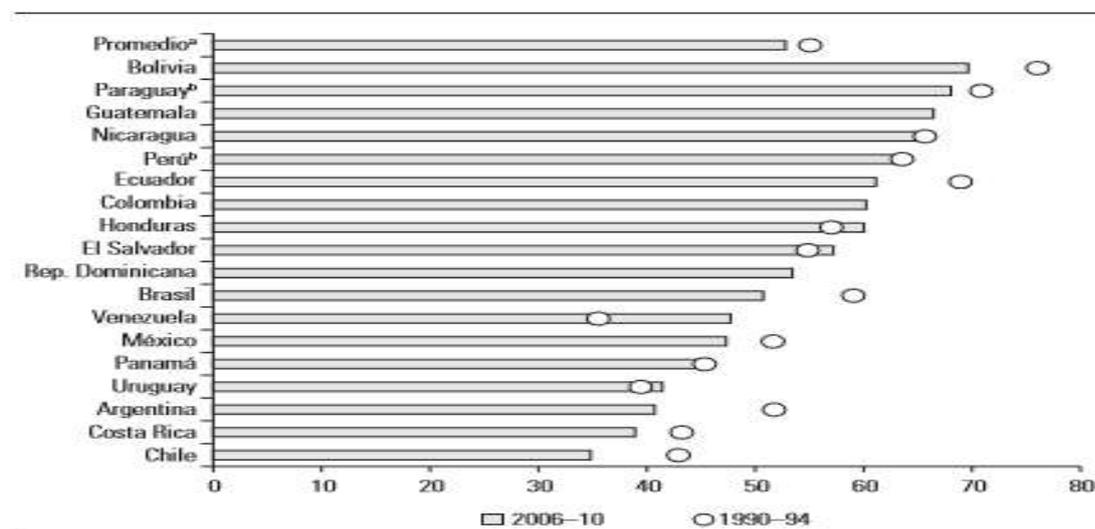
¹⁵¹ BARREIX, A. y VELAYOS, F. El impuesto a la renta empresarial: el arte de competir por la inversión y aumentar la recaudación. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta, Los Impuestos como instrumentos de desarrollo*. Perú: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. p. 216.

¹⁵² LORA, E. y FAJARDO, J. Op. Cit., p. 100.

pequeñas son menos productivas. La informalidad, no la ilegalidad, es el factor relacionado con una menor productividad¹⁵³.

Figura 7

Informalidad, 1990-94 y 2006-10 (porcentaje del total de empleo)



Fuente: Datos tomados de BAREEIX A. y otros¹⁵⁴

2.8 Producto Interno Bruto

Una forma de medir el desempeño económico de un país es mediante el PBI que es el valor de mercado de todos los bienes y servicios finales producidos en un país durante un tiempo, normalmente un año. El PBI excluye la producción de las empresas ubicadas en el extranjero, mientras que el Producto Nacional Bruto (en adelante PNB) es el valor de mercado de todos los bienes y servicios finales, producidos por los nacionales de un país, sin importar su ubicación en el mundo; en realidad, el PBI y el PNB de los países no son muy diferentes¹⁵⁵.

¿Por qué es importante el PBI? Muchos dirían que su importancia radica en que evita el problema de contar “manzanas y naranjas”, refiriéndose a lo siguiente: si una economía produce 10 manzanas en un año y 10 naranjas al año siguiente, ¿se puede decir que el valor de la producción ha cambiado? Para responder esta pregunta, se deberían etiquetar los productos con sus respectivos precios que midan el valor monetario de las manzanas y las naranjas para una sociedad. Esa es la razón por la cual el PBI mide el valor utilizando en dólares (según la moneda del país analizado), en vez de hacer una lista del número de autos, trasplantes de corazón, casos legales, cepillos de dientes y tanques producidos, pues el valor en dólares

¹⁵³ Idem, p. 101.

¹⁵⁴ Idem, p. 102.

¹⁵⁵ TUCKER, I. *Fundamentos de Economía*. Traducido por: A. RUDAS. 3° ed. Mexico: Thomson Learning, 2002. p. 236.

(determinado por el mercado o país estudiado) revela la importancia monetaria de la producción. En los cálculos del PBI, “el dinero habla”¹⁵⁶.

Para determinar el PBI de un país hay que precisar los siguientes puntos: (1) el PBI se calcula con la producción nacional nueva y, (2), solo deben ser considerados los bienes finales¹⁵⁷. Adicionalmente, utiliza para el cálculo los bienes y servicios terminados dirigidos para el usuario final. Si esto no se tomara en cuenta se inflaría el PBI, pues en muchos bienes se contarían más de una vez. No se consideran dentro del PBI los bienes intermedios, que son los bienes y servicios utilizados como materia prima para la elaboración de bienes finales¹⁵⁸.

El PBI está formado por muchas piezas, que incluyen a los mercados de productos e insumos; y a los consumidores y los negocios, que ganan y gastan dinero. Una forma de comprender cómo se relacionan estos conceptos es mediante un modelo macroeconómico simple denominado modelo del flujo circular. Este modelo “muestra el flujo de los productos de los negocios y el de los recursos hacia las familias. A cambio de esos recursos, los pagos monetarios fluyen entre los negocios y las familias”¹⁵⁹.

2.8.1 Modelo del flujo circular

La mitad superior del diagrama representa los mercados de productos, en los cuales las familias intercambian dinero por bienes y servicios producidos por las empresas. El circuito de la oferta, en la parte superior, representa todos los productos terminados y el valor de los servicios producidos, vendidos y entregados a los consumidores. La demanda, en el flujo de la parte superior, muestra por qué los negocios se esfuerzan en satisfacer el consumo de las familias.

Cuando los consumidores deciden comprar productos, en realidad “votan” con su dinero. Ese flujo de gastos de consumo de las familias constituye un ingreso por ventas para los negocios, y un gasto para las familias. El cuadro denominado “Mercados de productos” contiene una gráfica de oferta y demanda, en la que se puede apreciar que las fuerzas de ambas en los mercados individuales determinan el precio y la cantidad de cada producto interno cambiado sin la intervención del gobierno¹⁶⁰.

La mitad de la parte inferior del diagrama del flujo circular contiene los mercados de factores, en los cuales las empresas demandan recursos naturales, trabajo, capital y habilidad empresarial para producir los bienes y servicios que venden en los mercados de productos.

¹⁵⁶ MANKIN, G. *Macroeconomía*. Traducido por: M. RABASCO. 8° ed. España: Antoni Boston Editor, 2014. p. 70 a 71.

¹⁵⁷ TUCKER, I. Op Cit., p. 236.

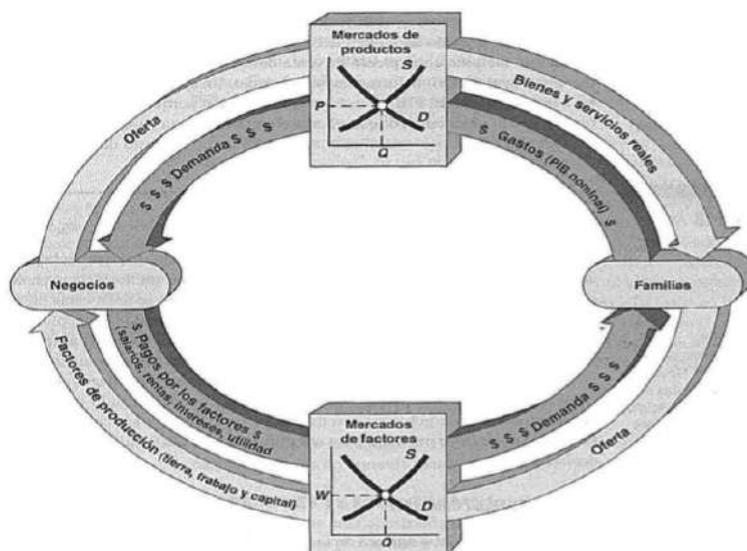
¹⁵⁸ Idem, p. 237.

¹⁵⁹ Ibidem.

¹⁶⁰ Idem, p. 237.

Figura 8

Flujo circular



Fuente: Datos tomados de TUCKER

En este estudio, la economía hipotética es capitalista. Para simplificar el modelo, se supondrá que las familias poseen los factores de producción; por tanto, los negocios deben comprarles los recursos a ellas. El circuito de la oferta, en la parte inferior, representa ese flujo de recursos de las familias a las empresas; y, la demanda en la corriente circular es el flujo de los pagos monetarios por esos recursos. Esos pagos también son el ingreso obtenido por las familias en forma de salarios, rentas, intereses y utilidades. Como en el mercado de productos, la oferta y la demanda determinan el precio y la cantidad de los pagos por los factores¹⁶¹.

Este modelo parte del supuesto de que todas las familias viven al día. Es decir, usan todo lo obtenido en el día en los mercados de factores para comprar bienes y servicios; por lo que se presume que no ahorran. De forma similar, las empresas gastan todo lo obtenido en los mercados de productos, para comprar insumos y materias primas en los mercados de factores; por tanto, el modelo del flujo circular no refleja el mundo real, sin embargo, ayuda a entender cómo se relacionan los mercados de productos, los mercados de factores, el flujo de dinero y la teoría que respalda la medición del PBI, la cual se abordará a continuación¹⁶².

¿Cómo determina el gobierno el PBI? Una forma de medirlo es mirando el lado del gasto, que calcula el gasto total que se origina a través de los mercados de productos en el diagrama del flujo circular.

¹⁶¹ Idem, p. 238.

¹⁶² Idem, p. 239.

2.8.2 *Fórmula del PBI*

Mediante el enfoque de gasto, el PBI se expresa matemáticamente en miles de millones de dólares (dependiendo del mercado o país estudiado) como:

$$\text{PBI} = C + I + G + (X - M)$$

Esta ecuación es la base del análisis de problemas macroeconómicos y de la formulación de la política macroeconómica. Cuando se estudia la macroeconomía se puede aplicar esta ecuación para vaticinar el comportamiento de los principales sectores de economía: el consumo (en adelante C) es el gasto de las familias; la inversión (en adelante I) es el gasto de las empresas; los gastos de consumo y la inversión bruta (en adelante G) son los gastos del gobierno; y las exportaciones netas (en adelante $X - M$) representan el gasto neto de los extranjeros¹⁶³. El PBI solo utiliza, para su cálculo, la producción nacional nueva. El cálculo del PBI excluye las operaciones de dos categorías: las de segunda mano y las operaciones financieras no productivas¹⁶⁴.

El PBI corriente no incluye la venta de un auto usado o la de una casa construida hace algunos años, conocidas como operaciones de segunda mano, que son intercambios de bienes producidos con anterioridad; y, no constituyen producción corriente de nuevos bienes los autos y las casas que se añadan a la producción ya existente. Sin embargo, la comisión por vender un auto usado o una casa producida en otro periodo sí cuenta para el PBI corriente, porque el vendedor realizó un servicio durante el periodo actual¹⁶⁵.

Para su cálculo, el PBI excluye las operaciones financiera públicas o privadas, conocidas como operaciones no productivas, como las donaciones, la compraventa de acciones y bonos y la realización de pagos por transferencia. Estos últimos los realiza el gobierno sin recibir a cambio bienes o servicios producidos en ese periodo. La seguridad social y el seguro de desempleo son pagos por transferencia. Esas operaciones se consideran no productivas porque no representan la fabricación de un producto nuevo. De forma similar, las operaciones en el mercado de valores solo representan el intercambio de certificados de propiedad (acciones) o deuda (bonos) y no una producción actual nueva¹⁶⁶.

El PBI solo incluye las operaciones en los mercados y excluye las que suceden fuera de estos, tales como: algunas actividades no pagadas, la producción en el hogar, el cuidado de los niños y las reparaciones y servicios que una persona realiza. Por ejemplo, si esta lleva su

¹⁶³ Idem, p. 242.

¹⁶⁴ Ibidem.

¹⁶⁵ Ibidem.

¹⁶⁶ Ibidem.

ropa sucia a la lavandería, el PBI aumenta en la medida de la cuenta de la lavandería. Sin embargo, el PBI ignora el valor de la limpieza de esa misma ropa si el individuo la lava en su casa¹⁶⁷.

Las apuestas ilegales, la prostitución, la usura, el tráfico de las armas y las drogas ilegales son bienes y servicios que reúnen casi todos los requisitos para formar parte del PBI, porque son productos finales con un valor determinado en los mercados. Sin embargo, el PBI no incluye actividades criminales sin reportar, conocidas como economía subterránea¹⁶⁸.

Más producción es igual a un PBI mayor, sin importar el nivel de contaminación creado en el proceso. La contaminación del aire, del agua y la causada por el ruido, por ejemplo, son enfermedades económicas que imponen al país costos que no se reflejan en los precios ni en las cantidades de compras y ventas. Cuando una compañía que contamina vende su producto, esa operación aumenta el PBI. Sin embargo, los críticos del PBI argumentan que no se toma en cuenta la disminución de la calidad de vida que causan los “males” que no se reportan (males económicos).

2.8.2.1 Gastos de consumo personal. Los gastos de consumo personal comprenden el gasto total de las familias para adquirir bienes duraderos, no duraderos y servicios. Los primeros incluyen: automóviles, electrodomésticos y muebles, que duran más de un año. La comida, la ropa, el jabón y la gasolina son ejemplos de bienes no duraderos porque se usan o consumen en menos de un año. Los servicios, que constituyen la categoría mayor, incluyen la recreación, la asesoría legal, los servicios médicos, la educación y cualquier operación que no se relacione con un objeto tangible¹⁶⁹.

2.8.2.2 Inversión nacional privada bruta. Esta incluye el gasto “nacional” (no extranjero), el “privado” (no gubernamental) y el “bruto” (todo) de los negocios. La inversión nacional privada bruta es la sumatoria de dos aspectos: (1) consumos en inversión fija en bienes de capital nuevos, como infraestructura comercial y residencial, maquinaria, equipo y herramientas y (2) la renovación de inventarios en las empresas, que es la diferencia neta de lo que gasta en productos terminados no vendidos y en insumos¹⁷⁰.

2.8.2.3 Gastos de consumo e inversión bruta del gobierno. Este concepto incluye el valor de los bienes y servicios que el gobierno consume, medido en precio. Por ejemplo, el gasto que realiza el gobierno para pagar los sueldos y salarios de todos los funcionarios y trabajadores del Estado entra en las cuentas del PBI. Además, el gasto en inversión, por

¹⁶⁷ Idem, p. 243.

¹⁶⁸ Idem, p. 244.

¹⁶⁹ Ibidem.

¹⁷⁰ Idem, p. 240.

ejemplo, de carreteras, puentes y oficinas. Es importante señalar que los gastos de consumo y la inversión bruta no incluyen los pagos por transferencia, pues como se ha señalado estos no representan bienes y servicios nuevos¹⁷¹.

2.8.2.4 Exportaciones netas. La última cuenta de gastos del PBI son las exportaciones netas, expresadas en la fórmula $(X - M)$. Las exportaciones (en adelante X) son los gastos de los extranjeros en la adquisición de bienes nacionales. Las importaciones (en adelante M) representan la cantidad, medida en dólares (dependiendo del mercado o país estudiado), de compras de automóviles japoneses, vino francés y otros bienes producidos en el extranjero. Como se han utilizado los gastos en producción nacional para medir el PBI, quizás surja esta interrogante: ¿por qué se restan las importaciones de las exportaciones? La respuesta se relaciona con la forma en la que el gobierno recaba los datos con los cuales calcula el PBI. El gasto en importaciones no se resta cuando se reportan los gastos de consumo, de inversión y del gobierno. Por tanto, esos tres componentes sobrestiman el valor de los gastos en productos fabricados en el país¹⁷².

2.8.3 Producto Interno Neto

Como se ha dicho, el PBI no es del todo una medición de la producción nueva, porque incluye el valor estimado de los bienes de capital que se requieren para reemplazar a los que se gastaron en el proceso de producción. La medida diseñada para corregir esa deficiencia es el Producto Interno Neto (en adelante PIN), el cual resulta de restarle al PBI la depreciación del capital fijo gastado en la fabricación de los productos. Este se expresa en esta fórmula:

$$\text{PIN} = \text{PBI} - \text{depreciación (consumo de capital fijo)}^{173}$$

El término oficial para la estimación de la depreciación del capital es consumo de capital fijo. Este término, un tanto imponente, se refiere simplemente a la parte del capital gastado en la producción del PBI. Con el tiempo, los bienes de capital, como los edificios, las maquinarias y el equipo, se gastan y se vuelven menos valiosos. Debido a que es imposible medir la depreciación con exactitud, se utiliza una estimación¹⁷⁴.

2.8.4 Ingreso nacional

Esta medición es la contrapartida de la medición del PBI realizada a través de los gastos. El Ingreso Nacional (en adelante IN) es una medición que se hace a través de los

¹⁷¹ Ibidem.

¹⁷² Idem, p. 241.

¹⁷³ Idem, p. 244.

¹⁷⁴ Idem, p. 246.

ingresos; no obstante, las dos mediciones (PBI e IN) están muy relacionadas, como se verá a continuación.

La cantidad que mide el flujo total de pagos a los dueños de los factores de producción es el IN, que es el total ganado por dichos propietarios, incluidos los salarios, las rentas, los intereses y las utilidades. Lo que se expresa con esta fórmula:

$$\text{IN} = \text{PIN} - \text{impuestos indirectos}^{175}$$

El IN es igual al PIN menos los impuestos indirectos. Los impuestos indirectos se gravan como porcentaje de los precios de los bienes vendidos y, por tanto, se convierten en parte del ingreso de las empresas que los cuentan como costos de producción. Incluyen los impuestos sobre las ventas y los de importación¹⁷⁶.

2.8.5 Ingreso personal

El ingreso nacional mide la cantidad total de dinero ganado; sin embargo, para determinar la cantidad real del ingreso recibido por las familias (no por los negocios) se requiere medir el ingreso personal (en adelante IP), que es el obtenido por las familias y sirve para el consumo, el ahorro y el pago de impuestos personales.

Así, si se quisiera medir la cantidad total de dinero que los individuos reciben y que pueden utilizar para consumir productos, ahorrar y pagar impuestos, el IN no sería la medida apropiada. Hay dos motivos para ello: primero, el IN excluye los pagos por transferencia, que constituyen un ingreso que puede ser gastado, ahorrado o utilizado para pagar impuestos. Segundo, el IN incluye las utilidades corporativas, pero los accionistas no las reciben completas, porque una parte se utiliza para pagar impuestos corporativos. Además, las utilidades retenidas no se distribuyen entre los accionistas, sino que se reinvierten en la operación del negocio¹⁷⁷.

2.8.6 Ingreso personal disponible

El ingreso personal disponible (en adelante ID) es la cantidad de ingreso que las familias realmente tienen para gastar o ahorrar después de pagar sus impuestos personales. El ID, o ingreso después de impuestos, es el que se obtiene luego de deducir del ingreso personal los impuestos personales pagados a los gobiernos federal, estatal y local. Estos impuestos incluyen los aplicados sobre la renta, la propiedad personal y sobre las herencias¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Ibidem.

¹⁷⁶ Ibidem.

¹⁷⁷ Idem, p. 248.

¹⁷⁸ Ibidem.

Tabla 6

Cuadro resumen PBI

Producto Interno Bruto	Producto Interno Neto	Ingreso Nacional	Ingreso Personal	Ingreso Personal Disponible
Consumo más inversión más consumo e inversión del gobierno más exportaciones netas	Depreciación	Impuestos indirectos	Ingreso nacional menos utilidades menos tributos como: contribución a EsSalud más pagos por transferencias más intereses netos más dividendos	Impuestos personales
	Producto interno bruto menos depreciación	Producto interno neto menos impuestos indirectos		Ingreso personal - impuestos personales

Fuente: Datos tomados de TUCKER¹⁷⁹

Este cuadro resumen permite concluir, con relación a la última parte abordada, que las utilidades son de los componentes del ingreso nacional y, por lo tanto, del PBI. Y, tomando como referencia esta fórmula y el concepto de presión tributaria, se podrá determinar (ahora aplicado a las empresas y no de manera general) la presión tributaria que recibe una empresa por los tributos que la afectan, así como si se viola o no el principio de capacidad contributiva, tal como se conceptualizará en los capítulos siguientes.

¹⁷⁹ Ibidem.

Capítulo 3

Principios constitucionales tributarios

3.1 Los principios rectores de la potestad tributaria del Estado

Los principios y disposiciones constitucionales que limitan las potestades del Estado en cuanto a funciones relativas a recursos financieros, específicamente a los tributarios, están detallados en lo que se conoce como la constitución financiera, conformada por el capítulo económico de la Constitución¹⁸⁰.

Como se menciona en los capítulos anteriores, los tributos no solo son creados para cubrir los gastos del Estado, sino también para la distribución de la riqueza; es lo que se podría llamar la aplicación efectiva del principio de igualdad, pues se trata de equilibrar las diferencias sociales y económicas de un país a través de los tributos. En otras palabras, es la democratización de la riqueza¹⁸¹.

Por último, la potestad tributaria del Estado viene a ser la facultad que tiene este de dictar normas que exijan a los contribuyentes a que lo auxilien para el cumplimiento de sus fines desprendiéndose de parte de un patrimonio¹⁸². Mediante la correcta aplicación de la potestad tributaria, pero limitada mediante los principios de la constitución económica, la tributación ayuda a concebir de mejor manera un Estado social de derecho; es decir, al servicio de la sociedad y siempre a la orden para resolver los distintos problemas sociales, sobre todo, de los sectores de menores ingresos¹⁸³.

3.2 Importancia de los principios constitucionales tributarios

Los principios constitucionales tributarios son límites del ejercicio del poder tributario y cumple una doble función. La primera de ellas es la función positiva debido a que otorgan el contenido y motivación necesaria no solo a las normas legales sino a las decisiones jurisprudenciales e interpretación de las normas que hacen distintos entes públicos. Por otro lado, cumplen también una función negativa al justificar la expulsión del ordenamiento jurídico, de las normas legales que se sustentan en valores que vulneran los diferentes principios tributarios¹⁸⁴.

¹⁸⁰ RUIZ DE CASTILLA F. *Derecho Constitucional Tributario*. Perú: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica, 2019. p. 131 a 134.

¹⁸¹ Ibidem.

¹⁸² Ibidem.

¹⁸³ Idem, p. 137 a 144.

¹⁸⁴ DANÓS ORDOÑEZ, J. *El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano* [en línea]. Perú: Palestra Editores, 2005. [Fecha de Consulta: 20 de julio de 2020]. Disponible en: https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_06_principio.pdf

Los principios constitucionales tributarios pueden clasificarse en los señalados de manera expresa en el artículo 74° de la Carta magna, que son el de legalidad, principio de reserva de ley, preferencia de ley, igualdad (reconocida como principio y derecho), respeto de los derechos fundamentales de la persona y de no confiscatoriedad de los tributos. Asimismo, están los que con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional, tal como lo señala TC, como al principio de capacidad contributiva, solidaridad, generalidad.

De igual forma, se abordará el deber de contribuir con los gastos públicos, el derecho de propiedad, la justicia y el favorecimiento al desarrollo, como aspectos limitantes en la aplicación de los principios y del derecho tributario¹⁸⁵.

3.3 Principio de legalidad, de reserva de ley y de preferencia de ley en materia tributaria

3.3.1 Principio de legalidad

Existe una estrecha relación entre el principio de legalidad y el de reserva de ley en materia constitucional tributaria, pues mientras el primero se entiende como la sumisión de los poderes públicos a leyes generales y abstractas, el segundo implica una determinación constitucional que impone la regulación, que solo por ley se regulan ciertas materias. Lo que se busca es que los tributos o las exacciones sean autoimpuestas por los ciudadanos, a través de la aprobación del órgano que los representa que es el Congreso de la República, respetándose así el principio democrático y los derechos fundamentales *prima facie*. Asimismo, como se precisará más adelante, en algunas resoluciones del TC se ha indicado que el principio de reserva de ley es de carácter relativo, siendo de manera absoluta (ley expresa) solo en lo señalado en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución¹⁸⁶. De igual forma, puede entenderse que se ha cumplido el principio de reserva de ley cuando se emiten decretos legislativos previa delegación de facultades¹⁸⁷.

Es necesario señalar que no existe identidad entre el principio de legalidad y el de preferencia de ley, que se analizará más adelante. Por el principio de legalidad, el acreedor tributario, en este caso la SUNAT, no está sometido únicamente a las leyes de la materia, sino también a la Constitución y a lo que esta dispone¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Ibidem.

¹⁸⁶ Artículo 79.- Restricciones en el Gasto Público: (...) En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

¹⁸⁷ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N° 04899-2007-PA/TC. Fundamento 14 al 18. [Fecha de Consulta: 20 de mayo de 2020]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04899-2007-AA.pdf>

¹⁸⁸ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N° 04899-2007-PA/TC. Fundamento 14 al 18. [Fecha de Consulta: 20 de mayo de 2020]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04899-2007-AA.pdf>

Asimismo, se debe hacer hincapié en la distinción que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Así, mientras que este último viene a ser una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias; el primero es la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas en el ejercicio de sus funciones; y, además, su observancia se encuentra sometida a jueces independientes¹⁸⁹.

3.3.2 *Principio de reserva de ley*

En la creación de un tributo, la reserva de ley admite remisiones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley. Sin embargo, no los admitirá si se trata de elementos esenciales como el sujeto, el hecho imponible y la alícuota, debido a que el grado de concreción de estos será muy alto. Por ello, para estos casos se exigirá un mínimo de concreción en la ley de una manera clara y no se deja que estos sean fijados al reglamento de una manera abierta, pues como se ha señalado, esta concreción solo puede ser admitida por ley, única institución que tiene la atribución originaria para crear tributos y todos los elementos que los configuran¹⁹⁰.

Con la aplicación de este principio, se tiene claro que solo mediante ley se puede determinar la hipótesis de incidencia tributaria, determinar al sujeto afecto, fijar la base imponible y alícuota, generar la obligación tributaria, entre otras cosas. Por eso, se debe tener claro que la legislación por remisión constituye una atenuación y excepción de este principio, que es admitido, pero cuya aplicación debe ser siempre de manera restrictiva¹⁹¹.

Se señala que este principio nace con el fin de realizar una distribución de la potestad tributaria entre un grupo muy reducido de órganos del Estado que pueden crear, diseñar, modificar y suprimir tributos, siendo estos por lo general los órganos que representan a la sociedad, como el Congreso de la República. De igual forma se trata de la regulación y la relación entre las leyes y sus reglamentos¹⁹².

