



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Análisis de la aplicación de los Principios de No  
Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva por parte del  
Tribunal Constitucional en el Perú respecto al Impuesto a las  
Transacciones Financieras**

Tesis para optar el Título de  
Abogado

**Luis Carlos Zapata Novoa**

Asesor(es):  
Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto

Piura, abril de 2024

## Aprobación

La tesis titulada “Análisis de la aplicación de los Principios de No Confiscatoriedad y Capacidad contributiva por parte del Tribunal Constitucional en el Perú respecto al impuesto a las transacciones financieras”, presentada por el bachiller Luis Carlos Zapata Novoa, en cumplimiento con los requisitos para obtener el título de abogado, fue aprobada por el Director de la tesis Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto.

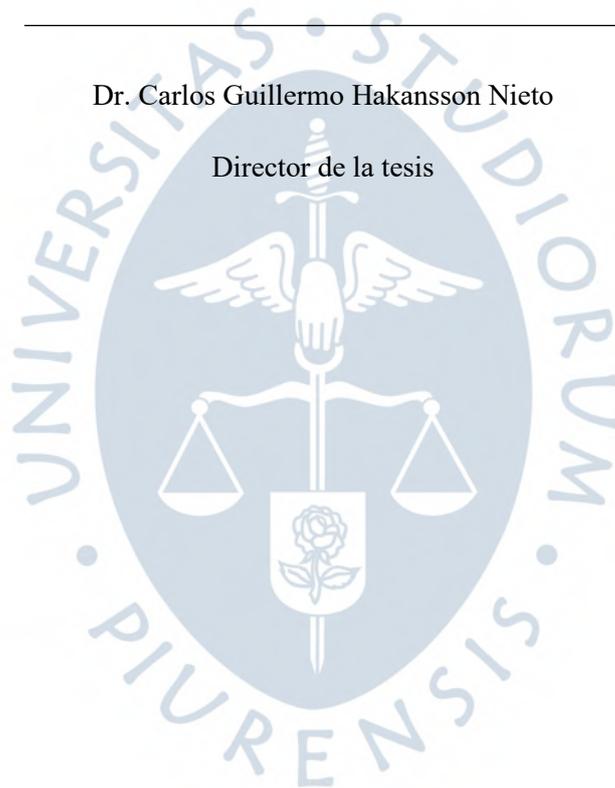


Firmado digitalmente por:  
HAKANSSON NIETO Carlos  
Guillermo FAU 20133840533 soft  
Motivo: Soy el autor del  
documento  
Fecha: 21/03/2024 20:24:34-0500

---

Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto

Director de la tesis





### Declaración Jurada de Originalidad del Trabajo Final

Yo, Luis Carlos Zapata Novoa, egresado del Programa Académico de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura, identificado(a) con DNI: 71743680.

Declaro bajo juramento que:

1. Soy autor del trabajo final titulado:  
“Análisis de la aplicación de los Principios de No Confiscatoriedad y Capacidad contributiva por parte del Tribunal Constitucional en el Perú respecto al impuesto a las transacciones financieras”  
  
El mismo que presento bajo la modalidad de Tesis<sup>1</sup> para optar el Título profesional<sup>2</sup> de abogado.
2. La asesoría del trabajo estuvo a cargo de:
  - Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto, identificado con DNI: 06634454
3. El texto de mi trabajo final respeta y no vulnera los derechos de terceros o de ser el caso derechos de los coautores, incluidos los derechos de propiedad intelectual, datos personales, entre otros. En tal sentido, el texto de mi trabajo final no ha sido plagiado total ni parcialmente, para la cual he respetado las normas internacionales de citas y referencias de las fuentes consultadas.
4. El texto del trabajo final que presento no ha sido publicado ni presentado antes en cualquier medio electrónico o físico.
5. La investigación, los resultados, datos, conclusiones y demás información presentada que atribuyo a mi autoría son veraces.
6. Declaro que mi trabajo final cumple con todas las normas de la Universidad de Piura.

El incumplimiento de lo declarado da lugar a responsabilidad del declarante, en consecuencia; a través del presente documento asumo frente a terceros, la Universidad de Piura y/o la Administración Pública toda responsabilidad que pueda derivarse por el trabajo final presentado. Lo señalado incluye responsabilidad pecuniaria incluido el pago de multas u otros por los daños y perjuicios que se ocasionen.

Fecha: 11/03/2024.

*Firma del autor optante<sup>3</sup>*

<sup>1</sup> Indicar si es tesis, trabajo de investigación, trabajo académico o trabajo de suficiencia profesional.

<sup>2</sup> Grado de Bachiller, Título profesional, Grado de Maestro o Grado de Doctor.

<sup>3</sup> Idéntica al DNI; no se admite digital, salvo certificado.

## **Dedicatoria**

Esta tesis se la dedico al Sagrado Corazón de Jesús, que bien sabe todo lo que sufrí para terminar mi investigación y prestarme su fuerza para no rendirme. A mis padres, por su mirada de desconcierto intentando comprender como es posible que alguien se demore tanto en terminar una tesis. A mis seres queridos por sus constantes preguntas de cuando terminaría la tesis y como no a mi asesor por su infinita paciencia.



## **Agradecimientos**

Al culminar la presente investigación y observando con orgullo este resultado, no es posible dejar de resaltar que dicha tarea hubiera sido imposible de realizar sin la participación de personas y de esta prestigiosa institución que permitieron llevar a buen puerto este trabajo. En este sentido, resulta para mí una verdadera satisfacción, expresar mis agradecimientos siendo justo y consecuente para con ellos.

Agradezco de manera especial y sincera a mi asesor, el Doctor Carlos Guillermo Hakansson Nieto, en primer lugar, por aceptarme como asesorado brindándome todo su apoyo y confianza. Su capacidad para guiar mis desordenadas ideas fueron un invaluable aporte para el desarrollo de la tesis mejorando no solo mis habilidades de investigación sino mi perseverancia y paciencia.

Quiero expresar mi agradecimiento a esta prestigiosa Universidad, por la formación brindada en mis seis años en la facultad, brindándome las herramientas para realizar esta investigación y mi trabajo de manera ética y profesional conforme a los valores y virtudes que fomentan. Asimismo, por las oportunidades ofrecidas que me permitieron cumplir con los plazos para la finalización de la presente investigación.

Además, debo agradecer a mi familia y seres queridos por su apoyo incondicional que entre bromas y conversaciones serias no hubiera sido capaz de proponerme finalizar lo que empecé, que esta tesis también refleja el esfuerzo puesto por ustedes no solo en mi trabajo sino también en mi vida personal.

Finalmente, se dice que lo mejor es para el último, es por esto, que no puedo dejar de agradecer a Dios a quien le prometí terminar este año la tesis, por prestarme Su fuerza de voluntad y determinación para cumplir con el objetivo propuesto.

## Resumen

Desde la promulgación del Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante, ITF), y su entrada en vigencia el 27 de marzo de 2004, como medidas para la lucha contra la evasión que busca formalizar todas aquellas operaciones financieras, canalizándolas por el Sistema financiero para una mejor fiscalización y detección de fraude tributario, el ITF desde sus inicios se ha visto envuelto en un debate jurídico, económico e incluso político respecto a su validez y legalidad de aplicación tomando en cuenta el marco constitucional vigente del país, por lo que nos preguntamos ¿Es constitucional la aplicación del ITF tomando en cuenta los principios constitucionales tributarios de No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva, en el contexto actual que vivimos a casi 20 años desde su entrada en vigencia? .

Por este motivo, el presente trabajo de investigación se basa en el análisis de la presunta constitucionalidad del ITF, desde el punto de vista jurídico, tomando en cuenta los principios constitucionales de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad reconocidos en nuestra Carta Magna. Para dicho efecto, se desarrollan ampliamente esos principios, en primer lugar, su desarrollo teórico doctrinal, para entender la razón de ser de estos pilares, su nacimiento y desarrollo en otros países.

Asimismo, entendida su finalidad y sus características, pasaremos al análisis del ITF en el extranjero y en el Perú, para entender el contexto social y jurídico que dio paso a su nacimiento, la razón de su vigencia, pues nació como un tributo temporal, y si existe alguna vulneración a los principios constitucionales reconocidos en la Carta Magna.

En tercer lugar, revisaremos como se han venido aplicando dichos principios por parte del Tribunal Constitucional en sus sentencias emitidas en estos más de 20 años, analizando como última sentencia la relacionada a la inconstitucionalidad del ITF, para verificar que se haya realizado una interpretación acorde a lo que venía resolviendo y a los desarrollado por la teoría y doctrina.

Finalmente, con los tres puntos previos buscaremos responder a la pregunta inicial y de esta manera, llegar a dar un final a la problemática sobre la aplicación del ITF, su validez en la aplicación y si efectivamente existe conforme a la Constitución.

## Tabla de contenido

Introducción .....	9
Capítulo 1 Los Principios Tributarios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad .....	11
1.1 Régimen Jurídico Constitucional Tributario.....	11
1.1.1 División del Derecho Constitucional Tributario.....	11
1.1.2 Derecho Constitucional Tributario en Perú .....	12
1.2 Deber de contribuir .....	13
1.2.1 Surgimiento del deber constitucional.....	14
1.2.2 Deber constitucional y su contenido normativo.....	15
1.2.3 Perspectiva del Estado Liberal de Derecho.....	16
1.2.4 Perspectiva del Estado Social y Democrático de Derecho .....	17
1.2.5 Perspectiva del Estado Constitucional de Derecho.....	19
1.2.6 Deber de contribuir en el ámbito peruano.....	20
1.2.7 Deber de contribuir en el ámbito extranjero .....	22
1.3 Los principios del derecho tributario .....	23
1.3.1 Principio de capacidad contributiva.....	25
1.3.2 Principio de no confiscatoriedad.....	30
Capítulo 2 Impuesto a las transacciones financieras y los fines extrafiscales .....	35
2.1 El tributo .....	35
2.1.1 El tributo en el sistema jurídico peruano .....	36
2.1.2 Finalidad extrafiscal de los tributos .....	37
2.2 Los impuestos .....	41
2.3 Impuesto a las transacciones financieras .....	42
2.3.1 Antecedentes .....	42
2.3.2 Características del Impuesto a las Transacciones Financieras.....	46
2.3.3 Finalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras .....	46
2.3.4 Problemática del Impuesto a las Transacciones Financieras .....	47
Capítulo 3 Sentencias del Tribunal Constitucional .....	50
3.1 Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara S.A. vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del Exp. 0646-1996-AA .....	50

3.2	Compañía Minera Caudalosa S.A vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 02727-2002-AA/TC .....	51
3.3	Los señores Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 033-2004-AI .....	54
3.4	Inversiones Dream S.A. vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 02302-2003-AA.....	55
3.5	Express Cars S.C.R.L vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 06089-2006-PA/TC .....	57
3.6	Importadora y Exportadora A.S.S.C.R.L vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 06626-2006-PA/TC .....	59
3.7	Colegio de Abogados del Cusco, el Colegio de Abogados de Huaura, más de 5000 ciudadanos, el Colegio de Contadores Públicos de Loreto, el Colegio de Abogados de Ica, el Colegio de Economistas de Piura y el Colegio de Abogados de Ayacucho, a las que se han adherido el Colegio de Abogados de Huánuco y Pasco, el Colegio de Abogados de Puno, el Colegio de Abogados de Ucayali y el Colegio de Abogados de Junín vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 0004-2004-AI/TC.....	61
3.8	Discusión de la Constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras en relación al Principio de Capacidad Contributiva y Principio de No Confiscatoriedad ..	70
	Conclusiones .....	74
	Referencias .....	77

## Introducción

La presente tesis de investigación se enmarca dentro del ámbito del Derecho Público, específicamente en el Derecho Constitucional y en el Derecho Tributario. De la mano de estas dos ramas jurídicas buscaremos entender el tratamiento que el Tribunal Constitucional le da a los principios tributarios de No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva, y como estos se desarrollan en nuestro ordenamiento jurídico, específicamente en relación a la aplicación del impuesto a las transacciones financieras (ITF, en adelante). Pues aún, hoy en día, determinar correctamente el pago de dicho impuesto sigue siendo un enfrentamiento constante entre la administración tributaria y los contribuyentes generando argumentos legalistas y técnicos por parte de ambos, ocasionando que el máximo intérprete de la Constitución se haya visto en la necesidad de intervenir y dar una respuesta, que inclusive entre el mismo tribunal, hubo respuestas distintas

El presente problema se pone en evidencia cuando se revisan las sentencias de los últimos 20 años, en las cuales se han venido desarrollando repetidas veces frente a los casos que llegaron al Tribunal cuestionando la vulneración de dichos principios sobre el ITF. Es así que, a raíz de esta problemática que aún no es resuelta, se ha creído conveniente realizar una investigación exhaustiva que nos permita analizar los puntos de vista de la doctrina y jurisprudencia desarrollada en estos temas.

La importancia de analizar estos dos principios es que, tanto el principio de No Confiscatoriedad y el de Capacidad Contributiva, son los más resaltantes para determinar los límites de la potestad tributaria con la cual esta investida la autoridad competente, pues estos no solo se aplican a las normas jurídicas que establecen tributos sino también a las normas que, en general, disponen de obligaciones y deberes relacionados al fenómeno tributario, como pueden ser las sanciones, infracciones e incluso las que imponen deberes formales.

Siguiendo esa línea de ideas precedentes, es necesario entender el análisis que realiza el Tribunal Constitucional respecto a estos principios para poder determinar los límites que posee el Estado para entender hasta qué punto, el mismo, puede afectar al principio de no confiscatoriedad y al de capacidad contributiva sin lesionar dichos derechos del contribuyente, teniendo en cuenta el marco en que se encuentra el sujeto pasivo, es decir, en un Estado Constitucional de Derecho en donde se sigue la doctrina que fundamenta el pago de tributos con una función social de solidaridad, la cual será desarrollada también en el presente trabajo de investigación.

Para alcanzar los objetivos planteados, haremos uso de las distintas herramientas que cada una de las ramas del Derecho ya mencionadas nos ofrece: los principios generales y las distintas posiciones doctrinarias que las desarrollan; la jurisprudencia judicial que resuelvan controversias sobre los principios antes enumerados en el tribunal constitucional, entre otras fuentes que nos permitan entender, la naturaleza y el alcance de dichos principios en cuanto al sujeto sometido al control tributario de la Administración pública peruana, indiferentemente estén o no plasmados en la Constitución o en alguna norma.

Para lograr dichos objetivos, hemos dividido la presente investigación en tres capítulos: el primero y el segundo se centrará en desarrollar dichos principios, determinar sus definiciones y características particulares, teniendo presente como han sido explicados por parte de la doctrina y como se ha ido moldeando en nuestro sistema legal. Además, desarrollará el deber de contribuir para entender la razón por la cual todos los ciudadanos están llamados a tributar. También explicaremos los conceptos relacionados al ITF permitiendo así crear un margen sobre el cual se va a desarrollar la presente investigación, explicar su finalidad extrafiscal.

En el tercer y cuarto capítulo, se hará un análisis de las principales sentencias que se han dado en estos años por el Tribunal Constitucional, indagando las principales notas definitorias, a través teniendo en cuenta en los fallos que desarrollaban contenido sobre los límites de los principios y cuando efectivamente se lesionaban dichos principios por parte del Estado así como también en qué casos ellos delimitaban sus alcances y las consideraciones que le daban a conceptos que no estaban especificados por la norma y como estos se han ido estableciendo para ser usados como jurisprudencia posteriores en lo que respecta al ITF. Asimismo, veremos ideas centrales que se pueden ir extrayendo del análisis de los capítulos anteriores que se contraponen a la jurisprudencia

Dicho desarrollo, nos ayudará a analizar el panorama actual para dar una opinión sobre que soluciones se podrían dar para poder tener una correcta aplicación de dichos principios y evitar desmedros tanto para el contribuyente como para el Estado de tal manera que haya un balance entre el deber de contribuir al Estado en un marco de Estado de Derecho y los principios como la No Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva.

## Capítulo 1

### Los Principios Tributarios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad

#### 1.1 Régimen Jurídico Constitucional Tributario

Hoy en día, la gran mayoría de países vivimos bajo un régimen de derecho constitucional, el cual ejerce una enorme influencia entre las distintas disciplinas jurídicas, siendo una de ellas materia de la presente investigación. Dicha disciplina no es otra sino la del derecho tributario, pues como en su momento dijo el maestro Adolfo Gabrielli, la estrecha relación entre la materia tributaria y la Constitución se debe a que esta última es “el palladium de la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, guarda severamente escrupulosa, debe ser objeto primordial de las leyes”<sup>1</sup>. Asimismo, el maestro Arrijoa Vizcaino complementa lo anterior descrito pues explica “que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.”<sup>2</sup>

Es en base a esta influencia que nace el derecho constitucional tributario, el cual entendemos como “el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referente a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”<sup>3</sup>. Teniendo en cuenta dicha definición, podemos deducir que el derecho constitucional tributario tiene como objetivo delimitar el contenido y alcance de la soberanía del Estado, y a su vez, regular la potestad tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes.

##### 1.1.1 División del Derecho Constitucional Tributario

Según Spisso<sup>4</sup>, el derecho constitucional tributario incluye históricamente el estudio de: (i) las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y, (ii) las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios entre las distintas instancias del Estado. A

---

<sup>1</sup> GABRIELLI, Adolfo citado por Díaz, Vicente Óscar (1994) *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*. Buenos Aires. Depalma. pp. 3 y 4.

<sup>2</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo (1981) *Principios constitucionales en materia fiscal*. Ciudad de México. Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Tomo I, núm. 13, pp. 229.

<sup>3</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. (1999). *Derecho Tributaria Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires. De Palma. Tomo 1 pp. 219.