Asimismo, y en aplicación a lo señalado en el párrafo anterior, se puede afirmar que el tercer párrafo del artículo 74° de la Constitución, prohíbe, de modo expreso que, por decreto de urgencia se pueda crear, diseñar, modificar o suprimir tributos, quedando excluida la posibilidad de normar en materia tributaria. Esta regla constituyó una reacción ante el abuso de decretos de urgencia al amparo de la Constitución del año 1979, que se dieron para legislar

¹⁸⁹ BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 5° Edición. Perú: Jurista Editores, 2015. p. 115 a 146.

¹⁹⁰ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N° 04899-2007-PA/TC. Fundamento 14 a 18. [Fecha de Consulta: 20 de mayo de 2020]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04899-2007-AA.pdf>.

¹⁹¹ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Constitucional...* Op. Cit. p.131 a 134.

¹⁹² RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Perú: Palestra Editores, 2018. p. 137 a 144.

sobre la citada materia, obviando la participación del verdadero representante del pueblo, que en este caso es el Congreso de la República, titular por excelencia de la potestad tributaria¹⁹³. Lo que indica este principio es que la creación de normas tributarias se realizará, mediante la promulgación de leyes o decreto legislativos emitidos por los órganos designados por la voluntad general para tal fin, que en el caso del Perú sería el Congreso de la República, pues este es el órgano encargado de crear las leyes en el país¹⁹⁴.

Se entiende entonces que, por el principio de auto imposición, el Congreso de la República, y no el Poder Ejecutivo, será el que legisle en materia tributaria. No obstante, en la práctica constitucional es este último el que realiza esta función, mediante decretos legislativos o por delegación de funciones¹⁹⁵.

El principio de reserva de ley debe ser visto en su versión relativa; es decir que, por ley, se establecen las reglas que tienen que ver con la creación y diseño del tributo. En otras palabras, por ley se deberá señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota. Todo lo demás se puede determinar mediante el reglamento de la ley¹⁹⁶.

Está claro, para el autor de este estudio, que todo elemento estructural del tributo se tiene que establecer dentro del contenido constitucional del principio de reserva de ley, dejando solo de manera excepcional las derivaciones al reglamento. Así, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la ley, podrá derivarse a una norma reglamentaria la regulación de alguno de los elementos esenciales del tributo, siempre que esto conste expresamente en la ley, y se señalen los parámetros sobre los cuales tal labor debe ser efectuada¹⁹⁷.

3.3.3 Principio de preferencia de ley

Hay que diferenciar de manera clara el principio de reserva de ley de la denominada preferencia de ley que, como se verá a continuación, son institutos jurídicos distintos, principalmente porque el primero es un principio de rango constitucional; y, el segundo, es de rango legal pues está señalado en los incisos c) y f) Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario¹⁹⁸. Por esta razón, la doctrina ha tratado de diferenciarlos por sus orígenes

¹⁹³ Ibidem.

¹⁹⁴ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit. p. 115 a 146.

¹⁹⁵ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit. p. 137 a 144.

¹⁹⁶ Ibidem.

¹⁹⁷ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit., p. 115 a 146.

¹⁹⁸ NORMA IV DEL CODIGO TRIBUTARIO: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY: Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede (...) c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; (...) f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. (...).

distintos. La preferencia de ley es más una derivación del principio de jerarquía normativa, lo que no es, una concreción de esta, toda vez que cuando el legislador decide que ciertas materias (como las señaladas en los incisos arriba invocados) aunque se podrían legislar bajo normas reglamentarias, se legislen al amparo de la ley, por lo que sería un error querer ver la reserva de ley del artículo 74° de la Constitución en los incisos c) y f) la Norma IV del Código Tributario, pues lo que ampara a los citados incisos es la preferencia de ley¹⁹⁹.

3.3.4 Distinción entre el principio de legalidad, reserva de ley y preferencia de ley

La primera diferencia es que mientras el principio de legalidad y de reserva de ley son principios de rango constitucional, el de preferencia es de rango legal, pues está contemplado en los incisos c) y f) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario²⁰⁰.

La segunda diferencia es el contenido de cada uno de los principios. El principio de legalidad señala que para crear, diseñar, modificar y suprimir los tributos tiene que ser mediante una ley expedida por el Estado, siendo su sustento el principio de autocomposición, que viene a ser la forma como participa la sociedad en el presupuesto del Estado mediante sus órganos representativos²⁰¹. En tanto, el principio de reserva de ley tiende a ser bastante parecido al de legalidad en cuanto a su contenido, pues el de reserva de ley señala que, tratándose de tributos, en principio la creación, diseño, modificación y supresión se tiene que hacer mediante una ley o decreto legislativo. La diferencia con el principio de legalidad radica en la relatividad en algunos aspectos de este último, como se ha señalado en párrafos anteriores, lo cual no es aplicable al principio de reserva de ley.

Finalmente, el principio de preferencia de ley se refiere a que la decisión que toma el legislador en cuanto la regulación sobre temas relativos a las relaciones conexas (procedimientos e infracciones entre otros) del tributo no pueden ser establecidas por normas de menor jerarquía que la ley, aun cuando podrían haber sido reguladas por normas reglamentarias, en correcta aplicación del principio de legalidad; ahora, esta decisión de regulación se realiza solo para estos temas y no se extiende a otras materias, no solo para su ordenación sino para la solución de los problemas jurídicos relacionadas con las materias señaladas únicamente en los incisos c) y f) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Es decir, si bien la Constitución señala qué materias están reservadas para que sean reguladas por ley, el Código Tributario agrega otras que no contempla la Carta Magna²⁰².

¹⁹⁹ Ibidem.

²⁰⁰ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 137 a 144.

²⁰¹ Ibidem.

²⁰² Ibidem.

3.4 Principio de capacidad contributiva

Los tributos reflejan índices directos de capacidad contributiva (renta y patrimonio) e indirectos (consumo, circulación económica de bienes, etc.), y, a la vez, sostienen la actividad estatal a través de la contribución impuesta por ley²⁰³. Han existido diversas teorías que trataron de justificar la imposición, una de ellas es la “teoría del beneficio”, con la que se creyó ver una contraprestación del contribuyente por el goce de los servicios públicos; sin embargo, existía una dificultad al medir servicios indivisibles. Una segunda fue la “teoría del sacrificio”, que trató de desligarse de la contraprestación para poner énfasis en el concepto de “sacrificio” individual del contribuyente; y, finalmente, está la “teoría de la capacidad contributiva”, que vino a vincular todo con la aptitud económica, que es un parámetro más objetivo²⁰⁴.

En algunos países, los términos “capacidad económica” y “capacidad contributiva” se utilizan indistintamente. En cambio, en otros, la conceptualización es distinta, pero, la primera es la conceptualización más amplia de “capacidad contributiva”²⁰⁵. La capacidad económica abarca elementos que sobrepasan a la capacidad contributiva, como por ejemplo el mínimo exento y el límite para no considerar la imposición como confiscatoria. Adicionalmente, toda capacidad contributiva encuentra una coincidencia, aunque parcial, con la capacidad económica, debido a que en el concepto de la primera hay una valoración implícita: establecer qué porción de la capacidad económica se encuentra disponible con fines tributarios²⁰⁶.

Dino Jarach, quien formuló la concepción más clara de este principio, en su obra *Teoría General del Derecho Tributario*, se refiere a la capacidad contributiva como el puente lógico entre la voluntad de la ley y la situación de hecho²⁰⁷. Este principio reclama la existencia de una riqueza real y efectiva, y no meramente ficticia o virtual, que debe estar presente en cada tributo²⁰⁸.

Por su parte, Martínez Lago señala que la capacidad contributiva, o capacidad económica como se le conoce en España, “es el fundamento del deber de contribuir a sostener el gasto público, además de representar, en cada caso concreto, la medida o razón de cada contribución individual”²⁰⁹.

²⁰³ TARSITANO, A. *El principio de Capacidad Contributiva*. Coordinado por: H, GARCÍA BELSUNCE. Argentina: Ediciones de Palma, 1994. p. 302.

²⁰⁴ Ibidem.

²⁰⁵ GARCÍA ETCHEGOYEN, M. Op. Cit., p. 54.

²⁰⁶ Ibidem.

²⁰⁷ JARACH, D. Op. Cit., p. 110 a 111.

²⁰⁸ VARONA ALABERN, J. Op. Cit., p. 23.

²⁰⁹ MARTÍNEZ LAGO, M. y GARCÍA DE LA MORA, L. Op. Cit., p. 76.

Este principio tiene dos ámbitos: objetivo y subjetivo. El primero se refiere al potencial económico o haber patrimonial que coloca al contribuyente en el presupuesto de hecho para cumplir con su obligación tributaria²¹⁰, mientras que el segundo señala que es necesario observar la situación individual del particular: el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, es decir las exenciones del impuesto²¹¹.

Gregory Mankiw²¹², por su parte, señala que este principio conduce a dos conceptos básicos de equidad: la vertical y la horizontal, la primera establece que los contribuyentes con mayor capacidad de pago deben aportar una cantidad mayor, mientras que la equidad horizontal establece que los contribuyentes con capacidad de pago similar deben pagar la misma cantidad. Asimismo, en cuanto a la equidad vertical, agrega que, si los contribuyentes con ingresos más altos deben pagar más, ¿cómo determinar cuánto más deben pagar los ricos? Al respecto, existen tres sistemas impositivos que podrían solucionar este problema:

- a) Impuesto proporcional: los contribuyentes pagan la misma fracción de sus ingresos, sin importar si son altos o bajos.
- b) Impuesto regresivo: los contribuyentes con mayores ingresos pagan una fracción menor de su ingreso que los que tienen menos ingresos.
- c) Impuesto progresivo: los contribuyentes con altos ingresos pagan una fracción mayor de su ingreso que los que tienen menores ingresos.

En cuanto a la equidad horizontal, si los contribuyentes con niveles similares deben pagar la misma cantidad en impuestos, entonces ¿qué determina si dos contribuyentes son parecidos? Mankiw dice que, para ello, es preciso determinar qué diferencias tienen relación con la capacidad de cada familia y cuáles no.

Ahora bien, habiendo desarrollado las distintas posturas sobre el concepto de capacidad contributiva, cabe preguntarse lo siguiente: ¿cómo medir la capacidad contributiva? Al respecto, García Etchegoyen citando Gaffuri señala que si solo puede gravarse la capacidad económica que represente un incremento de la fuente productiva, la norma tributaria será inconstitucional cuando la selección de sus presupuestos de hecho recaiga sobre

²¹⁰ GARCÍA BUENO, M. *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Tomo XVII. México: Colección de Estudios Jurídicos, 2002. p. 5.

²¹¹ Ibidem.

²¹² MANKIW, N. *Principios de Economía*. 6º ed. Traducido por: MEZA Y STAINES, M. México: Cengage Learning Editores, 2012. p. 247 a 248.

una potencia económica que no sea idónea para manifestar aptitud a la contribución; o cuando, a través del monto del tributo, se afecta la fuente productiva²¹³.

Valle Billinghamurst refiere que la capacidad contributiva debe medirse a través de tres índices fundamentales: “La renta obtenida, el patrimonio del cual se es titular y el gasto o consumo que se realiza”²¹⁴. Los dos primeros, la renta y el patrimonio (capital según García Mullin), son los elementos que, por excelencia, traslucen la capacidad contributiva, mientras que el gasto o consumo es una consecuencia de un patrimonio o de la obtención de una renta²¹⁵.

El principio de capacidad contributiva guarda vinculación con el principio de igualdad que está expresamente contemplado por el artículo 74 de la Constitución, aun cuando el primero de ellos no se encuentre expresado. Ambos principios fijan parámetros de razonabilidad relativos a los aspectos económicos, en donde a manera de resumen podemos señalar que, si un sujeto no obtiene ingresos, entonces no se encuentra comprendido por los alcances del deber de contribuir mediante el pago de algún tipo de tributo, situación que sucede con los sectores sociales pobres²¹⁶.

3.4.1 Capacidad contributiva y/o ¿capacidad económica?

Para entender mejor el concepto de capacidad contributiva habría que diferenciarlo del principio de capacidad económica, pues estos dos conceptos si bien son similares y muchas veces se utilizan de manera indistinta, no son coincidentes en su totalidad. Ello debido a que el primero incluye al segundo, y esto se debe a que la capacidad económica alimenta al principio de capacidad contributiva. Así, se entiende que la primera, son los ingresos que percibe el contribuyente, mientras que la capacidad contributiva viene a ser la utilidad que le queda tras asumir los gastos necesarios para subsistir; es decir la capacidad contributiva es consecuencia de la capacidad económica²¹⁷.

3.4.2 La capacidad contributiva como límite material a la potestad tributaria

El artículo 74° de la Constitución peruana otorga al Estado la facultad de crear tributos²¹⁸. Sin embargo, esta se encuentra delimitada por principios que encauzan el ejercicio

²¹³ GARCÍA ETCHEGOYEN, M. Op. Cit., p. 58.

²¹⁴ VALLE BILLINGHURST, A. *Reflexiones sobre el...* Op. Cit., p. 6.

²¹⁵ Ibidem.

²¹⁶ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 137 a 144.

²¹⁷ MORENO SOLSO, J. *Análisis Constitucional del Régimen Cédular del Impuesto a las Rentas del Trabajo de Personas Naturales (Físicas) en el Perú: Contravención Sistemática del Principio de Capacidad Contributiva*. Coordinado por: M. ZAVALA ALVAREZ. Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Perú: Griley. p. 246 a 250.

²¹⁸ Artículo 74° de la Constitución Política del Perú: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. (...). El Estado, al ejercer la potestad

de la potestad tributaria, tales como los siguientes: reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona, no confiscatoriedad, capacidad contributiva y de igualdad, entre otros, como ya se mencionó líneas arriba²¹⁹. En países, distintos al Perú, en donde también el principio de capacidad contributiva no se encuentra expresamente consagrado, el reparto de la carga tributaria se realiza utilizando principios constitucionales como el de igualdad, proporcionalidad y equidad (concreciones del principio de igualdad y del concepto normativo de justicia), a los que se añade el de no confiscatoriedad de la tributación²²⁰.

Este principio está muy relacionado con el de igualdad. El principio de capacidad contributiva se exterioriza a través de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser la renta, el consumo y el patrimonio, que desde una visión diferente pueden equipararse a los conceptos de renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. En razón a ello, causa extrañeza la creación de tributos como el caso del impuesto extraordinario para la promoción y desarrollo turístico nacional, mediante ley N° 27889. Esta grava el flujo de turistas cuyo medio de entrada al país sea el transporte aéreo internacional, que al no ser un índice revelador de capacidad contributiva funciona más como tasa o contribución en lugar de impuesto, pues el fin de su recaudación es la implementación y mejoramiento del aparato turístico nacional²²¹.

Entonces, se puede decir que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un contribuyente de pagar tributos. Así, hay que señalar que, existe por un lado la capacidad contributiva subjetiva o relativa también conocida como capacidad económica real, que viene a ser la capacidad contributiva material, que es cuando un contribuyente puede soportar de manera efectiva la carga tributaria. Por otro lado, existe la capacidad contributiva objetiva o absoluta, que viene hacer la capacidad potencial que tienen todos los contribuyentes y es la que utiliza el legislador al momento de crear tributos, apuntando a los distintos índices de riqueza, para poder recaudar dinero para las arcas fiscales²²².

tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. (...). No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

²¹⁹ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N° 033-2014-AI/TC. Fundamento 6 segundo párrafo. [Fecha de Consulta: 20 de mayo de 2020]. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>: “Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución”.

²²⁰ GARCÍA ETCHEGOYEN, M. Op. Cit., p. 36.

²²¹ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit., p. 115 a 146.

²²² Ibidem.

Otro aspecto que se debe tener en claro es que nunca un tributo puede gravar la falta de explotación de bienes bajo la razón de afectar una renta o rendimiento potencial, debido a que el citado tributo no estaría afectando manifestación de riqueza alguna, sino a un hecho totalmente contrario. En ese aspecto, es claro que la potestad tributaria no puede utilizarse para afectar la falta de explotación de recursos o capacidad ociosa, pues en lugar de establecer un tributo se estaría estableciendo una sanción²²³.

Asimismo, la capacidad contributiva es la solvencia que tiene una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, y esta se basa sobre los hechos que determinan los índices reveladores de riqueza. Este principio es un límite a la potestad que ejerce el Estado en materia tributaria sobre las personas, siendo este un mandato preceptivo y vinculante. Además, este principio se establece sobre la base de conceptos jurídicos indeterminados y la parte que no está determinada se tendrá que analizar caso por caso. Por último, se considera necesario indicar que la carta magna no ha constitucionalizado ningún tributo ni ha determinado las actividades económicas que son objeto de imposición, siendo potestad del legislador elegir las²²⁴.

3.4.3 La capacidad económica como límite a la potestad tributaria

Hay que tener en claro, para entender mejor este punto, que los poderes públicos tienden a adoptar la posición por la cual el ITAN no vulnera “en abstracto” los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, siendo una situación distinta cuando se aplica a casos concretos, pues en algunos existen tributos que sí pueden absorber una parte sustancial de su patrimonio o constituir una afectación desproporcionada de este. Sin embargo, esto solo podría sostenerse en la vía ordinaria y no en un proceso constitucional, porque no existe una etapa de actuación probatoria. Entonces, señalar que un tributo es confiscatorio por ser excesivo o por doble o múltiple imposición, no ocasionaría su inconstitucionalidad en un primer momento, debido a que se tendría que evaluar el caso según sea la situación económica de cada contribuyente²²⁵.

Hay un aspecto en todo lo relacionado con los activos netos, que es la fuente de donde se originará la renta, y es que aun cuando en el ITAN se consideran como fuentes de riqueza

²²³ Ibidem.

²²⁴ Ibidem.

²²⁵ GAMBÁ VALERA, C. *Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica, una "conformidad" difícil de comprender: a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional EXP. N° 03797-2006-PA/TCO*. Coordinado por: M. ZAVALETA ALVAREZ. Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Perú: Griley. p. 183 a 195.

de manera independiente, se tiene que ambos conceptos, renta y activos netos, están íntimamente relacionados²²⁶.

La capacidad contributiva es la aptitud de los ciudadanos para pagar los tributos en relación con la posesión de riqueza que ostentan, pues no toda manifestación económica posee aptitud para ser gravada, sino solo aquella que refleja la existencia de recursos útiles, escasos y disponibles a título definitivo²²⁷. De igual forma, el principio de capacidad económica se entiende como un límite al poder legislativo en materia tributaria; límite que sería quebrado en aquellos supuestos en los que la capacidad económica afectada por el tributo sea solo potencial, inexistente o ficticia²²⁸.

La capacidad económica, principio que en algunos países se recoge de manera equivocada como capacidad contributiva, le da contenido al derecho a la no confiscatoriedad de los tributos que ostentan todos los ciudadanos. Señala que un tributo solo debe recaer sobre una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente, por lo que si el legislador gravara una manifestación de riqueza pasada, pretérita o aquella que ha dejado de existir al momento del devengo de la obligación tributaria, o de igual forma cuando se grave una riqueza potencial o inexistente, como en el caso del ITAN en donde solo se afecta al activo con prescindencia de los pasivos que lo afectan o con independencia de los resultados que generan, se estaría violando el citado principio y, por consiguiente, se estaría violando también el derecho que tienen los ciudadanos de que el Estado no les exija que contribuyan más de lo que le permite su real capacidad económica. Este es el derecho de no confiscatoriedad de los tributos²²⁹.

En la actualidad ya se ha superado la tesis de que el fundamento de la tributación se encuentra en la soberanía del Estado (conocida como el *Ius Imperium* del Estado). Hoy, por el contrario, a este concepto se le agrega un límite que legitima la facultad que tiene el Estado para cobrar tributos a los ciudadanos que lo conforman. Este límite vendría a ser la capacidad económica que los ciudadanos ponen de manifiesto y que de no tomarse en cuenta al momento de recaudar, convertiría al tributo en inconstitucional²³⁰.

La capacidad económica obliga al legislador a tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente, esto precisamente se debe a que los impuestos patrimoniales, como el ITAN, son de carácter personal, por eso es importante tener en cuenta la capacidad

²²⁶ Ibidem.

²²⁷ Ibidem.

²²⁸ Ibidem.

²²⁹ Ibidem.

²³⁰ Ibidem.

económica, que se determina no solo teniendo como objeto de afectación a los activos netos, sino que, por el contrario, al ser el índice de riqueza que se grava el patrimonio neto, no solo se incluye a los activos (bienes y derechos de los que es titular el contribuyente), sino que también se tendrán que deducir las deudas y obligaciones (pasivos) vinculadas a los referidos activos²³¹.

Para entender mejor el concepto de índice de riqueza se puede ver mediante la siguiente analogía: al igual que los ingresos no son manifestación de capacidad económica, pues el contribuyente puede generar pérdidas, pese a tener ingresos cuantiosos, tampoco los activos constituyen un índice de capacidad económica, ya que los pasivos, vinculados a estos activos podrían ser mayores (patrimonio negativo). En dicho caso no existiría riqueza sobre la cual aplicar un impuesto de carácter patrimonial²³².

3.4.4 La progresividad tributaria

La progresividad tributaria es un elemento que acompaña siempre al principio de capacidad contributiva como una especie de complemento, al estar en continua relación con el principio de igualdad, pues mejora el proceso de dirección de la redistribución de la riqueza, ya que conforme más gana una persona más tributos va a pagar²³³.

3.5 El principio de igualdad en materia tributaria

La justicia tributaria es como un poliedro irregular de distintas caras que está compuesto por varios principios. Este poliedro sería la justicia tributaria y su cara más grande sería el principio de igualdad tributaria; pero, la más importante sería la del principio de capacidad económica²³⁴. Así, en el principio de igualdad, todos los contribuyentes deben recibir un trato similar frente al mismo hecho imponible, esto no quiere decir que todos paguen lo mismo, sino que cada persona será tratada de manera diferente según su concreta capacidad contributiva, excluyendo todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categoría de personas; es decir, se busca una razonabilidad en la contribución²³⁵.

El principio de igualdad tiene que ver con la cantidad de la carga tributaria en función de la riqueza de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir, existen dos tipos de medición del citado principio: uno es la igualdad horizontal y el otro es la igualdad vertical. Según la igualdad horizontal, todos los que poseen un determinado nivel de riqueza tienen que soportar la misma carga tributaria. Mientras que la igualdad vertical señala que los sujetos

²³¹ Ibidem.

²³² Ibidem.

²³³ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Constitucional Tributario...* Op. Cit., p. 131 a 134.

²³⁴ VARONA ALABERN, J., Op. Cit., p. 23.

²³⁵ SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 360.

que poseen mayor riqueza soportan mayor carga tributaria y los que poseen menos deben soportar una menor²³⁶.

El principio de igualdad prescribe que la carga tributaria será ejecutada de forma simétrica y equitativa entre los contribuyentes que se encuentren en condiciones económicas iguales y lo contrario, es decir, en forma asimétrica o desigual, en aquellos que se encuentren en condiciones económicas desiguales. Cabe agregar que la igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva²³⁷.

3.5.1 La igualdad a la luz de la capacidad contributiva

Existe una relación clara entre la igualdad tributaria y los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad, lo que conduce al legislador a buscar riqueza (como manifestación de capacidad económica) allí donde esta se encuentre, originando que, en condiciones de igualdad, se manifieste una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. Parece estar claro que, el legislador tributario no solo debe gravar de forma igual manifestaciones iguales de riqueza o capacidad económica, sino que también debe gravar de manera diferente manifestaciones de capacidad económica que sean diferentes²³⁸.

No se puede tratar igual manifestaciones de capacidad económica distintas sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. Entonces, se puede afirmar que es tan discriminatorio que una norma trate de modo diferente a situaciones iguales, como que trate de manera igual situaciones realmente diferentes que exigen un tratamiento desigual²³⁹.

3.6 La no confiscatoriedad de los tributos

3.6.1 Concepto de no confiscatoriedad

La no confiscatoriedad tributaria se concreta cuando la detracción tributaria de riqueza imponible, que es limitada y parcial, deja libres de tributación los recursos mínimos necesarios para una vida digna y libre que permitan al individuo ser partícipe activo de la vida económica, social y cultural. Por ello, esta detracción de riqueza imponible no tiene que ser tan elevada y exorbitante para que los recursos sobrantes del contribuyente, una vez cumplido el deber de tributación, no sean tan escasos que impidan a la persona una actividad económica en libertad y con su esfuerzo mantener su nivel de vida, y en su caso, el ahorro y la inversión²⁴⁰.

²³⁶ RUIZ DE CASTILLA F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 137 a 144.

²³⁷ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit., p. 115 a 146.

²³⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. Una vuelta de tuerca al principio de capacidad contributiva. *Revista Española de Derecho Financiero*, 2009. p. 5.

²³⁹ Ibidem.

²⁴⁰ GARCÍA DORADO, F. *La Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*. España: Editorial Dykinson, 2002. p. 81.

El límite de la no confiscatoriedad no es fácilmente precisable, más si es contrapeso lógico de la progresividad tributaria. El TC español, en la STC 150/1990, dijo lo siguiente:

Dado que este límite constitucional (la no confiscatoriedad) se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades²⁴¹.

De igual forma, la Corte Suprema Argentina ha señalado que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente ¿qué debe entenderse por “parte sustancial”?, y no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar, y de acuerdo con los fines económicos-sociales de cada impuesto²⁴².

La no confiscatoriedad de los tributos se analiza caso por caso; es decir, de lo general a lo individual. Así, García Etchegoyen, señala, respecto a la no confiscatoriedad, los siguientes puntos relevantes²⁴³:

1. El que alega la confiscatoriedad tiene la carga de probar de qué manera o en qué medida el tributo absorbe una parte sustancial de su renta o patrimonio.
2. Cuando la norma tributaria se impugna, por confiscar las utilidades o renta de un inmueble, la prueba de la confiscatoriedad no debe realizarse sobre los rendimientos realmente obtenidos, sino sobre los que normalmente pudieran obtenerse del inmueble conforme un índice de productividad referido a los periodos impositivos impugnados. Ello debido a que la absorción de una parte sustancial de la renta podría provenir de una mala administración del contribuyente, o de circunstancias eventuales, que no corresponde asumir al fisco.
3. En numerosos precedentes se ha establecido el límite del 33% de las utilidades, o de la renta, a partir del cual un gravamen se considera confiscatorio; pero, dicho tope requiere ser matizado porque difícilmente se aplica de manera fija e invariable. Por ejemplo, el límite del 33% opera solamente ante la cesión generada por un solo tributo, no frente a la

²⁴¹ España. Tribunal Constitucional de España. Sentencia 150/1990, considerando 9. [Fecha de Consulta 20 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1575>

²⁴² VILLEGAS, H., Op. Cit., p. 276.

²⁴³ GARCÍA ETCHEGOYEN, M. Op. Cit., p. 220 a 221.

presión derivada del conjunto de gravámenes o del sistema tributario, porque en este último caso el límite debería ser, por necesidad, considerablemente mayor²⁴⁴.

Alemania estableció como límite de confiscatoriedad el 50% de la riqueza; mientras Francia estableció un tipo máximo idéntico de imposición sobre los ingresos, en el denominado escudo fiscal vigente del 2006 al 2011, esto fue señalado porque la confiscatoriedad es considerada una afectación a la propiedad y en estos países la propiedad no solo tiene un fin privado (obtener un beneficio) sino un fin social. Así, tratando de buscar una salida más salomónica e intuitiva que científica, los tribunales constitucionales de estos dos países determinan como límite de la potestad tributaria el 50% de los ingresos de la persona, al ser dos solamente los fines de la propiedad, según la constitución de los citados países²⁴⁵.

Por todo lo anterior, no puede haber una presión tributaria superior al 50% sumados todos los impuestos que incidan sobre el contribuyente más el impuesto a la renta, para que esta imposición no sea confiscatoria. Inclusive a este cálculo se le debería sumar los impuestos sobre el consumo como el IGV y ISC, lo que llevaría a decir que, en materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100%, sino que debería ser del 50%. Es decir, si de la renta que recibe una persona, el Estado se queda con más del 50% estaría prevaleciendo lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales de los países señalados²⁴⁶.

Si bien esta jurisprudencia no es aplicable en el Perú porque las sentencias de tribunales extranjeros no son vinculantes, ya debería definir un límite similar al señalado por distintas cortes europeas siguiendo la corriente de la Corte Constitucional de Alemania. Aun cuando la razón dada por el tribunal constitucional fue más intuitiva que técnico, en el Perú se puede suplir esa deficiencia y determinar un límite más de carácter técnico científico, inclusive en países como Argentina ya se hizo: se estableció el límite de 33,33%, que fue determinado de igual forma que en Alemania por la Corte Suprema de ese país.

Para entender mejor la confiscatoriedad de los tributos y los límites que se deben establecer en su aplicación (progresividad de los tributos), imaginemos un sistema fiscal peruano en donde el 50% es un límite a la progresividad o no confiscatoriedad y la mayoría

²⁴⁴ Idem, p. 222.

²⁴⁵ HERNÁNDEZ, P., *Tributación bancaria en la Unión Europea*. España: Editorial Dykinson S.L., 2014. p. 53 y 197.

²⁴⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea. *Cuadernos de Derecho Transnacional* [en línea]. 2017, Vol. 9.2. p. 392. [Fecha de Consulta: 22 de octubre de 2018]. Disponible en: <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/view/3878>.

de los contribuyentes en el Perú se sitúan por debajo de este. Sin embargo, existen sistemas fiscales en donde combinando el límite del 50% en relación con el impuesto a la renta, con el límite del 100% en relación con los impuestos sobre el consumo (impuestos indirectos), se encuentran situaciones bastante atípicas²⁴⁷. Un contribuyente de elevada renta, que tributa en promedio un 50% en la imposición sobre esta y que desea realizar un consumo que podría elevar su presión fiscal próxima al 100%, podría encontrarse con una situación muy gravosa respecto a su patrimonio. Esto debido a que, de 100 unidades ganadas, aproximadamente 50 serían tributo, y las otras 50 las podría reservar al consumo mencionado. De estas últimas, 25 podrían corresponder al valor del bien a adquirir para poder consumirlo, y 25 corresponderían a los impuestos indirectos que soportaría ese consumo. De manera que, de 100 unidades monetarias que ganaba como renta, solo disfrutará lo equivalente a un valor de 25 unidades monetarias, con lo cual, en ese caso extremo de laboratorio, la tributación global por el sistema fiscal podría llegar a un 75% por esas 100 unidades monetarias²⁴⁸.

Cabe agregar que, este principio en rigor es uno que aglutina la efectividad de otros principios y derechos consustanciales a la constitución económica como el derecho a la propiedad privada, la libertad de empresa y la economía social de mercado y es un principio donde se señala que el monto del tributo no debe desaparecer o afectar en el tiempo la renta o el patrimonio del individuo. Por lo que, para que se viole este principio no debería verse la desaparición de la fuente, sino que solo bastaría una afectación a la misma y la potencialidad que en el tiempo desaparezca²⁴⁹.

Este principio protege la propiedad privada porque señala que entre el tributo y el patrimonio del contribuyente debe existir proporción razonable, pues si esto no se cumple podría ocasionar la desaparición forzada del patrimonio o mínimo a una afectación bastante importante. Por lo que, la carga tributaria no debe disminuir la posibilidad que el contribuyente participe con normalidad en la vida económica, social y cultural de un Estado. Se busca que la presión tributaria (comparación entre los ingresos tributarios recaudados y el producto bruto interno) no sea tan alta que afecte el nivel de bienestar de la población. Sobre esta última afirmación, hay que tener presente que la presión tributaria de los países ricos tiene un promedio de 30%, mientras que en los pobres la presión tributaria llega a 15% en promedio; en razón a ello es que si un país pobre tuviese una presión tributaria de 25%

²⁴⁷ Idem, p. 396.

²⁴⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. Op. Cit., p. 396.

²⁴⁹ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Constitucional...* Op. Cit., p. 131 a 134.

claramente afectaría el nivel de bienestar de la población, originándose un conflicto con el principio de no confiscatoriedad²⁵⁰.

De igual forma se tiene que indicar que existen dos tipos de confiscatoriedad, la cuantitativa y la cualitativa, la primera se refiere a aquellos casos en que la base imponible es muy alta o la alícuota del impuesto resulta ser muy elevada. La segunda tiene que ver con las actuaciones de la administración tributaria que perjudican a los administrados originándoles perjuicios financieros y patrimoniales²⁵¹.

3.6.2 La no confiscatoriedad a la luz de la capacidad contributiva

El principio de no confiscatoriedad valora si la afectación de los bienes del contribuyente, mediante el sistema tributario, es legítima o no. Es decir, tiene como función que la recaudación impositiva a través de los impuestos nunca lleve a la privación de los bienes y a la vulneración de la capacidad económica del sujeto²⁵².

La relación entre el principio de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad de los tributos está en constante contradicción. Así, en aquellos ordenamientos donde se ha consagrado el principio de capacidad contributiva no ha quedado espacio para la confiscación, mientras que en aquellos ordenamientos en los cuales se ha desarrollado el principio de no confiscatoriedad como límite al poder tributario normativo, el principio de capacidad contributiva ha quedado relegado²⁵³.

En cuanto a la relación que existe entre estos principios, García Etchegoyen señala:

“La confiscación se produce cuando se grava la capacidad económica en sentido estricto, más allá de la capacidad contributiva; ósea, la capacidad económica de una persona incluye el mínimo de existencia y el límite confiscatorio. En aquella franja o banda que se abre entre la riqueza mínima indispensable para la subsistencia y el límite superior a partir del cual la tributación comienza a tener alcance confiscatorio, se encuentra la capacidad contributiva de los sujetos llamados a concurrir a los gastos públicos”²⁵⁴.

Por este principio, el legislador se encuentra obligado, al determinar los elementos configuradores del tributo, a respetar y garantizar la conservación del capital, pues resulta obvio que si no existe renta cualquier cobro realizado por el Estado con fines tributarios será

²⁵⁰ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p.137 a 144.

²⁵¹ Ibidem.

²⁵² SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la unión europea. *Revista Quincena Fiscal*. 2018, Vol. 3, p. 7.

²⁵³ GARCÍA ETCHEGOYEN, M. Op. Cit., p. 223.

²⁵⁴ Idem, p. 224.

confiscatorio; al igual que un tributo que grava la totalidad de la renta generada u obtenida por el contribuyente. Sin embargo, cabría preguntarse si esto sería lo mismo al gravarse un porcentaje de la renta. La respuesta sería que si bien se tendría que analizar caso por caso a nivel jurisdiccional, se podría adelantar una primera conclusión a manera de respuesta y es que el porcentaje de tributo no puede ser mayor al límite que ocasione que cualquier persona no pueda satisfacer sus necesidades básicas, o que afecte su desarrollo como ser humano o, por último, que afecte al ser humano como fin de la sociedad. Este límite, como se ha visto, en algunos países ha sido definido como del 50% de las rentas gravadas o en otros como el 33,33% de estas; por lo que la primera tarea de los órganos jurisdiccionales debería ser establecer este límite necesario de la potestad tributaria²⁵⁵.

Para complementar la idea del párrafo anterior habría que agregar nuevamente que en la Corte Suprema de Justicia Nacional de la República Argentina se determinó como límite para el caso de los impuestos inmobiliarios la tasa de 33%, siendo confiscatorio todo lo que vaya por encima del citado límite. De igual forma, el Tribunal Constitucional alemán consideró que un tributo es confiscatorio cuando su gravamen es superior al 50% de la riqueza del contribuyente. Por último, el hecho que el tributo contemple la devolución del impuesto no lo hace menos confiscatorio por ese solo hecho, pues la devolución está condicionada a una fiscalización previa y, peor aún, a la solicitud del contribuyente de la citada devolución, cuando esta se tendría que dar de oficio, para que recién ahí se pueda señalar su no confiscatoriedad²⁵⁶.

El contenido del principio de no confiscatoriedad constitucionalmente protegido no puede ser determinado en abstracto sino analizando caso por caso, considerando todos los elementos del tributo, debido a que el citado contenido está definido por conceptos jurídicos indeterminados. Es decir, se viola el principio de no confiscatoriedad cada vez que un tributo excede el límite que proporcionalmente se admite en un Estado que garantiza constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad, que es considerado uno de los pilares básicos y esenciales del modelo de constitución económica peruana²⁵⁷.

Cuando se habla del principio de no confiscatoriedad tiene que hacerse en dos sentidos: Primero, sentido objetivo, el cual se direcciona a la configuración del tributo; es decir, a su creación. El segundo, el subjetivo, está relacionado con que este tributo, que puede estar configurado técnicamente de manera correcta, afecte gravemente la esfera patrimonial,

²⁵⁵ Ibidem.

²⁵⁶ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit., p. 115 a 146.

²⁵⁷ DANÓS ORDÓÑEZ, J. Op. Cit., p. 145 a 147.

por lo que la relevancia de ver esta diferenciación radica en que un tributo puede no ser confiscatorio en su configuración (en la parte objetiva), sin embargo, al aplicarlo podría originarse la violación del citado principio; por eso, muchas veces se señala que la configuración de la confiscatoriedad del tributo se tiene que analizar en el caso concreto²⁵⁸.

También se debe señalar que pueden existir dos tipos de capacidad contributiva o dos formas de violar el principio de no confiscatoriedad dependiendo del punto de vista global o sectorial. El primero acontece cuando la afectación no se da por un solo tributo, pues para que esto ocurra, este debería ser totalmente desproporcionado y afectar al citado principio, sino por varios tributos que afectan al sujeto, y es en estos casos donde puede haber alcance confiscatorio. Por eso, la otra visión, la sectorial, es la más adecuada para aplicar el alcance confiscatorio de un tributo que, aisladamente considerado, no afecta al sujeto en la capacidad contributiva global. Solo será confiscatorio el tributo que agote o absorba una parte substancial de la capacidad económica sectorial²⁵⁹.

Este principio guarda una muy estrecha relación con los principios de proporcionalidad, igualdad y legalidad. En cuanto a los dos primeros, Danós Ordoñez señala un tributo no puede afectar desproporcionalmente la esfera patrimonial de las personas, conectándose con la idea de moderación y medida justa, situación que guardaría relación con el principio de igualdad y su sentido de equilibrio de los tributos en los sujetos afectados con estos²⁶⁰.

Finalmente, se ha establecido que toda violación del principio de legalidad tributaria determina que un tributo sea considerado confiscatorio desde un punto de vista cualitativo; es decir, en términos generales toda norma tributaria que vulnere cualquier principio constitucional tributario de legalidad es violatoria del principio de no confiscatoriedad desde su origen o desde su configuración por lo que se estaría ante una no confiscatoriedad de carácter objetivo²⁶¹.

3.6.3 Afectación del derecho a la propiedad y al principio de no confiscatoriedad

Para probar la afectación del derecho de propiedad, y por consiguiente al principio de no confiscatoriedad, primero se tendría que delimitar y, como lo ha señalado el TC, este análisis se tiene que hacer caso por caso, considerando los elementos conformadores del tributo y sus características, así como la afectación real del patrimonio. Una vez delimitado, vendría la probanza de la afectación de estas dos instituciones y para esto va a depender del

²⁵⁸ Ibidem.

²⁵⁹ Ibidem.

²⁶⁰ Ibidem.

²⁶¹ Ibidem.

proceso en el que se encuentre. Si es un proceso constitucional serán medios probatorios que no requieran actuación²⁶², como regla general excepcionalmente está permitida la actuación probatoria. Una situación muy distinta sería si se está en un proceso ordinario, como los contenciosos administrativos, donde se pueden actuar todo tipo de pruebas. Por ello, importante aclarar que para probar la afectación es necesaria una prueba plena, es decir, con medios probatorios idóneos, como se verá más adelante²⁶³.

3.6.4 Caracteres objetivo y subjetivo del principio de no confiscatoriedad

La no confiscatoriedad de carácter objetivo se configura en el momento de la creación del tributo, por parte del legislador, que se realiza evaluando con carácter general o abstracto la norma creadora del tributo versus los valores recogidos en los principios tributarios, acción que se realiza sin actuación de ninguna prueba. Esta evaluación se hace sobre determinados elementos del tributo: la base imponible y la tasa o alícuota del tributo, entre otros²⁶⁴.

Sucede lo contrario con la no confiscatoriedad subjetiva, que se origina aun cuando la configuración del tributo se haya hecho de manera correcta. En estos casos se puede calificar como confiscatoria, con carácter sectorial, cuando el citado tributo tiene efectos confiscatorios en alguno de sus elementos configuradores y respecto de un contribuyente concreto. Es decir, toma en cuenta algunos aspectos particulares del tributo a sufragar. Cabe agregar que, a diferencia de la objetiva, para probar la no confiscatoriedad subjetiva sí resulta indispensable la presentación de pruebas que acrediten fehacientemente la afectación de la capacidad contributiva²⁶⁵.

Sobre el tema probatorio, se tiene que señalar que se necesita presentar una pericia contable que determine la real afectación del tributo en la empresa. Es importante dejar en claro que no se está ante un simple informe del contador de la empresa, sino ante un informe pericial, o una auditoría de los estados financieros, realizado por una firma o profesional independiente a la empresa. Así, una simple declaración jurada (en adelante DDJJ) presentada

²⁶² Artículo 13° del Nuevo Código Procesal Constitucional: Ofrecimiento de medios probatorios: Oportunidad y valoración: (...) Sólo son procedentes aquellos que no requieren actuación, lo que no impide la realización de la actuación de las pruebas que el juez considere indispensables, sin afectar la duración del proceso. El juez puede ordenar a petición de parte la exhibición de los documentos que se hallen en poder de dependencias estatales, bajo responsabilidad. En este último caso no se requerirá notificación previa. Los medios probatorios se valoran de manera conjunta al momento de emitir sentencia. Los medios probatorios que acreditan hechos trascendentes para el proceso pueden ser admitidos por el juez a la controversia principal o a la cautelar, siempre que no requieran actuación, (...).

²⁶³ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N° 04993-2007-PA/TC. Fundamento 37 y 38 inciso e). [Fecha de Consulta: 03 de julio de 2021] Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04993-2007-AA.pdf>

²⁶⁴ DANÓS ORDOÑEZ, J. Op. Cit., p. 145 a 147.

²⁶⁵ Ibidem.

ante la SUNAT no será prueba fehaciente para acreditar la situación económica de una empresa; tampoco lo serán los informes elaborados por la compañía²⁶⁶.

Por último, cabe señalar que este peritaje, que va a servir como medio de prueba, es un examen minucioso de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente tal afectación tiene su origen en la presión impuesta a su actividad²⁶⁷.

3.6.5 El principio de no confiscatoriedad medido por la presión del conjunto de tributos que grava

Para que un solo tributo sea confiscatorio debe analizarse la capacidad contributiva sectorial, en cambio para que un conjunto de tributos sea confiscatorio deberá tomarse en cuenta la capacidad contributiva total del contribuyente, porque la capacidad contributiva se refleja en la economía en diferentes presentaciones, dando lugar a múltiples tributos. Sin embargo, finalmente, la capacidad contributiva es una sola y, todos los tributos afectan a un solo contribuyente y a un único patrimonio, riqueza o economía individual²⁶⁸.

Definir los límites del Estado, cuando afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes, es una tarea pendiente en varios países de Latinoamérica. La Corte Suprema de Argentina creó una solución a esta problemática, que consistía en que los jueces dispongan la reducción del porcentaje de los tributos involucrados en el juicio, hasta la suma que se fije como la máxima admisible. Para ese país, se determinó que esta sea de hasta el 33% sobre la riqueza gravada por cada tributo, para que ese conjunto de tributos no se considere violatorio de la propiedad del contribuyente. Otra forma de solución se dio en España, donde el Tribunal Constitucional señaló claramente que un tributo o conjunto de ellos tiene alcance confiscatorio cuando priva al contribuyente de sus rentas y propiedades. Por último, en Alemania, de modo similar al de Argentina, el Tribunal Constitucional Federal estableció que un contribuyente puede soportar como máxima carga tributaria el 50% de sus ingresos y que toda afectación que supere o haga superar ese monto será considerada confiscatoria²⁶⁹.

En el Perú ya se ha establecido, en múltiple jurisprudencia del TC, que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea por uno o por varios tributos, cuando gravan el mismo hecho imponible y ejercen la misma presión tributaria sobre el contribuyente. Sin embargo, siempre se recalca que esta confiscatoriedad tiene que ser plenamente probada con el peritaje señalado en párrafos anteriores²⁷⁰.

²⁶⁶ Idem, p. 153 a 155.

²⁶⁷ Ibidem.

²⁶⁸ Ibidem.

²⁶⁹ Idem, p. 153 a 155.

²⁷⁰ Ibidem.

Para concluir, se tiene que indicar que la no confiscatoriedad de un tributo no se origina cuando un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos tributos, inclusive si este tributo es excesivo o por doble y múltiple imposición. Ello debido a que estas situaciones no son inconstitucionales por sí mismas, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es que, a consecuencia de una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, se afectó negativamente su patrimonio, aspecto que se evaluará caso por caso, según la situación económica de cada contribuyente²⁷¹.

3.6.6 ¿Los tributos que afectan al capital o al patrimonio son contradictorios con el principio de no confiscatoriedad?

Se debe tener mucho cuidado cuando se grava el capital o el patrimonio, pues existe una línea muy delgada para que una afectación impositiva termine violando el principio de confiscatoriedad. Es muy importante, en la configuración técnica de estas especies tributarias, que no terminen afectando la intangibilidad del capital, por lo que la teoría señala que estos impuestos solo tienen que ser pagados por los ingresos que generan las manifestaciones de riquezas. Sobre este punto, habría que hacer una pequeña distinción ya que muchos tratadistas aceptan que se grave el patrimonio o capital, aunque estos no generen ingresos, pero existe una potencialidad de generarlos. Según lo anterior, no sería inconstitucional que se afecten las utilidades devengadas o las que hubieran podido producirse de una razonable explotación²⁷².

Para concluir esta parte de la investigación se tiene que señalar que la Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto ni ha determinado qué fuentes de riqueza se pueden afectar con el objeto de recaudar imposiciones fiscales a favor del Estado. El problema, a juicio del TC, no es fijar qué se puede gravar o cuánto, sino determinar qué monto puede resultar contrario al principio de no confiscatoriedad, y, no es parte del análisis ver si el contribuyente ha tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo. En ese sentido, solo se tendrá en cuenta si el impuesto o tributo afecta de manera considerable a cada una de las manifestaciones de riqueza antes señalada²⁷³.

3.6.7 Parámetros para determinar cuándo un tributo produce efectos confiscatorios

Según la jurisprudencia hay dos formas para establecer el límite de la confiscatoriedad: la cuantitativa, es decir estableciendo expresamente una cantidad o un

²⁷¹ Ibidem.

²⁷² Idem, p. 159 a 165.

²⁷³ Ibidem.

porcentaje; y, la cualitativa, que se basa en conceptos, como cuando se señala que es por la afectación sustancial del derecho de propiedad²⁷⁴.

El TC en su jurisprudencia ha señalado, en primer lugar, que no vulnera el principio de no confiscatoriedad el hecho de que una misma manifestación de riqueza sirva de base para aplicar dos impuestos distintos. En segundo lugar, indica que para que se determinen los efectos confiscatorios de un tributo sobre una empresa no es suficiente la mera alegación del demandante, ni la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta a la SUNAT por el contribuyente; sino que es indispensable realizar un minucioso examen de su contabilidad para acreditar la situación económica de la empresa, mediante un peritaje o auditoría realizados por un profesional independiente. En tercer lugar, concluye que la demostración de confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos, como en el caso del ISC, es muy difícil debido a los fines extrafiscales de los impuestos al consumo; y, porque estos son trasladados al consumidor, que es quien soporta la carga del impuesto²⁷⁵.

Considerando el caso H. 442. XXXVIII Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento Año del Bicentenario Buenos Aires, de fecha 15 de junio del 2010, se puede indicar algunas reflexiones importantes sobre los tributos del tipo patrimonial. En esta sentencia se establece claramente que en los impuestos patrimoniales no solo se considera a los activos como base imponible, sino también a los pasivos de las personas o contribuyentes. Asimismo, se reafirma la importancia de la prueba, dejando claro que se tiene que probar, mediante un peritaje especial, que el contribuyente sufrió pérdidas por la afectación del tributo, e inclusive, dejar claro que no se discute que puede existir una afectación al contribuyente en sus distintas manifestaciones de riqueza, de parte del legislador al momento de crear los tributos; pero, que al momento de la revisión judicial del caso se debe tener en cuenta que esta no debe ser irrazonable o manifiestamente arbitraria, sobre todo teniendo en cuenta que en su creación no se toman en cuenta los pasivos del contribuyente ni las utilidades efectivas sino las potenciales²⁷⁶.

Estos tipos de tributos, los llamados patrimoniales, se crean porque son de difícil elusión y por su fácil fiscalización. Normalmente, a través de estos se castiga a los activos

²⁷⁴ Ibidem.

²⁷⁵ Idem, p. 159 a 165.

²⁷⁶ Argentina. Corte Suprema de Justicia de la Nación [en línea]. Sentencia S.C.H 442, LXXXVIII. [Fecha de Consulta: 13 de mayo de 2022]. Disponible en: <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-hermitage-sa-poder-ejecutivo-nacional-ministerio-economia-obras-servicios-publicos-titulo-5-ley-25063-proceso-conocimiento-fa10000412-2010-06-15/123456789-214-0000-1ots-eupmocsollaf>

improductivos y sirven para que los empresarios adopten las medidas que estimen convenientes para reordenar su actividad y obtener el rendimiento mínimo que pretenden.

Lo que sí genera dudas es que, en algunos casos, se pretenda afectar la capacidad potencial, y no la real, de los contribuyentes, intentando determinar un índice promedio de productividad mediante una nueva forma de determinar riqueza de manera presuntiva. Esta situación estaría proscrita por la doctrina tributaria y por el principio de capacidad contributiva.

3.7 Principio de solidaridad

Si bien este principio no se encuentra consagrado en la Constitución, al menos de manera directa, sí ha sido reconocido por el TC, que señala que este principio se encuentra referido y está íntimamente relacionado con el deber de contribuir. En ese sentido, el TC señala que este principio se analiza en una doble vertiente. Por un lado, está el deber de los ciudadanos de colaborar con el financiamiento del Estado y de todos sus deberes; y, por otro, la obligación del Estado de utilizar correctamente los ingresos recaudados a través de los tributos, gobernando y realizando las obras que el país necesita²⁷⁷.

3.8 Principio de generalidad

Como indica el nombre de este principio, un sistema tributario tiene que ser aplicable a todos los hechos económicos en general, no debe haber privilegios para ninguno de los sujetos. A manera de ejemplo, en cumplimiento de este principio no puede existir un impuesto a la renta que grave a las empresas privadas dejando de lado las públicas. Sin embargo, cabe señalar que también existen excepciones, que se encuentran en el artículo 103° de la Constitución,²⁷⁸ que es la base de la creación de ciertas instituciones jurídicas como la inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario que encuentran su justificación en razones objetivas²⁷⁹.

3.9 El deber de contribuir a los gastos públicos y el derecho a la propiedad

El artículo 70° de la Constitución señala: “El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley. Hay acción ante el poder judicial para contestar el valor de la propiedad que el Estado no haya señalado en el procedimiento expropiatorio”.

Así, limitar la propiedad se justifica únicamente si se respetan los principios fundamentales de igualdad y solidaridad. Ello debido, principalmente, a que mediante el

²⁷⁷ DANÓS ORDOÑEZ, J. Op cit., p. 137 a 144.

²⁷⁸ Artículo 103° de la Constitución Política del Perú: (...) Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas (...).

²⁷⁹ DANÓS ORDOÑEZ, J. Op cit., p. 137 a 144.

sacrificio de algunas cuotas de propiedad se puede cumplir con intereses públicos y renovar y transformar los contenidos de los derechos sociales que todo Estado debe garantizar²⁸⁰.

El deber de contribuir tiene contenido constitucional, es principio y fuente para que el Estado cree obligaciones de tipo tributarias en estricto, sobre todo aquellas necesarias para que el Estado logre objetivos recaudatorios²⁸¹. El deber de tributación nace de la existencia del Estado, como colectividad necesitada de medios para cumplir con las funciones encargadas. El problema se origina cuando hay que decidir qué funciones y en qué intensidad deben ser cumplidas por este, cuántos recursos necesita y qué cuota le corresponde aportar a cada ciudadano²⁸².

El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no siempre ha estado explícito en la Constitución peruana. Efectivamente, en el artículo 12° de la Constitución de 1826 se señala: “son deberes de todo peruano: [...] 3. Contribuir a los gastos públicos”. Igualmente, el artículo 61°, de la Constitución de 1867, y el artículo 12° de la Constitución de 1920, señalaban: “todo peruano está obligado a servir a la república con su persona y sus bienes”.