<sup>4</sup> SPISSO R (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires. De palma. Pg 490.

esto, Durán<sup>5</sup> incluye el estudio de (i) los nuevos límites constitucionales al poder tributario, establecido por el desarrollo jurisprudencial de muchos derechos humanos, y, (ii) los alcances del deber de colaboración tributaria a terceros, especialmente para la lucha contra la evasión y fraude fiscal. Por esta razón, encontramos que la Constitución, y por ende las normas constitucionales nos transforma a los sujetos de derecho en contribuyentes y, debido a la importancia de esta en la incidencia del ámbito de recaudación y distribución de recursos, encontramos que el Derecho Tributario como unidad se ve influenciado por una perspectiva constitucional, por lo que las instituciones tributarias deben servir a los fines y objetivos constitucionales y entendidas a la luz de lógica constitucional. Esta idea la vemos reforzada en la sentencia del Expediente N°02409-2002-AA/TC<sup>6</sup>, “todas las leyes, reglamentos y sus actos de aplicación, deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los principios constitucionales que le informan”.

### **1.1.2 Derecho Constitucional Tributario en Perú**

En el Perú, tomando en cuenta la Constitución de 1993, podemos observar que en el artículo 74<sup>7</sup>, se enuncia el régimen constitucional tributario. En dicho artículo, a pesar de mencionar las tres formas de gobierno (gobierno central, gobierno regional y gobierno local) solo se considera como titulares del poder tributario al Gobierno Central y a los Gobiernos Locales<sup>8</sup>, sin tomar en cuenta a los gobiernos regionales quienes no cuentan con una verdadera potestad tributaria<sup>9</sup>. En lo que respecta al Gobierno Central, el poder está repartido entre el Congreso y el poder ejecutivo, donde al Ejecutivo le corresponde regular las tasas (las cuales son tributos vinculados que, a su vez conforme al nuevo texto del Código Tributario, comprenden arbitrios, derechos y licencias) y aranceles; y al Congreso le corresponde los demás tipos de tributos, es decir, las contribuciones e impuestos. En cuanto al Poder Local se mantienen sus atribuciones para crear tributos vinculados, esto es, contribuciones y tasas, y por ende derechos, arbitrios y licencias municipales dentro de su jurisdicción territorial.

<sup>5</sup> DURAN ROJO, L.A (2017). *La Noción del deber constitucional de contribuir*. Blog de Luis Duran Rojo. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2007/07/11/sobre-la-nocion-del-deber-constitucional-de-contribuir/>

<sup>6</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02409-2002-AA/TC, del 7 de noviembre del 2002

<sup>7</sup> Constitución Política del Perú. Art. 74 de 29 de diciembre de 1993.

<sup>8</sup> “Esto es perfectamente explicable si consideramos que el diseño constitucional ha sido propenso a acentuar el centralismo y por ello el Capítulo XIV reduce notablemente las atribuciones de las instancias de gobierno descentralizadas”. DANÓS ORDOÑEZ, J (1994). *El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar*, Lima, Themis, pg 131.

<sup>9</sup> Si bien, posteriormente hay una modificación de dicho artículo por el Artículo Único de la Ley N° 28390, publicada el 17-11-2004, la verdad es que en la práctica salvo ciertas facultades para cobrar tarifas por servicios prestados o por ventas de activos, los gobiernos regionales en el Perú carecen de fuentes de ingresos tributarios propios directamente recaudados.

Debido a esto, determinamos que el derecho constitucional peruano influencia enormemente a nuestro derecho tributario, lo cual ha permitido que se desarrolle de tal forma que pueda regular el poder del Estado en cuanto a su soberanía en la tributación. Además, se puede apreciar que ha permitido su reconocimiento y fortalecimiento de tales medidas de control al recoger principios tributarios fundamentales en la Carta Magna de 1993 en el mismo artículo 74<sup>10</sup>, pues nos dice que “(..) 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.” Es gracias a esos principios reconocidos que el derecho tributario tiene un carácter de protección a los contribuyentes del Estado contra las arbitrariedades que pongan en peligro sus derechos fundamentales.

## 1.2 Deber de contribuir

Desde su concepción, al deber de contribuir se le ha percibido como una carga sin tener en cuenta que existe una relación intrínseca y de implicancia recíproca entre el reconocimiento y garantía del derecho de propiedad y los tributos, agregando también un tercer elemento que los une, el Estado de Derecho. Se encuentran tan relacionados entre ellos que, si se prescindiera de uno de ellos, hasta desaparecerían los otros dos<sup>11</sup>, bajo esta línea de ideas Gustavo Naveira de Casanova, nos dice que “si no existiera un Estado de Derecho, no habría quien reconociera y garantizara el derecho de propiedad de los particulares, ni a quien de estos deberían abonar tributos. Por otro lado, sin la existencia de tributos, el Estado no tendría forma sencilla de sobrevivir y el derecho de propiedad dejaría pronto de estar garantizado. Por último, sin derecho de propiedad, no habría parcela de riqueza de los individuos de la cual detraer gabelas ni un Estado al que sufragar.”<sup>12</sup>

Por lo tanto, el deber de contribuir viene a ser un presupuesto para la existencia misma del Estado, dentro de un marco de Estado Constitucional de Derecho, pues busca que se cumplan unas reglas mínimas de convivencia y ejecuten proyectos colectivos que permitan alcanzar el bienestar de la comunidad y de cada uno de sus integrantes. Siguiendo esta línea de ideas, Rodríguez Bereijo explica que “los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad.”<sup>13</sup> En

<sup>10</sup> Constitución Política del Perú. Art. 74 de 29 de diciembre de 1993.

<sup>11</sup> GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMENEZ, Catalina (2008), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, pp. 621.

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> RODRIGUEZ BEREIJO A. (2005), *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*, Madrid, Revista Española de Derecho Financiero Civitas. N° 125. Pg. 21

definitiva, el deber de contribuir se construye sobre la vinculación de un ciudadano con una comunidad concreta, ese vínculo es reforzado por unos lazos de solidaridad que permiten el nacimiento de deberes cívicos. Dentro de estos, encontramos al pago de tributos para el sostenimiento de los gastos por parte del Estado, y que incluso pueden proteger y asegurar bienes constitucionales que también se encuentran recogidos dentro de la Constitución.

Si bien podríamos entender en un inicio que el tributo posee un carácter solamente conmutativo<sup>14</sup>, la realidad es que nos encontramos en un Estado Social de Derecho; por lo tanto, emerge un nuevo papel fundamental para el Estado respecto a la recaudación de impuestos y es la distribución y redistribución de las cargas publicas mediante los tributos aplicando la regla de progresividad fiscal<sup>15</sup>. Por tales razones, consideramos necesario que se deba analizar el desarrollo del deber de contribuir y las distintas corrientes que han influido en el mismo hasta definirlo de la forma como lo conocemos hoy en día.

### **1.2.1 Surgimiento del deber constitucional**

No fue sino hasta la Revolución Francesa, en 1789, que los deberes, los cuales eran considerados como parte de la moral, pasaron a ser reconocidos jurídicamente, principalmente en las Constituciones Políticas de los Estados. Es así como en la Constitución francesa de 1793, se incorporan “los deberes de servir a la sociedad, vivir sometido a las leyes y respetar sus órganos<sup>16</sup>”, entre otros. Luego se fueron agregando los deberes recíprocos, en los cuales el ciudadano se obligaba para con el Estado (por ejemplo: respeto a las normas, participación de cargos públicos, etc.), y viceversa (por ejemplo: protección del ciudadano). Posteriormente en un constitucionalismo más contemporáneo, Durán<sup>17</sup> nos indica que incluso en los textos más moderados, se incluirían otros deberes a los que se les conoce como “fundamentales”, haciendo énfasis en aquellos que se refieren al sostenimiento de las cargas públicas y a la defensa de la nación. Tomando en cuenta el desarrollo de los deberes constitucionales se podrán clasificar en tres tipos<sup>18</sup>: los de personalidad, aquellos que se derivan de la condición de ciudadano; de

<sup>14</sup> Es decir que lo pagamos para poder recibir algo a cambio ya sea de manera directa como en las tasas o indirecta, como lo es el impuesto

<sup>15</sup> Se basa en el principio de que aquellos con una mayor capacidad de pagar, es decir con un mayor ingreso disponible, paguen una mayor proporción al Estado que aquellos que tienen pocos ingresos y que, por lo tanto, se gastan una mayor parte de sus ingresos en sus necesidades básicas. Esto permite una equidad vertical entre los contribuyentes.

<sup>16</sup> PECES BARBA, G. (1987), “*Los Deberes Constitucionales*”. Alicante, Doxa, cuadernos de filosofía. Revista editada por la Universidad de Alicante. N° 4. Pg 331

<sup>17</sup> DURAN ROJO, L. (2017), *La Noción del deber constitucional de contribuir*. Blog de Luis Duran Rojo. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2007/07/11/sobre-la-nocion-del-deber-constitucional-de-contribuir/>

<sup>18</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A. (2005), *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. Madrid, Revista Española de Derecho Financiero. Civitas, N° 125, Pg. 6 y 7.

función, establecidos para aquellos que asumen determinados cargos; y los de prestación, que a su vez son generales como el servicio militar, y los especiales como los vinculados a los funcionarios públicos.

### **1.2.2 Deber constitucional y su contenido normativo**

Si bien al inicio se consideraban los deberes como disposición enunciativa pese a estar recogidos en la Constitución, se busca habilitar una norma de naturaleza legal que los efectivice a través de la generación de obligaciones concretas en el ciudadano<sup>19</sup>. Bajo esta posición, el deber necesita un proceso de concreción, pues es una obligación genérica y es a través de las leyes que adquiere obligaciones a determinados comportamientos exigibles jurídicamente. No obstante, con el tránsito del Estado Social y Democrático de Derecho al Estado Constitucional, es indudable el contenido normativo que la Constitución posee, y por ende todo su contenido y preceptos tienen condición de norma jurídica. Por lo tanto, no solo tendrán incidencia con el Estado sino también con cada uno de los ciudadanos. De esta manera, los deberes constitucionales no solo serán de los ciudadanos sino “también de los poderes públicos, de los órganos, de los funcionarios,... a partir de que el sometimiento de los gobernantes a la ley, supone que las normas jurídicas regulan también el origen, la organización y el funcionamiento del poder y (de que) ...el paso del Estado Liberal al Estado Social y Democrático de Derecho atribuirá unas funciones positivas al poder público para la satisfacción igual de las necesidades humanas básicas<sup>20</sup>”.

Entendido el punto anterior, nos damos cuenta que los deberes constitucionales pasaron de ser meras declaraciones de carácter político a tener por sí mismos fuerza normativa. Esta fuerza vinculante es obtenida debido a que su fundamento se encuentra en la necesidad de las personas (ciudadanos) de formar una entidad estatal, que busque un bienestar general, es debido a esto que se darán límites a nuestros derechos y libertades, siempre y cuando se hagan dentro de un margen de razonabilidad, y a su vez recibiremos ciertas cargas necesarias para lograr que el organismo cuente con los recursos para lograr una vida en común. Uno de esos deberes es el deber de contribuir el cual también se ha visto afectado en su contenido tomando en cuenta el paso a través del tiempo, entre el Estado Liberal de Derecho, al Estado Social y Democrático del Derecho, hasta llegar al Estado Constitucional de Derecho. Estos cambios en la doctrina han permitido enriquecer el significado del deber de contribuir y ha sido recogido tanto como

---

<sup>19</sup> VALERA DIAZ, S. (1982), *La idea del deber constitucional*. Madrid, Revista Española de Derecho Constitucional. N° 4. Pag 69

<sup>20</sup> PECES BARBA, G. (1987) “*Los Deberes Constitucionales*”. Alicante. Doxa, cuadernos de filosofía. Revista editada por la Universidad de Alicante N° 4. Pg 332

en las diversas constituciones de América y Europa como en las sentencias desarrolladas por estos. A continuación, desarrollaré un breve resumen conceptual del tránsito anterior mencionado.

### 1.2.3 *Perspectiva del Estado Liberal de Derecho*

Esta estructura es creada con la finalidad de contener el ejercicio desproporcionado e irracional del Estado a través del poder público. Autores como Sartori, definen al liberalismo como “la técnica de limitar al poder del Estado, a la democracia, la inserción del poder popular en el Estado<sup>21</sup>.” A esto se le adhiere lo dicho por Schmitt a cerca “la esfera de libertad del individuo se supone como un dato anterior al Estado, quedando la libertad del individuo ilimitada en principio, mientras que la facultad del Estado para invadirla es limitada en principio<sup>22</sup>”. Esto denota una “lucha” contra la discrecionalidad tributaria, la cual hasta el día de hoy se sigue librando, la cual parte de que “todos los ciudadanos son contribuyentes, hasta el punto que tanto da llamarlos contribuyentes que ciudadanos, ... porque claro está que contribuir es mucho más que pagar tributos. Práctica y jurídicamente vivir exige contribuir<sup>23</sup>.”

Por lo tanto, no habrá lesión al derecho de propiedad al cobrar tributos, siempre y cuando esté presente un amparo constitucional para realizar dicho cobro, es decir, que necesariamente debe estar recogido en la Constitución reglas claras que permitan dicha exacción en el patrimonio de los ciudadanos. Dentro de esta estructura descrita puede ser encontradas en varias constituciones de América como en la de Argentina de 1994, Brasil de 1988, Estados Unidos de América de 1787, de Chile de 1980, de El Salvador de 1983, de Honduras de 1982, de Nicaragua de 1987, de Paraguay de 1992, de Panamá de 1972, que como dijo Durán, “no existe una cláusula constitucional que reconozca explícitamente el Deber de Contribuir, pero si muchas disposiciones que reconocen principios y/o derechos constitucionales que limitan la actuación del Estado en materia tributaria<sup>24</sup>”.

Posteriormente, dentro de esta misma estructura, se desarrolla el deber de contribuir no como un límite constitucional, sino como un reconocimiento a partir de la capacidad contributiva, por lo que la carga tributaria de un ciudadano debe estar en relación con la riqueza del contribuyente. Siendo esto así, Tejerizo Lopez, dice que el límite a la contribución parte

<sup>21</sup> SARTORI, G.(2000) *Teoría de la Democracia, vol II: Los problemas clásicos*. Madrid, Alianza Editorial, Pg 469.

<sup>22</sup> SCHMITT, C. (1982) *Teoría de la Constitución*. Madrid, Alianza Editorial, Pg 138.

<sup>23</sup> CORTEZ, M. (2001) *El equilibrio constitucional y el equilibrio Jurídica Tributario*, Madrid, Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Anoveros. Civitas, Pg 18

<sup>24</sup> DURAN ROJO, L. (2017) *La Noción del deber constitucional de contribuir*. Blog de Luis Duran Rojo. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2007/07/11/sobre-la-nocion-del-deber-constitucional-de-contribuir/>

“de la causa primera o remota del tributo, está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos<sup>25</sup>”. Así, se tomará a la capacidad contributiva como un límite a la imposición tributaria del Estado, buscando un balance entre el deber de contribuir y el derecho fundamental a la propiedad. Entonces el Estado se encuentra prohibido de crear un tributo que no tenga como base la capacidad contributiva de las personas. Estados en América como Bolivia<sup>26</sup> y Puerto Rico<sup>27</sup> recogen en sus constituciones este concepto, en Europa tenemos a la Constitución Italiana de 1948<sup>28</sup>. Como podemos observar, en estas constituciones se menciona la correlación existente entre el deber de contribuir y la capacidad contributiva, y solo en base a esta última se podrá mover el poder tributario.

#### **1.2.4 Perspectiva del Estado Social y Democrático de Derecho**

En palabras de García Pelayo<sup>29</sup>, significa históricamente el intento de adaptación del Estado tradicional, es decir, el Estado Liberal Mínimo, a las condiciones sociales de la civilización industrial y postindustrial con sus nuevos y complejos problemas, pero también con sus grandes posibilidades técnicas, económicas y organizativas para enfrentarlas. Buscará trascender del individualismo al bienestar colectivo, razón por la cual el Estado participará de manera más activa en la vida social y económica del país. A su vez, Vidal Marín señala “con el objeto de conseguir las finalidades que constitucionalmente le vienen atribuidas<sup>30</sup>”. Por tanto, el sistema tributario busca cumplir con la igualdad de los ciudadanos a través de la redistribución de recursos. Además, el deber de contribuir podría conseguir también otros fines constitucionales, que incluso haría que la capacidad contributiva se reduzca o quede subordinado a ellos. Siguiendo lo expuesto por Durán Rojo, en América Latina, esta visión es

---

<sup>25</sup> TEJERIZO LOPEZ, M. (1980) *La causa de los tributos*, Madrid, Hacienda Pública Española, IEF N64, p. 204

<sup>26</sup> Constitución de 1995 Artículo 8 “son deberes fundamentales, entre otros, el deber de contribuir en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos.”

<sup>27</sup> Constitución de 2002 Artículo 9 “declaran como deberes fundamentales los siguientes: contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas.”

<sup>28</sup> Constitución de 1948 Artículo 53 “todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva...”

<sup>29</sup> GARCÍA PELAYO, M. (1999), *Derecho Constitucional Comparado*. Madrid, Editorial Alianza, pg. 18.

<sup>30</sup> VIDAL MARIN, T. (1993) *Un Estudio Constitucional sobre el Deber de Contribuir y los principios que lo informan*. Madrid, Tirant lo Blanch, Pg 23.

compartida por las constituciones de Colombia<sup>31</sup>, Costa Rica<sup>32</sup>, Ecuador<sup>33</sup>, Guatemala<sup>34</sup>, México<sup>35</sup> y Venezuela<sup>36</sup>; y en Europa por la Constitución de Rusia.<sup>37</sup>

Todos estos cambios traen como consecuencia una ruptura con el concepto de deber de contribuir, pues ya no sería el límite máximo la capacidad contributiva; sino que, dentro del marco de Estado Social y Democrático de Derecho, tendrá como nuevo alcance la justicia y paz social ya mencionadas. Es así, que en la sentencia 221/1992 del tribunal español nos dice que “la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria<sup>38</sup>”.

Siguiendo esta premisa podemos entender, que se reconoce la función extrafiscal que puede tener el tributo, y son estas funciones extrafiscales las que estarán orientadas a la consecución de fines que la misma Constitución protege. Por esta razón, el poder tributario pasa a tener un rol importante para garantizar las libertades económicas relevantes constituyéndose además un nexo entre el Estado Social y Estado de Derecho. Teniendo en cuenta lo dicho por García Dorado, “lo importante y sustancial del establecimiento constitucional del deber de contribuir es (...) que la transferencia se lleve a cabo atendiendo al principio de solidaridad y respetando los principios que configuran dicho deber<sup>39</sup>”. Es así que aquellos tributos que tengan una justificación particular del contribuyente, distinta a un

<sup>31</sup> Constitución de 1991 Artículo 95, “Son deberes de la persona y ciudadano: ... 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad

<sup>32</sup> Constitución de 1949 Artículo 18, “Los costarricenses deben observar su Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”

<sup>33</sup> Constitución de 1998 Artículo 97, “Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley: ... 10. Pagar los tributos establecidos por ley.”

<sup>34</sup> Constitución de 1985 Artículo 135, “ Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República los siguientes: (d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por ley.”

<sup>35</sup> Constitución de 1917 Artículo 31, “son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

<sup>36</sup> Constitución de 1999 Artículo 133, “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

<sup>37</sup> Constitución de 1993 Artículo 57, “Todo ciudadano debe pagar los impuestos y los derechos establecidos...”

<sup>38</sup> Tribunal Español Sentencia 221/1992 fundamento 4.

<sup>39</sup> GARCÍA DORADO, F. (2007) *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Contribuir*, Madrid Dykinson, Pg.32

beneficio económico o disfrute de un bien o servicio atienden al principio de solidaridad en aras de pertenecer a un Estado de Derecho, siendo la capacidad contributiva un justificante de este principio, por lo que el contribuyente no tributa por el deber de contribuir, sino que lo realiza por una colaboración directa con la voluntad de contribuir al sostenimiento de sus gastos como ciudadano.

Según Franco Gallo, desde una perspectiva “de solidaridad, igualitaria y teleológica propia de los sistemas inspirados en el moderno constitucionalismo participativo la imposición o la tributación no se considera como potencialmente represiva de la persona y de sus derechos individuales libertarios y no queda justificada simplemente el hecho de que la recaudación correspondiente vaya dirigida a proteger varios derechos y a remunerar los servicios públicos esenciales prestados por el ente público. Esto porque en la sociedad liberal-democrática la persona ya no se identifica con el *homo oeconomicus* sino que se considera en su complejidad de ser político, social y moral, integrado como un individuo en un contexto institucional y abstractamente idóneo para contribuir a los gastos públicos por el simple hecho de realizar un presupuesto que manifiesta una posición ventajosa económicamente valuable”<sup>40</sup>. Es así que, aunque haya un sacrificio económico individual de cada contribuyente, distribuido equitativamente, podrá enriquecer indirectamente a las personas como parte de la sociedad. Con el surgimiento del llamado principio de solidaridad, el Estado además de poder defender y garantizar el patrimonio de los contribuyentes, lo cual es la función más perceptible del punto de vista individual, podrá llevar a cabo justas políticas sociales redistributivas que permitan estabilizar y promover el crecimiento económico y cultural del Estado.

### **1.2.5 Perspectiva del Estado Constitucional de Derecho**

Tomando en cuenta lo anterior, nos damos cuenta que la mencionada solidaridad por sí sola no es suficiente para poder justificar la actuación de la Administración sin que pueda terminar lesionando los derechos y garantías del ciudadano. Es por esa razón, que el deber de contribuir debe entrar en relación con otros bienes constitucionales, que podrían ir incluso más allá de los límites de la capacidad contributiva, entrando en un acto de ponderación<sup>41</sup>. Esto es el resultado de que los tributos, pueden tener otros fines a parte del recaudatorio, como es el de la lucha contra el fraude de la ley y la evasión fiscal, permitiendo al Estado la creación de obligaciones que podrían llegar a ser, más que dar información, actos de control de las

---

<sup>40</sup> GALLO, F. (2007) *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*, Madrid, Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales S.A, Pg. 92

<sup>41</sup> Con ponderar no hacemos referencia a que haya una jerarquía de principios o bienes constitucionales más importantes que otros, sino que se elegirá uno teniendo en cuenta el caso concreto, pudiendo elegirse el otro bien en una situación distinta.

operaciones de los contribuyentes. Por tal motivo, vemos que no solo depende, el deber de contribuir, del llamado principio de solidaridad, sino que a su vez incluirá actos de colaboración de terceras personas para la protección de otros bienes constitucionales, como podrían ser los ya mencionados anteriormente.

Esta ponderación mencionada resulta de vital importancia cuando se trata de juzgar la actuación de la administración tributaria, pues el Tribunal Constitucional, en el caso peruano, deberá ejercer una función de control en la recaudación y que el comportamiento de la Administración sea conforme a los límites establecidos por la Carta Magna, más aún considerando que la actuación de este organismo posee discrecionalidad. Además, no solo el órgano regulador de la Administración, debe velar por el cumplimiento de los mandatos constitucionales, sino que con la misma obligatoriedad el mismo organismo tributario, debe ser aplicada, tomando en cuenta el principio de jerarquía normativa<sup>42</sup>. En virtud de esto, la Administración Tributaria debe tener en cuenta no solo las leyes o reglamentos a la hora de cobrar los tributos, sino que ajustará sus actuaciones en a la Constitución Política del país correspondiente, y lo mismo se aplicará para los actos de su propia fiscalización.

### **1.2.6 Deber de contribuir en el ámbito peruano**

En el Perú, la función social del tributo está contenida en el artículo 43 de la Constitución del Perú, el cual señala que “la República del Perú es democrática, social (...)”<sup>43</sup>, y a pesar de no estar recogido el deber de contribuir, el desarrollo tributario constitucional a través de las sentencias y la doctrina han permitido que se refuerce la figura de la administración tributaria (conocida como Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y aduanera), entregándole facultades que permitan el cumplimiento de su función recaudadora. Esto ha permitido que, a lo largo de estos años, el Tribunal Constitucional intervenga sucesivamente, incorporando elementos que permitan explicar dicho deber, permitiéndole reconducir los alcances de los límites de aplicación en el marco del cumplimiento de sus funciones tributarias. De esta manera, busca crear un margen referencial sobre el que se desarrollarán dichos conceptos y esto lo hacen debido a que si bien “los principios constitucionales tienen una estructura que se les denomina concepto jurídico indeterminado, ello ni impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y contenido<sup>44</sup>.”

---

<sup>42</sup> “El artículo 51.º de la Constitución, que consagra el principio de jerarquía normativa y la supremacía normativa de la Constitución, dispone que la Constitución prevalece sobre / toda norma legal y la ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente...” <sup>42</sup> Stc. N° 0022-2004-AI-TC, Lima, 2004, fundamento 13

<sup>43</sup> Artículo 43º de la Constitución Política del Perú de 1993

<sup>44</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0033-2004-AI-TC, Lima, 2004, fundamento 6

### **1.2.6.1 Deber de contribuir y principio de solidaridad en la jurisprudencia peruana.**

Es a través de esas precisiones que deber de contribuir, se encuentra mencionado en la sentencia 0004-2004-AI/TC, en la que señalan en lo referido al principio de solidaridad del deber de contribuir, es una regla de orden público tributario orientado a la promoción del bienestar general (...) mediante la contribución equitativa al gasto social<sup>45</sup>. A su vez, podemos ver que el llamado principio de solidaridad se vuelve a mencionar en la sentencia del Exp. 00053-2004-PI/TC<sup>46</sup>, pues se pronuncia en tanto a lo relacionado a los arbitrios municipales, y nos habla de la justificación de dicho principio cuando se quiera salvaguardar la equidad de la distribución en lo relacionado al pago de dichas tasas. Además, en la sentencia de 6089-2006-PA/TC<sup>47</sup> explica que el principio de solidaridad permite una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, pasando de un deber de contribuir teniendo como base la capacidad contributiva (la cual, obviamente incluye a la no confiscatoriedad), a pasar a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, el cual buscará la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas.

### **1.2.6.2 El deber de contribuir como principio constitucional.**

Sin embargo, el desarrollo de este principio de Solidaridad, así tal cual está explicado en las sentencias de dichos expedientes, presenta un grave problema, pues podríamos entenderlo en palabras de Bravo Cucci como “un sobreprincipio que justifica, de darse el caso, que un tributo pueda ser instituido en violación de a los principios de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad e inclusive a los derechos fundamentales de las personas”<sup>48</sup>. Visto lo anterior podríamos entender que no es totalmente compatible lo desarrollado por el Tribunal Constitucional con nuestro ordenamiento, pero realizando una interpretación sistemática de toda la Constitución hemos de agregar que esto no significa que se legitime un intervencionismo autoritario que dejaría de servir a los particulares en aras de una voluntad de sobredimensionar los intereses generales como dice García Novoa<sup>49</sup>, sino que deberá de interpretarse en conjunto al principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad los cuales se encuentran recogidos en el artículo 74<sup>50</sup>.

<sup>45</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI-TC, Lima, 2004, fundamento 9.

<sup>46</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0053-2004-AI-TC, Lima, 2005, pag. 26

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 6089-2006-AI-TC, Lima, 2005, pag. 26

<sup>48</sup> BRAVO CUCCI, J. (2013) *Derecho Tributario Reflexiones*, Lima, Jurista Editores, Pg.33.

<sup>49</sup> GARCIA NOVOA, C. (2009). *El concepto del tributo*, Lima, Tax editor, Pg 158.

<sup>50</sup> Sobre este punto se hablará en mayor detalle en el siguiente apartado

Aunado a esto, es importante mencionar que la solidaridad, estrictamente hablando, no es una expresión de justicia tributaria, y el tributo es y seguirá siendo una excepción al derecho de propiedad y no un deber de solidaridad. Por lo tanto, podemos decir que el contribuir en el gasto público es un deber, y aunque se basara en la solidaridad, como ha desarrollado el Tribunal, no deberá dejar de lado a los principios tributarios que se encuentran reconocidos en la Constitución del Perú de manera implícita pues nos encontramos en un Estado Constitucional de derecho y por tanto se debe garantizar la propiedad. Por lo expresado, el Tribunal Constitucional deberá desarrollar más precisiones a dicho contenido indeterminado pues se podría usar como eximente para señalar como imposición aquellos hechos que no necesariamente guarden relación con la capacidad contributiva de los contribuyentes en aras de “salvaguardar” dicho deber.

### **1.2.7 Deber de contribuir en el ámbito extranjero**

En cuanto a la legislación extranjera, la Constitución española de 1978 establece con fuerza constitucional el principio del deber de contribuir en el primer apartado del artículo 31 en el cual nos señala que “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.”<sup>51</sup> A su vez, en la jurisprudencia extranjera, Escrivano nos dice que “en la sentencia 97/1968 dada por el tribunal italiano se establece una conexión entre ambos principios (deber de contribuir y capacidad contributiva) que suponen una neta diferencia: el de capacidad contributiva define el deber de contribuir, establece las funciones y las bases para que pueda ser jurídicamente fundado y limita su aplicación evitando que la detracción alcance a los medios necesarios para la satisfacción de las necesidades elementales”<sup>52</sup>. Gracias a esto entendemos que se busca priorizar la capacidad de un sujeto para tributar por encima del deber de contribuir y evitar caer en tributos confiscatorios.

En conclusión, el deber de contribuir se constituye como un pilar necesario como bien constitucional para el cumplimiento de función recaudatoria como para el cumplimiento de otras finalidades constitucionales. Esto permite fundamentar, por un lado, la facultad de imposición de la administración tributaria para llevar a cabo el cumplimiento de las finalidades mencionadas, y por otro lado, al ser un bien constitucional, dichas finalidades deben ser cumplidas en el marco de la estricta observancia del Estado Constitucional, teniendo como fuente de manifestación a la capacidad contributiva. Sin embargo, se ha observado que la

<sup>51</sup> Art. 31 de la Constitución Española de 1978

<sup>52</sup> ESCRIBANO F. (2009), *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Lima, Grijley, Pg. 262

doctrina del Tribunal Constitucional resulta ineficiente aun para dar respuesta al concepto del deber contribuir y su aplicación a los impuestos o a todo lo comprendido del fenómeno tributario. Resolver esta incógnita ha de ser necesaria para que se pueda determinar el verdadero alcance del deber de contribuir sin que se caiga en una afectación directa al sujeto pasivo, pues de no ser así podría terminar extralimitándose y provocando una afectación directa al contribuyente de sus derechos fundamentales.

### 1.3 Los principios del derecho tributario

Es conocido que el derecho no solo está compuesto por normas, sino que a su vez también está conformado por principios. Son estos principios los que representan valores respecto a los que el ordenamiento jurídico sigue y de los que se sirve de guía para la construcción de su estructura, es decir, son aquellas proposiciones que prestan base y fundamento al derecho. En palabras de Bravo Cucci<sup>53</sup>, “son disposiciones axiomáticas, directrices o si se requiere reglas de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados<sup>54</sup>”. La importancia de entender este significado es debido a que dichos principios contienen mandatos prescriptivos, los cuales van a delimitar objetivamente el alcance de normas, e inclusive pueden ser portadores de una carga valorativa, es así que ir en contra de los principios no solo se atenta contra una norma en específico sino contra todo el ordenamiento jurídico en su integridad.

En cuanto a los principios constitucionales en materia tributaria, Rodríguez Bereijo nos dice que “más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo, constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan una concreción en ulteriores normas y decisiones (...)”<sup>55</sup>. De tal modo que podemos observar lo dicho anteriormente en el ya mencionado art. 74 de la Constitución, el cual recoge los principios de igualdad, de no confiscatoriedad, de reserva de ley, y hace hincapié en el respeto de los derechos fundamentales de la persona<sup>56</sup>. Además, el autor luego sostiene que estos principios tienen inevitablemente

<sup>53</sup> BRAVO CUCCI, J.(2006) *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Palestra, Lima, pp. 64

<sup>54</sup> Un concepto jurídico indeterminado se da cuando su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso.

<sup>55</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A. (1992), *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites al poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, Madrid, Revista Española de Derecho Constitucional N 36 set/dic, Pg 22 y ss.

<sup>56</sup> Si bien deja de lado algunos principios recogidos por la antigua Constitución peruana de 1979, como son lo de justicia, obligatoriedad, publicidad y certeza, creemos que estos pueden deducirse de la lectura de la Carta Magna.

una cierta indeterminación, “de contornos imprecisos”, pues permite fijarse como límites al ejercicio del poder público (tanto una función positiva como negativa<sup>57</sup>). Debido a la dificultad de precisar su alcance, es que va a primar la función negativa a través de la protección judicial de los jueces y los tribunales.

Los principios tributarios constitucionales, una vez superada la etapa en la que eran vistos solo como enunciados declarativos, se convierten en mecanismos para ponerle un freno a los atributos del poder tributario previniendo que tengan un alcance ilimitado. Por lo tanto, podemos reforzar la idea en palabras de Alejandro Altamirano<sup>58</sup>, quien nos explica que los principios constitucionales tributarios son:

- a) Directivas inexorables para el legislador, en razón de que este debe ordenar la legislación a dichos valores.
- b) Son limitantes al ejercicio arbitrario y discrecional del poder debido a que operan como garantías del contribuyente.
- c) Encauzan la interpretación de todo el ordenamiento jurídico en torno a los mismo
- d) Sintetizan una tradición jurídica y hacen viable el funcionamiento del Estado constitucional de derecho.
- e) Son conquistas jurídicas de la civilización que no se alteran con regularidad, sino que perviven en el tiempo.
- f) Son operativos y no programáticas.

A continuación, pasaremos a desarrollar los dos principios en los que se basa la presente tesis. La razón de hacer énfasis en estos dos principios tributarios es que ambos son principios constitucionalizados, distinto de los principios tributarios constitucionales<sup>59</sup>. Una vez entendido la razón de la importancia de estos principios tributarios, vamos a centrar nuestra investigación en aquellos que son nombrados en la presente tesis, pues estos principios cumplen como función principal un límite a la potestad tributaria o poder tributario por el cual esta investido la autoridad competente, dados por la misma Constitución. Vamos a tratar de

<sup>57</sup> “función positiva, que consiste en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean, en cuanto fuentes del Derecho y en cuanto informadores del conjunto del ordenamiento jurídico. La función negativa consiste en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores.” RODRIGUEZ BEREIJO, A. (1992), *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites al poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Madrid*, Revista Española de Derecho Constitucional N 36 set/dic, Pg 22 y ss.

<sup>58</sup> ALTAMIRANO, A. (2012), *Derecho tributario, teoría general*, Madrid, Marcial Pons, Pg. 98

<sup>59</sup> La diferencia entre ambos radica en que los segundos son principios de todo el ordenamiento jurídico aplicado en esta rama en específico, mientras que los principios tributarios constitucionalizados son aquellos que tienen igual valor jurídico, pero con la diferencia que son específicamente utilizados en este ámbito del derecho, claro está, sin que pueda tener injerencia en otros ámbitos jurídicos.

entender su contenido normativo, como están recogidos en nuestra Carta Magna y los alcances que le han ido dando las distintas sentencias del Tribunal Constitucional, y lo desarrollado por la doctrina tanto nacional como la extranjera.