En la Constitución de 1979, el artículo 72° reconoció explícitamente el deber de solidaridad, al señalar: “toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria”. Y, el artículo 77° establecía: “todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

En la Constitución de 1993, actualmente vigente, no se recoge expresamente este deber. Sin embargo, el TC, en diversas sentencias, ha ido estableciendo una serie de elementos que lo configuran. La distribución de la riqueza se rige por el mecanismo económico de los precios y salarios. Si este mecanismo no funciona correctamente se tendrá que corregir. Para hacerlo, el impuesto es el peor de los medios, porque su finalidad es obtener dinero para satisfacer las necesidades públicas indivisibles, de manera que el impuesto injustificado no distribuye riqueza, sino que la destruye²⁸³.

²⁸⁰ GALLO, F. Op. Cit., p. 59.

²⁸¹ IANNACONE SILVA, F. *Los principios del Derecho Tributario, Análisis Valorativo*. Coordinado por: M, ZA VALETA ALVARES. Investigaciones Tributarias y Política Fiscal. Perú: Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., 2014. p. 76.

²⁸² GARCÍA DORADO, F., Op. Cit., p. 28.

²⁸³ ADAME MARTÍNEZ, F. Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España. *Revista Técnica Tributaria*. 2017, Vol. 119. p. 89.

Cabe precisar que este principio tampoco se encuentra consagrado en la Constitución. No obstante, el TC lo conceptualizado como el deber de pagar tributos, como una forma de financiar la actividad estatal; y, en segundo lugar, el deber de colaborar con la lucha contra la evasión tributaria²⁸⁴.

De igual forma, es necesario precisar que, si la sociedad da sentido a la existencia del individuo humano mediante la creación de los Estados, consiguientemente surge el deber de sostenerla, y una de esas formas es mediante el deber de pagar los gastos de ese Estado. Por lo que, si el hombre creó el Estado, es válido contribuir a su sostenimiento.

Para concluir, se señala que el deber tributario es un concepto del iusnaturalismo, que, evolucionado al concepto del deber de contribuir, si bien tiene contenido constitucional, presenta excepciones al momento de otorgar beneficios. Así, dichas excepciones deberán establecerse respetando los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria y de protección de los derechos fundamentales.

3.10 Respeto de los derechos fundamentales

El deber de respeto de los derechos fundamentales no es exclusivo de la materia tributaria, sino que constituye un principio del derecho en general. Si es válido que el tributo afecte alguna posición jurídica de la persona, tal afectación debe ser razonable para que no se convierta en vulneración de los derechos fundamentales. Más concretamente, lo que se exige es un gravamen razonable. A manera de ejemplo, si se diseñase un gravamen de IGV al transporte aéreo, su carga no puede originar que impida el libre tránsito de un sector importante de la población. Decir que no existe un trato diferenciado al momento de legislar tributos sería una falacia, pues esto podría darse de parte de la administración, dejando claro que esto solo se puede hacer sobre una base objetiva de probanza y sin afectar el principio de igualdad y oportunidad²⁸⁵.

Al momento de legislar en materia tributaria, se debe cuidar que la norma no vulnere los derechos humanos constitucionalmente protegidos por la Constitución, particularmente, aunque no exclusivamente, en su artículo 2°; como los derechos al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros. Por lo que, a manera de ejemplo, se puede señalar que la SUNAT no podría disponer, dentro del marco de la labor de fiscalización tributaria, que los contribuyentes presenten documentos que se encuentren dentro de la esfera del derecho a la intimidad de las personas²⁸⁶.

²⁸⁴ RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 137 a 144.

²⁸⁵ Ibidem.

²⁸⁶ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit., p.115 a 146.

3.11 Justicia

Este principio desarrolla la materialización del principio de justicia tributaria, no legal sino social. Viene a ser el conjunto de obligaciones y derechos que tiene la persona con su comunidad y bajo el principio de igualdad. Su materialización o manifestación se da junto con los principios de equidad o igualdad, generalidad y capacidad contributiva, por lo que se puede decir que su base está señalada de manera implícita en la Constitución, a través del análisis del principio de igualdad²⁸⁷.

3.12 Favorecimiento del desarrollo

El favorecimiento del desarrollo se extrae de los modelos económicos de las sociedades capitalistas, existiendo una relación entre su mayor nivel de desarrollo económico y su mayor nivel de recaudación fiscal. Es decir, mientras la sociedad reciba servicios públicos de buena calidad, existirá un mayor aliciente de cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y, como consecuencia de su cumplimiento, tendrá el derecho de exigir que la calidad de los servicios siga mejorando. El favorecimiento del desarrollo refleja su materialización en el principio de solidaridad, que, en una parte de su contenido, obliga al Estado al correcto uso de los tributos para el cumplimiento de sus fines, por lo que la base normativa del favorecimiento del desarrollo sería la misma Constitución; pero, de manera implícita²⁸⁸.

²⁸⁷ IANNACONE SILVA. F. Op. Cit., p. 73 a 79 y 94 a 112.

²⁸⁸ Ibidem.

Capítulo 4

El problema de la ponderación de los principios tributarios

Existe una gran contradicción al determinar el contenido de los principios de solidaridad y del deber de contribuir, debido a que, existe una preferencia de estos principios sobre el de capacidad contributiva, pues muchas veces el TC busca satisfacer el bienestar general sobre el particular, cuando se ve afectado por la violación al principio de legalidad y/o de reserva de ley. Dicho razonamiento, muchas veces, es producto de un equivocado entendimiento del neoconstitucionalismo tributario en el Perú²⁸⁹.

En ese sentido, el TC, al momento de sentenciar en expedientes donde se está viendo la confiscatoriedad de tributos como el ITAN, como en el EXP. N° 2089-2007-PA/TC LIMA CONSORCIO LA PARCELAS, no da razones suficientes de por qué el principio de deber de contribuir está por encima del de no confiscatoriedad, por lo que si se sigue esa línea interpretativa se tiene que, para el TC, los principios de solidaridad y deber de contribuir siempre están por encima del de confiscatoriedad, sin explicar las razones jurídicas suficientes de esta postura²⁹⁰.

En base a ello, en este capítulo, el objetivo principal será discutir la incorrecta ponderación que suelen hacer los distintos operadores de justicia en el país, cuando determinan la justicia de carácter tributario; y, de manera más específica, al aplicar los principios del Derecho Tributario como limitantes de la potestad tributaria. Para poder realizar un análisis de la ponderación que suelen hacer esos operadores de justicia en el país, es necesario hacerlo a luz de las teorías conflictivistas y no conflictivistas, que son metodologías claves para entender la ponderación de los derechos y principios constitucionales.

4.1 Contenido constitucional de los derechos fundamentales

4.1.1 Teoría absoluta y su visión conflictivista de los derechos fundamentales

La teoría absoluta señala que el contenido esencial de un derecho fundamental es su contenido constitucional, el cual, a su vez, tiene dos partes: una esencial o nuclear y otra no

²⁸⁹ SANABRIA ORTIZ. R. *Aporte a la crítica de la corriente que relativiza las reglas y principios que limitan el ejercicio del poder tributario a través de la “ponderación”*. Coordinado por: M. ZAVALA ALVAREZ. Investigaciones tributarias y de Política Fiscal. Perú: Editorial Griley. p. 31 a 39.

²⁹⁰ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N° 2089-2007-PA/TC. Fundamento 6. [Fecha de Consulta: 03 de julio de 2021] Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02089-2007-AA.pdf> : El ITAN Y el Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos: En este sentido, surge el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo: (...) Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de renta compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.

esencial o periférica. Así, según la teoría absoluta, la parte nuclear sería la esencial del derecho, que no admite ser restringida; mientras que la parte periférica viene a ser la parte no esencial y, por lo tanto, prescindible cuando se delimita un derecho fundamental, al momento de salvar otro derecho similar, originando que no haya ninguna diferencia al delimitar lo esencial de lo que no lo es, excepto cuando existe la disyuntiva de salvar un derecho fundamental en lugar de otro. Esta delimitación se tendría que decidir con la aplicación de conceptos arbitrarios y de una carga subjetiva muy fuerte²⁹¹.

La teoría absoluta parte de un concepto de derecho fundamental como mandato de optimización, pues entiende que su contenido tiende a expandirse ilimitadamente. Sin embargo, para que exista armonía en una sociedad esta expansión de los límites de los derechos fundamentales debe ser frenada, para que la sociedad en conjunto no entre en conflicto. Los derechos humanos, entendidos o determinados según la teoría absoluta, no serían un bien humano que ayude a conseguir el objetivo que se busca a través de ellos, si para lograr el citado objetivo se tiene que sacrificar el derecho de otra persona. En ese momento, la persona sacrificada dejaría de ser un fin para convertirse en un medio. Se generaría un desvalor en la persona sacrificada, por lo que pasaría a valer menos que las otras no sacrificadas²⁹².

Según las posturas conflictivistas, los derechos fundamentales son realidades jurídicas que, de modo natural, son antagónicas en algunos momentos y tienden a colisionar, lo cual lleva a aceptar que los conflictos entre ellos se conviertan en inevitables. Para solucionar este problema, se emplea el mecanismo de ponderación de derechos. Este consiste en ponderar los derechos o bienes jurídicos en conflicto con las especiales circunstancias concretas que definen el caso que se intenta resolver, a fin de determinar cuál derecho “pesa” más en ese caso concreto, y cuál debe quedar desplazado, teniendo como base doctrinal el principio de proporcionalidad²⁹³.

Esta forma de entender los derechos fundamentales trae como consecuencia la existencia de una suerte de derechos de primera y de segunda categoría; además, originan que se dejen sin efecto (de modo general o en concreto) las normas constitucionales sobre

²⁹¹ CASTILLO CÓRDOVA, L. *El contenido constitucional de los derechos fundamentales como objeto de protección del amparo*. España: Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional, 2010. p. 89 a 118.

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ CASTILLO CÓRDOVA, L. *¿Existen los llamados conflictos entre derechos fundamentales?* [en línea]. España: Repositorio Institucional Pirhua, 2012. p. 85 a 105. Disponible en: https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/1911/Existen_los_llamados_conflictos.pdf;sequence=3#:~:text=Es%20decir%2C%20en%20la%20realidad,de%20su%20pretensi%C3%B3n%20o%20inter%20C3%A9s

derechos. Esto, a su vez, origina una pugna de derechos fundamentales, para ver cuál derecho “pesa” más, originando una convivencia poco armoniosa en la sociedad²⁹⁴.

4.1.2 Teoría armonizadora y su visión de los derechos fundamentales

Existe una teoría que busca la confluencia pacífica de los derechos fundamentales, en lugar de su ponderación, para así lograr el objetivo trazado, que es el bienestar de una sociedad. Esta teoría entiende que el contenido constitucional de un derecho fundamental es único y es esencial en su totalidad, porque se sostiene en el bien humano, que hace a la esencia del derecho humano. Ello, señala, es no solo para diferenciarlo de un supuesto contenido constitucional no esencial, sino para dejar en claro que todo el contenido del derecho fundamental es esencial pues no va a existir dentro de este una parte sacrificable ni restringida, pues si esto sucediera originaría inmediatamente la vulneración del citado derecho²⁹⁵.

Lo señalado obliga a afirmar que el contenido de un derecho fundamental siempre va a ser limitado. No solo porque su esencia es limitada, sino también porque de esa manera se logrará la coexistencia con otros derechos fundamentales de manera pacífica, permitiendo la consecución de los bienes humanos que les sostienen, lo que supondrá, a su vez, la adquisición de grados de perfeccionamiento y realización humana²⁹⁶.

Para finalizar es necesario dejar en claro que no podrán existir derechos humanos opuestos en su contenido esencial, ni derechos fundamentales opuestos o en conflicto en su contenido constitucional. La teoría armonizadora propone una serie de criterios de interpretación: principios de normatividad, unidad, concordancia práctica, corrección funcional entre otros, para delimitar el alcance razonable del derecho fundamental en un caso concreto, agregando los juicios de idoneidad y necesidad no como componentes del principio de proporcionalidad, sino como exigencias de razonabilidad. Este conjunto de principios será el instrumento que ayudará a determinar cuál de las partes ha invocado correctamente el contenido del derecho constitucional para darle protección constitucional, y no cuál derecho fundamental prevalece y cuál se sacrifica, como lo propone la teoría conflictivista.

En una persona confluyen una serie de derechos de manera plena, pues son necesarios para cumplir las exigencias de la naturaleza humana, que no pueden ser oponibles entre ellas, pues esta naturaleza humana se construye como una unidad, por lo que, si estos derechos son humanos, la única manera de existir es en una compatibilidad armónica y conjunta entre unos

²⁹⁴ Ibidem.

²⁹⁵ CASTILLO CÓRDOVA, L. *El contenido constitucional de los derechos...* Op. Cit., p. 89 a 118.

²⁹⁶ Ibidem.

y otros. Es decir, ningún derecho fundamental puede aceptar para su vigencia que se sacrifique el contenido constitucional de otro derecho fundamental²⁹⁷.

Por eso, una vez rechazada la doctrina conflictivista de los derechos fundamentales, se debe señalar que la solución a este problema requiere de la determinación del contenido jurídico constitucional de los derechos fundamentales, para que no exista contenido alguno que perjudique la convivencia social. Dicho de otro modo, que afecte un determinado bien social y, en general, el bien común²⁹⁸.

Es decir, en la realidad los verdaderos conflictos no se dan entre los derechos fundamentales, sino entre las pretensiones de las partes enfrentadas en un litigio que invocan un derecho fundamental diferente. Ello debido a que, al momento de invocar sus derechos constitucionales no determinan correctamente el contenido de estos, para poder señalar (en cada caso concreto) como se ha violado el derecho fundamental invocado²⁹⁹.

De igual forma, se debe señalar que el principio de unidad de la Constitución es un elemento que favorece la interpretación armoniosa de los derechos fundamentales, ya que si bien la Constitución fue fruto de una Asamblea Constituyente, donde hubo distintas voces y posturas, todo esto se deja de lado cuando el hombre y su realización, a través de los derechos fundamentales, son el objeto de protección. Por lo que, la interpretación de la Constitución tiene que hacerse como una unidad, pues si existiera contradicción en su interpretación, irremediablemente vaciaría de contenido otros mandatos constitucionales. Si esto ocurriera, se atentaría contra los principios de unidad, sistematicidad y normatividad³⁰⁰.

Para una correcta delimitación del contenido de los derechos fundamentales deben considerarse, al menos, estos tres elementos: primero, la compleja y unitaria naturaleza del hombre; segundo, que la Constitución es una unidad normativa; es decir, su interpretación es integral y única, no por separado. Por último, hay que tener presente siempre el caso concreto y todas las circunstancias que lo rodean³⁰¹.

El contenido de los derechos no es ilimitado, ya que se puede determinar el contenido de un derecho fundamental, y esa es la diferencia que se debe hacer. También, es necesario recordar que limitar no es lo mismo que delimitar. Los distintos operadores jurídicos no pueden limitar un derecho, pero sí pueden delimitarlo. Es decir, determinar un contenido constitucional armonioso y que propugne la convivencia pacífica con el resto de los derechos

²⁹⁷ CASTILLO CÓRDOVA, L. *¿Existen los llamados conflictos entre derechos fundamentales?...* Op. Cit., p. 85 a 105.

²⁹⁸ Ibidem.

²⁹⁹ Ibidem.

³⁰⁰ Ibidem.

³⁰¹ Ibidem.

que ayudan a construir la naturaleza humana de la persona. Entonces, toda actividad que recaiga sobre los mencionados derechos no puede ser limitadora, sino que será delimitadora de las fronteras jurídicas que todo derecho tiene en su contenido. En otras palabras, si bien el contenido del derecho es limitado, no puede ser limitable de ningún modo por nadie; solo permitirá una actividad delimitadora de su contenido³⁰².

El contenido de los derechos recogidos en la norma constitucional es limitado, o mejor dicho delimitado, por contornos definidos sobre la base de dos tipos de elementos: los intrínsecos, que son definidos por el sentido del propio derecho fundamental al momento de su declaración; y los extrínsecos, que derivan de la sociedad y de los demás sujetos de derecho que coexisten en ella³⁰³.

Todos los derechos fundamentales tienen un contenido jurídico inexpugnable de modo absoluto, por el poder público. Por esta razón, no se puede hablar de límites, entendidos como restricciones impuestas desde fuera por el legislador, sino de delimitaciones, de exteriorizar una frontera interna, que se define desde dentro del derecho³⁰⁴.

En conclusión, ni el principio de unidad de la Constitución y ni el consiguiente requerimiento de interpretación sistemática de los derechos fundamentales obligan a llevar a cabo una ponderación o sacrificios de derechos, ni a convertir en límites internos restricciones externas fundadas desde otros bienes jurídicos, a los que se les otorga una supuesta posición superior. Tampoco, deben originar que se vacíe de contenido a unos derechos, como consecuencia de la jerarquización de los derechos fundamentales o que unos valgan más que otros, lo cual atentaría contra la concepción de la naturaleza humana de la persona³⁰⁵.

4.2 El problema de la ponderación y la relativización de los límites del poder tributario

Tal como se ha visto en párrafos anteriores, el TC ha señalado que los límites al poder tributario del artículo 74° de la Constitución son vencibles, por cuanto son principios que pueden ser ponderados según cada caso concreto. Esta aseveración del TC se debe a que se ha realizado un análisis equivocado de lo señalado por Robert Alexy en sus libros “Teoría de la Argumentación Jurídica” y “Teoría General de los Derechos Fundamentales”, donde estudia la ponderación de los principios y derechos fundamentales³⁰⁶. Entonces, el TC, al aplicar los principios del Derecho Tributario dejó de lado los límites al ejercicio del poder tributario, a

³⁰² Ibidem.

³⁰³ Ibidem.

³⁰⁴ Ibidem.

³⁰⁵ Ibidem.

³⁰⁶ SANABRIA ORTIZ, R. *Aporte a la crítica de la corriente...* Op. Cit., p. 31 a 39.

fin de que el principio de solidaridad y el deber de contribuir prevalezcan invencibles, porque, asegura, garantizan un mayor bienestar general y mayor redistribución.

Dicho caso, aunque parezca tragicómico, se dio en la realidad cuando el TC, en la sentencia al EXP. N° 03116-2009-PA/TC³⁰⁷ señaló que cualquiera no facultado a detentar el poder tributario sobre tributos (aranceles para el caso del fallo) puede irrogarse tal facultad, dando así una prevalencia al principio de solidaridad y al deber de contribuir, sobre los otros principios aplicables en este caso³⁰⁸.

Robert Alexy, nunca ha sostenido que los límites al poder tributario se relativicen, para lo cual se recurrirá al único caso en donde el filósofo alemán analiza el tema tributario y es la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal relativa al Impuesto sobre el Patrimonio. En ella se analizó si este impuesto vulneraba la constitución alemana³⁰⁹.

De dicha sentencia se puede concluir que la ponderación de los límites lleva a resultados indeseables como los siguientes:

- (i) Implica reconocer que el sujeto pasivo, en este caso el contribuyente, es el responsable y culpable de la existencia de los que no pueden contribuir, razón por la cual se tiene que crear otro impuesto, solo para poder cumplir con los deberes de solidaridad y el de contribuir.
- (ii) Que lo anterior genera una suerte de razón de la sinrazón, toda vez que se apela a una serie de argumentos, incluyendo algunos de índole religiosa, que generan un estado de inseguridad jurídica e inclusive destruyen el rol garantista del Estado, solo para mantener unos principios en contra de otros, como la capacidad contributiva, legalidad, entre otros. Tampoco se niega que los principios jurídicos tributarios tengan que analizarse caso por caso e interpretarse según el momento cambiante de la sociedad y en relación con los principios que limitan el poder tributario, pero se debe tener en claro que estos últimos son los limitantes del poder (capacidad contributiva y

³⁰⁷ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N° 03797-2006-PA/TC, fundamento 24 en adelante [Fecha de Consulta:15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf> : 24. Ello no quiere decir que el Presidente de la República, se encuentre impedido de reducir las tarifas arancelarias, por el contrario, constitucionalmente tiene la facultad de regular mediante decretos supremos las tarifas arancelarias (artículo 118°, inciso 20) de la Constitución); sin embargo, dicha regulación no puede afectar el principio de igualdad en materia económica ni desproteger a la inversión e industria nacional para favorecer a la inversión e industria extranjera. Teniendo presente ello, este Tribunal considera que la reducción de 12% a 0% de las tasas de los derechos arancelarios *ad valorem* CIF de las sub-partidas nacionales mencionadas, si bien puede constituir un acto de política arancelaria, resulta ser un acto desproporcionado, y por ende, constitucionalmente prohibido por el principio de interdicción de la arbitrariedad, toda vez, que la reducción a 0% de las tarifas arancelarias de las sub-partidas nacionales mencionadas, en realidad, constituye un acto de exoneración o exención de tarifas y no una reducción que tenga una finalidad constitucionalmente legítima. (...).

³⁰⁸ SANABRIA ORTIZ, R. *Aporte a la crítica de la corriente...* Op. Cit., p. 31 a 39.

³⁰⁹ *Ibidem*.

legalidad entre otros), y deben ser aplicados por todos los operadores jurídicos, incluso por la SUNAT. Además, hay que resaltar que si se limitan tales principios, terminarían anulándose entre sí³¹⁰.

Una mala aplicación de la ponderación a los límites del poder tributario, señalados en el artículo 74° de la Constitución, originaría una inseguridad jurídica o, más aún, abuso de derecho, ocasionando una injusticia constitucional o una inconstitucionalidad. Ello ha sido señalado en algunas sentencias del Tribunal Constitucional alemán, inclusive se puede señalar que esto ocurría en la Alemania nazi, bajo la Constitución de Weimar, y que fue denunciado por varios juristas después de la Segunda Guerra Mundial³¹¹.

El problema de ponderación es consecuencia de la contradicción que existe en muchos países latinoamericanos entre la "capacidad contributiva solidarística" a la luz del Estado socialista y la "capacidad contributiva clásica" a la luz del Estado de derecho democrático-capitalista. Inclusive, se deja de lado la corriente de un Estado constitucional de derecho sobre un Estado legal de derecho, como existía en siglos pasados. Solo se rescata de este último la clásica teoría del *ability to pay taxation* (capacidad de pagar impuestos o capacidad contributiva), pregonada desde Adam Smith en su *An Inquiry into the Nature And Causes of the Wealth of Nations* de 1776 (Una investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones) y vigente hasta la actualidad, y donde no todos los límites al poder tributario se convierten en "reglas derrotables", es decir, susceptibles de ser inaplicados en vía de la "fórmula del peso" para que la solidaridad prevalezca inderrotable, hecho que solo es aplicable en Latinoamérica, como se ha señalado anteriormente.

Cabe agregar que en mucha doctrina, principalmente la italiana, como la de los teóricos Tranco Gallo³¹² y Aspare Falsitta³¹³, propulsores de la doctrina de la "capacidad contributiva solidarística", no se encuentra siquiera la sugerencia de que en vía de la fórmula del peso se inaplique la capacidad contributiva clásica y/o los demás límites al poder tributario³¹⁴.

Por lo que se puede concluir que, el contribuyente solo debería tributar por lo que su capacidad contributiva le faculta o le permite y no porque un deber de solidaridad o de

³¹⁰ Ibidem.

³¹¹ ZVALETA ALVAREZ, M. *El problema de aplicar la "fórmula del peso" (ponderación) en los límites al poder tributario: A propósito del mal entendimiento de la "solidaridad-deber de contribuir" en el Perú*. Coordinado por: M. ZVALETA ALVAREZ. Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Perú: Griley. p.143 a 169.

³¹² GALLO, E. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia de la tasazione*. Italia: Mulino, 2007. p. 81 a 102.

³¹³ FALSITTA, G. *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generóle*. Italia: Editorial Cedam, 1999. p. 139.

³¹⁴ ZVALETA ALVAREZ, M. Op. Cit., p.143 a 169.

contribuir se lo exijan, si este deber rebasa los límites de la razonabilidad. Tal como lo dicta el TC en muchas sentencias, dándose un poder que la Constitución no le otorga³¹⁵.

El TC ha limitado la "capacidad contributiva clásica", en los casos relacionados con el ITF (Impuesto a las Transacciones Financieras) y Bancarización, Arbitrios, Percepciones y en el ITAN, señalando que todos tienen el deber de contribuir al gasto público en función a la capacidad contributiva, haciendo una distinción entre el deber de contribuir y la capacidad contributiva. La capacidad contributiva es un límite del poder tributario. Así, se podría decir que es la barrera infranqueable que tiene el Estado al momento de afectar a los contribuyentes. En ese sentido, si este puede ser derrotado por otros principios se estaría ante una barrera ilusoria. Esto se puede corroborar con lo que indica el artículo 31 de la Constitución Española, el cual señala: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Como se puede apreciar, la capacidad contributiva es la barrera infranqueable de todos los demás principios, inclusive del deber de contribuir³¹⁶.

La capacidad económica o contributiva, justifica el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo que este último se sustenta también en el principio de solidaridad, toda vez que le brinda la razonabilidad necesaria para su cumplimiento por parte del contribuyente. Es por esta razón que solo pueden verse afectados los hechos jurídicos indicativos de capacidad económica, es decir, solo pueden pagarse tributos que no afecten la existencia de dicha capacidad económica, sin ponderar ningún principio de solidaridad o deber de contribuir, toda vez que es la capacidad económica la que le va a dar la razonabilidad necesaria a estos dos principios³¹⁷.

En ese sentido, la capacidad contributiva vendría ser el límite que tiene todo contribuyente a aportar para el sostenimiento del Estado y no lo contrario, como lo señala el TC al acoger en el Perú una teoría que en países de Europa continental aplican solo de manera conjunta sin dejar de lado ningún principio. Por lo que se concluye que el TC del Perú ha creado una doctrina *sui generis* sobre la solidaridad-deber de contribuir³¹⁸.

³¹⁵ Ibidem.

³¹⁶ Ibidem.

³¹⁷ Ibidem.

³¹⁸ Ibidem.

4.3 Los límites al ejercicio del poder tributario en un estado constitucional no se ponderan

Los principios de rango constitucional o los derechos humanos constitucionalizados están para ser cumplidos siempre, y la medida de su cumplimiento depende de las diferentes posibilidades jurídicas y fácticas. Por ello, cabría hacerse las siguientes preguntas: Los llamados principios jurídico-tributarios, ¿se ponderan en un Estado constitucional? El respeto a los derechos fundamentales, el principio de legalidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva clásica, seguridad jurídica, entre otros, en tanto constituyen límites al poder tributario al formar parte del Estado constitucional que funge como mega garantía, ¿debería ponderarse?³¹⁹.