### 1.3.1 *Principio de capacidad contributiva*

El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y a su vez deriva del principio de igualdad de cargas públicas<sup>60</sup>. Esto es debido a que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al financiamiento del Estado, pues son parte de la sociedad, y, por tanto, tienen el deber de contribuir. Es así que el Estado puede obtener los fondos suficientes y necesarios para realizar obras de necesidad pública. Siendo esta es la razón fundamental de la existencia de este principio, esto no quiere decir que por tal motivo todos estemos obligados a contribuir de la misma manera o el mismo monto. Como bien dijimos en un inicio, si bien deriva del principio de igualdad, esto no hace referencia a que todos deban contribuir lo mismo, tomando solamente una igualdad cuantitativa, sino que se refiere también a una cualitativa, personal; por lo que se tendría que tomar en cuenta la situación económica de cada quien, y eso se deberá ver de acuerdo a cada tipo de tributo que pueda ser creado.

Oswaldo H. Soler prefiere adoptar la denominación de principio de justicia pues a su entender comprende no solo la igualdad, sino también la equidad en la tributación<sup>61</sup>. Sin embargo, lo consideramos redundante debido a que cuando hablan de igualdad comprende a la equidad, y como hemos visto, la capacidad tributaria busca tal equidad en los pagos de tributos dependiendo de cada contribuyente y situación personal. Por tales razones, coincidimos con la definición de capacidad contributiva de acuerdo al maestro Gerardo Novoa Herrera, quien la define como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado<sup>62</sup>, que a su vez se relaciona directamente con el sacrificio que el propio contribuyente realiza a su haber para poder contribuir al gasto público.

<sup>60</sup> NOVOA HERRERA, G. (2006). *El principio de la capacidad contributiva*. Lima. Derecho PUCP. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17169/17458>

<sup>61</sup> “Así el postulado de justicia procura básicamente:

- a) Generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidas al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión, clase social.
- b) Que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.
- c) Que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso a cada persona” Recogido de : Tratado de derecho tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal, Soler, Oswaldo H

<sup>62</sup> NOVOA HERRERA, G. (2006). *El principio de la capacidad contributiva*. Lima. Derecho PUCP. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17169/17458>

De esta manera, la capacidad contributiva sustenta que una persona soporte cargas tributarias, pero siempre en proporción a su patrimonio o renta, lo cual permite el sostenimiento del Estado.

Podemos afirmar que la capacidad contributiva por sí sola no es cuantificable, si no que deberá ser tratada en armonía con otros principios. Por esta razón, Andrade Perilla nos dice que, tratándose evidentemente de juicios subjetivos que en última instancia buscan determinar una tributación justa y puesto que la justicia tributaria es parte esencial del Derecho Homónimo la determinación de la capacidad contributiva debe estar regida por principios jurídicos<sup>63</sup>. Esto hace necesario que, para poder determinar los límites de tributación, se tiene que observar, a su vez, otros principios. Además, quien va a determinar en que medida los sujetos pueden contribuir al Estado, no será otro que el legislador, pero siempre y cuando gradúe la obligación tributaria en virtud de la capacidad contributiva y en relación con otros principios tributarios. Solamente así, podrá medir cuanta es la carga que una persona podrá soportar como máximo, permitiendo que las consecuencias jurídicas producto de esta diferenciación puedan ser adecuadas al fin que se quiere alcanzar.

A lo largo de los años, la naturaleza jurídica de la capacidad contributiva ha sido designada de varias formas y grandes juristas han desarrollado doctrinas afirmando distintas posturas: que es un ideal político al cual apunta la potestad tributaria; o solo una recomendación. En el primer caso<sup>64</sup>, quita todo contenido jurídico que conlleva este concepto reduciéndolo a una mera meta social, pues deviene de esta con una fuerte dosis de perfección inalcanzable, lo cual sería contradictorio pues si fuera inalcanzable, entonces tendríamos que aceptar que necesariamente los tributos siempre serán confiscatorios; en la segunda acepción<sup>65</sup>, se considera como una simple sugerencia beneficiosa que al final va a depender del legislador si la acepta o no, quedando a su libre disposición respetar o no la capacidad contributiva de los ciudadanos. Sin embargo, después del análisis anterior que hemos realizado, tenemos que diferir de las opiniones antes mencionadas debido a que hemos visto que la capacidad contributiva cumple un papel muy importante para solo ser considerado una mera recomendación o un ideal político.

---

<sup>63</sup> ANDRADE PERILLA, M. (1985), *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, Pg. 236.

<sup>64</sup> Guilliani Fonrouge por ejemplo, desarrolla una postura en la que la capacidad contributiva “Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico.” GIULLIANNI FONROUGE, C. (1962), *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Ediciones de Palma, Pg 93.

<sup>65</sup> Giannini desarrolla su postura respecto a que el juicio sobre la idoneidad de un determinado hecho para que sirva de índice de capacidad contributiva está reservado al legislador, y por lo tanto, aún cuando esa idea sea colocada como base de un tributo, constituye un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista. GIANNINI, El concepto fundamental del derecho tributario, 1956, p. 75, citado en SAINZ DE BUJANDA, F. (1977) *Hacienda y Derecho, Tomo III*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Pg 182.

### 1.3.1.1 Capacidad Contributiva en el Perú.

A pesar de las diferentes posturas existentes respecto a si la capacidad contributiva tiene o no naturaleza jurídica, o si solo es un ideal político, en el Perú al haber sido positivizado en la Constitución, las leyes tributarias están prohibidas de transgredir este principio y tendrán que tomarla siempre en cuenta en su elaboración. De este modo, el principio de capacidad contributiva lo encontramos de manera implícita en la Constitución Política del Perú, reflejado en el principio de Igualdad el cual se encuentra en el artículo 74. Por ende, al estar consagrado dentro de nuestra Carta Magna impide que la capacidad contributiva sea una mera recomendación, por el contrario, esta pasa a insertarse en nuestro ordenamiento no solo como una norma sino como un principio jurídico constitucionalizado que el legislador no podrá dejar de lado y que deberá tomar siempre en consideración y bajo estricta observancia a la hora de elegir un hecho como base para la imposición de un tributo.

Sobre esta idea, Bravo Cucci señala que “no encuentra este principio, un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que él se encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto" en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano y preponderantemente por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo una especie de doblez del mismo (...) <sup>66</sup>”. Como sostiene Bravo Cucci, el principio de capacidad contributiva se encuentra ligado e incluso podemos agregar que deriva del principio de igualdad, por lo que todos aquellos contribuyentes que estén obligados a concurrir en el sostenimiento de las cargas públicas deben hacerlo a la luz de este principio y nadie podrá ser eximido de contribuir por razones distintas a la carencia de capacidad, es decir, que si no poseen una capacidad contributiva podrían ser efectivamente exonerados de pagar tributos.

Una vez determinada la naturaleza jurídica de la capacidad contributiva podemos entrar a describir cuales son las características fundamentales de este principio. En palabras de Novoa Herrera, hay dos resaltantes “las más importantes y principales son, primero, el ser el límite material del poder tributario y segundo, ser la causa jurídica del impuesto<sup>67</sup>”. Respecto a la primera característica antes mencionada, se deduce de la Constitución puesto que la misma desarrolla que los principios tributarios limitan el ejercicio del poder estatal, y al estar este incluido en ese artículo implícitamente se entiende que también vendría a ser un límite. Cuando

<sup>66</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. (2015), *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima. Jurista Editores, pg. 132

<sup>67</sup> NOVOA HERRERA, G. (2006), *El principio de la capacidad contributiva*. Lima. Derecho PUCP. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17169/17458>

nos referimos a un límite no es al meramente formal, porque la formalidad se encuentra vinculada a un principio distinto, al de legalidad; es por eso que se necesita necesariamente una ley para crear un tributo. Por el contrario, estamos ante un límite material, por el cual se restringe el poder del Estado de sustraer parte de la riqueza de los contribuyentes, a solo aquellos permitidos.

Algunos autores como Guillianni Fonrouge, defienden la postura en la que niegan que el principio de capacidad contributiva sea un límite, argumentando que las únicas limitantes que tiene el poder tributario son aquellos inherentes a la soberanía del poder del Estado o que es un concepto muy impreciso para constituirlo como un precepto jurídico. Sin embargo, indiscutiblemente este principio se ha constituido como uno de los límites más importantes y reconocidos a nivel legislativo como es el caso de Perú, Argentina, Brasil, España e Italia, entre otros. Por esta razón, en dichos países mencionados, el tributo solo grabaría a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva. Esto ocasiona que se elija un hecho imponible a gravar en donde se manifieste la capacidad contributiva, dotando de fuerza constitucional y se convierte en límite esencial al poder tributario del Estado. Por lo tanto, al tener este principio fuerza constitucional, todas las normas de rango menor deberán respetarlo o caso contrario se podrán activar los mecanismos previstos para proteger la vigencia de dichas normas constitucionales.

En cuanto a la otra característica principal de este principio es causa de impuesto, pues la simple creación de una norma tributaria por sí misma no genera ninguna obligación para el sujeto pasivo, sino que para que surta efectos jurídicos, se tiene que realizar el hecho imponible y solo de esta manera surgirá el derecho a favor del Estado. Por ende, el hecho necesariamente debe tener un contenido económico, que demuestre un índice de capacidad contributiva la cual se exterioriza en nuestra realidad a través de ciertos índices reveladores de riqueza: renta, patrimonio y consumo; o tomando solo el punto de vista de la renta estas pueden ser reformuladas como renta obtenida, renta acumulada y renta consumida. En general, la capacidad contributiva se ve reflejada en todo aquello que un sujeto genera, obtiene o acumula, y entenderemos que iría más allá de la capacidad contributiva si por el contrario no tenga relevancia económica, o genere algún tipo de desmedro en el patrimonio del sujeto. Es por eso que autores como, Pérez de Ayala opinan que la capacidad contributiva es "causa necesaria e insoslayable para la existencia del tributo"<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> PÉREZ DE AYALA, José L. (1979), *Las cargas públicas: Principios para su distribución*, Madrid. Revista de Hacienda Española No 59. p. 87.

Cuando hablemos de tributos, se debe tomar como hecho impositivo una situación que revele un índice de capacidad contributiva como presupuesto de obligación tributaria. Entonces, así se grave distintos hechos todos tienen en común la naturaleza económica, y se gradúa el impuesto de acuerdo a la trascendencia de dicho hecho. Podemos inferir que lo único que une el hecho a la ley es la capacidad contributiva del sujeto, siendo la razón última por la cual se le considera causa del impuesto<sup>69</sup>. Si bien hay quienes tienen dudas y establecen que la causa es el poder tributario de establecer impuestos, al ser una atribución del Estado. La coacción no basta por sí sola para la configuración de un tributo, este no puede ser una medida arbitraria o una mera manifestación del poder tributario sin ninguna base. Todo lo contrario, debe buscar una razón superior por la cual el Estado ordena pagar tributos, y esta razón es la capacidad contributiva, y esta capacidad contributiva la que legitima el tributo. Si el legislador buscara imponer un tributo verá restringida su libertad de elección a solo aquellos supuestos donde se aprecie una manifestación de riqueza.

En conclusión, el principio de capacidad contributiva lo podemos encontrar presente en la formulación de todo tipo de tributos. Bravo Cucci<sup>70</sup> hace una distinción que el principio puede manifestarse graduando dicho tributo o fundándolo, es así que el autor indica que los tributos fundados por dicho principio son los impuestos, debido a que a que esta especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. Por otra parte, los tributos graduados por el principio son las tasas y las contribuciones pues el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza sino un acto de la administración pública, por lo que el principio repercute solamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria. Pero sea la forma en la que se pueda manifestar, eso no impide que se manifieste este principio en cada tributo, pues es aquello que le da legitimidad a cualquier tributo que desee operar. Por lo tanto, es de obligatoria observancia por parte de la administración tributaria respetar este principio constitucional y salvaguardar la integridad de los contribuyentes y su derecho constitucional a la propiedad.

---

<sup>69</sup> En esta línea de ideas tenemos lo dicho por Dino Jarach : “En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual/a ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Esta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero con la común naturaleza económica, es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho, es el único presupuesto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de la capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto.” JARACH, D. (1947), *El hecho imponible: Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Buenos Aires, Edit. de la Revista de Jurisprudencia Argentina S.A. pg. 102.

<sup>70</sup> BRAVO CUCCI, Jorge (2009). *Breves Reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva*. Lima. Revista Ius Et Veritas. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12202>

### 1.3.2 *Principio de no confiscatoriedad*

El principio de no confiscatoriedad, al igual que el principio de capacidad contributiva, es uno de los pilares sobre los cuales se basa el sistema tributario peruano, pero a diferencia del principio anterior, si está reconocido explícitamente en nuestra Constitución. En el artículo 74<sup>71</sup> del mismo, se menciona que “ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)” La expresión de anterior reconoce un límite a la potestad tributaria, permitiendo de esta manera que para la creación y para su aplicación en el caso concreto de un tributo, obligatoriamente se tendrá que observar que cumpla con esta máxima. El estar reconocido explícitamente facilita su aplicación, puesto que será tenido en cuenta fácilmente sin necesidad de un análisis previo. Por lo tanto, podemos afirmar que el principio de no confiscación posee una naturaleza jurídica de principio jurídico constitucionalizado, razón por la cual, para la creación o modificación de cualquier tributo, este va a tener que ser observado necesariamente para que el tributo no lo vulnere.

Bajo esa perspectiva, este principio fungirá como fuente de nuestro ordenamiento jurídico, es por eso que se constituya a través de formulaciones amplias y genéricas. Esto es debido a que estaríamos entrando al terreno de un concepto jurídico indeterminado, lo cual posee un alto grado de abstracción, esto quiere decir que para su caracterización no solo se debe tener en cuenta en un sentido indefinido, sino que para verificar sus alcances en los casos particulares que son de observancia obligatoria. Por ejemplo, sobre cuál es el tributo en cuestión que se va a aplicar, o las condiciones personales del sujeto sometido al tributo, y para buscar las situaciones concretas de quienes estén obligados a pagarlo. Por tal motivo, no se aplica la misma medida para cada tributo, sino que el legislador debe considerar un margen que no se debe transgredir para, de esta manera, evitar vulnerar el derecho a la propiedad de manera desproporcionada.

El límite a la confiscatoriedad de un tributo, como ha sido mencionado en el párrafo anterior, no es tajante, sino que es relativo haciendo que la confiscatoriedad vaya variando de acuerdo a la especie tributaria que analicemos (ya sea impuesto, contribución o tasa). El principal motivo es debido a que la jurisprudencia y la doctrina han superado la tesis de que sostuvo que el principio de no confiscatoriedad, solo es aplicable tratándose de impuestos, no así de los tributos<sup>72</sup>. En consecuencia, el límite de confiscatoriedad del impuesto será distinto al límite de la contribución, y este a su vez de la tasa; debemos entender las distintas manifestaciones del derecho de propiedad y capacidad contributiva en cada una de dichas

<sup>71</sup> Artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993

<sup>72</sup> SPISSO R.(1991), *Derecho Constitucional Tributario*, Lima. De palma, pg. 33

especies tributarias. Sin embargo, habiendo mencionado precedentemente que el principio de no confiscatoriedad es un "concepto jurídico indeterminado" esto no contradice la posibilidad de un análisis objetivo o abstracto. Debido a esto podemos empezar decir que, de manera general, el principio de no confiscación se manifiesta como una garantía dirigida a proteger la propiedad privada<sup>73</sup>, uso y disposición. En virtud de eso, un tributo vendría a ser confiscatorio, en líneas generales, cuando despoje una parte esencial del patrimonio del contribuyente.

Podemos deducir que lo que busca este principio, sin importar cual sea el tributo, es que sea respetado el derecho a la propiedad por quien detenta el poder tributario. Es decir, se va a constituir como límite a un ejercicio desproporcionado, cuando ya no solo sea a lo deberíamos dar por un deber de contribuir, sino también que termine provocando una lesión desmedida a nuestra propiedad. Por esa razón, coincidimos con Sotelo Castañeda el cual nos dice “no todo lo que reste o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad. Solo lo que viola o violenta el derecho de propiedad es verdaderamente confiscatorio (...)”<sup>74</sup>. Esto puede complementarse con lo expresado por Spisso<sup>75</sup> en su libro sobre el límite entre propiedad y no confiscatoriedad, expresando que el derecho de propiedad no ampara a los individuos a oponerse legítimamente a contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponde.

Siguiendo esa línea de ideas, un tributo será confiscatorio cuando su monto sea superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita, nos dice Jorge Bravo Cucci<sup>76</sup>. Que haya una imposición no puede justificar, bajo ningún concepto, el cercenamiento de una parte sustancial de la renta o del patrimonio, pues tendrá como resultado la privación de sus bienes que en este caso pueden afectar a los propios contribuyentes, como resultado de la aplicación abusiva y anormal de los tributos, producida en dichos casos. Se puede decir que cabe la posibilidad de una lesión sobre la propiedad del sujeto por parte de los tributos observados en dos ocasiones distintas: el primero sería el que es ocasionado por la aplicación de solamente un tributo, cuya cuantía, por desmesurada, obligaría al contribuyente a sacrificar gran parte o la totalidad de la riqueza gravada. El

<sup>73</sup> “Respecto al derecho de propiedad, el principio de no confiscatoriedad cumple un rol de refuerzo de la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo. En buena cuenta se prohíbe la privación de la propiedad privada mediante la utilización de los instrumentos tributarios.” DANÓS ORDÓÑEZ, J (2006) *El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima. Palestra Editores, pp.135-167.

<sup>74</sup> SOTELO CASTANEDA, Eduardo (2007). *Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria*. Lima. Derecho PUCP. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17291>

<sup>75</sup> SPISSO R.(1991), *Derecho Constitucional Tributario*, Lima. De palma, pg. 33.