Ante estas preguntas, se podría hacer la siguiente reflexión: si los principios presentaran una estructura distinta al resto de las normas o reglas, en efecto, puede confundirse un principio ponderable de una regla válida aplicable ineludiblemente, y si esto fuese válido, se violaría el mandato imperativo de esta o, mucho peor, el Estado estaría en la posibilidad de violar los límites que controlan su poder. Ello equivaldría a vulnerar la Constitución³²⁰.

Por lo anterior, se podría señalar que se trata de diferencias entre reglas y principios, según este problema de la ponderación de los principios, la aplicabilidad alternativa de las reglas y la gran dimensión del peso de estos, aspectos que obligarían a no entender las reglas como mandatos de optimización, lo que implicaría limitar las normas que garantizan la libertad en un Estado constitucional contra el gobierno arbitrario. Ello trae como consecuencia que, al ponderarse una “regla constitucional”, exista un mayor riesgo de confiscación tributaria³²¹.

Está bastante claro que no se pueden relativizar los límites del poder tributario, indistintamente si estos fueran reglas o principios ya que, en materia constitucional tributaria y bajo un Estado constitucional, los límites de la potestad tributaria constituyen una garantía de los ciudadanos contra la arbitrariedad del Estado, en tanto califiquen como reglas o mandatos definitivos e imperativos de la Constitución³²².

Se cree que en un Estado constitucional no debe ponderarse la "solidaridad-deber de contribuir" respecto de los "límites al poder tributario", con el único fin de darle seguridad jurídica a los distintos operadores de justicia del país. Esta situación también ocurre en el

³¹⁹ Ibidem.

³²⁰ Ibidem.

³²¹ Ibidem.

³²² Ibidem.

Derecho Penal, al igual que en el Penal Tributario y/o Tributario Sancionador, donde las "garantías", en general, no son derrotables. Esto porque nadie pensaría que los principios *non bis in idem*, tipicidad, presunción de inocencia, entre otras verdaderas reglas (denominados principios por la doctrina y jurisprudencia) son "ponderables"³²³.

Siendo que en el Derecho Penal también existen principios garantistas al igual que el Derecho Constitucional Tributario, se podría llegar al absurdo de que el principio de tipicidad penal es derrotable en vía de ponderación. Por lo que, es válido condenar a un inculpado a pesar de que el hecho fáctico no está regulado en el tipo penal, pero, dada la moral social se le intenta incluir de manera forzada. En ese supuesto, aunque se niegue lo contrario, la arbitrariedad es fácil de advertir³²⁴.

El problema de sostener que todo es derrotable, inclusive el artículo 74° de la Constitución en donde se señalan los límites del poder tributario, es que terminaría convirtiendo al Estado en uno que confisca y viola toda clase de principios como el de la reserva de ley o podría dejar sin efecto algún derecho fundamental e inclusive ignorar la capacidad contributiva. Todo ello, bajo la excusa de que es más "justo socialmente" o más "moralmente solidario", para permitir que el Estado tenga mayor caja fiscal y poder redistribuir a los "pobres que no tienen para pagar tributos"³²⁵³²⁶.

Por estas razones, se considera que la ponderación termina siendo un peligro para la seguridad jurídica y un factor de anti-garantía de los contribuyentes, pues en ese supuesto se sería cómplice de la arbitrariedad, al darle un cheque en blanco al Estado para que decida en sede judicial el peso mayor entre la solidaridad y el deber de contribuir versus la no confiscatoriedad y la capacidad contributiva³²⁷³²⁸.

³²³ Ibidem.

³²⁴ Ibidem.

³²⁵ Ibidem.

³²⁶ SANABRIA ORTIZ, R. *Aporte a la crítica de la corriente...* Op. Cit., p. 21 a 43

³²⁷ ZVALETA ALVAREZ, M. Op. Cit., p.143 a 169.

³²⁸ SANABRIA ORTIZ, R. *Aporte a la crítica de la corriente...* Op. Cit., p. 21 a 43

Capítulo 5

La capacidad contributiva en las personas jurídicas

5.1 ¿Qué riqueza debe gravarse en las personas jurídicas? ¿Cómo medir la carga tributaria o capacidad contributiva de las empresas?

Los Estados tratan de medir sus sistemas tributarios desde lo general a lo particular, para poder identificar los impactos de los tributos sobre las variables económicas de sus respectivos países, como la inversión, el crecimiento económico y, en general, el funcionamiento de sus economías, así como para identificar los problemas existentes en la política tributaria interna como la ineficiencia, la falta de competitividad y problemas en los ingresos públicos destinados a financiar el desarrollo de las políticas públicas³²⁹.

De igual forma, los impuestos influyen en la tributación de las empresas en cuanto a las decisiones de inversión y financiación de los agentes económicos, siendo necesario disponer de estimadores y llevar a cabo ejercicios de comparación de los sistemas tributarios entre los países, para conocer cómo los impuestos pueden llegar a afectar las decisiones de inversión³³⁰.

Los tipos impositivos nominales no reflejan la carga tributaria soportada por las empresas; y, los financistas se ven obligados a calcular una serie de estimadores de la carga tributaria, para poder evaluar y determinar la factibilidad de sus proyectos; enfocando su análisis en comparaciones nominales de los impuestos sobre la renta de las sociedades:

- a) En primer lugar, las comparaciones entre los tipos nominales y los efectivos dan una idea sobre los incentivos tributarios que otorgan los diferentes países.
- b) En segundo lugar, esta comparación de los tipos impositivos efectivos entre los diferentes países permite determinar las diferencias existentes entre los tratamientos tributarios aplicados a empresas semejantes, pero ubicadas en distintos países³³¹.

Existen enfoques diferentes para calcular los tipos impositivos efectivos del impuesto de sociedades, ahora con carácter general, se distinguen tres tipos de metodologías:

- a) El enfoque macro retrospectivo,
- b) El enfoque micro retrospectivo,
- c) El enfoque micro prospectivo³³².

³²⁹ PECHO TRIGUEROS, M. y PERAGÓN LORENZO, L., *Estimación de la Carga Tributaria Efectiva sobre la Inversión en América Latina*. Panamá: Centro Americano de Administraciones Tributarias (CIAT). p. 52.

³³⁰ Ibidem.

³³¹ PECHO TRIGUEROS, M. PERAGÓN LORENZO, L. Op. Cit., p. 53.

³³² Idem, p. 54.

La distinción entre uno y otro enfoque depende de los datos utilizados debido a que llevan a cabo la estimación de los tipos impositivos efectivos a partir de datos macroeconómicos agregados (macro), normalmente procedentes de la contabilidad nacional de los países³³³. En cambio, los análisis del enfoque micro, estiman estos tipos utilizando elementos procedentes de los estados financieros de las empresas.

En cuanto a la distinción entre los enfoques retrospectivos y los prospectivos, se observa que los análisis del enfoque retrospectivo utilizan datos reales “ex post” de las empresas para estimar su carga tributaria efectiva; en cambio, en los análisis del enfoque prospectivo utilizan los aspectos normativos del sistema tributario para evaluar los aspectos tributarios de determinados tipos de decisiones de las empresas³³⁴.

5.2 Estimadores retrospectivos de la presión tributaria efectiva de las empresas

5.2.1 Tipos impositivos nominales del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas

Por la forma, los tipos impositivos nominales del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas muestran una variedad entre los países de América Latina, porque es un impuesto que grava la renta obtenida por las sociedades:

- a) La estructura de los tipos impositivos aplicada por los países puede ser plana o progresiva e incluso puede llegar a incluir recargos o sobretasas de carácter temporal o permanente.
- b) Los tipos impositivos aplicados pueden mostrar variaciones, de acuerdo con los siguientes aspectos: el tipo de rentas generadas por la empresa; o si la organización retiene o distribuye sus beneficios a los accionistas, de acuerdo con el nivel de capitalización que tiene³³⁵.

5.2.1.1 Impuestos heterodoxos para gravar a las personas jurídicas. Los países de América Latina, en su intento de seguir las pautas clásicas (ortodoxas) en el diseño de sus sistemas tributarios, se han enfrentado a múltiples problemas y obstáculos, que han impedido el funcionamiento de estos sistemas de una forma eficiente y efectiva, tales como:

- a) La presencia de un alto nivel de evasión, basado en la magnitud de la economía informal, el bajo nivel de conciencia fiscal y el nivel de las maniobras fraudulentas, entre otros.
- b) La limitada capacidad de control de las administraciones tributarias.

³³³ Ibidem.

³³⁴ Ibidem.

³³⁵ Idem, p. 55.

c) Los elevados niveles de gasto tributario, en base a la presencia de múltiples concesiones fiscales (exenciones, regímenes preferenciales), destinados a sectores económicos con una capacidad contributiva significativa³³⁶.

Debido a lo anterior, se evidencia que una parte muy significativa de la renta generada por las sociedades no estará sujeta a gravamen de una forma efectiva, por los impedimentos señalados. Por ello, los políticos se han visto obligados a introducir nuevas figuras o esquemas de tributación que permitan capturar una parte de las rentas evadidas³³⁷.

La insuficiencia de recursos tributarios procedentes de la aplicación exclusiva de una serie de impuestos (los denominados impuestos ortodoxos) obligó a la adopción de diversas figuras tributarias que afectaban directamente sus normativas internas, con el objetivo de intentar normalizar sus sistemas tributarios de acuerdo con las tendencias imperantes en economías con un mayor grado de desarrollo económico e institucional³³⁸.

Una de las principales fortalezas de este tipo de figuras tributarias radica en la facilidad de su control, de parte de las administraciones tributarias, lo que implica la facilidad de su recaudación, frente a la complejidad y dificultad de control que conllevan los denominados impuestos ortodoxos, entre estas figuras están las detracciones y anticipos o pagos a cuenta de renta³³⁹.

1. Impuestos mínimos a las personas jurídicas (impuestos heterodoxos)

El objetivo de estos impuestos es reducir los numerosos casos de evasión fiscal, derivados del comportamiento de algunas categorías de contribuyentes, debido a que algunas empresas han venido declarando pérdidas a lo largo de muchos años, aunque siguen realizando sus actividades y sus propietarios parecen vivir cómodamente, lo que hace que se les pueda aplicar los impuestos mínimos ya que deberán efectuar, al menos, cierta contribución al ingreso público³⁴⁰.

Tanzi Vita señala que hay dos motivos por los que este tipo de impuesto fue introducido en Latinoamérica:

“Primero, la necesidad de ingresos adicionales en los países que se encontraban bajo grandes programas de ajustes; segundo, la constatación de que los impuestos tradicionales sobre los ingresos de las empresas no desarrollaban bien bajo situaciones

³³⁶ PECHO TRIGUEROS, M. y PERAGÓN LORENZO, L. Op. Cit., p. 59.

³³⁷ Idem, p. 60.

³³⁸ Ibidem.

³³⁹ Ibidem.

³⁴⁰ TANZI, V. Política Tributaria. Los Sistema Tributarios de los Países en Desarrollo, *Asociación Fiscal Internacional, Cuadernos Tributarios* [en línea]. Vol. 19 y 20. [Fecha de Consulta: 29 de abril de 2018]. Disponible en: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/75_01_CT19-20_VT.pdf

de alta inflación. La inflación generalmente destruye la base imponible de los impuestos tradicionales que se aplican a los ingresos empresariales. Aún peor, las empresas acumulan grandes pérdidas que pueden trasladarse a años siguientes, lo que garantiza que no tendrán que pagar ningún impuesto por varios años”³⁴¹.

Con la finalidad de asegurar un umbral de recaudación, en el impuesto a la renta se han establecido sistemas de impuestos mínimos, que son altamente atractivos desde el punto de vista administrativo y recaudatorio, porque son administraciones tributarias por lo general débiles y/o tienen complejos sistemas de impuesto a la renta, con múltiples incentivos tributarios y tasas crecientes.

Tabla 7

Evolución de los impuestos mínimos en América Latina, 1986-2010

Países	1986	1992	2000	2010
Argentina	1,5% sobre patrimonio neto	2% sobre activos brutos	1% sobre activos brutos	1% sobre activos brutos
Colombia	8% sobre el patrimonio neto, constituye el ingreso mínimo gravable	7% sobre el patrimonio neto, constituye el ingreso mínimo gravable	5% sobre el patrimonio neto, constituye el ingreso mínimo gravable	3% sobre el patrimonio neto, constituye el ingreso mínimo gravable
Costa Rica	0,36%-1,17% sobre activos fijos	0,36%-1,17% sobre activos fijos	1% sobre activos	No
Ecuador	0,15% sobre activos	0,15% sobre el patrimonio neto	0,15% sobre el patrimonio neto	0,15% sobre el patrimonio neto
El Salvador	0,1%-1,4% sobre el patrimonio neto	0,9%-2% sobre activos	No	1% sobre ingresos brutos
Honduras	Ninguno	Ninguno	0,75% sobre activos	1% sobre activos
México	Ninguno	1% sobre activos brutos	1,8% sobre activos	17,5% sobre el ingreso gravable (flujo de caja)
Nicaragua	1 % sobre inmuebles	1,5% -2,5% sobre patrimonio neto	1 % sobre inmuebles	1% sobre ingresos brutos
Panamá	1% sobre el patrimonio neto	1% sobre el patrimonio neto	1% sobre el patrimonio neto	Cálculo alternativo del impuesto: 25% sobre la cifra que sea mayor entre la renta neta gravable y el 4,67% de los ingresos brutos gravables (1,4% de los ingresos brutos)
Paraguay	1% sobre inmuebles	Ninguno	Ninguno	Ninguno
Perú	1%-2,5% sobre el patrimonio neto	2% sobre el patrimonio neto	Derogado	0,4% sobre los activos netos
República Dominicana	Ninguno	Ninguno	Ninguno	1% sobre activos
Uruguay	2,8% sobre el patrimonio neto	2% sobre el patrimonio neto	1,5%-3,5% sobre el patrimonio neto	1,5%-3,5% sobre el patrimonio neto

Fuente: Datos tomados de SADKA³⁴²

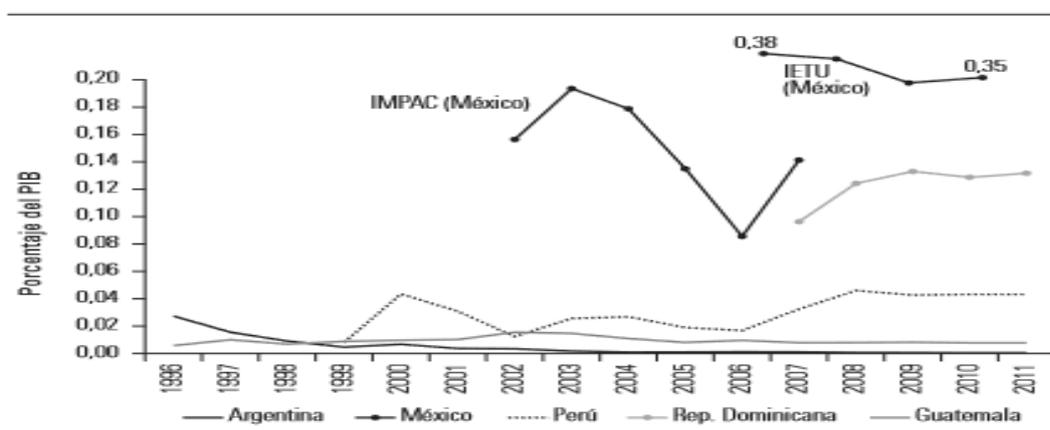
³⁴¹ SADKA, E. y TANZI, V. A Tax on Gross Assets of Enterprises as a Form of Presumptive Taxation. *IMF Working Paper* [en línea]. 1992, Vol. 16. [Fecha de Consulta: 24 de agosto de 2018]. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=884616>: “There have been two basic reasons for the introduction of this tax in Latin America: first, the need for additional revenue in countries undergoing major adjustment programs; second, the realization that traditional taxes on the income of enterprises do not fare well in situations of substantial inflation. Inflation generally destroys the taxable base for the traditional taxes on business income. Furthermore, enterprises accumulate large losses that can be carried forward to future years and that guarantee that the enterprises will escape paying any taxes for several years”.

³⁴² Idem, p. 340.

En este sentido, es muy frecuente que, en estos impuestos mínimos, su base imponible termine siendo el valor de los activos o el monto total de ventas o ingresos o brutos de la empresa y cuando el impuesto a la renta calculado por el régimen regular arroja un valor inferior al derivado de aplicar este piso, el contribuyente queda obligado a pagar este último³⁴³. En los países desarrollados, los impuestos mínimos tienen poca difusión; la excepción relevante es Estados Unidos³⁴⁴. La capacidad de generación de ingresos de este impuesto suele ser pequeña y su crecimiento suele estancarse, lo que se contradice con su fin que es netamente recaudatorio³⁴⁵.

Tabla 8

Evolución de la recaudación de los impuestos mínimos en América Latina, 1996-2010



Fuente: Datos tomados de BARREIX A. y otros³⁴⁶

2. Impuestos a los activos empresariales (impuesto mínimo del impuesto a la renta de las sociedades)

Este impuesto, que tuvo su origen en México en 1989, gravaba los activos empresariales, con el objeto de evitar la reducción de la recaudación del impuesto ordinario sobre la renta, como consecuencia de la deducción legal que tenían las empresas de disminuir de forma inmediata, por ejemplo, gastos del período o las inversiones de nuevos bienes de activo fijo, en lugar de proceder a su depreciación paulatina a lo largo del tiempo, lo que alentaba la adquisición de activos de las empresas, con la única finalidad de reducir los pagos por el impuesto sobre la renta³⁴⁷.

³⁴³ BARREIX, A., y otros. *Impuestos Heterodoxos: Lo bueno, lo malo y lo feo*. Coordinado por: E. LORA. Recaudar no basta., Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. p. 339.

³⁴⁴ Ibidem.

³⁴⁵ Ibidem.

³⁴⁶ Ibidem.

³⁴⁷ PECHO TRIGUEROS, M. y PERAGÓN LORENZO, L. Op. Cit., p. 60.

El objetivo del impuesto sobre los activos empresariales era servir de complemento al impuesto sobre la renta, como un pago a cuenta de este último, convirtiendo al impuesto en una especie de impuesto mínimo a la renta empresarial. Asimismo, buscar establecer un límite a la evasión en el impuesto ortodoxo sobre la renta de las sociedades, con el objetivo de incrementar la recaudación por impuestos directos de las empresas³⁴⁸. El impuesto sobre los activos (total de activos materiales, créditos y derechos) originó que aquellas empresas que evitaban el pago por el impuesto sobre la renta tradicional, durante largos periodos de tiempo, se vieran obligadas a pagar un impuesto mínimo³⁴⁹.

Este tipo de impuestos, por lo general, en los sistemas tributarios de los países latinoamericanos, viene motivado por la falta de experiencia y capacidad de las administraciones tributarias de los países para fiscalizar adecuadamente el impuesto a la renta de las personas jurídicas (tradicional)³⁵⁰. El impuesto sobre los activos empresariales se aplica (o se ha aplicado) con denominaciones diferentes, en los siguientes países de la región: Argentina (impuesto a la ganancia mínima presunta, en adelante IGMP), Colombia (impuesto sobre la renta y complementarios, conocido como renta presunta), Ecuador (impuesto sobre los activos), Guatemala (impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias), Honduras (impuesto sobre los activos netos), México (impuesto al activo), Nicaragua (impuesto al patrimonio neto), Perú (ITAN) y República Dominicana (impuesto a los activos)³⁵¹. En los países que aplican (o han aplicado) este tipo de impuesto, la base imponible para los activos empresariales está constituida, primordialmente, por los activos brutos de la empresa³⁵².

Generalmente, los países han recurrido a este tributo en épocas de crisis y de bajo nivel de recaudación del impuesto tradicional sobre la renta de sociedades. Hay varios que ya lo han derogado; Venezuela lo hizo el 2004, como consecuencia del incremento de los ingresos petroleros. También lo derogaron en Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Uruguay y México; este último lo hizo a partir del ejercicio 2008³⁵³.

5.2.1.2 Efectos de este tipo de impuestos. Los impuestos sobre los activos empresariales, aplicados por los países de América Latina, fueron introducidos para aplicar un impuesto mínimo, al aplicado a la renta de las sociedades, razón de su cómputo como crédito de este impuesto y viceversa³⁵⁴.

³⁴⁸ Ibidem.

³⁴⁹ Idem, p. 61.

³⁵⁰ Ibidem.

³⁵¹ Ibidem.

³⁵² Ibidem.

³⁵³ Ibidem.

³⁵⁴ Idem, p. 62.

Cabe resaltar que lo señalado en el párrafo anterior no es la regla general; es decir, no siempre es un crédito del impuesto, tal es el caso de Uruguay, en donde el impuesto a los activos de las empresas bancarias (en adelante IMABA), ya derogado y que era aplicable a los activos de las instituciones bancarias, fue autónomo y, por lo tanto, no resultaba ser un crédito para el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas³⁵⁵.

Para lograr su función de impuesto mínimo del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, con la finalidad de ser considerado como crédito para el citado impuesto, se aplica alguno de los siguientes métodos:

- a) El impuesto sobre los activos es un pago a cuenta del impuesto sobre la renta.
- b) El impuesto sobre la renta es un pago a cuenta del impuesto sobre los activos.
- c) Acreditación sucesiva entre ambos impuestos³⁵⁶.

Esta estructura, en la creación de estos impuestos patrimoniales, se origina por el peso que tiene el impuesto a la renta de las personas jurídicas en las empresas, por lo que el legislador le da estos efectos a esta clase de impuestos para que sean constitucionales y no violatorias del principio de no confiscatoriedad.

En la siguiente tabla se muestran los valores del peso relativo del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (en adelante IRPJ), en sentido estricto, sobre el total de impuestos soportados por las empresas en la región³⁵⁷.

Tabla 9

América Latina: Participación del IRPJ estricto sobre el total de impuestos que afectan a las empresas - 2000-2012 - en %

País	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	77,1	77,6	70,1	74,7	84,3	85	85,1	85,6	85,9	84,1	86,7	89,3	90
Brasil	89,2	85,4	89,8	90	91,3	92,6	91,9	93	93,1	67,5	70,2	69,4	69,7
Chile	60	65,7	63,5	59,6	51,8	56,7	46	46,3	52,5	63,8	52,1	54,1	70,7
Colombia	16,9	43,2	33	31,7	39,5	44,6	42,6	45,4	37,3	40,4	30,5	34,7	47,5
México	n.d.	n.d.	89,1	83,1	81,8	71,1	74,3	74,6	65,4	64	68,5	72,5	71,4
Perú	77,5	81,5	82,9	87,5	86,1	79,8	83,4	86	83,4	78,4	81,9	83	81

Fuente: Datos tomados de BARREIX A. y otros³⁵⁸

5.2.2 Evaluación de la presión tributaria efectiva de las empresas

Los indicadores de los tipos impositivos efectivos se estiman a través del cociente entre el impuesto de sociedades y un determinado valor del beneficio obtenido por la sociedad, antes de los impuestos, o del excedente de explotación. Este tipo de estimación se

³⁵⁵ Ibidem.

³⁵⁶ Ibidem.

³⁵⁷ Idem, p. 65.

³⁵⁸ Ibidem.

determina solo utilizando el impuesto de sociedades nacionales domiciliadas, considerando en el numerador solo el impuesto de sociedades efectivamente soportado.

Por otra parte, en el denominador debería incluirse el beneficio económico, en lugar del beneficio contable, realizando ajustes previos por inflación a los ingresos financieros, la exclusión de las empresas con pérdidas y la consideración especial del traslado en el tiempo de dichas pérdidas, así como otros ajustes que garanticen la adecuación entre las cuantías del numerador y del denominador³⁵⁹.

El análisis retrospectivo se realiza utilizando los tipos impositivos societarios medios efectivos. Se evalúan los tipos impositivos medio del impuesto de sociedades sobre la renta derivada por las empresas, procedente del capital adquirido previamente (es decir, el capital existente/instalado). En otras palabras, se evalúan las cuotas tributarias sobre los beneficios generados a partir del capital acumulado en el pasado³⁶⁰.

De lo señalado, se puede establecer otra forma de medición, mediante los denominados “tipos impositivos implícitos” y los basados en datos específicos de las empresas. Estos últimos generan estimaciones específicas de la carga fiscal de las empresas, en función de su tamaño o por los distintos sectores económicos³⁶¹.

5.3 Estimadores prospectivos de la presión tributaria efectiva de las empresas

Uno de estos enfoques es el que lleva a cabo la estimación de los tipos impositivos efectivos en base a información procedente de datos macroeconómicos (derivados de las cuentas nacionales) o de los datos micro (procedentes de las empresas). Dado que este análisis se basa en la observación de datos “ex post”, estos indicadores se conocen como estimadores retrospectivos (de carácter macro o micro).

El segundo enfoque está basado en indicadores “ex ante”, que tienen por objeto la estimación de la carga tributaria efectiva prevista para un proyecto de inversión futura, durante la vida útil estimada del proyecto. Dado que estos estimadores se basan en un comportamiento hipotético futuro, se les denomina indicadores prospectivos³⁶². El objetivo del análisis es proporcionar un conjunto de indicadores sintéticos que puedan ser utilizados por los decisores políticos³⁶³.

³⁵⁹ Idem, p. 77.

³⁶⁰ Idem, p. 78.

³⁶¹ Ibidem.

³⁶² Idem, p. 86.

³⁶³ Idem, p. 88.

Capítulo 6

Análisis del caso

6.1 ¿Es inconstitucional el ITAN porque viola el principio de no confiscatoriedad al violar el principio de legalidad y reserva de ley?

El hecho de que un tributo viole el principio de legalidad y reserva de ley origina de manera inmediata la violación del principio de no confiscatoriedad, tal como se ha señalado en párrafos anteriores. Sería importante analizar este tema para poder determinar si el ITAN es inconstitucional o no, aun cuando el TC ya ha emitido un pronunciamiento respecto a su constitucionalidad, porque el legislador (al momento de su creación) obvió de manera clara la forma de determinar la base imponible del impuesto³⁶⁴.

El artículo 4° de la ley del ITAN señala: “la base imponible del impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el decreto legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste”. Nótese que, la ley no ha señalado la forma para determinar la base imponible de dicho impuesto, pues solo indica que está constituida por el valor de los activos netos, concepto que resulta vago e impreciso, más aún cuando no señala cuáles son las cuentas del activo que constituirán la referida base imponible.

Esto se puede notar en el voto en discordia del magistrado Magdiel Gonzales Ojeda en la sentencia al EXP N° 03797-2006-PA/TC, mediante la cual se declaró la constitucionalidad del ITAN, al señalar que la incertidumbre que rodea a la base imponible del ITAN es uno de los principales cuestionamientos de dicho impuesto. Esto, porque el artículo 4° de la ley N° 28424 solo señala que la base imponible está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general del ejercicio anterior sin definir qué se debe entender por activo neto, lo que en la práctica transgrede el principio constitucional de reserva de ley³⁶⁵.

³⁶⁴ Norma IV: “Principio de legalidad y reserva del TUO del código tributario D.S N° 133-2013-EF: Sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este código. Los gobiernos locales, mediante ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. Mediante decreto supremo, refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, se regulan las tarifas arancelarias”.

³⁶⁵ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N°03797-2006-AA, considerando 2 del voto en discordia del Tribunal Magdiel Ojeda Gonzales. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>: “Soy de la opinión, que, en relación con los activos netos, debe incidirse en el hecho consistente en que la Ley del ITAN, no especifica que cuentas del activo deben ser tomadas en cuenta para el cobro ya que el mencionado artículo 4° indica vagamente que la

El citado voto en discordia originó que la SUNAT determinara, respecto a lo que se debe entender como valor de los activos para efectos del cálculo del ITAN, lo siguiente:

Para establecer la base imponible del ITAN, se toma como punto de partida el monto total del activo neto, según el balance general, expresión que no se encuentra definida en norma tributaria alguna, sino que se trata de un concepto que debe determinarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú³⁶⁶.

Asimismo, la SUNAT remite a las normas contables para establecer la base imponible de este impuesto, considerando que dentro de las normas contables aplicables en el Perú existen varias, tales como las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las interpretaciones de las NIC (SIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las interpretaciones de las NIIF (CINIIF) y el marco conceptual para la preparación de los estados financieros. Todas tienen un marco normativo que tampoco define de manera clara el concepto de activos netos, por lo que cabe la pregunta ¿sería suficiente la remisión absoluta a dichas normas contables para definir el concepto de activo neto?

En este estudio se llega a la conclusión de que no es así. Sobre todo, teniendo en cuenta que el Derecho Tributario es un derecho autónomo que establece reglas propias y específicas para el tratamiento tributario, pudiendo aplicarse normas distintas (de manera supletoria) cuando existan vacíos normativos, tal como señala el Código Tributario³⁶⁷. Es decir, la remisión a otras normas se aplica en los casos en que la norma tributaria resulte insuficiente para la determinación de ciertas categorías o porque esta alude a conceptos contenidos en otras normas. Sin embargo, no podría ser posible una remisión absoluta para la determinación de la base imponible del ITAN, porque sería contrario al principio de legalidad y reserva de ley, como se menciona en el párrafo anterior.

Hubo un caso parecido, relacionado con el devengamiento de rentas, el cual fue solucionado a través de una modificación normativa del impuesto a la renta, concepto que por

base imponible está constituida por "los activos netos de las empresas". Aunque no obra en autos documento alguno que acredite cuales son los activos que han sido considerados efectivamente para el cobro del "impuesto" en cuestión por parte de la administración tributaria, debe suponerse que se trata de los activos que aparecerán en el Balance General³ de la empresa demandante de acuerdo a las normas legales y contables correspondientes".

³⁶⁶ ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Informe N°232-2009-SUNAT/2B0000[en línea]. p. 1. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>

³⁶⁷ Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del derecho del TUO del código tributario D.S N°133-2013-EF: "(...) en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o en, su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho".

muchos años se aplicó, tomando como norma supletoria a las NIC³⁶⁸, en las que se definía cuándo devengaba un ingreso (devengo contable). Así fue como, recién el 2019 se modificó el impuesto a la renta, señalando el concepto de devengo tributario³⁶⁹.

El Plan Contable General Empresarial (PCGE) señala:

“Si bien es cierto la contabilidad es también un insumo, dentro de otros, para labores de cumplimiento tributario, este PCGE no ha sido elaborado para satisfacer prescripciones tributarias ni su verificación [...]. Por lo tanto, este PCGE no debe ser considerado en ningún aspecto como una guía con propósitos distintos del contable”³⁷⁰.

Sin embargo, aun cuando cada vez es más aceptada la idea de que las normas contables son fuente interpretativa del Derecho Tributario, de igual forma surge la duda de si puede haber una remisión total a las normas contables a fin de poder determinar el contenido de la base imponible de la obligación tributaria como la del ITAN.

Al respecto, se debe reafirmar que la norma IV del Código Tributario señala que³⁷¹, los elementos de una obligación tributaria, tales como el hecho imponible, base imponible, alícuota, acreedor tributario, deudor tributario, agente de retención o percepción, las

³⁶⁸ NIC 18, Ingresos de actividades ordinaria para la venta de bienes, párrafo 14: “los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los Estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; (d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad”.

³⁶⁹ Artículo 57° del TUO del Impuesto a la renta D. S N° 179-2004: “A los efectos de esta ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra (...)”, artículo modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N. °1425, publicado el 13.9.2018, vigente desde el 1.1.2019.

³⁷⁰ CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. *Plan contable general empresarial* [en línea]. p. 16. [Fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentacion/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf

³⁷¹ Norma IV: Principio de legalidad y reserva del TUO del código tributario D.S N° 133-2013-EF: “Solo por ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código”.

exoneraciones y otros beneficios tributarios, solo pueden ser regulados por ley o por decreto legislativo.

Cabe señalar que, las normas contables se encuentran supeditadas, como fuente, a la norma tributaria (no solo a la ley, sino a su reglamento); lo contrario implicaría una vulneración al principio de reserva de ley³⁷². En efecto, los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia deben estar previstos en una norma con rango legal. Se debe precisar, además, que el TC mediante las sentencias recaídas en los EXP N° 2762-2002³⁷³ y N° 7365-2005³⁷⁴ ha señalado que, para que el principio de reserva de ley no sea desnaturalizado, todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia deben ser fijados por una norma con rango de ley.

Por lo tanto, las normas contables pueden servir de fuente interpretativa para el Derecho Tributario cuando el contenido de este puede resultar insuficiente y cuando las normas tributarias aludan a conceptos contables. Sin embargo, no resulta aceptable un envío absoluto a las normas contables a fin de precisar el contenido de una norma tributaria, pues ello quebrantaría el principio de reserva de ley. Como ejemplo, el artículo 33° del reglamento de la ley del impuesto a la renta³⁷⁵ “señala que las normas contables serán aplicables, en cuanto armonicen con las reglas establecidas en la ley del impuesto a la renta y su reglamento”.

³⁷² TARTARINI TAMBURINI, T. y CHEVARRÍA SOTELO, R., Sobre el ITAN y el valor razonable de los activos, Informe Tributario. *Revista Análisis Tributario*. 2015, Vol. 333. p. 14 a 20.

³⁷³ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N°2762-2002-AA, considerando 15. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>: “Sobre el particular, como lo ha afirmado el TC Español, posición que compartimos–: “(...) el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley (...)”.

³⁷⁴ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N°7365-2005-AA, considerando 4. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/07365-2005-AA.pdf>: “Respecto a los alcances del principio de reserva de ley, en la STC 2762-2002- AA/TC (British American Tobacco), señaló este Colegiado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley. Asimismo, se sostuvo que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en las leyes, máximo cuando regula el hecho imponible y mínimo cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”.

³⁷⁵ Artículo 33° del reglamento de la ley del impuesto a la renta D.S. 122-94-EF: Diferencias en la determinación de la renta neta por la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados: “la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la ley o el reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”.

En ese sentido, esto no debe relacionarse de manera absoluta, como la hace la SUNAT, con lo establecido en las normas contables con la finalidad de determinar las cuentas contables que componen el valor de los activos netos como base imponible del ITAN. Inclusive, la SUNAT hace una mala remisión a estas normas contables, lo que genera una mayor inseguridad cuando se quiere determinar el impuesto; pues, en el peor de los casos, si se aceptase la aplicación supletoria a las normas contables o una remisión parcial, la solución sería que se entienda como base imponible lo que las normas contables definan como activo neto. Esto, en base a lo establecido en la norma IX del Código Tributario sobre la interpretación de las normas tributarias, aplicación que es posible, como se ha señalado en párrafos anteriores, para el caso de remisiones parciales; inclusive dichas remisiones tendrían que realizarse con ciertos límites³⁷⁶.

Ahora, cabe preguntarse: ¿es lo mismo activo neto y activo? ¿Cómo definen las normas contables al activo neto? Al respecto, el marco conceptual para la información financiera vigente en el 2013³⁷⁷ establece: “FC5.57. La situación financiera neta es el conjunto de los activos netos (activos menos pasivos) de una entidad y otros recursos y otras obligaciones reconocidas en el Estado de situación financiera en la fecha de presentación”. En tanto, en el marco conceptual para la información financiera, en su párrafo 4.57 refrendada por Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 001-2020-EF/30 Versión 2020, se señala: “La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad”³⁷⁸.

Asimismo, la NIC 1, presentación de estados financieros versión 2013, en su párrafo 101 señala: “[...] Los cambios en el patrimonio de una entidad, entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, reflejarán el incremento o la disminución en sus activos netos en dicho periodo”³⁷⁹.

³⁷⁶ Norma IX del TUO del código tributario D.S N° 133-2013-EF: Aplicación supletoria de los principios del derecho: “en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho”.

³⁷⁷ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO. *El Marco Conceptual para la Información Financiera con propósito General de las Entidades del Sector Público* [en línea]. [Fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]., Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nicsp/MC_NICSP_2017.pdf

³⁷⁸ Ibidem.

³⁷⁹ Ibidem.

De lo señalado, se puede deducir que los activos netos no son otra cosa que el patrimonio de una entidad, definido por el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros en su párrafo 49, el cual señala que patrimonio neto “es la parte residual de los activos de una empresa, una vez deducidos todos sus pasivos”³⁸⁰.

Cabe agregar que esta determinación se realiza sobre valores históricos, sin considerar los valores razonables o revaluados que forman parte del costo contable. Esto fue determinado mediante resoluciones de superintendencia, N° 071-2005-SUNAT³⁸¹ y N° 087-2009-SUNAT,³⁸² en las que se señala que, para determinar los activos netos deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5° de la ley, que marca el límite máximo de la

³⁸⁰ Ibidem.

³⁸¹ Resoluciones de superintendencia N° 071-2005-SUNAT en su artículo 3°: De la determinación del ITAN: “3.1 Los sujetos del ITAN determinarán el monto de dicho Impuesto, de acuerdo al siguiente procedimiento: a) Por el ejercicio 2005: a.1) Si el sujeto del ITAN se encontraba obligado a efectuar el ajuste por inflación del balance general al cierre del ejercicio 2004 de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797, determinará el monto del ITAN sobre la base del importe total de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2004 debidamente ajustado conforme a las referidas normas. Dicho importe deberá ser actualizado por la variación del Índice de Precios al por Mayor (IPM) ocurrida entre dicha fecha y el 31 de marzo de 2005. a.2) Si el sujeto del ITAN no se encontraba obligado a efectuar el ajuste por inflación del balance general, determinará el monto del ITAN sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2004. b) Por el ejercicio 2006, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2005. (...). Para determinar el valor de los activos netos a que se refiere el presente numeral deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5° de la ley”.

³⁸² Resolución de superintendencia N° 087-2009-SUNAT en su artículo 3°: De la determinación del ITAN: “3.1 A partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago. (...). Para determinar el valor de los activos netos a que se refiere el presente numeral deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5° de la ley”.

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Informe N°007-2018-SUNAT/7T0000[en línea]. p. 1. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i007-2018-7T0000.pdf>: Conclusiones: “Tratándose de una empresa que, en aplicación de las normas contables, tenga que contabilizar sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial, para la determinación de la base imponible del ITAN: a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N° 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos. b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables. Similar criterio también ha sido asumido en las RTF N° 01025-8-2016 (página 4) y 06436-3-2017 (página 5). Respecto a la base de medición del valor razonable, se tiene la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 – Medición del Valor Razonable (versión 2017 oficializada mediante la Resolución N.º 003-2017-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 25.8.2017), cuyo párrafo 15 señala que una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes”.

Perú. Tribunal Fiscal [en línea]. Resolución del Tribunal Fiscal Núm. 05455-8-2017. [Fecha de consulta: 08 de junio de 2020]. p. 8 a 9. Disponible en: <https://www.gacetajuridica.com.pe/boletin-nvnet/arweb/0545582017.pdf>: “a) La materia imponible del ITAN está constituida por los activos netos consignados en el balance general, cuyo valor corresponderá al monto ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, siendo que en los demás casos corresponderá considerarlos a su valor histórico”.

ilegalidad del ITAN, en cuanto a la determinación de la base imponible, que una norma infra legal determine de una parte del concepto de activo neto.

Para concluir, hasta esta parte del análisis, se puede indicar que el ITAN es confiscatorio, por su ilegalidad cuando determina su base imponible. Esta determinación se deja, íntegramente, a las normas contables que, si son aplicadas, violarían los principios de legalidad y de reserva de ley. Así como, también, determinarían algo muy diferente a lo que las normas infra legales tributarias señalan para el concepto de activo neto. En las normas contables, el activo neto es sinónimo de patrimonio, significado muy distinto al que se quiere gravar con en este impuesto.

6.2 ¿El ITAN es confiscatorio porque viola el principio de capacidad contributiva?

Continuando con el estudio de la constitucionalidad del ITAN, se debe señalar que, hasta la fecha no se ha encontrado (en la información doctrinal revisada en el Perú) los supuestos objetivos de cuándo se está ante una violación del principio de capacidad contributiva. Esto, dificulta el trabajo de los órganos de administración de justicia al analizar determinadas situaciones de carácter impositivo. De ahí que, como parte de esta problemática surja la siguiente pregunta: ¿cuándo un impuesto pasa de ser no confiscatorio a confiscatorio?

Para responder mejor la pregunta anterior, se plantea la suposición de dos hechos, que pueden suceder en cualquier momento en el país: primero, aumentar la tasa del IGV del 18% al 20% como está en otros países; segundo, aumentar la tasa del impuesto a la renta del 30% al 35%, nivel que también tienen algunos otros países. Ante estos hechos, habría que preguntarse: ¿con ellos se estaría violando el principio de capacidad contributiva? ¿Con qué herramienta objetiva se podría determinar si hay alguna violación de la capacidad contributiva de los ciudadanos de un país?

En países como España o Inglaterra, ya se ha resuelto esta problemática señalando que si un nuevo impuesto ocasiona que la presión tributaria del país sobrepase un 50% del PBI³⁸³ ya se estaría violando el principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad. Esta fue una solución correcta, pero netamente legislativa y objetiva. Por ello, se cree que van a existir situaciones muy particulares en las cuales, inclusive, los tributos acumulados que, aunque no superan este límite podrían tener efectos confiscatorios en algunas empresas, tal como se ha venido investigando en esta tesis. Por esta razón, se piensa que no solamente la solución viene por un tema de *lege ferenda*, sino también al momento de determinar las herramientas necesarias para poder, en un caso concreto, concluir cuando un

³⁸³ DE CESARE, C. y LAZO MARÍN, F. Op. Cit., p. 22.

tributo es confiscatorio y, por supuesto, también cómo probar esta confiscatoriedad. A este punto habría que indicar también que, aunque en el mundo ya se están discutiendo estos temas, en el Perú no se comienza y ni siquiera se ha sometido a discusión la interrogante.

La Constitución otorga al Estado la facultad de crear tributos, con el objetivo básico de mantener el gasto público. Sin embargo, esta facultad no es irrestricta, sino que se encuentra limitada por principios que encauzan el ejercicio de la potestad tributaria, como los principios de reserva de ley, de igualdad, de no confiscatoriedad y de respeto a los derechos fundamentales. Entre todos estos principios, el de capacidad contributiva, que, si bien no está establecido expresamente en la Constitución, ha sido reconocido por el TC como un principio implícito, cuyo contenido puede ser deducido de los principios de igualdad y de no confiscatoriedad, inclusive del principio de legalidad. El de capacidad contributiva es el principal principio limitador de la potestad tributaria que, como ya se ha señalado en capítulos anteriores, es la facultad con la que cuentan los Estados para crear tributos que ayuden a mantener el gasto público.

Como se ha visto, el ITAN es un impuesto aplicable a los generadores de renta de tercera categoría, sujetos al régimen general del impuesto a la renta. Este tributo grava los activos netos de las empresas, para lo cual se utiliza el valor histórico consignado en el balance general de cada empresa. El ITAN fue creado el 21 de diciembre del 2004, a través de la ley N° 28424, con la finalidad de ocupar el vacío que generó la eliminación del AAIR.

En cuanto a su origen, en la década de los 80 varios países latinoamericanos alcanzaron un punto en el cual su deuda externa excedía su poder adquisitivo y no eran capaces de hacer frente a los compromisos de pago adquiridos. Si bien la deuda se había acumulado durante varios años, la crisis comenzó en agosto de 1982, cuando México declaró la moratoria de su deuda externa. Fue así como estalló la crisis que generó lo que hoy se conoce como la “década perdida de América Latina”.

Se plantearon, entonces, una serie de reformas destinadas a reactivar la economía latinoamericana. Una de ellas fue la creación de un impuesto simple, cuya finalidad fundamental era recaudar; la propuesta la hizo el FMI. El Perú adoptó esta política y, desde la década de los 90, fue introduciendo una serie de sistemas impositivos que han venido gravando los activos de los contribuyentes, comenzando con el IMR, pasando por el IEAN y el AAIR, hasta llegar al actual ITAN.

Se sabía que el único propósito no puede ser recaudar y que, desde el punto de vista jurídico, la imposición de toda obligación tributaria tiene un límite (la capacidad contributiva de las personas jurídicas o naturales) y que esta recaudación se traduce en una contribución al

sostenimiento del gasto público en medida de la real posibilidad económica de los sujetos obligados, aspectos que ya fueron tratados y por los cuales ya se ha pronunciado el TC en la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, en la cual dejó sentada su posición acerca de la “constitucionalidad” del ITAN, resolución que es materia de esta investigación.

Con esta investigación, se pretende determinar, de manera objetiva, cuándo un tributo viola el principio de capacidad contributiva en sus vertientes de no confiscatoriedad. Por eso, utilizando el ITAN como base, se tratará de determinar, en los siguientes párrafos, si este viola los citados principios.

Se tomará como base lo señalado hasta el momento, para sostener una posición sólida para determinar cuándo el ITAN, y todos los tributos, son confiscatorios, no solo desde el punto de vista general sino también al nivel de cada empresa. Ello puesto que se puede apreciar que, al resolver los casos planteados sobre esta materia, los distintos operadores jurídicos y el máximo intérprete de la Constitución dan un alcance bastante subjetivo.

Con base en los conceptos jurídicos estudiados en esta investigación, se podrán fundamentar mejor las conclusiones que resolverían el problema jurídico planteando al inicio de la tesis, y que responde a la pregunta formulada, ¿cuándo un tributo como el ITAN viola el principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad?

Como se puede apreciar, y tratando de hacer una compilación del problema jurídico y de las cuestiones materiales, el TC determina de una manera muy subjetiva la respuesta a la constitucionalidad del ITAN y su violación al principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad, tal como se verá más adelante. Además, también deja de lado el análisis de la violación del mencionado principio, en su relación con el principio de legalidad, que claramente se viola al momento de la indefinición de la base imponible, activos netos.

De igual forma, para entender mejor el cuestionamiento que se realiza a la sentencia del TC, en este apartado se precisarán las razones que señala el TC al resolver el problema jurídico que se plantea en la resolución del EXP. N° 03797-2006-PA/TC para definir la constitucionalidad del ITAN, las que se podrían resumir en las siguientes:

- a) No hay analogía ni igualdades en la creación del AAIR que fue declarado inconstitucional ni del ITAN, por lo que uno sea inconstitucional no es óbice para declarar que el ITAN también lo es.
- b) Los activos netos son una manifestación de riqueza en cuanto a impuestos al patrimonio, aun cuando son elementos para obtener la renta, por lo que es válido que un impuesto tome como manifestación solo a los activos netos.

- c) Los tributos por lo general implica una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, pero ello no conlleva *per se* una vulneración de los derechos fundamentales en general y del derecho de propiedad en particular, toda vez que ningún derecho fundamental, incluyendo el de propiedad, ostentan un carácter absoluto, más aún cuando los tributos son parte del contenido del principio del deber de contribuir a los gastos públicos, que es un principio constitucional implícito en el Estado democrático de derecho.
- d) El ITAN es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta. Entonces, no existe una incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta), como sí sucedió con sus antecesores IMR y AAIR.
- e) La imposición del ITAN termina resultando un impuesto patrimonial autónomo y, por ello, no vulnera los derechos de los contribuyentes ni en la capacidad contributiva ni en el principio de no confiscatoriedad, por lo que no los priva de una parte significativa de su propiedad, toda vez que su tasa no es significativa.
- f) Sobre el arrastre de pérdidas, incluyendo las acumuladas, el TC señala que esta no tiene relación directa con la vulneración de los derechos de los contribuyentes del demandante en torno al ITAN, más aún si el estado de pérdida de la empresa no es consecuencia directa de norma alguna, sino más bien de la gestión de sus órganos directivos y/o administrativos.
- g) Para finalizar, señala que el ITAN constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43° de la Constitución y, adicionalmente, se tiene que analizar desde la óptica y alcances del deber de contribuir a los gastos públicos, ya que estos dos principios conducen a fines completamente legítimos. Por un lado, contribuir a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, mediante la contribución equitativa del gasto social.

Para responder a cada una de las razones dadas por el TC, al momento de determinar la constitucionalidad del ITAN, y para ayudar en la teoría de cómo determinar que un tributo violenta el principio de capacidad contributiva en la vertiente de no confiscatoriedad, se utilizarán todos los conceptos esbozados en los capítulos anteriores y la respuesta se va a dar en el mismo orden usado para las razones esbozadas por el TC en el párrafo anterior:

- a) Un primer argumento de la inconstitucionalidad de este impuesto lo constituye los antecedentes impositivos del ITAN, más de 3 intentos de crear este tipo de impuestos: IMR y el AAIR, ambos declarados inconstitucionales por el TC, porque violaban el principio de capacidad contributiva; y el IEAN, que, si bien no fue declarado constitucional, fue derogado por el legislador. Si todos ellos han sido revisados detalladamente, se podrá concluir que son un calco uno de otro, incluyendo al ITAN. Por tanto, no se entiende, claramente, cuál fue la razón que tuvo el TC para no declararlo inconstitucional³⁸⁴.
- b) Hay que señalar que los Estados, por la potestad tributaria que tienen, pueden crear los tipos de tributos que crean conveniente, según las necesidades presupuestales que tienen. Sin embargo, tienen que ser creados tomando en cuenta los límites de esta potestad, entre los que se encuentra la capacidad contributiva que tiene cada contribuyente. Sin embargo, como se puede apreciar, esto no se cumple con las características que tiene el ITAN que, como se ha podido apreciar, su fin no es cubrir las necesidades presupuestales del Estado, sino que sirve como un crédito para el impuesto.
- c) Como se ha dicho, los tributos son recursos de carácter financiero que los Estados obtienen para el cumplimiento de sus fines. Cabe realizar la siguiente pregunta: ¿Pero de qué fines de habla? La respuesta es de diversos fines, desde los sociales, políticos o económicos, hasta los públicos, inclusive. Por ejemplo, se puede hablar de la construcción de colegios, pistas, hospitales, etc. De igual forma, hay que señalar que, entre las principales características de los tributos y de los impuestos se encuentra su obligatoriedad, característica que se puede relacionar con su coactividad. Además, su fin fiscal tiene que

³⁸⁴ Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N°03797-2006-AA, considerando 5.1. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf> :

Impuesto	Base normativa	Entrada en vigencia	Fin de vigencia	Sujetos del impuesto	Base Imponible	Alícuota	Comentarios
Impuesto Mínimo a la Renta (IMR)	Artículos 109° al 116° del Decreto Legislativo 774	1992	1997	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	2% (que luego se redujo a 1.5%)	<ul style="list-style-type: none"> • Funcionaba como crédito contra el I.R. • Declarado inconstitucional por el TC (STC 646-1996-AA/TC)
Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)	Ley 26777	1997	1999	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	0.5%	<ul style="list-style-type: none"> • No tenía mínimo imponible. • Tasa menor. • Crédito contra el I.R. sin devolución • Declarado constitucional por el TC (STC 2727-2002-AA/TC)
Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR)	Ley 27804	Enero 2003	Noviembre 2004	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	De 0.25% a 1.25%	<ul style="list-style-type: none"> • Mínimo no imponible S/ 512 000 Nuevos Soles • Crédito contra el I.R. con devolución • Declarado inconstitucional por el TC (STC 034-2004-AI/TC)
Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)	Ley 28424	2005	2007 (según lo establecido por Ley 28929)	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	Ejercicios 2005 y 2006: 0.6% por el exceso de S/ 5000000 Ejercicio 2007: 0.5% por el exceso de S/ 1 000000	<ul style="list-style-type: none"> • Mínimo no imponible S/ 5,000,000 Nuevos Soles (vigente durante los ejercicios 2005 y 2006, para el 2007, el mínimo no imponible es S/ 1,000,000. • Crédito contra el I.R. con derecho a devolución

ver con el uso de lo recaudado, pues, no puede existir un tributo (menos un impuesto), como sucede con el ITAN, que sirva como crédito y mucho menos que se devuelva, esto irrumpe cualquier teoría del Derecho Tributario; y, no es tan cierto que esta sea la razón por la cual el ITAN no es confiscatorio, como argumenta el TC.

- d) Desde la óptica del tipo de impuesto, el ITAN se debería incluir entre los impuestos patrimoniales, sin embargo, tampoco cumple las características y la naturaleza de estos pues, de ser así, se debería señalar claramente que lo que se afectaría sería el activo menos sus pasivos relacionados. Esto no sucede, en el caso del ITAN, inclusive no se indica el concepto de activo neto, sino que, claramente, este impuesto no incluye dentro de su base imponible al pasivo relacionado, como se da en los diferentes países en donde se ha aplicado.
- e) Esta estructura del ITAN origina una gran cantidad de saldos a favor de este impuesto, hecho que se puede observar en las siguientes imágenes donde se puede apreciar que hasta noviembre del año 2018, se devolvió por impuesto a la renta la cantidad de 1 875 000 000 (Mil ochocientos setenta y cinco millones de soles), monto que incluye el ITAN, pues este sirve como crédito contra el pago a cuenta del impuesto a la renta, tal como se observa en el cuadro siguiente, elaborado por la propia SUNAT en donde el ITAN no aparece como un impuesto independiente sino dentro del impuesto a la renta, lo que nos lleva a concluir que hasta para la SUNAT este impuesto no es de carácter autónomo sino que se encuentra como un apéndice del impuesto a la renta.