<sup>76</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. (2015) *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Jurista Editores , Pg. 127

segundo, sería la aplicación de un conjunto de tributos que recaen sobre una misma capacidad económica, que tomando cada uno de aquellos tributos individualmente considerados no afectarían al principio de confiscatoriedad, según lo que se acaba de decir, pero el efecto de conjunto sí tiene tal carácter.

Teniendo en cuenta lo observado, creemos que sería prudente que el límite constitucional deba estar en relación con el gravamen efectivo y no solamente en el número de tributos que recaigan sobre una misma manifestación de capacidad económica. Así, según el maestro Fernando Vicente de la Casa, una manifestación de capacidad económica que esté gravada por dos o tres tributos que supongan, en conjunto, un gravamen del 50 por 100, por ejemplo, tendrían la misma legitimidad constitucional que un solo tributo sobre esa misma manifestación de capacidad económica gravada con el mismo porcentaje. Por el contrario, si varios tributos llegan a un porcentaje de gravamen que se considere confiscatorio, serán tan ilegítimos como uno sólo que llegue a un gravamen por el mismo porcentaje<sup>77</sup>. Lamentablemente hasta el día de hoy, no se ha desarrollado jurisprudencia en Perú respecto al porcentaje sobre el cual se podría considerar el límite gravable del patrimonio de una persona sin que resulte confiscatorio al mismo.

Hasta el momento nos hemos referido al principio de no confiscatoriedad en su aspecto meramente cuantitativo, pues solo ha sido observado desde la perspectiva de cantidades para que se produzca la confiscatoriedad. Ahora consideramos oportuno el preguntarnos si es que se es confiscatorio solo cuando hablamos de cantidades o si es que podría involucrar también un aspecto cualitativo. Para resolver esta duda planteada, lo haremos teniendo en cuenta dos factores. El primer factor, se produce en el momento que el tributo grave una manifestación tributaria distinta a la que se configuró en el hecho imponible. Por ejemplo, cuando un impuesto dirigido a la renta (ganancia generada en un periodo de tiempo) termina gravando el patrimonio (la riqueza que se posee), en este caso se considera que sería confiscatorio y a la vez estaría desnaturalizando dicho impuesto. En segundo lugar, cuando los recursos recaudados por las contribuciones se destinen a financiar actividades y obras estatales distintas por las cuales se impuso dicho tributo o, cuando la cuantía del monto de un tributo no se detenga cuando se haya llegado al tope del costo total del financiamiento de la obra o actuación pública para la cual fue creado.

---

<sup>77</sup> DE VICENTE, Fernando (2014). *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. Valladolid. *Economistas REAF*. Recuperado de [https://www.economistas.es/contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144\\_Vicente.pdf](https://www.economistas.es/contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Vicente.pdf)

Este aspecto cualitativo no solamente ha sido desarrollado por la doctrina sino también por la jurisprudencia en el Tribunal Constitucional. Es así que, en la sentencia 0041-2004-AI/TC se ha establecido que: "Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (...)"<sup>78</sup> Por otro lado, el mismo Tribunal Constitucional peruano en su sentencia No. 00053-2004-PI/TC señaló que: "Los problemas en la regulación de arbitrios no sólo se han presentado a nivel formal por el incumplimiento del requisito de la ratificación (confiscatoriedad cualitativa/violación de la reserva de ley) (..). La confiscatoriedad no sólo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios. De este modo, habrá confiscatoriedad cualitativa si la municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente (...)"<sup>79</sup>.

Comprobamos que efectivamente existe una acepción cualitativa que no debe ser dejada de lado a la hora de la observancia de este principio, pues basta que se pretenda gravar una circunstancia generadora inexistente, o se pretenda gravar una manifestación distinta de riqueza para que esta devenga en confiscatoria y lesiva para el derecho de propiedad de dicho sujeto pasivo. Si bien no podemos olvidar que el tributo actúa como límite jurídico frente al derecho de propiedad, pues estamos obligados pagar dicho tributo, el principio de no confiscación nace con la función de ser a su vez el límite ante el posible uso exagerado de dicho poder del Estado para la imposición o cobro de un tributo. Respecto al principio de no confiscatoriedad supone agregar una exigencia lógica que prohíba agotar la riqueza imponible pues es la base y exigencia de toda imposición sin afectar tampoco al deber de contribuir; de ahí que se debería establecer un límite constitucional con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que está prohibido no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio. A su vez, se deberá tener en cuenta los aspectos cualitativos pues no solo responde este principio a cantidades sino también que este acorde con los otros principios y con las mismas leyes que crean estos distintos tributos.

En conclusión, respecto a los principios, es necesario recalcar que, el Estado posee atributos regulados en la Constitución para el cobro de tributos, como nosotros el tener el deber

---

<sup>78</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI-TC, Lima, 2004,

<sup>79</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0053-2004-PI-TC, Lima, 2004, fundamento 8.

de contribuir con el mismo. Sin embargo, no se puede dejar de lado el hecho que también está protegido constitucionalmente el derecho a la propiedad, es por esta razón que el principio de no confiscación se convierte en límite respecto al poder del Estado en lo relacionado con la afectación a la propiedad, y se relaciona de manera directa con el principio de capacidad contributiva para regular en cada caso concreto y tomando con atención las exigencias que dicten el tiempo y lugar, y considerando tanto los fines económicos como sociales del tributo cuanto es lo máximo que una persona pueda aportar sin que resulte lesionado por el peso tributario. Pues en nuestro sistema constitucional de derecho, una de las razones de ser del tributo es, aunque suene contradictorio, perpetuar el derecho a la propiedad no suprimirla. Pues un sistema tributario que vaya en desmedro del derecho de propiedad, estaría negándose y condenándose a desaparecer, y condenando al Estado mismo que lo necesita. Sería un error, pues, reconocer una antinomia en la relación entre tributos y derecho de propiedad.<sup>80</sup>



---

<sup>80</sup> DE LUQUI, Juan C.(1994), *Estudios de Derechos Constitucional Tributario*. Buenos Aires, De palma. Pág. 226 y siguientes.

## Capítulo 2

### Impuesto a las transacciones financieras y los fines extrafiscales

#### 2.1 El tributo

Por lo general, el tributo, según Carvalho, es la herramienta que utiliza el Estado para lograr la imposición de costos y/o beneficios, es de esta forma que puede tener razonables chances de alcanzar los fines pretendidos, siempre que los planeadores de las políticas públicas comprendan cómo los individuos reaccionan a los incentivos. Al ser el tributo, aquel que permite lograr el desarrollo social a través de la recaudación, cumple para el Estado un papel de vital importancia, pues no agota toda su eficacia con el momento en que cumple con su función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales. Tomando la definición clásica de tributo como punto de partida, podemos entenderlo como aquella prestación económica (pecuniaria, es decir en dinero) con carácter obligatorio, establecida por ley y destinada al sostenimiento de los gastos públicos, a este concepto anterior se une necesariamente con el principio de capacidad contributiva, y sobre estos dos ejes centrales se ha desarrollado lo que conocemos como derecho tributario moderno.

Partiendo de la definición anterior podemos observar que diversos autores se han manifestado en sentido similar al postulado anterior. De esta manera tenemos al maestro argentino Giuliani Fonrouge, expone que el tributo es una “prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” . Otros autores, como Villegas, desarrollan el concepto explicando que el tributo “es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines .” A su vez Valdés Costa, expone que “los tributos se caracterizan por ser los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos inherentes a toda organización social y que aquel distribuye entre sus súbditos con criterios políticos, con base en los principios de capacidad contributiva, el beneficio, o la contraprestación (...)”.<sup>81</sup>

Finalmente, el maestro Dino Jarach desarrolla el contenido de tributo como "una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que

---

<sup>81</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. (1996) Curso de Derecho Tributario. Buenos Aires. Depalma – Santa Fé de Bogotá: Temis – Madrid: Marcial Pons. pg. 76-77. Citado por: ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio (2008) *No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo*, Lima. Themis, N° 55, pg. 226.

tenga derecho a ingresarlo"<sup>82</sup>. El mismo autor extiende este concepto y señala que "el tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho de 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 la prestación pecuniaria"<sup>83</sup>.

Si bien es una prestación coactiva, Dino Jarach hace hincapié en que dicha coerción no es producto de una voluntad de la Administración Pública (como pudo haberse dado en alguna época anterior), sino que en un Estado moderno de derecho la fuerza coercitiva no deriva de otro, más que la ley. Pues está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino "*nullum tributum sine lege*"<sup>84</sup>.

### **2.1.1 El tributo en el sistema jurídico peruano**

En relación a nuestro ordenamiento jurídico peruano, el Tribunal Constitucional ha reconocido en múltiples ocasiones que no ha habido un desarrollo del concepto de tributo. Por esta razón, ni en el código tributario ni en las leyes encontraremos una definición de este. No obstante lo expuesto, el máximo Intérprete de la Constitución, con ayuda de la doctrina, en una sentencia ha definido el tributo como "la obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley"<sup>85</sup>. Además, el mismo Tribunal Constitucional, refuerza lo anterior añadiendo el principio de capacidad contributiva como elemento que debe estar presente en la configuración de todo tributo<sup>86</sup>. De esa forma, señala en la sentencia 3303-2004-AI/TC que: "La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, es decir siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados"<sup>87</sup>.

De la misma manera, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal peruano, máximo ente administrativo en lo referido a temas tributarios a nivel nacional, al respecto y en algunas de

<sup>82</sup> JARACH, Dino. (1971) *El Hecho Imponible*, Buenos Aires. editorial Abeledo-Perrot, pg 11 y ss.

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> "No hay tributo sin ley".

<sup>85</sup> ATALIBA, Gerardo. (1987) *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pág.37. citada por el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 3303-2003-AA-TC, Dura Gas S.A., Lima, 2004, fundamento 4.

<sup>86</sup> ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio. (2008) "No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo", Lima, Themis, N° 55, pg. 229.

<sup>87</sup> Sentencia 3303-2004-AI/TC. Lima. 2004. Fundamento 12. Citadas por: ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio. (2008) "No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo", Lima, Themis, N° 55. pg. 229.

sus resoluciones desarrolla al tributo conceptualizándolo así, en la Resoluciones N° 8728-5-2001, 05754-3-2002 y 267-4-2002, como: “(...) toda prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, de lo que se advierte que constituye un elemento esencial del tributo la coacción, es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio, la que se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible<sup>88</sup>”. Se puede observar que desarrolla muy bien lo referente a la coacción por parte del poder público, aunque a diferencia del Tribunal Constitucional omite referirse a lo relacionado con el reconocimiento subordinado de dicho poder a la ley y a principios como el de capacidad contributiva.

Tomando la perspectiva del derecho comparado, en España, podemos observar que, a diferencia del ordenamiento jurídico peruano, este si ha desarrollado un concepto de tributo. Esta definición la podemos encontrar en su artículo 2 inciso 1 el cual dice que: “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos<sup>89</sup>”. Además, agrega que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución<sup>90</sup>”.

Esta definición más completa de tributo, nos permite encontrar características sobre la coacción, la cual se encuentra subordinada a la ley y nos explica la finalidad que tiene el tributo, o en este caso las finalidades pues no solo son medios para sostener el gasto publico sino también serán instrumentos de la política económica para conseguir otros fines constitucionales. Lo cual nos sirve para entrar a describir el siguiente apartado.

### **2.1.2 Finalidad extrafiscal de los tributos**

En el presente acápite nos centraremos en el destino de la tributación, debido a que entendemos que el tributo busca financiar los gastos del Estado, es decir, que posee una finalidad recaudatoria, es más, inicialmente este era su principal objetivo por parte del tributo.

<sup>88</sup> Resoluciones N° 8728-5-2001, 05754-3-2002 y 267-4-2002, citadas por: ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio. (2008) “No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo”, Lima, Themis, N° 55. pg 227.

<sup>89</sup> España, Ley n.58/2003: 17-12-2013: Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 17 de diciembre de 2013. Se revisó la ley actualizada al 23 de agosto de 2019. Artículo 2, inciso 1.

<sup>90</sup> Ibid

Sin embargo, se empezó a prestar más interés sobre esta finalidad, pues se busca incluir la posibilidad de que los tributos cumplan otras finalidades distintas. Es así que, autores como Gianinni<sup>91</sup> nos dicen que desde la concepción tributaria la finalidad recaudadora fue reconocida como uno de sus objetivos, pero también agrega que “la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales<sup>92</sup>”. Si bien podemos decir que la tributación nació con un carácter eminentemente fiscal, según el autor Ferraz Lemos Tavares<sup>93</sup>, desde muy temprano la tributación ha sido utilizada con finalidades extrafiscales, es decir, alcanzar otros objetivos desvinculados del interés fiscal de obtener dinero para que el Estado pudiera desempeñar su actuación.

Tal es así, que se podría expresar que junto al surgimiento de la tributación fiscal también nació, casi simultáneamente, la tributación extrafiscal, pues desde la simple institución de un tributo en la práctica, ya tiene la capacidad de generar efectos extrafiscales, es decir, la creación del tributo tiene el potencial para influenciar las conductas de los individuos, haciendo menos atractivas las más gravadas y, simétricamente, más atractivas las conductas menos gravadas. Teniendo en cuenta lo señalado, se entiende que la doctrina sí reconoce finalidades distintas a la recaudación, los cuales van a buscar, en palabras de Bravo Cucci, atender al interés público de forma directa. De acuerdo a lo señalado, se infiere que las dos finalidades en los tributos, tanto la fiscal como la extrafiscal, conviven en un mismo ámbito, pues no son términos excluyentes entre ellas, es más, se observa que incluso lo normal es que ambas cohabiten en el mismo tributo y tratar de separarlos en grupos distintos parecería inviable.

Por lo explicado, se desprende que los tributos aparte de recaudar dinero para el Estado, también podrían cumplir funciones diversas como por ejemplo: redistribuir la riqueza, fomentar diversas actividades públicas, proteger el medio ambiente, propiciar la creación de empleo, etc. Entonces lo importante es reconocer en cada caso cuál finalidad es la que predomina respecto a la otra, sin que por eso se le niegue el carácter contributivo del tributo como su rasgo diferenciador, pues lo seguirá manteniendo independientemente de las motivaciones extrafiscales que se le añadan. De esta manera, los tributos extrafiscales serán aquellos en los cuales no predomina la finalidad recaudatoria, y se manifiesta cuando el tributo no desea prioritariamente proveer al Estado de medios financieros, sino que tiene como objetivo primordial la función social o intervenir en datos coyunturales o estructurales de la economía. Sin que por ese motivo deje también de cumplir de manera secundaria la labor recaudadora que obviamente también se lograra al gravarlo con un tributo

---

<sup>91</sup> A. D. Gianinni, *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda (1957), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, pg. 64

<sup>92</sup> “Entiéndase por fines extrafiscales aquellos distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines.” BRAVO CUCCI, Jorge (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*, Lima. Jurista Editores, pg.63

<sup>93</sup> FERRAZ LEMOS TAVARES, Diogo (2016), *Los tributos del mercado financiero: Una perspectiva extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, pg. 34

Reforzando lo anteriormente expuesto, podemos observar que el propio Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 0689-2006-PA/TC, ha señalado que: “puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria<sup>94</sup>”. Por lo tanto, si podemos observar que la jurisprudencia nacional ha reconocido que efectivamente la tributación puede buscar fines adicionales a la mera recaudación pero que obligatoriamente debe serlo dentro los parámetros de los principios constitucionales recogidos por la Carta Magna.

Así también, en el ámbito del derecho comparado, según la jurisprudencia española, ha habido un pronunciamiento sobre el tema en la sentencia 37/1987 en la cual se dice que: “es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciado en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de ser como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.”<sup>95</sup>

Sin embargo, si bien la extrafiscalidad sí ha tenido un desarrollo tanto en la jurisprudencia nacional y extranjera, el problema radica a la hora de que guarden relación también con los principios constitucionales. El hecho de que un tributo tengan un fin distinto al recaudatorio no quiere decir que se vayan a inaplicar totalmente. Si bien cualquier aplicación de tributo significa una injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente, dicha injerencia es legítima, lo es en tanto el tributo sirve al Estado para recaudar fondos para el gasto público para cumplir con los servicios básicos que se requiere y por el deber de los ciudadanos

---

<sup>94</sup> Sentencia 6089-2006-AA/TC. Lima. 2006. Fundamento 13. Citadas por: BRAVO CUCCI, Jorge (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*, Lima. Jurista Editores, pg.64.

<sup>95</sup> Sentencia 37/1987. Madrid. 1987. Citadas por: BRAVO CUCCI, Jorge (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*, Lima. Jurista Editores. pg.64

de contribuir. A su vez, el tributo para que sea legítimo debe existir respetando los principios tributarios constitucionales, de esta manera el tributo deber ir de acuerdo a la capacidad contributiva del ciudadano para evitar ser confiscatorio, por lo que el legislador debe tener en cuenta estos elementos demostrativos de riqueza de manera obligatoria. El autor Bravo Cucci<sup>96</sup> nos dice que “la capacidad contributiva se constituye como un elemento de vital importancia en la configuración de todo tributo. No obstante ello, se debe admitir que el análisis de dicha capacidad puede realizarse con ciertos matices dependiendo de la especie de tributo de la cual se hable<sup>97</sup>.”