Tabla 10

Devolución de tributos internos por fecha de emisión, según tributos, 2005-2018 (millones de soles)

Cuadro B 2
DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS INTERNOS POR FECHA DE EMISIÓN, SEGÚN TRIBUTOS, 2005 - 2018 (Millones de soles)

Concepto	2018											Var. real %	
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	2018/2017	Mes Acum.
TOTAL	1,276.9	1,555.5	1,441.1	1,344.0	1,130.3	1,236.5	1,272.3	1,221.9	1,271.0	1,277.7	1,220.8	-2.1	-11.7
Impuesto General a las Ventas	110.0	886.4	949.7	968.4	462.9	990.0	1058.9	1030.0	903.2	985.0	1132.8	0.9	-20.6
Impuesto Selectivo al Consumo	-	225.1	-	0.4	-	0.0	12	0.0	0.0	59.4	0.0	145.3	212.6
Impuesto a la Renta	120.6	319.7	546	26.4	309.8	172.8	19.0	62.9	291.6	68.0	39.6	3.2	61.8
Impuesto Extraordinario de Solidaridad	-	0.0	-	0.0	0.0	0.1	0.1	-	-	-	-	-	-87.9
Fraccionamientos	0.5	0.4	12	0.3	0.2	0.3	0.4	0.2	0.2	0.3	0.2	-51.0	-96.7
Impuestos derogados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Multas	2.8	10.1	3.0	8.6	0.8	2.2	12.5	4.5	48.5	68.7	16.9	16.6	224.5
Otros 1	43.1	13.7	32.6	11.8	356.6	711	80.2	124.3	27.5	96.4	313	-56.0	-10.5

Nota:

Considera las devoluciones emitidas mediante Notas de Crédito Negociables y Cheques, en la fecha que se emiten. Se descuentan las devoluciones emitidas por pérdida o extravío.

1/ Incluye Impuesto al Rodaje, Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción, el Impuesto Temporal a los Activos Netos y otros tributos.

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)

Elaboración: SUNAT - Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos.

Fuente: Datos tomados de ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA³⁸⁵

³⁸⁵ ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Información Tributaria – Devoluciones* [en línea]. Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2018]. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/devoluciones.html>

- f) En cuanto a lo relacionado con el saldo del ITAN (no utilizado como crédito), por la forma como está redactada la norma,³⁸⁶ se puede apreciar que no es una devolución automática sino a pedido de parte y previa demostración de la pérdida o del saldo a favor del impuesto a la renta. No todos solicitan esta devolución, pues es facultativa para el contribuyente y, por el contrario, la devolución de oficio no es imperativa para el Estado, mucho menos para la SUNAT, por lo que es factible que el primero se termine quedando con estos saldos.
- g) Otro elemento importante que se debe tener en cuenta es lo que muestra el cuadro siguiente, que registra información obtenida directamente del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en donde se señalan los montos recaudados por cada tipo de tributo, llamando mucho la atención el rubro “montos sin identificar o sin clasificador”. Con la ayuda de este cuadro, se concluye que existen pagos que no son clasificados en alguna de las especies tributarias que existen, inclusive nuevamente no aparece como impuesto clasificador el ITAN, lo que comprueba, una vez más, que no se está ante un impuesto autónomo. Al ver este cuadro, también se concluye además que la SUNAT y el MEF tienen claramente identificados los pagos en excesos o indebidos³⁸⁷, en donde se incluye al ITAN, como un pago en exceso o indebido más. Esto trae como consecuencia que la SUNAT pueda devolver de oficio este impuesto y no tener que esperar la solicitud del contribuyente, toda vez que el hecho de que un impuesto no llegue a cumplir el fin por el que fue recaudado, originaría su confiscatoriedad y también se estarían violando el principio de solidaridad y el deber de contribuir, pues este principio no solo es aplicable al contribuyente sino también al Estado. Además, no podría ser aplicable ninguna figura del Derecho Civil, como la donación, pues en el Derecho Tributario las figuras son del Derecho Público, en donde la relación del contribuyente con el Estado está limitada por los distintos principios que la rodean y que fueron explicados en los capítulos anteriores. Por ello, sería imposible la aplicación de normas del Derecho Civil y, en el peor de los casos, si se quisieran aplicar tendrían que ser adecuadas al Derecho Público, y donde fácilmente cabría la devolución de oficio del ITAN, por parte del Estado, lo que originaría un sistema tributario más justo. Además, el Estado no se enriquecería de manera indebida.

³⁸⁶ Artículo 8.- Crédito contra el Impuesto a la renta de la Ley N° 28424: En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor Impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general.

³⁸⁷ Artículo 1267 del Código Civil-Pago indebido por error de hecho o de derecho: El que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió.

Partida	Recaudación 100%	Distribución del Monto Recaudado			
		DNTF	Citas	DMTP	Citos
TOTAL	91,187,565,834.73	83,985,782,164.24	7,322,183,650.48	92.0	8.0
111: IMPUESTO A LA RENTA	40,931,059,754.30	40,274,798,516.84	656,269,237.46	96.2	1.6
112: IMPUESTO A LA PROPIEDAD	5,147,729,596.25	5,068,418,725.67	79,310,870.58	98.5	1.5
113: IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN Y EL CONSUMO	35,150,869,954.51	34,430,915,527.48	4,719,954,427.03	87.9	12.1
114: IMPUESTO SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES	181,889,885.05	0.00	181,889,885.05	0.0	100.0
115: OTROS INGRESOS IMPOSITIVOS	4,069,455,205.23	4,003,322,400.14	66,132,805.09	98.4	1.6
141: DONACIONES Y TRANSFERENCIAS CORRIENTES	1,109,416,091.26	0.00	1,109,416,091.26	0.0	100.0
151: INGRESOS DIVERSOS	88,322,952.91	88,322,952.91	0.00	100.0	0.0
171: VENTA DE ACTIVOS FINANCIEROS	22.15	0.00	22.15	0.0	100.0

h) Como se puede apreciar, en el cuadro precedente, por un periodo de 9 meses, en el 2018 (de enero a septiembre) el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) no logró identificar y clasificar pagos por 509 millones de soles, cantidad que representa un 0,56% de la recaudación en ese periodo. Esta situación sucede todos los años, tal como se puede apreciar en la página web del MEF³⁸⁸. Y, si el Estado se queda con este dinero, en donde claramente hay pagos indebidos o en exceso incluyendo al ITAN, se cree se estaría ante una configuración de confiscatoriedad tributaria, pues a este porcentaje habría que agregar la recaudación del ITAN que representa el 11% del total impuesto a la renta recaudado de 83 476 527 275 millones de soles³⁸⁹. Como se indicó en apartados anteriores, estos pagos del ITAN o sirven como crédito del impuesto a la renta o se devuelven, entonces con estos cuadros que confecciona el MEF se concluye que el ITAN ni es autónomo, ni cumple el fin general de los impuestos, pues claramente estos pagos no serían de tributos, sino que serían pagos indebidos o en exceso, que el Estado debe devolver de oficio, si no lo hace el Estado estaría excediendo su potestad tributaria. Por lo tanto, no logrará un sistema tributario justo, que es lo que se busca en todo sistema, además sería violatorio del principio de solidaridad como ya se ha señalado. Otro detalle que se puede apreciar se relaciona con el total recaudado vs el PBI, lo que vendría hacer la real presión fiscal o tributaria, la cual en el 2020 llegó al 17,39%³⁹⁰, (83 476 527 275 millones vs 485 992 000 000 millones) y

³⁸⁸ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. *Portal de Transparencia Económica* [en línea]. [Fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://apps5.mineco.gob.pe/bingos/tp002/Sunat/default.aspx>

³⁸⁹ Ibidem.

³⁹⁰ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. Hoja resumen de los indicadores económicos [en línea]. Cuadro 94. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Estadisticas/NEDD/Hojas.htm>

11,63%³⁹¹ en la nominal (717 711 000 000 millones de PBI)³⁹², y si se le agrega la informalidad en el país, que bordea el 78,1 % según diario Gestión del 23 de agosto del 2021 (por lo que la formalidad solo llega al 21,9%)³⁹³, se podría decir que la presión efectiva en el país es de casi 53,10%. Ello originaría que sobrepase más del 50% de presión tributaria y que, tal como se ha visto en capítulos anteriores, estaríamos por encima del límite de violación del principio de no confiscatoriedad estipulado en muchos países. En el Perú, podría ser una tarea de *lege ferenda*. En general y como se está calculando en este momento, ya los montos no devueltos por la SUNAT originarían que este tributo sea considerado confiscatorio, por lo que no ayuda que la norma señale la devolución facultativa para disminuir la confiscatoriedad de este impuesto, pues en la práctica se puede apreciar que muchos contribuyentes no piden la devolución de pagos indebidos o en exceso, incluyendo los del ITAN, por temor a la fiscalización que realiza la SUNAT al momento de devolver; toda vez que esta tiene la facultad discrecional de realizar este tipo de auditorías cuando un contribuyente solicita la devolución del impuesto³⁹⁴.

- i) Cabe indicar que su creación fue una necesidad del momento histórico que vivían los países latinoamericanos, pues fue toda una corriente que se inició en México y llegó al Perú, como una forma de aumentar la recaudación tratando de crear un tributo de fácil cálculo y recaudación, pero como se puede ver en las Memorias Anuales 2019³⁹⁵ y 2020³⁹⁶

³⁹¹ Idem, cuadro 95.

³⁹² ECONOMISTAS CONSEJO GENERAL. *Diferencia entre PIB nominal y real* [en línea]. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://economistas.es/diferencia-pib-nominal-real/>: **Diferencia entre PIB nominal y real:** El PIB nominal es el valor, a precios de mercado, de la producción de bienes y servicios finales producidos en un país durante un determinado periodo de tiempo, que suele ser un año, mientras que el PIB real es el valor de dicha producción a precios constantes. Esto significa que el primero, el nominal, refleja los incrementos o disminuciones de estos precios, si hay inflación o deflación respectivamente, mientras que el PIB real toma como base los precios de un año y permite hacer una comparación de la producción de un determinado país en periodos de tiempo diferentes, al aislar los cambios ocasionados en los precios, reflejando perfectamente el poder adquisitivo neto, sin importar los cambios de precios a lo largo del tiempo. Ejemplo: Suponemos que en una economía determinada la inflación es de 5% respecto al año anterior y su PIB nominal es del 4%. Entonces el PIB real sería de -1,0%. Es decir, la economía ha caído en términos reales (PIB real), aunque nominalmente (PIB nominal) ha habido un aumento en los valores, como consecuencia del incremento de precios (inflación).

³⁹³ DIARIO GESTIÓN. *Informalidad desbordada* [en línea]. [Fecha de Consulta 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://gestion.pe/opinion/editorial/editorial-de-gestion-informalidad-desbordada-empleo-ineconomia-noticia/?ref=gesr>: La tasa anualizada de informalidad (julio 2020-junio 2021) a nivel nacional fue 78.1%, sumados los ámbitos urbanos (72.5% y rural (95.9%).

³⁹⁴ DECRETO SUPREMO N° 051-2008-EF: Devolución de pagos indebidos o en exceso de deudas tributarias cuya administración está a cargo de la SUNAT mediante Órdenes de Pago del Sistema Financiero: Artículo 5°: Documentación sustentatoria: “El solicitante deberá poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata y en el lugar que ésta señale, los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, los documentos sustentatorios e información que le hubieran sido requeridos para la sustentación de su solicitud. En caso contrario, la solicitud se tendrá por no presentada, sin perjuicio que se pueda volver a presentar una nueva solicitud”.

³⁹⁵ ADMINISTRACION TRIBUTARIA. *Memoria Anual 2019* [en línea]. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2019.pdf>.

de la SUNAT, como una prueba no solo del poco interés del Estado por este impuesto, este no es un impuesto autónomo, y solo sirve para generar liquidez o caja y no para el cumplimiento de los fines del Estado y el deber de contribuir a los gastos públicos. Asimismo, la verificación o fiscalización de este impuesto son muy menores comparadas con las de otros impuestos. Las solicitudes de devolución de este impuesto³⁹⁷ no aparecen en las estadísticas, ni la fiscalización aparece en las cifras institucionales, tal como se puede apreciar en el gráfico posterior³⁹⁸.

Figura 9

Devoluciones según motivo: 2019-2020



Fuente: Datos tomados de ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

³⁹⁶ ADMINISTRACION TRIBUTARIA. *Memoria Anual 2020* [en línea]. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2020.pdf>.

³⁹⁷ **Inciso m)** Mejoras en la atención de las devoluciones: Durante el 2020 se atendieron alrededor de 608 mil solicitudes de devolución de tributos internos por un monto aproximado de S/ 16 422 millones, siendo el principal concepto (alrededor del 62,5 % del monto) la devolución a exportadores. En cuanto a la cantidad, las solicitudes de devolución de Renta Anual de Personas Naturales de parte y de oficio representaron el 64,7% del total de solicitudes con 440,3 mil solicitudes por un importe aproximado de S/ 373 millones. Se facultó a la SUNAT a efectuar devoluciones de oficio de los impuestos pagados o retenidos en exceso de las personas naturales de acuerdo con la Ley N° 30734 antes de la fecha prevista en el numeral 5.7 del artículo 5 de la referida ley. Bajo esta modalidad, se atendieron 224 824 solicitudes de devolución de oficio por el monto aproximado de S/ 83 millones, de los cuales respecto del monto devuelto el 99% fueron devueltas mediante abono en cuenta. Ibidem.

³⁹⁸ Memoria Anual 2020: **Numeral 2. RECAUDACIÓN:** A nivel de tributos, el resultado de la recaudación 2020 se explicó principalmente en los menores pagos generalizados en todos los impuestos, destacando el IR (-14,8%), el IGV (-14,4%), el ISC (-17,3%), las multas (-48,3%) y los fraccionamientos (-37,9%). Impuesto a la renta (IR) Las mayores caídas en este impuesto se concentraron principalmente en el Impuesto a la renta de Tercera Categoría y RMT (-22,9%), la Regularización Anual (-29,0%), el IR de Segunda Categoría (-28,1%), la Renta de Quinta Categoría (-7,6%) así como del RER (-24,8%). Por su parte, el IR de No Domiciliados creció en 34,4% sustentado en el pago extraordinario (casi S/ 2500 millones) por la venta de una empresa del sector eléctrico. En cuanto a los pagos a cuenta del Régimen General y del Régimen Mype Tributario del IR de la Tercera Categoría, en el año 2020 se obtuvo una recaudación de S/ 14 972 millones, registrando una disminución de 22,9% en el año. (...), **Numeral 4. FISCALIZACIÓN** Tributos Internos a. Acciones de Fiscalización En el año 2020 se realizaron 190 599 acciones de fiscalización (auditorías definitivas y parciales, así como acciones inductivas), los cuales representan una disminución respecto del año 2019 debido a la emergencia sanitaria originada por el COVID-19 También, como parte de las actividades del Modelo de Control Electrónico del Cumplimiento del IGV, se emitieron 333 507 mensajes de alerta a los contribuyentes que solicitan factura por sus gastos personales, que posteriormente pueden ser utilizados como crédito fiscal o deducción al IR. Ibidem.

j) Una razón de fondo en la creación de este impuesto es la afirmación de ser un crédito para el impuesto a la renta, cuando se sabe que un impuesto nunca debe servir como crédito, pues sino se trataría de un empréstito forzoso³⁹⁹, más aún cuando se devuelve el saldo no utilizado solo a instancia de parte y no de manera imperativa, lo cual, como se ha dicho, no es el fin normal de un tributo y tampoco cumple con el deber de contribuir a los gastos públicos.

En este apartado, al menos en la parte final, se ha dado respuesta a las razones que da el TC para declarar el ITAN como constitucional. Estas razones son, principalmente, de carácter general, mas no formuladas en relación al caso particular. Así que, a continuación, se desarrollarán las razones que ayudarán a determinar por qué el ITAN es inconstitucional y no solo eso, sino cómo pueden hacer los operadores de justicia para determinar (en un caso concreto) que se está ante un impuesto inconstitucional por violación del principio de no confiscatoriedad.

6.3 ¿Cuál sería la forma de probar la confiscatoriedad en el caso concreto?

Tal como se ha señalado en los capítulos anteriores, la forma como se prueba la confiscatoriedad en un caso concreto es a través de un peritaje realizado por un profesional contable independiente que determine que el impuesto, tal como está siendo aplicado, está originando una contracción del patrimonio, producto de su propia aplicación. Indistintamente si esta es generada por el impuesto o por la coyuntura por la que pasa la empresa.

Adicionalmente, sería bueno determinar a través de este peritaje si también la razón por la cual la empresa tiene pérdidas constantes (y, por lo tanto, cualquier aplicación impositiva originaría la confiscatoriedad del tributo) se debe a malos manejos de los

³⁹⁹ Perú. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Sentencia CAS. N°4392-2013, considerando 3.7.2. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013++Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>: La sentencia CAS. N° 4392-2013 en su considerando 3.7.2 ya no esboza un concepto, sino que reconoce que los pagos a cuenta son solo obligaciones legales y que no son un tributo, es decir una obligación administrativa amparada en una norma de carácter legal, al señalar lo siguiente: “(...) de ello se extrae de manera incuestionable que los pagos a cuenta son presentaciones mensuales que por mandato de la ley se deben cumplir sin embargo, la característica de prestación dineraria y el hecho que sea de configuración legal, no determina de manera indiscutible que se refiera a un tributo.(...) Un elemento trascendental a efectos de establecer cuál es la naturaleza de los pagos a cuenta, es la restitución del monto recaudado, lo cual se encuentra regulado en el artículo 87 segundo párrafo de la ley de impuesto a la renta, la cual forma parte de la configuración de los empréstitos forzosos, siendo ajena a los elementos estructurales del tributo, anotados precedentemente; por lo tanto, considerando que la restitución del monto recaudado se encuentra presente en el caso de los pagos a cuenta, en el sistema tributario peruano, los pagos a cuenta no son tributos, en ese mismo, sentido en la doctrina nacional se indica en lo que atañe a los pagos a cuenta(...) es decir asimilable al empréstito forzoso porque al igual que este, es un vínculo personal, pecuniario, nacido de la voluntad unilateral del Estado, a través de un mandato legal y exigible coactivamente con la obligación de devolver en un plazo determinado”.

directivos de la empresa. Para probarlo, sería necesario aplicar herramientas prospectivas de análisis de impuestos; es decir, análisis de flujos futuros en condiciones constantes, para ver cómo fluctuarían estos tributos en la aplicación impositiva, en los diferentes ejercicios económicos de la empresa.

6.4 ¿Se podría hablar de conflictos de derechos en el caso del principio de no confiscatoriedad vs el de solidaridad y deber de contribuir a los gastos públicos?

Tomando como referencia la resolución del TC que es materia de análisis en este trabajo de investigación, se puede señalar que al momento de resolver este caso está supeditando al principio de solidaridad y al deber de contribuir a los gastos públicos antes que a la confiscatoriedad del tributo llamado ITAN, pues se puede apreciar claramente que se está ante una empresa que declara pérdidas constantes, inclusive tiene pérdidas acumuladas. En otras palabras, su patrimonio viene disminuyendo ejercicio tras ejercicio. Inclusive sin necesidad de un peritaje se puede apreciar que la imposición de este impuesto patrimonial, para el caso particular de esta empresa, lo único que estaría originando sería el detrimento de su patrimonio.

Sin embargo, el TC antepone el principio de solidaridad y deber de contribuir, inclusive sin señalar justificación o razón alguna, como dando por descontado que todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos en contra de su patrimonio, inclusive, da a entender que existen derechos y principios de segunda clase, lo cual no debería existir, pues ni aplicando la teoría conflictivista y menos la armonizadora, se puede llegar a semejante conclusión.

6.5 ¿Es constitucional el pago del ITAN en una empresa que tiene pérdidas constantes como en el caso investigado?

Ahora bien, existe una razón más por la que se plantea que este tributo es inconstitucional, y por la cual se entiende que este tributo, o específicamente impuesto, es confiscatorio o viola el principio de capacidad contributiva. De manera específica, y no general como se mencionó en los párrafos anteriores, el impuesto es confiscatorio cuando se recauda de una empresa perdida. En las siguientes líneas, se desarrollará este punto, que no solo ayuda al análisis de este tributo sino el de cualquier otro tipo, desde el ámbito particular de la empresa. Asimismo, se dará también un alcance de general como país.

Hay que indicar que, en la creación del ITAN, se puede apreciar que la clara razón para el nacimiento de este impuesto fue crear una fuente de ingresos inmediata para el Estado y no esperar la declaración jurada anual del impuesto a la renta que se hace a fin de año. Su objetivo era solo equilibrar las cuentas fiscales de manera adelantada, de modo similar a los

pagos a cuenta que por esos años estaban en negativo, tal como se puede apreciar en los años anteriores a su creación en el 2004 (recién se aplicó en el 2005). Es decir, se creó un impuesto que es de carácter temporal, característica de los impuestos de tipo extraordinario y patrimonial, y que en la actualidad sirve (lleva más de 15 años recaudando) para devolver lo recaudado una vez que se declare el impuesto a la renta anual si el contribuyente lo solicita. Además, no es un crédito arrastrable para años futuros. Esto significa que solo se puede pedir su devolución, no existe otra opción.

Esto fue así con todos los impuestos que les antecedieron, como el impuesto mínimo a la renta, el extraordinario a los activos netos y el anticipo adicional del impuesto a la renta. Todos tuvieron la misma estructura; es decir, todos fueron impuestos supuestamente patrimoniales, mal estructurados, con el único fin de que el Estado obtenga liquidez, a través de empréstitos forzosos.

Está comprobado que el patrimonio de una empresa es el que genera riqueza y no los activos netos. Esto se sustenta en cómo se conceptualizó esta categoría jurídico-económica en capítulos anteriores: los activos generan flujos futuros y a estos se les debe descontar los pasivos que originaron estos activos. En la práctica, estos activos son de la empresa una vez que los haya pagado, no antes; por tanto, la empresa solo es dueña de los activos que guardan relación con el patrimonio. Por eso, cualquier forma de determinar la base imponible de estos impuestos, que no incluya los pasivos, es claramente confiscatorio, porque, a la larga, provocará la disminución del activo, a través del pago del citado impuesto.

Debido a ello, el Estado continuó creando este tipo de impuestos, cambiando solo algunas figuras jurídicas; pero, en todos se gravó el activo neto como generación de riqueza, con el único fin de obtener liquidez que, al final del ejercicio, sirva como crédito. Entonces, el ITAN fue en realidad un empréstito forzoso, como se ha planteado.

Todo lo señalado en el párrafo anterior fue avalado por el TC, cuando determinó en su sentencia que el ITAN era constitucional. Como razón del cumplimiento del principio de capacidad contributiva solo señaló que los activos netos constituyen una manifestación de riqueza, porque de ellos se obtendrá la renta. Para respaldar tal afirmación indicó solo una fórmula matemática, sin dar ninguna explicación de esta: $K+T=R$. De acuerdo con la fórmula, capital más trabajo es igual a renta. Si el TC hubiera leído bien el TUO del impuesto a la renta, específicamente en su artículo 1°, hubiera observado que esta es la razón que se utiliza para la creación del impuesto a la renta, lo que sería una razón adicional de la

inconstitucionalidad de este impuesto; porque, no es un impuesto autónomo, como sentenció⁴⁰⁰.

De igual manera, para hallar la razón adicional indicada, por el caso de las empresas en pérdida, hay que remitirse a los conceptos estudiados en el capítulo tres, en el cual se señala qué es capacidad contributiva, y se define cuándo se considera la violación de este principio, tanto en su relación con el principio de igualdad como el de no confiscatoriedad. De ello se puede afirmar que el TC hace mal al señalar que, en el caso particular, no estaría violando el principio de no confiscatoriedad, por el solo hecho de que el activo sirve para generar riqueza, por lo que no es justificación que la empresa tenga pérdidas acumuladas. En este estudio se plantea que el TC realiza un análisis muy subjetivo, sabiendo que existen formas más objetivas para poder determinar cuándo un tributo y, particularmente un impuesto, viola el principio de confiscatoriedad tanto a nivel de empresa como a nivel general o país.

A nivel país o general, se han visto varios casos de países que han definido claramente que un impuesto viola el principio de capacidad contributiva cuando, sumado a todos los demás, alcanza un porcentaje determinado del PBI, en algunos casos, el 50% o 60%. Esto sería una situación de *lege ferenda* para los países latinoamericanos, pues en la actualidad este hecho no existe. Si se analiza la presión tributaria en el Perú, se tiene que, cuando se dice que esta es el 14% del PBI (14/100), esta no sería la presión efectiva. Esto se debe a que en el país existe un alto grado de informalidad, cerca del 70% según algunos expertos, que originaría que la presión tributaria que soportan las empresas formales llegue a 47% (14/30), aproximadamente; es decir, estarían llegando a soportar una presión tributaria igual a la de países conocidos como “Estados de bienestar”, donde la presión tributaria y los beneficios que obtienen sus ciudadanos son muy fuertes; en estos países se justifica la alta presión tributaria.

Se puede afirmar, entonces, que existen formas de medir claramente cuáles son las riquezas que deben gravarse en las empresas y que no en todas, principalmente cuando se trate de empresas con pérdidas y más aun con pérdidas acumuladas, se debe considerar a los activos, en el caso de estudio, como ente generador de riqueza, pues si se habla de un impuesto de tipo patrimonial, mal se haría en gravar solo activos. Como ha se ha señalado, estos solo se podrán gravar cuando se tomen de referencia, deduciéndoles los pasivos que generaron, con el fin de reflejar la verdadera naturaleza de los impuestos al patrimonio, que

⁴⁰⁰ Artículo 1° del TUO del impuesto a la renta D.S. 122-94-EF: “El Impuesto a la renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. (...)”.

no son confiscatorios, al tratarse de una empresa que está en pérdidas. Haciendo un análisis simple de la teoría contable de activo, este es igual a pasivo más patrimonio ($A=P+PT$) y si este último es negativo, cualquier pago impositivo generaría mayor pérdida a la empresa por lo que, en realidad, lo que estaría ocurriendo es la disminución de la mal llamada fuente de riqueza, que en el este caso es el activo.

Está claro que las empresas tienen que pagar los impuestos por la riqueza que generan; pero, se las debería gravar con impuestos patrimoniales, o solo debería gravarse a las personas naturales que son los destinatarios finales de las riquezas de las empresas, de las cuales son socios. Además, estas no estarían afectas a ningún tipo de pasivo: pero si se quisiera gravar a una empresa con un impuesto patrimonial se tendría que elegir o determinar bien su base imponible; y, está claro que esto tiene que ver con el activo menos el pasivo originado por estos activos; de otra manera, se incurriría en impuesto confiscatorios.

Si se examina la tesis del TC, en relación con que se puede gravar un activo, y se parte de la hipótesis de que el activo ha sido comprado con un préstamo, entonces el propietario real del activo (que aún no ha sido pagado) sería el acreedor. En este caso, el empresario no solo tiene que pagar el activo sino también el impuesto, que saldría del activo, por lo que el valor de este iría decreciendo sin aumentar el patrimonio. Por esta razón, este estudio señala que en la figura mencionada se concreta la confiscatoriedad, que ocurriría en mayor medida en una empresa con pérdidas acumuladas.

Para cumplir con los objetivos de esta tesis, es que se propone una forma de determinar cuándo un impuesto es confiscatorio en su aplicación práctica para cualquier empresa, más aún en una con pérdidas. Para comenzar, se utilizará lo señalado en el capítulo cinco, respecto a que este análisis se puede hacer de diferentes formas, una de ella es realizando una proyección o flujo proyectado, para poder medir la carga tributaria, que es la cantidad de impuesto que soporta una empresa de manera individual, no como país, para poder verificar en el futuro cuánta afectación va a tener la empresa con este nuevo impuesto.

De igual forma, se puede hacer para el pasado: verificar directamente en la contabilidad de la empresa si el impuesto ya originó la confiscatoriedad de la fuente, en este caso: el activo neto. Para ello, se verán los resultados de la empresa. Es decir, los estados financieros (situación financiera, resultados, entre otros) y se tratará de evaluar y determinar cuánta es su carga tributaria, tal como se hace para determinar la presión tributaria de un país, pero esta vez de forma individual, utilizando las herramientas y conceptos señalados en el capítulo tres.

De esta manera, se puede apreciar claramente que uno de los componentes que permite determinar el PBI son los ingresos, específicamente los dividendos de las empresas. Y, si se trae el concepto utilizado en las soluciones de carácter económico, conocido como *Ceteris Paribus*⁴⁰¹, todos los demás componentes de la fórmula del cálculo del PBI⁴⁰² quedan constantes, por lo que, si se considera que todos tienen valor cero, se puede determinar fácilmente el PBI que aporta una empresa.

Por otro lado, para determinar la carga tributaria, se podría utilizar el ITAN que paga, que resulta de la misma fórmula que se utiliza para determinar la presión o carga tributaria de un país, con lo que se puede individualizar claramente el aporte de carga o presión de una empresa. Haciendo un cálculo no tan complicado, se puede señalar que una empresa con pérdida no aporta nada al PBI, inclusive se puede afirmar que su aporte es negativo. Así, si se lo divide con el impuesto que pagó (ITAN/PBI empresa), se podrá determinar que su carga o presión es negativa, por lo cual se podría concluir fácilmente que sería un impuesto confiscatorio. Esto desbarataría todo el razonamiento empleado por el TC para señalar que no era confiscatorio.

6.6 ¿Es correcto señalar que el ITAN es constitucional porque las pérdidas de una empresa solo sean atribuibles a los dueños o directivos y no al Estado que crea el impuesto?

Por último, este estudio incluye una argumentación adicional, con relación a lo señalado por el TC como una razón para no declarar inconstitucional el ITAN, por violación al principio de capacidad contributiva en su vertiente de no confiscatoriedad. Esta tiene que ver con lo señalado, en cuanto a que las pérdidas que una empresa obtiene no pueden ser atribuibles a la creación del impuesto ni al Estado que lo creó, sino únicamente a ella, pues su mal manejo no puede ser atribuible al Estado.

Es decir, que el TC señala, sin ningún sustento técnico y sin fundamentar las razones del porqué de su afirmación, que cuando una empresa gana se cobra el impuesto; pero, cuando pierde lo tiene que pagar igual, sin que esto afecte el principio de no confiscatoriedad, señalando que el mal manejo de los directivos causa esta situación, sin indicar ni presentar ningún medio de prueba para tal afirmación. Esto, desde un punto de vista conceptual y técnico, es erróneo y más aún en impuestos patrimoniales como el que se estudia, porque el pago del impuesto genera que se vaya confiscando el capital o base imponible hasta llegar a su inexistencia. Este es el sustento básico de una violación del principio de no

⁴⁰¹ Concepto de naturaleza económica que significa que “cuando todo lo demás se mantiene constante o igual”.

⁴⁰² $PBI = C + I + G + (X - M)$.

confiscatoriedad, y origina que la fuente de riqueza se afecte y empiece su disminución hasta desaparecer, lo que ocurre cuando una empresa pierde.



Conclusiones

Primera. El ITAN, como impuesto patrimonial, vulnera el principio de no confiscatoriedad al violar el principio de legalidad y reserva de ley por la nula forma de definir y determinar el activo neto, base de cálculo y fuente de riqueza que da origen al citado impuesto.

Segunda. El ITAN viola el principio de capacidad contributiva y propiedad al momento de aplicar la alícuota a los activos netos sin considerar los pasivos que se tienen pendiente de pago y que sirvieron con fuente de financiamiento para compra de los mismos.

Tercera. El ITAN viola el principio de no confiscatoriedad, aun cuando el TC declara lo contrario en la sentencia EXP. N° 03797-2006-PA/TC, porque en el análisis general del ITAN y del tipo de impuestos patrimoniales y de la propia sentencia del TC, este da razones, que como se ha demostrado, no sustentan su validez constitucional. Las razones que da han sido desvirtuadas de manera clara y contundente en el segundo apartado del último capítulo de la presente investigación, principalmente el razonamiento de que se está ante un impuesto autónomo y totalmente diferenciado del impuesto a la renta, lo cual de un simple análisis de la norma se puede concluir que no se ajusta a la realidad jurídica.

Cuarta. Más que hacer un análisis de carácter general en estos casos hay que hacer uno para el caso en concreto. Ahí falla la sentencia del TC porque analizando el caso en concreto señala, sin sustento alguno, que en una empresa con pérdidas acumuladas un impuesto patrimonial no afecta al principio de no confiscatoriedad pues esta pérdida “puede” haberse originado por un mal manejo de la empresa y no como producto de la aplicación del impuesto.

Quinta. Para poder determinar cuándo un tributo es confiscatorio en el caso concreto hay que hacer un análisis prospectivo de la empresa o realizar un flujo proyectado para ver si en una empresa con pérdidas constantes, un impuesto patrimonial, por muy mínima que sea la tasa, viola el principio no confiscatoriedad.

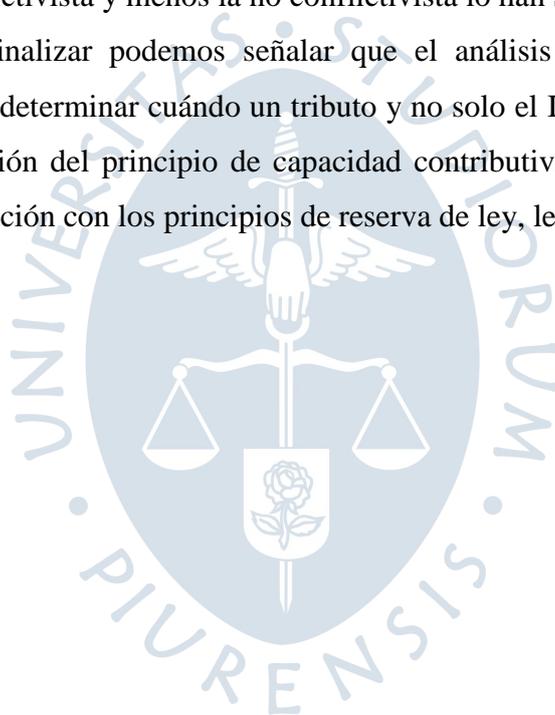
Sexta. La herramienta probatoria, para determinar si este impuesto es confiscatorio, es una pericia realizada por un profesional independiente, que determine que la situación no se debe a los malos manejos empresariales sino a la aplicación del impuesto.

Sétima. De igual forma, se concluye que hay que tratar con mucho cuidado la evaluación de impuestos patrimoniales en empresas con pérdidas, más aún cuando el TC ha señalado que se debe tener en cuenta si las pérdidas se originaron por un mal manejo de la empresa o por el efecto de la confiscatoriedad del tributo. Este supuesto se tiene que probar, como se dijo previamente, a través de un peritaje realizado por un profesional independiente;

y, adicionalmente, una vez que se haya probado que la pérdida de la empresa no es producto de los malos manejos de los directivos, sería justo señalar que cualquier afectación impositiva a una empresa con pérdidas constantes afectaría directamente al patrimonio de esta, a tal punto de convertir este impuesto confiscatorio en el caso concreto.

Octava. Esta problemática de los tributos patrimoniales y del principio de no confiscatoriedad se puede apreciar un conflicto de derechos y/o principios mal resueltos por el TC al momento de aplicar una mala ponderación de los mismos, toda vez que el TC (sin ninguna fundamentación jurídica) le viene otorgando un mayor valor al deber de contribuir y de solidaridad versus el principio de no confiscatoriedad, esto en el entendido de que existe un sacrificio de un principio sobre el otro. Esto es contrario a toda la doctrina jurídica analizada, porque ni la teoría conflictivista y menos la no conflictivista lo han señalado de esta manera.

Novena. Para finalizar podemos señalar que el análisis realizado en la presente investigación sirve para determinar cuándo un tributo y no solo el ITAN, puede ser declarado confiscatorio por violación del principio de capacidad contributiva, y no solo por el citado principio, sino en su relación con los principios de reserva de ley, legalidad, propiedad.



Recomendaciones

Como recomendación, sería interesante proponer en vía de *lege ferenda* que el legislador ponga un límite de carácter general, como existe en otros países, para poder determinar cuándo un tributo tiene carácter confiscatorio, el cual podría ser si este supera el 50% del PBI de manera efectiva, entendiendo la gran informalidad que se vive en el Perú.



Lista de abreviaturas

AAIR:	Anticipo Adicional al Impuesto a la renta
BWS:	Banco Wiese Sudameris
C:	Consumo
DDJJ:	Declaración Jurada
G:	Gastos de Consumo
I:	Inversión
ID:	Ingreso Personal Disponible
IEAN:	Impuesto Extraordinario a los Activos Netos
IGMP:	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
IGV:	Impuesto General a las Ventas
IMABA:	Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias
IMR:	Impuesto Mínimo a la Renta
IN:	Ingreso Nacional
IP:	Ingreso Personal
IRPJ:	Renta de personas jurídicas
ISC:	Impuesto Selectivo al Consumo
ITAN:	Impuesto Temporal a los Activos Netos
ITF:	Impuesto a las Transacciones Financieras
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
M:	Importaciones
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
P:	Presión Tributaria
PBI:	Producto Bruto Interno
PIN:	Producto Interno Neto
PNB:	Producto Nacional Bruto
R:	Riqueza Nacional
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
T:	Suma de los Tributos
TC:	Tribunal Constitucional
TDI:	Tratado de Doble Imposición
TUO:	Texto Único Ordenado
X-M:	Exportaciones Netas

Lista de referencias

- ADAME MARTÍNEZ, F. Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España. *Revista Técnica Tributaria*. 2017, Vol. 119.
- ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Informe N°007-2018-SUNAT/7T0000[en línea]. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i007-2018-7T0000.pdf>
- ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Informe N°232-2009-SUNAT/2B0000[en línea]. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>
- ADMINISTRACION TRIBUTARIA. *Memoria Anual 2019* [en línea]. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2019.pdf>
- ADMINISTRACION TRIBUTARIA. *Memoria Anual 2020* [en línea]. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2020.pdf>
- ARAOZ VILLENA, L. Algunos aspectos relacionados con el impuesto al patrimonio neto personal aplicable a las personas domiciliadas en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1998, Vol. 17.
- BAHAMONDE QUINTEROS, M. *La vigencia de las exoneraciones del ITAN y la certeza tributaria* [en línea], Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014. [Fecha de Consulta: 12 de setiembre de 2018]. Disponible: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2014/11/20/la-vigencia-de-las-exoneraciones-del-itan-y-la-certeza-tributaria/>
- BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. Hoja resumen de los indicadores económicos [en línea]. Cuadro 94. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Estadisticas/NEDD/Hojas.htm>
- BARREIX, A. y VELAYOS, F. El impuesto a la renta empresarial: el arte de competir por la inversión y aumentar la recaudación. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta, Los Impuestos como instrumentos de desarrollo*. Perú: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.
- BARREIX, A., y otros. *Impuestos Heterodoxos: Lo bueno, lo malo y lo feo*. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta.*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.

- BEVERINOTTI, J.; LORA, E. y VILLELA, L. Los Mitos al Desnudo. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta, Los Impuestos como instrumentos de desarrollo*. Perú: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.
- BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 5° Edición. Perú: Jurista Editores, 2015.
- CANALETTI, C. *Contabilidad avanzada*. Perú: Iberoamericana de Editores, 1984.
- CASTILLO COLONNA, L. *Finanzas Públicas: Ciencia financiera, derecho financiero, derecho tributario*. 4° ed. Perú: Empresa Editora Alternativa E.I.R.L, 1985.
- CASTILLO CÓRDOVA L. *¿Existen los llamados conflictos entre derechos fundamentales?* [en línea]. España: Repositorio Institucional Pirhua, 2012. Disponible en: https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/1911/Existen_los_llamados_conflictos.pdf;sequence=3#:~:text=Es%20decir%2C%20en%20la%20realidad,de%20su%20pretensi%C3%B3n%20o%20inter%C3%A9s
- CASTILLO CÓRDOVA, L. *El contenido constitucional de los derechos fundamentales como objeto de protección del amparo*. España: Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional, 2010.
- CHONG LEÓN, E., QUEVEDO ALEJOS, M., CHÁVEZ PASSANO, M. Y BRAVO TANTALEÁN, M. *Contabilidad Financiera Intermedia, estados financieros y análisis de las cuentas del activo, pasivo y patrimonio neto*. 2° ed. Perú: Fondo Editorial Universidad del Pacífico, 2014.
- CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO. *El Marco Conceptual para la Información Financiera con propósito General de las Entidades del Sector Público* [en línea]. [Fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]., Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nicsp/MC_NICSP_2017.pdf
- CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. *Plan contable general empresarial* [en línea]. [Fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentac/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf
- DANÓS ORDOÑEZ, J. *El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano* [en línea]. Perú: Palestra Editores, 2005. [Fecha de Consulta: 20 de julio de 2020]. Disponible en: https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_06_principio.pdf

- DE CESARE, C. y LAZO MARÍN, F. *Impuestos a los Patrimonios en América Latina*. Chile: CEPAL, 2008.
- DEL BUSTO QUIÑONEZ, J. El Impuesto al Patrimonio Neto Personal y los Principios de Imposición Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1998, Vol. 17.
- DIARIO GESTIÓN. *Informalidad desbordada* [en línea]. [Fecha de Consulta 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://gestion.pe/opinion/editorial/editorial-de-gestion-informalidad-desbordada-empleo-inei-economia-noticia/?ref=gesr>
- DURÁN ROJO, L. ITAN 2014. *AELE, Análisis Tributario* [en línea]. 2014. [Fecha de Consulta: 12 de setiembre de 2018]. Disponible en: <http://www.aele.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf>
- ECONOMISTAS CONSEJO GENERAL. *Diferencia entre PIB nominal y real* [en línea]. [Fecha de Consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://economistas.es/diferencia-pib-nominal-real/>
- FALSITTA, G. *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generóle*. Italia: Editorial Cedam, 1999.
- GALLO, E. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia de la tasazione*. Italia: Mulino, 2007.
- GALLO, F. *Principios de Hacienda Pública*. España: Editorial de Derecho Financiero, 1967.
- GAMBA VALERA, C. *Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica, una "conformidad" difícil de comprender: a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional EXP. N° 03797-2006-PA/TCO*. Coordinado por: M. ZAVALETA ALVAREZ. Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Perú: Griley.
- GARCÍA BUENO, M. *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Tomo XVII. México: Colección de Estudios Jurídicos, 2002.
- GARCÍA DORADO, F. *La Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*. España: Editorial Dykinson, 2002.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, M. *El Principio de Capacidad Contributiva: Evolución dogmática y proyección en el Derecho Argentino*. Argentina: Editorial Abaco, 2004.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Tomo I. Vol. 1. Argentina: Ediciones de Palma, 1996.
- GIANNINI, A. *Instituciones del Derecho Financiero*. Traducido por: F. SAINZ DE BUJANDA. 7° ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GRIZIOTTI, B. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducido por: D. JARACH. Argentina: Ediciones Depalma, 1949.

- GROSSMAN, H. *Finanzas y Moneda*. Coordinado por: W. GERLOFF y F. NEUMARK. España: Tratado de Finanzas El Ateneo, 1961.
- HERNÁNDEZ, P., *Tributación bancaria en la Unión Europea*. España: Editorial Dykinson S.L., 2014.
- HORNGREN, C. *Introducción a la Contabilidad Financiera*. 7° ed. Traducido por: L. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ. México: Pearson Educación, 2000.
- IANNACONE SILVA, F. *Los principios del Derecho Tributario, Análisis Valorativo*. Coordinado por: M. ZAVALETA ALVARES. Investigaciones Tributarias y Política Fiscal. Perú: Librería Jurídica Grijley E.I.R.L, 2014.
- INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION, *Marco Conceptual para la Información Financiera*, [en línea], 2020. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf
- JARACH, D. *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 3° ed. Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1982.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea. *Cuadernos de Derecho Transnacional* [en línea]. 2017, Vol. 9.2. [Fecha de Consulta: 22 de octubre de 2018]. Disponible en: <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/view/3878>
- LORA, E. y FAJARDO, J. Cuidado con la Informalidad. Coordinado por: E. LORA. *Recaudar no basta, Los Impuestos como instrumentos de desarrollo*. Perú: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.
- MANKIN, G. *Macroeconomía*. Traducido por: M. RABASCO. 8° ed. España: Antoni Boston Editor, 2014.
- MANKIWI, N. *Principios de Economía*. 6° ed. Traducido por: MEZA Y STAINES, M. México: Cengage Learning Editores, 2012.
- MARTÍNEZ LAGO, M. y GARCÍA DE LA MORA, L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 4° ed. España: Editorial Iustel, 2007.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. *Portal de Transparencia Económica* [en línea]. [Fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://apps5.mineco.gob.pe/bingos/tp002/Sunat/default.aspx>

- MORENO SOLSO, J. *Análisis Constitucional del Régimen Cedular del Impuesto a las Rentas del Trabajo de Personas Naturales (Físicas) en el Perú: Contravención Sistemática del Principio de Capacidad Contributiva*. Coordinado por: M. ZAVALA ALVAREZ. Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Perú: Griley.
- ONO HIRATA, D. ¿Es el ITAN un impuesto constitucional? *Revista Derecho & Sociedad* [en línea]. 2005, Vol. 24. [Fecha de Consulta: 20 de octubre de 2018], Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/issue/view/1363>
- PAREDES REÁTEGUI, C., AYALA, ZAVALA, P. *Normas Internacionales de Información Financiera, Jurisprudencias, concordancias y casuística*. Tomo I. Perú: Editorial Instituto Pacífico S.A.C, 2006.
- PECHO TRIGUEROS, M. y PERAGÓN LORENZO, L., *Estimación de la Carga Tributaria Efectiva sobre la Inversión en América Latina*. Panamá: Centro Americano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. Una vuelta de tuerca al principio de capacidad contributiva. *Revista Española de Derecho Financiero*, 2009.
- RODRÍGUEZ LOBATO, R. *Derecho Fiscal*. 2º ed. México: Oxford University Press, 1983.
- RUIZ DE CASTILLA F. *Derecho Constitucional Tributario*. Perú: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica, 2019.
- RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, F. Las Clasificaciones de los Tributos e Impuestos, *Revista Actualidad Empresarial* [en línea]. 2009, Vol. 180. [Fecha de Consulta: 01 de mayo de 2018]. Disponible: http://aempresarial.com/servicios/revista/180_1_CBJZVGCWZGPLCZZFRMBNTEITSWNMGOYJPHIKOKHOQXATXZYOMA.pdf
- RUIZ DE CASTILLA, F. *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Perú: Palestra Editores, 2018.
- SABINO, C. *El proceso de investigación* [en línea]. Venezuela: Editorial Panapo, 1992. [Fecha de Consulta: 30 de abril de 2018]. Disponible en: https://metodoinvestigacion.files.wordpress.com/2008/02/el-proceso-de-investigacion_carlos-sabino.pdf.
- SADKA, E. y TANZI, V. A Tax on Gross Assets of Enterprises as a Form of Presumptive Taxation. *IMF Working Paper* [en línea]. 1992, Vol. 16. [Fecha de Consulta: 24 de agosto de 2018], Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=884616>
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10º ed. España: Facultad de Derecho UCM, 1993.

- SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. 4° ed. Perú: Gráfica Horizonte, 1999.
- SANABRIA ORTIZ, R. *Aporte a la crítica de la corriente que relativiza las reglas y principios que limitan el ejercicio del poder tributario a través de la "ponderación"*. Coordinado por: M. ZAVALETA ALVAREZ. Investigaciones tributarias y de Política Fiscal. Perú: Editorial Griley.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la unión europea. *Revista Quincena Fiscal*. 2018, Vol. 3.
- SANTA MARÍA, H., SAAVEDRA, J. y BURGA, L. Historia de la Política Fiscal en el Perú 1980-2009, *Asociación Fiscal Internacional* [en línea]. 2009, Vol. 29. [Fecha de Consulta: 19 de setiembre de 2019]. Disponible en: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/274_08_ct29_hsm-jcs-lb.pdf
- STOTSKY, J. *Manual de Política Tributaria*. Estados Unidos de América: IMF Institute.
- TANZI, V. Política Tributaria. Los Sistema Tributarios de los Países en Desarrollo, *Asociación Fiscal Internacional, Cuadernos Tributarios* [en línea]. Vol. 19 y 20. [Fecha de Consulta: 29 de abril de 2018]. Disponible en: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/75_01_CT19-20_VT.pdf
- TARSITANO, A. *El principio de Capacidad Contributiva*. Coordinado por: H, GARCÍA BELSUNCE. Argentina: Ediciones de Palma, 1994.
- TARTARINI TAMBURINI, T. y CHEVARRÍA SOTELO, R., Sobre el ITAN y el valor razonable de los activos, Informe Tributario. *Revista Análisis Tributario*. 2015, Vol. 333.
- VALLE BILLINGHURST, A. Notas acerca de la Constitucionalidad del ITAN a Propósito de las Recientes Sentencias Emitidas por el TC. *Revista Derecho & Sociedad*. 2007, Vol. 29.
- VARONA ALABERN, J. *Extra-fiscalidad y Dogmática Tributaria*. España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2009.
- VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 10° ed. Argentina: Editorial Aestrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2016.
- ZAVALETA ALVAREZ, M. *El problema de aplicar la "fórmula del peso" (ponderación) en los límites al poder tributario: A propósito del mal entendimiento de la "solidaridad-deber de contribuir" en el Perú*. Coordinado por: M. ZAVALETA ALVAREZ. Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Perú: Griley.

Jurisprudencia revisada

- Argentina. Corte Suprema de Justicia de la Nación [en línea]. Sentencia S.C.H 442. [Fecha de Consulta: 13 de mayo de 2022]. Disponible en: <http://www.saij.gov.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-hermitage-sa-poder-ejecutivo-nacional-ministerio-economia-obras-servicios-publicos-titulo-5-ley-25063-proceso-conocimiento-fa10000412-2010-06-15/123456789-214-0000-1ots-eupmocsollaf>
- España. Tribunal Constitucional de España. Sentencia 150/1990. [Fecha de Consulta 20 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/ES/Resolucion/Show/1575>
- Perú. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República [en línea]. Sentencia CAS. N°4392-2013, considerando 3.7.2. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>
- Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N.º 04993-2007-PA/TC. [Fecha de Consulta: 03 de julio de 2021] Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04993-2007-AA.pdf>
- Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N.º 033-2014-AI/TC. Fundamento 6 segundo párrafo. [Fecha de Consulta: 20 de mayo de 2020]. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N.º 04899-2007-PA/TC. [Fecha de Consulta: 20 de mayo de 2020]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04899-2007-AA.pdf>
- Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. EXP. N.º 2089-2007-PA/TC. [Fecha de Consulta: 03 de julio de 2021] Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02089-2007-AA.pdf>
- Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N.º 03797-2006-PA/TC. [Fecha de Consulta: 11 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>
- Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N.º 2727-2002-AA/TC. [Fecha de Consulta: 15 de setiembre de 2021]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N°2762-2002-AA. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>

Perú. Tribunal Constitucional [en línea]. Sentencia EXP N°7365-2005-AA. [Fecha de Consulta: 16 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/07365-2005-AA.pdf>

Perú. Tribunal Fiscal [en línea]. Resolución del Tribunal Fiscal Núm. 05455-8-2017. [Fecha de consulta: 08 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.gacetajuridica.com.pe/boletin-nvnet/ar-web/0545582017.pdf>

Perú. Tribunal Fiscal [en línea]. Resolución del Tribunal Fiscal Núm. 03885-8-2021. [Fecha de consulta: 08 de junio de 2022]. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_8_03885.pdf



Legislación revisada

Código Civil de 1984.

Código Procesal Constitucional de 2021.

Constitución Política del Perú de 1993.

Ley N° 27889, ley que crea el fondo y el impuesto extraordinario para la promoción y desarrollo turístico nacional, de 2002.

Ley N° 28424, ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, de 2004.

Norma Internacional de Contabilidad 1 – Presentación de Estados Financieros, de 2004.

Norma Internacional de Contabilidad 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias, de 1993.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de 1994.

Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 001-2020-EF/30, de 2020.

Resolución de Superintendencia N°071-2005-SUNAT, de 2005.

Resolución de Superintendencia N°087-2009-SUNAT, de 2006.

TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, de 2004.

TUO del Código Tributario, de 2013.