En el sentido de lo expuesto, podemos determinar que sin importar el tributo que sea, este debe respetar los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, incluso cuando dicha obligación tributaria no persiga una finalidad recaudatoria, sino que posea una naturaleza principalmente extrafiscal pues son en estas donde hay una mayor probabilidad de que se produzca una lesión al grabarse hechos que no tengan en cuenta la capacidad contributiva

<sup>96</sup> BRAVO CUCCI, Jorge (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*, Lima. Jurista Editores, p.66

<sup>97</sup> De esta manera, en el caso de las tasas municipales tenemos la sentencia que nos da el Tribunal Constitucional sobre el expediente 0053-2004-AI/TC, en el cual se habla sobre la capacidad contributiva en aquellos tributos sobre los que no puede derivarse el principio del hecho generador sino que tendrá que fundarse en otras consideraciones. “(...) *no es posible negar la concurrencia del principio de capacidad contributiva en todos los casos, aunque no en el nivel de criterio generador de la tasa (arbitrio), sino como criterio de invocación externa debido a circunstancias excepcionales. Así, por ejemplo, aun cuando en las tasas (arbitrios) su cobro no se derive directamente de este principio, resulta que a veces en zonas de mayor delincuencia - por consiguiente, con mayor despliegue de servicio municipal-, reside la población con menores recursos, la cual, probablemente, si únicamente nos referimos a la contraprestación efectiva, deba pagar un mayor arbitrio que aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica. En muchos casos, este monto exigible incluso coactivamente, resulta excesivo para la reducida capacidad de pago de estas personas. Es así que, dependiendo de las circunstancias sociales y económicas de cada municipio, la invocación de la capacidad contributiva con fundamento en el "principio de solidaridad", puede ser excepcionalmente admitida, en tanto y en cuanto se demuestre que se logra un mejor acercamiento al principio de equidad en la distribución.*”

Por último, dicha sentencia nombra unas reglas desarrolladas en una sentencia anterior del expediente 0041-2004-AI/TC de las cuales resalto tres:

- ✓ *La capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales de cada municipio y si de esa manera se logra una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio.*
- ✓ *Cuando se apele al principio de capacidad contributiva en materia de arbitrios, este no debe ser el criterio determinante o de mayor prevalencia en la distribución de costos, sino el secundario o subsidiario, debiendo, en consecuencia, ser utilizado en conjunto con otros criterios, en cuyo caso, la prevalencia de unos sobre otros, dependerá razonablemente de la especial naturaleza de cada servicio.*
- ✓ *Existe una cuota contributiva ideal por la real o potencial contraprestación del servicio prestado que debe ser respetada, de modo que la apelación a la capacidad contributiva atendiendo al principio de solidaridad, pueda admitirse como razonable cuando sirva para reducir la cuota contributiva en situaciones excepcionales. De evidenciarse una potencial desproporción de la recaudación, como consecuencia de la reducción del arbitrio en situaciones excepcionales, el desbalance por tal diferencia deberá ser compensado en mayor medida por los recursos del municipio, siempre que no afecte su equilibrio presupuestal y así evitar su traslado total a otros contribuyentes (el subrayado es nuestro).*

En conclusión, podemos observar que el máximo intérprete de la Constitución, ha reconocido que efectivamente el principio de capacidad contributiva está presente en todos los tributos salvo que en algunos no se tendrá en cuenta el hecho generador, sino que tomará otras consideraciones.

de la persona. En tales casos, García Bueno nos explica que el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria, y por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados<sup>98</sup>. Así tenemos que, el abandono de esa finalidad primordial de obtener ingresos no desnaturaliza a los impuestos ni los convierte en figuras de otra especie. Por todo esto dicho, podemos determinar que, siguiendo a nuestro sistema tributario si existen tributos extrafiscales los cuales cuentan con un fin recaudatorio, aunque también cuentan, en mayor o menor medida, con un objetivo adicional<sup>99</sup>.

## 2.2 Los impuestos

En primer lugar, debemos dejar en claro que tributo e impuesto son dos conceptos distintos por más que se utilice el segundo por hacer referencia al primero. De esta manera, en el campo científico no existe una sinonimia, nos dice Catalina Hoyos<sup>100</sup>, y por el contrario se ha partido que el término tributo es un género al cual puede ser reducido el impuesto. Así como el tributo, también existen otras prestaciones pecuniarias que el Estado exige de carácter tributario para la financiación de sus organismos públicos. Un claro ejemplo de lo expresado lo encontramos en el Código Tributario<sup>101</sup>, en el título preliminar, donde explica que el término de tributo comprende el impuesto, la contribución y las tasas. Por todo lo explicado podemos determinar que al caer dentro de la categoría género-especie podremos empezar a analizar el significado del impuesto y los límites que se le imponen.

Siguiendo un concepto bastante general, “el impuesto es la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley con el fin de conseguir un

<sup>98</sup> GARCÍA BUENO, Marco César. (2008) *El principio de capacidad contributiva. En derecho tributario*. Lima, Grijley, pg. 57

<sup>99</sup> LANDA ARROYO, Cesar (2013). *Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú*. Lima. *THĒMIS-Revista De Derecho*, (64), 175-180. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9580>

<sup>100</sup> GARCÍA NOVOA, Cesar y HOYOS JIMENEZ, Catalina. (2008) *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Madrid, Marcial Pons, p.787

<sup>101</sup> Perú, Decreto Supremo n. 133-2013-EF: 22-06-2013: Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 22 de junio de 2013, Norma II: ámbito de aplicación.

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. (...)

ingreso”, según el maestro Giannini<sup>102</sup>. En la opinión de Barrios<sup>103</sup>, este concepto es muy amplio por lo que se le podría confundir con las demás clases de tributos. Sin embargo, rescata tres características importantes: su carácter de prestación pecuniaria, la de naturaleza ex lege y la tercera que busca procurar un ingreso al Estado. Todo esto sin perder de vista a la capacidad contributiva como causa del impuesto. Para el Dr. Iglesias Ferrer, el tributo es “aquella especie típica del género tributo surgida de la realidad fáctica de un hecho generador in abstracto que contiene estrictamente la obligación del contribuyente de dar excluyéndose toda actividad que lo beneficie directamente por otra prestación<sup>104</sup>”.

Como ya ha sido mencionado, en el ordenamiento peruano, a diferencia con el tributo, el legislador peruano si se ha pronunciado respecto del impuesto. Por tal motivo, hay una pronunciación sobre su contenido el Texto Único Ordenado del Código Tributario, contiene en su Norma II el desarrollo del concepto de Impuesto que es, “el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”<sup>105</sup>. Del mismo, podemos apreciar, que el concepto de impuesto por parte del legislador ha tenido como finalidad, no el establecer una definición per se, sino que lo que buscará es establecer una diferencia entre los distintos tipos de tributos (tasas, contribuciones e impuestos), siendo lo que lo diferencia de los otros que en este no hay una contraprestación directa. Por ejemplo: el Impuesto Selectivo al Consumo, al pagarlo por consumir una cajetilla de cigarrillos no genera un beneficio inmediato y directo. Lo contrario sería al pagar la tasa por la vigilancia de serenazgo en la cual si se genera una contraprestación efectiva directa, la cual es el servicio proveído.

## **2.3 Impuesto a las transacciones financieras**

### **2.3.1 Antecedentes**

**2.3.3.1 En el extranjero.** El impuesto a las transacciones financieras es un tributo del que se puede seguir su origen e implementación a lo largo de los años. Es así, que uno de sus antecedentes más importante se puede remontar a la “Tasa Tobin”, propuesta en 1972 por el economista James Tobin. La cual consistía en un tributo a las transacciones financieras internacionales para desincentivar la volatilidad y especulación en los mercados financieros. Lo que quería lograr con este impuesto era que se retrasa el movimiento de dicho capital para

<sup>102</sup> A.D, Giannini.(1957) *Instituciones de derecho financiero*. Madrid. Editorial de Derecho Financiero, p.48. citado por: BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. (1988) *Teoría General del Impuesto*. Lima, Cultural Cuzco S.A Editores, p.62

<sup>103</sup> BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. (1988) *Teoría General del Impuesto*. Lima, Cultural Cuzco S.A Editores, p.62

<sup>104</sup> IGLESIAS FERRER, César. (2000) *Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación*. Lima. Gaceta Jurídica. Pp 375 cre

<sup>105</sup> Perú, Decreto Supremo n. 133-2013-EF: 22-06-2013: Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 22 de junio de 2013, Norma II.

obligar a los especuladores a esperar más tiempo previo a la consecución de la rentabilidad esperada y, permitirles a los bancos centrales tener más tiempo para la defensa del valor de sus divisas en los mercados financieros. Si bien dicha medida no fue adoptada a nivel nacional en Estados Unidos, sí logró que normas derivadas de ella se aplicaran en países como Francia e Italia. Este impuesto no es una creación netamente nueva, sino que como la SUNAT ha reconocido este ya se ha aplicado también en Brasil, Argentina, Colombia y Venezuela gravando así el movimiento efectivo de dinero dentro del sistema financiero<sup>106</sup>. En efecto, como se puede observar de los otros países y en el Perú, se persigue la misma finalidad por lo que el ITF grava “con una tasa mínima los ingresos y las salidas de dinero en todas las modalidades de cuenta en instituciones bancarias y financieras, las operaciones de pago, transferencia o cobranza efectuadas a través del sistema financiero, la adquisición en efectivo de instrumentos financieros tales como cheques de gerencia, cheques de viajero o certificados bancarios<sup>107</sup>”. Con esto, va a poder desarrollar una mejor manera de evitar que los sujetos pasivos de la recaudación tributaria puedan eludir el pago al tener una manera de identificarlos a través del sistema financiero.

Este impuesto se aplicó por primera vez en Argentina, en 1983, siendo el precursor del ITF en Latinoamérica, el cual gravaba en un inicio solo a los débitos de los contribuyentes, más conocido por la doctrina como el “impuesto a los cheques”, sin embargo fue Brasil en 1997 con la Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera que incluye también a los créditos financieros, lo cual copiaría Argentina en el 2001 para extenderlo también a través del “Impuesto a los débitos y créditos en cuentas corrientes y otras operatorias” el cual sigue vigente hasta la actualidad. Además de dichos países, las distintas formas del impuesto se han adoptado en Bolivia, impuesto a las transacciones financieras (2004), el cual grava tanto los débitos y créditos; Colombia, gravamen a los movimientos financieros (1998), el cual solamente al débito; y Ecuador con el impuesto a la circulación de capitales que grava tanto al débito como al crédito.

**2.3.3.2 En Perú.** En primer lugar, es necesario poner en contexto sobre la situación de la informalidad y evasión tributaria en el Perú, pues es uno de los países de Latinoamérica que presenta mayores índices de informalidad empresarial, lo cual conlleva a un alto grado de

<sup>106</sup> Por ejemplo: en Brasil tiene el nombre de contribución provisional sobre movimientos o transmisión de valores y de créditos de naturaleza financiera (CPMF), en Venezuela Impuesto al débito bancario (IDB), y en Colombia Gravamen a los impuestos financiero (GMF).

<sup>107</sup> La gestión de la SUNAT en los últimos cinco años: principales logros y avances (2001-2005), SUNAT, recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf>, la gestión de la SUNAT en los últimos cinco años 2001-2005, p. 131

evasión tributaria, nos dicen Choy Zeballos y Montes Farro<sup>108</sup> en su investigación. El sector informal es el conjunto de unidades económicas que no cumplen con todas las regulaciones e impuestos establecidas en nuestro ordenamiento. Más aún, las actividades informales emplean medios ilegales para satisfacer objetivos esencialmente legales<sup>109</sup>. Esto se da principalmente debido al alto costo de legalidad, actividades de fiscalización de la ley y la misma pobreza que impide a las personas contar con los medios para regularizar sus funciones. Aunado a esto la baja conciencia tributaria, con un sistema tributario poco transparente y flexible y las pocas posibilidades de ser descubierto hacen que la evasión tributaria haya ido aumentando a lo largo de estos años. Esto se ha traducido en consecuencias negativas que no permitían un mayor crecimiento económico del país. En razón de ello y buscando la forma de combatir la evasión fiscal, se crea en la época de la premier Beatriz Merino, como parte de la Reforma Tributaria, mediante la Ley para la Lucha Contra la Evasión y para la Formalización de la economía, Ley 28194, esta medida que fue refrendada por el entonces ministro de Economía Jaime Quijandría Salmó y entra en vigencia el ITF desde el 27 de marzo de 2004, y en palabras de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria “permite la bancarización de las operaciones económicas y comerciales que realizan las personas y empresas a través de empresas del sistema financiero, utilizando los medios pago que la ley permite”.<sup>110</sup> La presente ley se creó con la intención de recabar información de las transacciones bancarias para poder contar con una mejor herramienta de fiscalización de operaciones bancarias e impedir la evasión de tributos regulando el comercio informal, pues afecta al Sistema Tributario al generar riqueza, pero sin pagar tributos al no estar registrados ante la Superintendencia de la Administración Tributaria (SUNAT).

Una de las medidas de dicha ley fue la implementación del Impuesto a las Transacciones Financieras - ITF, el cual se ha desarrollado como uno de los impuestos relativamente más nuevos y controversiales, el cual nace de la reforma suscitada en el año 2003, en el marco de “(...) mejorar la capacidad de identificación y control de la evasión, al otorgar a la Administración Tributaria mayores herramientas para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias”<sup>111</sup>. De estas herramientas de control tributario Lo anterior

---

<sup>108</sup> CHOY ZEVALLOS, Elsa E. y MONTES FARRO, Eduardo Alberto. (2011) *La informalidad en los sectores económicos y la evasión tributaria en el Perú*. Lima. Quipukamayoc [en línea], vol. 18, no. 35, p. 11-15. ISSN 1560-9103.

<sup>109</sup> Ibid

<sup>110</sup> Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-las-transacciones-financieras-itf-bancarizacion-y-medios-de-pago-personas>

<sup>111</sup> La gestión de la SUNAT en los últimos cinco años: principales logros y avances (2001-2005), SUNAT, recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf>, la gestión de la SUNAT en los últimos cinco años 2001-2005, p. 125

mencionado se puede constatar al revisar la la ley 28194 y en específico se encuentra desarrollada en el Capítulo III, artículo 9<sup>112</sup>. En el cual se encuentran recogidas todas las

---

<sup>112</sup> Perú, Ley n. 28194: 26-03-2004: Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 29004 artículo 9°. Artículo 9.- De la creación del impuesto. Créase con carácter temporal el “Impuesto a las Transacciones Financieras”.

El Impuesto a las Transacciones Financieras grava las operaciones en moneda nacional o extranjera, que se detallan a continuación:

- a. La acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero, excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma empresa del Sistema Financiero o entre sus cuentas mantenidas en diferentes empresas del Sistema Financiero.
- b. Los pagos a una empresa del Sistema Financiero, en los que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso anterior, cualquiera sea la denominación que se les otorgue, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica.
- c. La adquisición de cheques de gerencia, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros, creados o por crearse, en los que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso a).
- d. La entrega al mandante o comitente del dinero recaudado o cobrado en su nombre, así como las operaciones de pago o entrega de dinero a favor de terceros realizadas con cargo a dichos montos, efectuadas por una empresa del Sistema Financiero sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a), cualquiera sea la denominación que se les otorgue, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica.

Se encuentran comprendidas en este inciso las operaciones realizadas por las empresas del Sistema Financiero mediante el transporte de caudales.

- e. Los giros o envíos de dinero efectuados a través de:
  1. Una empresa del Sistema Financiero, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a).
  2. Una empresa de Transferencia de Fondos u otra persona o entidad generadora de renta de tercera categoría. También está gravada la entrega al beneficiario del dinero girado o enviado.
- f. La entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una empresa del Sistema Financiero, aun cuando se empleen cuentas abiertas en empresas bancarias o financieras no domiciliadas. En este supuesto se presume, sin admitir prueba en contrario, que por cada entrega o recepción de fondos existe una acreditación y un débito, debiendo el organizador del sistema de pagos abonar el impuesto correspondiente a cada una de las citadas operaciones.
- g. Los pagos, en un ejercicio gravable, de más del quince por ciento (15%) de las obligaciones de la persona o entidad generadora de rentas de tercera categoría sin utilizar dinero en efectivo o Medios de Pago. En estos casos se aplicará el doble de la alícuota prevista en el artículo 10° sobre los montos cancelados que excedan el porcentaje anteriormente señalado. No están comprendidas las compensaciones de primas y siniestros que las empresas de seguros hacen con las empresas coaseguradoras y reaseguradoras ni a los pagos de siniestros en bienes para reposición de activos.
- h. Las siguientes operaciones efectuadas por las empresas del Sistema Financiero, por cuenta propia, en las que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo:
  1. Los pagos por adquisición de activos, excepto los efectuados para la adquisición de activos para ser entregados en arrendamiento financiero y los pagos para la adquisición de instrumentos financieros.
  2. Las donaciones y cualquier pago que constituya gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, excepto los gastos financieros.
- i. Los pagos que las empresas del Sistema Financiero efectúen a establecimientos afiliados a tarjetas de crédito, débito o de minoristas, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo.

operaciones que se encuentran gravadas por este impuesto. Originalmente, fue creado dentro con la consigna de ser un tributo temporal, que se iría reduciendo la tasa<sup>113</sup> gradualmente hasta quedar sin efecto desde el 1 de enero de 2007, tomando lo establecido en el artículo 23 inciso 3 de la presente norma. Sin embargo, tras posteriores modificaciones, el ITF sigue vigente hasta el día de hoy, lo único que se ha modificado con el paso del tiempo ha sido el porcentaje de la tasa impositiva. la cual era, en un inicio, el equivalente al 0.10% del monto total de la operación, pero con el paso de los años dicho porcentaje se fue reduciendo y a partir del año 2011 se estableció con el monto histórico de 0.005%, que es el que se mantiene hasta hoy en día.

### 2.3.2 *Características del Impuesto a las Transacciones Financieras*

Dentro de los atributos de este impuesto podemos encontrar las siguientes cualidades

- **Carácter extrafiscal:** el impuesto tiene como finalidad principal brindar información de aquellas transacciones bancarias para contar con una mejor herramienta de fiscalización.
- **Carácter temporal:** creado con una finalidad finita y su tasa se irá reduciendo gradualmente.
- **Grava 10 operaciones bancarias y exonera más de 27 operaciones.**
- **Es real:** grava un hecho objetivo sin considerar la capacidad contributivo del sujeto
- **Es inmediato:** se produce con la realización de una operación gravada.

### 2.3.3 *Finalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras*

El ITF se creó en un contexto en que el Estado se veía afectado en gran medida por la informalidad empresarial, lo cual fomentaba la evasión tributaria, y en virtud del Decreto Legislativo N° 939, se crea como “Medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad”,

- j. La entrega de fondos al cliente o al deudor de la empresa del Sistema Financiero, o al tercero que aquéllos designen, con cargo a colocaciones otorgadas por dicha empresa, incluyendo la efectuada con cargo a una tarjeta de crédito, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo.

<sup>113</sup> Perú, Ley n. 28194: 26-03-2004: Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 29004 artículo 10° el cual establece el cronograma para la reducción gradual de la tasa del Impuesto a las Transacciones Financieras (..) las alícuotas siguientes:

Período	Alícuota
A partir del 01 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2008	0.07%
A partir del 01 de enero de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009	0.06%
A partir del 01 de enero de 2010	0.06%

(\*)posteriormente modificado.

pues se buscaban disposiciones que ayuden a formalizar todas aquellas operaciones financieras, canalizándolas por el Sistema financiero para una mejor fiscalización y detección de fraude tributario. Es así como el ITF nace para gravar determinadas transacciones financieras sobre el monto total de la operación y permite identificar la bancarización de las operaciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas a través de las empresas del sistema financiero utilizando los medios de pago que la ley permite.<sup>114</sup> Por lo tanto, el ITF, como tributo extrafiscal, será el encargado de gravar ciertas operaciones para brindar de manera más fácil información de los contribuyentes a la SUNAT para utilizar en la lucha contra la evasión tributaria.

#### **2.3.4 Problemática del Impuesto a las Transacciones Financieras**

Si analizamos el desarrollo del ITF, podemos observar que a lo largo de su existencia han ocurrido una serie de hechos que nos hacen cuestionar su aplicación y vigencia hasta el día de hoy, pues la norma conforme al transcurrir de los años ha ido en decadencia. En primer lugar tenemos la duración irregular de dicho tributo que contraviene directamente con su naturaleza temporal bajo la cual fue establecida, es decir, que iba a ser un tributo temporal hasta quedar sin efecto el primero de enero de 2007, sin embargo, se encuentra vigente por casi 20 años desde su promulgación, perdiendo esa característica con la que nació. Si bien buscan salvar esta contradicción indicando que contribuye a la SUNAT, facilitando información relacionada a las transacciones financieras realizadas, o como se indica de la lectura del Informe N°074-202-EF/61.01 , de fecha 18 de agosto de 2020, desarrollado por el Ministerio de Economía y Finanzas de la República del Perú, “constituye un elemento importante en la gestión del riesgo del cumplimiento tributario para la SUNAT”, en el punto 2.14.

No obstante, en la actualidad dicho argumento carece de sentido. Con la promulgación del Decreto Legislativo N°1434, el 16 de setiembre de 2018, el cual obliga a las empresas del sistema financiero a suministrar información financiera de los contribuyentes, modificando el artículo 143-A de la Ley N°26702, “Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros”.

Este Decreto Legislativo busca que las empresas del sistema financiero suministren la información que “versa sobre operaciones pasivas de las empresas del sistema financiero con sus clientes referida a saldos y/o montos acumulados, promedios o montos más altos de un determinado periodo y los rendimientos generados, incluyendo la información que identifica a

---

<sup>114</sup> Informe N° 0074-2020-EF/61.01 del Ministerio de Economía y Finanzas (2020)

los clientes, de conformidad a lo regulado por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.”<sup>115</sup>

El 31 de diciembre de 2020, se publicó el reglamento de la Ley señalado líneas arriba, Decreto Supremo N°430-2020-EF<sup>116</sup>, “Reglamento que establece la información financiera que las empresas del sistema financiero deben suministrar a la SUNAT para el combate de la evasión y elusión tributarias”, en este Decreto se establece la información que deben presentar las empresas del sistema financiero del Perú en relación a las cuentas de los contribuyentes<sup>117</sup>. Ambas normas, ayudan a la SUNAT, a recopilar información de las cuentas bancarias de los contribuyentes, ambas, sin gravar ningún impuesto, por lo que nos surge la duda, si esa misma finalidad se puede lograr sin la aplicación de un impuesto que tenga la capacidad no solo de gravar el movimiento de dinero, que no necesariamente es manifestación de riqueza, sino que incluso puede ser varias veces gravado.

En la presente investigación, no analizaremos la vulneración de otros principios constitucionales producidos por estas normas, como es el secreto bancario o libertad de empresa, sin embargo, no dejamos cerrada la posibilidad que también hay vulneraciones adicionales a las cuales se vienen desarrollando en la presente investigación. Es más, así la alícuota sea baja, no se debe perder de vista que de igual forma se incrementan los costos de transacción, realizando una vulneración de la no confiscatoriedad y a la capacidad contributiva sin que se genere alguna información adicional a la que ya se brinda por la declaración de las entidades financieras que realizan. Además, volviendo al informe Informe N°074-202-EF/61.01, vemos que no se desmiente el hecho que la recaudación del impuesto no genera ingresos, justificándolo con la finalidad extrafiscal, que si bien es la finalidad principal como hemos observado, eso no quita el hecho que debe ser contributivo, pero no es el caso del impuesto que termina siendo solo un gasto más del Estado, cuya información muchas veces ya viene siendo brindada por las entidades financieras y sin incurrir en tantos gastos.

Además, tomando en cuenta el Proyecto de Ley 5626-2020<sup>118</sup>, presentado por Burga, observamos que el impuesto genera costos económicos no solo al Estado, sino también a las empresas, pues de acuerdo a los datos de la SBS, no existe un crecimiento en el monto de los depósitos del sistema financiero con relación al PBI manteniéndose alrededor de 38.2% en los últimos años, y si se miden los depósitos promedio con relación al PBI per cápita, existe una

---

<sup>115</sup> Art. 3 DL N°1434

<sup>116</sup> Perú DS N°430-202-EF

<sup>117</sup> Art.4 DS N°430-202-EF

<sup>118</sup> Proyecto de Ley presentado por el Congresista de Acción Popular Ricardo Burga Chuquipiondo, el 25 de junio de 2020

tendencia decreciente desde el 2007, del 0.30 (en el 2008) al 0.17 (en el 2019), encontrándonos en el séptimo lugar en Latinoamérica. Sigue existiendo un gran porcentaje que no se encuentra dentro del sistema financiero, por lo que al final la carga sigue siendo para los formales sobre los informales logrando una manifiesta inequidad entre los contribuyentes.

En esta misma línea de ideas, vemos que la prolongación del impuesto a las transacciones financieras también genera un perjuicio extraeconómico para las empresas del sistema financiero, es así que genera un gasto mayor horas hombre para calcular el impuesto, y para deducir las más de treinta exoneraciones comprendidas en la Ley, asimismo, a parte de dicha información que deben brindar al Estado por el Decreto Supremo N°150-2007-EF, en algunas ocasiones se vuelve a realizar tomando en cuenta la aplicación del Decreto Legislativo N°1434, lo cual no se justifica el doble trabajo de dichas entidades, al realizar el ambas tareas destinadas a una misma finalidad. Si lo que se busca es facilitar información a la SUNAT en la lucha contra la informalidad y evasión tributaria, se debería considerar la aplicación de solo una de estas y que sea la que brinde mayor información para detectar a aquellas personas, resultando en menos engorroso el proceso permitiendo una eficacia económica mayor.

En conclusión, vemos que la creación del impuesto a las transacciones financieras, se dio por la necesidad de hacerle frente a la evasión tributaria, fruto de la informalidad de nuestra economía, sin embargo, de los motivos por los que se crearon, son pocos los que hoy en día persisten. Actualmente, el impuesto ya no cuenta con su carácter de temporal (va a cumplir 20 años desde su aprobación), adicionalmente, la información que proveía y por la cual la SUNAT indicaba que era “necesario” mantenerlo, parte de ella ya viene siendo entregada de manera mensual por las entidades financieras, cumpliendo de manera parcial su finalidad extrafiscal, por último, hay que considerar que todo tributo por más que tenga una finalidad distinta a la contribución, igual tiene una vertiente recaudatoria, por eso no deja de ser curioso el hecho que un impuesto genera más gasto que ingreso al Estado, causando un perjuicio económico a este, y por ende, a todos los contribuyentes; más aún cuando hay normas que proporcionan gran parte de la información.

## Capítulo 3

### Sentencias del Tribunal Constitucional

Luego de analizar las distintas figuras jurídicas relevantes para nuestro tema de sustentación, empezaremos a determinar el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano en lo referente a los temas tratados, es decir, a los principios investigados y su finalidad en los tributos, esto con miras a determinar los aciertos y errores que se dieron en la sentencia sobre el impuesto a las transacciones financiera y sobre los principios estudiados. El tribunal constitucional ha realizado en múltiples ocasiones pronunciamientos en su jurisprudencia sobre los principios tributarios mencionados. En virtud de ello, sabemos que han sido reconocidos y ampliamente desarrollados a lo largo de esta etapa, lo cual ha permitido que obtengamos una vasta recopilación de información. Por tal motivo, es conveniente mencionar las más resaltantes en aras de explicar con mayor claridad nuestra posición defendida y como termina afectando dicho impuesto a la constitucionalidad de nuestros derechos. En esta misma línea de ideas, iniciaremos desarrollando aquellas sentencias que han desarrollado el contenido de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

#### **3.1 Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara S.A. vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del Exp. 0646-1996-AA**

En un proceso de Acción de Amparo por la violación de sus derechos constitucionales de seguridad jurídica, libre empresa, libertad de trabajo y no confiscatoriedad de los tributos.

La sentencia que veremos es la primera que hace mención, si bien a grandes rasgos, del principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad. La misma se desarrolla en el marco de una controversia sobre la constitucionalidad del impuesto mínimo de la renta, pues buscaba realizar el cobro sobre los activos netos pese a no encontrarse afecto al impuesto a la renta, pues el mismo se encuentra dentro del patrimonio. Debido al conflicto causado, el Tribunal Constitucional desarrolla que “(...) el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier *quantum*. b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva.”<sup>119</sup>

---

<sup>119</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0646-1996-AA/TC

Si bien nos están hablando de un impuesto distinto, lo hemos traído a colación principalmente por dos motivos: 1) en lo que respecta al principio de no confiscatoriedad podemos ver que lo desarrolla en un inicio tomando en cuenta la parte cuantitativa al mencionar que protegerá que el impuesto no absorba una parte sustancial de la renta, y a su vez, 2) hace una mención a su aspecto cualitativo respecto a que sin importar el *quantum*, si afecta a la fuente productora de riqueza<sup>120</sup>, entonces esta sería confiscatoria. Por esta razón, tomando en cuenta el segundo motivo, se desprende que igual se puede causar una lesión al derecho de propiedad sin tener en cuenta la cantidad, y el Tribunal señala un caso específico en el que sucede: cuando un impuesto, destinado a afectar solamente a la renta termine afectando a la fuente productora de riqueza. Entendemos esta fuente como aquella manifestación de riqueza objetivamente distinta de la riqueza generada y afectando, en este caso al patrimonio, y extralimitándose en su contenido legal.

Asimismo, en el apartado b), tenemos al reconocimiento del principio de capacidad contributiva pues resalta el hecho que para que sea constitucional, el impuesto se debe gravar, solamente sobre una circunstancia que revele una manifestación de riqueza, pues de no hacerlo estaríamos afectando directamente su derecho de propiedad. Cabe resaltar que no hacen mención a ningún monto o a una “parte sustancial”, sino que bastaría el hecho que se afecte a una porción que no manifieste la capacidad económica del contribuyente. Por ende, la sentencia nos ayuda a entender que el Tribunal desde el inicio busca una posición de protección al derecho de la propiedad, y evitar que las leyes se sobrepusieran a estas tomando en cuenta ambos aspectos de la no confiscatoriedad, y conforme a dicha posición es que declaran la demanda fundada e indicaron a la SUNAT que se abstenga de comenzar un procedimiento coactivo.

### **3.2 Compañía Minera Caudalosa S.A vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 02727-2002-AA/TC<sup>121</sup>**

La recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando se declare la inaplicabilidad de las Resoluciones vinculadas con el cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, así como la devolución de los montos efectivamente pagados por el mismo impuesto alegando que dicho tributo afecta el principio de confiscatoriedad y el derecho de propiedad, dado que en

<sup>120</sup> “Por fuente productora se entiende un capital, corporal o incorporal, que teniendo precio en dinero, es capaz de suministrar renta a su acreedor”. Pg. 16 recuperado de <http://ri.ufg.edu.sv/jspui/bitstream/11592/6628/3/336.24-H323c-CAPITULO%20II.pdf>

<sup>121</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02727-2002-AA/TC fundamentos del 4 al 6

determinados años no ha obtenido utilidad, habiendo cerrado el año fiscal con pérdida financiera y tributaria.

Un desarrollo más amplio de ambos principios lo vemos en la presente sentencia, en la cual la empresa alega que no le corresponde el pago del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (en adelante, IEAN) y su cobro es inconstitucional pues en los años señalados no ha generado utilidad. Sin embargo, a diferencia de la sentencia anterior, el IEAN es un impuesto que grava directamente al patrimonio, no la renta. Por lo tanto, al final se declara infundada su pretensión pues no se considera una vulneración a su derecho a la propiedad al estar dentro del marco de lo permitido para gravar como tributo.

En cuanto a la parte de la sentencia que nos ayuda a analizar los principios, en el fundamento cuatro, encontramos que el Tribunal menciona la relación directa de los principios estudiados, lo cual permite que “las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”; y complementa lo enunciado con el principio de no confiscatoriedad pues el Tribunal Constitucional, en el fundamento 5 explica que “(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad”. Dicha explicación si bien menciona como en la anterior sentencia a la vertiente cuantitativa omite una parte fundamental de la no confiscatoriedad.

El problema en este caso de la jurisprudencia desarrollada por parte del Tribunal Constitucional es que lamentablemente no entiende que al decir “exceder el límite razonablemente justificado”, termina cercenando una parte de su concepto pues solo toma en consideración una parte netamente cuantitativa. Al no tener presente la parte cualitativa, pone en peligro la jurisprudencia anterior donde se había reconocido que habría casos donde no era necesario que haya una cantidad “máxima razonable” que pueda soportar el contribuyente, sino se podría generar tributos sobre cualquier situación siempre y cuando sea dentro de los límites razonables. Aunado a esto, en el fundamento 6 explica que “La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74”.

Por lo tanto, lo que ha expresado es que el patrimonio al ser una manifestación de riqueza, puede ser susceptible de ser gravado con un impuesto, siempre y cuando no termine contraviniendo a los principios tributarios. Sin embargo, si bien explica que es susceptible de gravar toda actividad económica, no define que es lo que se encuentra comprendido dentro de la misma actividad económica, ocasionando la aparición de varios conceptos. Por ejemplo, el diccionario de la RAE la define como “aquellos procesos realizados para producir bienes o servicios, mediante factores de producción, que satisfacen las necesidades de la sociedad con la finalidad de conseguir un beneficio”. Algunos autores la han definido como “conjunto de acciones que tienen por objeto la producción, distribución y consumo de bienes y servicios generados para satisfacer las necesidades materiales y sociales”<sup>122</sup>. Por otro lado, llevándolo términos más técnicos jurídicos la doctrina jurídica española<sup>123</sup>, existe un concepto que señala a la Actividad económica o profesional como “Toda aquélla realizada con ocasión de una actividad de índole económica, un negocio o una empresa, con independencia de su carácter público o privado y de que tenga o no fines lucrativos”.

Es así que nos encontramos con más de una definición distintas entre sí, sin que haya un consenso o uniformidad. Teniendo en cuenta que, si bien son parecidos los significados, cada concepto posee sus diferencias, pudiendo ser tomado en cuenta la manifestación de riqueza en las actividades económicas de manera amplia o de manera restrictiva. Creemos que es necesario que haya un desarrollo sobre lo que implica esta definición, caso contrario estaríamos ante el presente peligro que tomen un concepto sumamente amplio e injustificadamente puedan incluir cualquier tipo de manifestación, directa o indirecta, e incluso gravar situaciones donde no haya una manifestación de riqueza per se, afectando a los derechos constitucionales de las personas al no respetar los principios fundamentales tributarios. Como consecuencia de esto, devendría un panorama de incertidumbre para todos los contribuyentes, y aquellos que vayan a contribuir en un futuro, pues no hay certeza sobre lo que puede o no ser gravado.

---

<sup>122</sup> Jesús Fernández García, 'Actividad Económica' (diccionario.leyderecho.org 2018) recuperado de <<https://diccionario.leyderecho.org/actividad-economica/>> acceded 2020 June 1

<sup>123</sup> Ley 26/2007, 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental Cap I, Art 2 inc 11

### **3.3 Los señores Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 033-2004-AI<sup>124</sup>**

En la sentencia, se presenta el caso de los señores mencionados quienes reúnen las firmas necesarias para solicitar que se declare la inconstitucionalidad del artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO del IR), y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, con el objeto que se dejen sin efecto los citados dispositivos legales. La razón principal esbozada es las normas que crean y regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), si bien pueden haber sido dictadas conforme a las atribuciones que emanan de la potestad tributaria de la cual goza el Estado, deben ejercerse respetando los límites constitucionales que dimanen del derecho de propiedad y con arreglo a los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad a los cuales deben sujetarse los tributos y las obligaciones de carácter tributario.

El problema empieza desde el fundamento 6, pues la misma nos habla de que la potestad tributaria para generar tributos tiene que respetar los principios y respecto a la confiscatoriedad toma como ejemplo el desarrollo de la sentencia anteriormente vista la 02727-2002-AA, la cual solo toma en cuenta para la vulneración de dicho principio a la parte cuantitativa del tributo por lo que se menciona que solo se creara tributo donde haya riqueza manifiesta tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto. Asimismo, resaltan la importancia de la compatibilidad entre la potestad tributaria y el derecho de propiedad, pues las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrán, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, pero no ahondan más en ello.

Si bien en un inicio parece que con la jurisprudencia de esta sentencia termina lesionando los principios, encontramos en su fundamento 11 que desarrolla el concepto de capacidad contributiva usando la definición del maestro Tarzitano, quien la precisa como una “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible<sup>125</sup>”. Tomando esta definición el Tribunal Constitucional en su fundamento 12, explica que “la capacidad

---

<sup>124</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0033-2004-AI /TC fundamentos 6 y ss

<sup>125</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio (coordinador) (1994). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires., pp. 307

contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados”.

El nexo indisoluble entre el hecho sometido a imposición y que el mismo se refleje en la capacidad contributiva nos permite afirmar que solo se respetará la aptitud de contribuir cuando este legitimado por un hecho que refleje dicha capacidad contributiva, caso contrario se rompería el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario. Además, agrega que el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador. Entendemos que exceder a la capacidad contributiva no solo hace referencia a una cantidad que el contribuyente pueda soportar sino también que se encuentre dentro de su ámbito de aplicación, es decir, que necesariamente recaiga sobre él.

### **3.4 Inversiones Dream S.A. vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 02302-2003-AA<sup>126</sup>**

En esta sentencia, tenemos el caso de la empresa mencionada que interpuso un recurso de amparo al considerar que el cobro del Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, ISC) junto al cobro de Impuesto a los juegos, por considerar que se vienen vulnerando sus derechos fundamentales a la igualdad ante la ley, a la propiedad, a la iniciativa privada, a la no confiscatoriedad de los tributos y al respeto del principio de legalidad. Tomando en cuenta que es confiscatorio porque está presentando pérdidas en sus últimos periodos tributarios y además habría una doble imposición respecto a que ambas gravan la misma actividad teniendo que usar su propiedad. Al respecto en el fundamento 12 y siguientes, el tribunal constitucional menciona la jurisprudencia adquirida por el principio de no confiscatoriedad. Vuelven a señalar el contenido jurídico indeterminado, sobre lo cual este principio debe ser observado en cada caso en particular, de acuerdo al tributo y a la situación personal de cada uno, pero sin perder de vista que de manera general se vulnera el principio cuando se excede el monto razonablemente vulnerando al derecho de propiedad.

En esta sentencia, el Tribunal si otorga una definición de cuándo será razonable el monto gravado por los impuestos. Es así que en el fundamento 17, explica que las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, teniendo siempre presente la capacidad contributiva de la persona o empresa. Aunado

---

<sup>126</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 02302-2003-AA /TC fundamentos 12 y ss.

a esto completa su idea tomando la idea del fundamento 12 de la sentencia del expediente N° 033-2004-AI<sup>127</sup>, por lo que hacen referencia al nexo indisoluble entre la capacidad contributiva y el hecho generador de la imposición. Por lo tanto, de acuerdo por lo expresado por el máximo intérprete de la constitución, todo impuesto debe guardar íntima relación con la actividad económica, entendiendo como íntima a toda relación directamente vinculada a la actividad empresarial. Lamentablemente, en cuanto a la no confiscatoriedad nuevamente solo se hace referencia a que irá en contra del principio cuando este no exceda lo máximo soportable por la capacidad contributiva, lo cual da a entender que hablan solo del aspecto cuantitativo.

Es a través de estas sentencias que se empieza a delimitar los alcances que podría tener la imposición de un tributo. De la misma forma, empiezan a surgir las dudas en los casos que no exista una relación directa entre la actividad económica realizada por el contribuyente y el impuesto, como pueden ser los impuestos extrafiscales. Por ende, entendemos que basta que no exista una conexión para que dicho impuesto sea considerado inconstitucional sin tomar en cuenta que sea o no gravoso pues estaría extralimitándose en su potestad para poder gravar nuestra propiedad y por ende vulnerado dicho derecho constitucional. Como ejemplo, podemos colocar el impuesto materia de esta investigación pues no necesariamente hay una relación directa entre las transacciones financieras que puedan ocurrir producto de un movimiento dinerario con la actividad económica realizada por el contribuyente, más aun cuando no se realice ninguna actividad económica en caso de que sea una persona natural.

Podemos concluir luego de analizar la jurisprudencia sobre los principios de nuestra investigación que, en lo referente al principio de no confiscatoriedad, intenta separar dicho principio de su doble perspectiva. Sin embargo, realizando una interpretación sistemática de las sentencias y lo desarrollado en ellas, deducimos que todo aquel tributo que no afecte a la capacidad contributiva del sujeto pasivo será lesivo y por tanto deviene en confiscatorio para el contribuyente, sin tener en cuenta la cantidad. De esta manera, si bien el Tribunal Constitucional ha dejado de mencionar el aspecto cualitativo de la no confiscatoriedad, observamos que la misma aparece en el momento en que se deja de lado a la capacidad contributiva para señalar un hecho que tenga como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria. Por lo tanto, un tributo será confiscatorio en la medida que no recaiga sobre la capacidad contributiva, sin tener en cuenta la cuantía del mismo. Es así que evita colocar al derecho de propiedad en un marco de indefensión pues el Estado no usará su potestad tributaria si no es sobre la capacidad contributiva del contribuyente.

---

<sup>127</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N°00033-2004-AI. Fundamento 12

Por otra parte, creemos conveniente destacar también una sentencia ya mencionada en el capítulo anterior, la cual nos parece de gran importancia pues en ella, el Tribunal Constitucional explica un tema fundamental adicional. Nos referimos a la finalidad extrafiscal en la creación de tributos pues como ya hemos visto, a veces se puede gravar con un impuesto para conseguir una finalidad distinta, y adicional, al de contribuir a los gastos. Estas permiten, en teoría facilitar al estado alcanzar fines constitucionales que también se encuentran contemplados en la Carta Magna y se valen de estos impuestos para lograr conseguir los objetivos que se buscan proteger, incentivar y/o viceversa. En vista de lo dicho procederemos a interpretar la postura del Tribunal Constitucional respecto a los tributos extrafiscales. Entre estas sentencias vamos a mencionar la siguiente:

### **3.5 Express Cars S.C.R.L vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 06089-2006-PA/TC**

Esta sentencia, inicia por la acción de amparo interpuesta por Express Cars S.C.R.L. respecto al cobro de un adelanto del impuesto general a las ventas (IGV, en adelante) del 5% sobre sus importaciones realizadas, por lo que alegan que se les estaría gravando por una operación futura. Además, que la misma no constituye un pago a cuenta del IGV, puesto que la suma es devuelta a los seis meses; siendo realmente una "garantía" del IGV que deberá pagarse cuando surja el hecho imponible, y tomando en cuenta que es un valor fijo a disposición de la Sunat, este podría superar al 19% del IGV. A juicio de Sunat el Régimen de Percepciones no implica en modo alguno afectaciones de los derechos a la propiedad y precisa que el Régimen tiene un objeto o finalidad legítima, la cual es combatir la evasión y evitar el pago de impuestos en un sector en el que un escaso porcentaje cumple con sus obligaciones tributarias.

Dentro del desarrollo de la misma, en el fundamento 13, el máximo intérprete de la Constitución detalla lo siguiente: “ puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora, entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria ”<sup>128</sup>. Entendemos que dichas observancias son las mencionadas en las sentencias anteriores respecto a que no afecte a la capacidad contributiva y que se encuentre directamente relacionado con la misma y que esta no termine vulnerando el derecho de propiedad del contribuyente.

---

<sup>128</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 06089-2006-PA/TC fundamento 13

A través del extracto anterior entendemos que, no solo se ha reconocido la existencia de tributos con fines extrafiscales, sino que, a su vez, hace hincapié en el hecho de que la finalidad recaudadora del tributo, no es la mera recolección dineraria, sino que la finalidad constitucional última del tributo es buscar la financiación para cubrir necesidades sociales. Por lo tanto, siguiendo lo expresado por el tribunal, existe la posibilidad que en determinadas ocasiones puedan existir tributos que busquen una finalidad distinta a la de financiar necesidades sociales, pero deben ser finalidades constitucionales también. Sin embargo, lo más resaltante de esta lectura es el hecho que, a pesar que pueda un tributo tener un fin distinto al de financiamiento, este siempre debe respetar los principios tributarios que rigen la potestad tributaria, de esta manera a pesar de que un tributo no tenga una finalidad primordialmente contributiva, de igual forma deben ser compatibles con la regla de capacidad económica, en cualquier caso.<sup>129</sup>

Es así que, al referirse a la regla de capacidad económica, los autores buscan que se respete el principio de capacidad contributiva, pues funciona como directriz para la interpretación de normas tributarias, sobre todo al hecho de elegir los presupuestos susceptibles de ser gravados por demostrar dicha aptitud contributiva. Esto nos genera dudas, pues que pasa en los supuestos donde el hecho gravado por un tributo con una finalidad extrafiscal, no hay una manifestación de capacidad contributiva, o al menos, no totalmente delimitado. ¿Se puede contraponer el derecho a la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad respecto a salvaguardar otro derecho constitucional distinto a uno con finalidad tributaria? Si bien existen varios argumentos para cada posición, lo importante sería que el tribunal realice una ponderación entre ambos valores pero que hasta el momento no ha hecho, dejando muchas lagunas que no permiten que haya una certeza sobre dicha situación.

Respecto a las preguntas anteriores, nos conviene volver a lo desarrollado en el capítulo segundo, en el cual damos unas luces respecto a la convivencia tanto de la finalidad recaudatoria (netamente fiscal) y de la finalidad extrafiscal (no recaudatoria) en un mismo tributo. Entender este punto es necesario, pues teniendo en cuenta que un impuesto pueda tener como finalidad alcanzar un objetivo social adicional al fiscal, esto no quiere decir que por tal razón, esta pueda sobrepasar los principios, sino que van a tener que ser necesariamente tomados en cuenta, en virtud, que sea la finalidad que busque, hay una parte de él que aun así va a ser recaudatorio (de igual manera se grava con una prestación dineraria de dar al Estado), y por tanto se puede regir bajo los principios presentes de esta investigación. Esto sucede

---

<sup>129</sup> MARTINEZ LAGO, Miguel Angel y GARCIA DE LA MORA, Leonardo, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, Iustel, Madrid, 2009, p. 76.

debido a que, en mayor o menor medida, la función recaudadora se va a encontrar siempre en el tributo, es uno de sus elementos indiscutibles, y siempre lo vamos a encontrar presente.

### **3.6 Importadora y Exportadora A.S.S.C.R.L vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 06626-2006-PA/TC**

En el presente caso, la demandante busca la inaplicación de la Resolución N.º 220-2004/SUNAT, fecha 24 de setiembre de 2004, modificada por la Resolución N.º 274-2004/SUNAT, de fecha 8 de noviembre de 2004, pues manifiesta que las citadas<sup>130</sup> resoluciones vulneran presuntamente sus derechos a la libertad de comercio, a la propiedad, a la igualdad ante la ley y a la no discriminación, a fin de que se declare la inaplicación de la Resolución modificando el régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación de bienes, imponiendo a los bienes usados un pago equivalente al 5% del valor que aparezca en la Declaración Única de Aduanas (DUA). Sobre el mismo señala que las mismas obligan a pagar tributos por operaciones futuras e inciertas, las cuales podrían no darse. Además, que las mismas operan más como una garantía del pago del IGV. Sin embargo, la SUNAT sustenta que la legislación y la doctrina comparadas no es poco frecuente que se establezcan pagos anticipados del IGV a través de la figura de las percepciones, siempre que se respeten los principios constitucionales vigentes.

En la delimitación del petitorio, el Tribunal Constitucional hace referencia a los tributos extrafiscales, pues se cuestiona los límites de la lucha contra la evasión fiscal, y si la misma resulta proporcional y razonable en virtud de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria del Estado. Por lo expuesto, se buscará determinar la función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho, y el alcance del deber de contribuir respecto a los tributos con finalidades adicionales a la recaudatoria como vendría a ser el régimen de Percepción del IGV. Nosotros no entraremos a discutir sobre si es posible los tributos con una finalidad extrafiscal pues eso fue explicado en los capítulos anteriores, por lo que nos centraremos en los límites a los tributos extrafiscales en relación con los principios analizados.

En el fundamento 18, nos habla sobre “el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos”. No podemos estar sino de acuerdo con dicha afirmación pues parte del hecho de pertenecer a un Estado Social de Derecho. Dicha solidaridad permite, entonces, admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales (Fundamento 20). Sin embargo, deben tener ciertos

---

<sup>130</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 06626-2006-PA/TC fundamento 18 y ss.

límites los fines extrafiscales y en el presente caso se busca desalentar actividades que el Legislador considerara nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para la protección de hechos fundamentales (Fundamento 27), y en el caso peruano la Tributación contra Evasión, pone en evidencia uno de los grandes problemas en nuestro país: las consecuencias de los altos índices de la economía informal.

Por ende, la economía informal se desarrolla a espaldas del fisco y de la sociedad, lo cual ocasiona que en un contexto como el peruano, pueda entenderse razonable y necesaria la existencia de regímenes de colaboración con la Administración, como en el caso de las percepciones del IGV, al menos hasta que se cumpla la finalidad. Dicha intervención estatal solo es aceptable en circunstancias excepcionalísimas, el cual implica en palabras del Tribunal Constitucional “aceptar únicamente la relativización del principio de capacidad contributiva, más nunca su desaparición total” (Fundamento 29). En esa misma línea de ideas, el principio de solidaridad determina que el interés público imperante en la lucha contra la evasión fiscal, predominará sobre el interés privado de quienes cumplen puntualmente sus obligaciones y también se encuentran afectos por el pago de la percepción (Fundamento 32).

Desde nuestro punto de vista, creemos necesario hacer énfasis en lo relacionado a la relativización de la capacidad contributiva pues no termina delimitando los alcances, y sobretodo no dice hasta qué punto se puede relativizar. Este hecho genera incertidumbre respecto a nuestro derecho de propiedad pues la potestad tributaria no puede desconocer los alcances de los principios expuestos indiferentemente de la cuantía. Según lo analizado previamente, la capacidad contributiva dictamina el alcance de la confiscatoriedad en su aspecto cualitativo y de no tomarse en cuenta podría caer en inconstitucional un impuesto que no la tenga en cuenta. Es más, bajo la misma jurisprudencia dada por el Tribunal Constitucional, bajo ningún concepto puede desaparecer totalmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo y no solo hablan sobre la cantidad máxima que deba soportar un contribuyente sino también hará referencia que se debe tomar siempre un hecho que revele la capacidad contributiva del sujeto, caso contrario estaría vulnerando la norma constitucional.

Todo lo actuado nos lleva a este punto, pues nos encontramos ante una perspectiva en la que el Estado obtiene un poder casi ilimitado para crear tributos pues no se definen los márgenes, y poniendo por encima la bandera del principio de solidaridad podría dejar de lado los derechos individuales de los contribuyentes pues el derecho a la propiedad soporta cargas tributarias que no necesariamente son fruto de un nexo insoluble entre su capacidad económica, sino que se han empezado a buscar algunas manifestaciones de riqueza que no guardan una relación directa con la capacidad contributiva del sujeto, al menos directas. En

estos casos, es donde tenemos que cuestionar la creación de impuestos que vulneran los principios constitucionales pues no solo no respetan la capacidad contributiva, y a su vez, no toman en cuenta la perspectiva cualitativa de la no confiscatoriedad en la que nos dice sin importar el quantum del tributo igual vulneraría a nuestra propiedad cuando se grave al contribuyente sobre una situación que no determine una manifestación de riqueza directa. Esto nos lleva a desarrollar la sentencia respecto del Impuesto a las Transacciones Financieras y cuál fue su alcance.

### **3.7 Colegio de Abogados del Cusco, el Colegio de Abogados de Huaura, más de 5000 ciudadanos, el Colegio de Contadores Públicos de Loreto, el Colegio de Abogados de Ica, el Colegio de Economistas de Piura y el Colegio de Abogados de Ayacucho, a las que se han adherido el Colegio de Abogados de Huánuco y Pasco, el Colegio de Abogados de Puno, el Colegio de Abogados de Ucayali y el Colegio de Abogados de Junín vs. Superintendente Nacional de Administración Tributaria: Sentencia del expediente N° 0004-2004-AI/TC**

La sentencia es producto de la acumulación de las diferentes demandas por existir conexión entre ellas, toda vez, que tienen por objeto la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 16°, 17°, 18°, 19° y 20° del Decreto Legislativo N° 939<sup>131</sup>, y, por conexión, contra su modificatoria, el Decreto Legislativo N.° 947, que regulan la denominada “bancarización” y crean el Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante ITF); así como contra los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 16°, 17°, 18° y 19° de la Ley N.° 28194<sup>132</sup>, que subroga los referidos Decretos Legislativos, pues consideran que dicha norma vulnera la Constitución Política del Estado, la cual no solo afecta al derecho de propiedad sino también a la libertad de contratación, al secreto bancario y desvirtúa la obligación constitucional del Estado de proteger el ahorro, por cuanto su efecto inmediato será desincentivar el ahorro y fomentar el retiro de fondos de las instituciones financieras, especialmente el ahorro efectuado por el pequeño ahorrista.

En el caso particular del ITF, nos damos cuenta en primer lugar, que este impuesto se desarrolló en el marco de la ley contra la evasión fiscal, buscando dicho objetivo a través de la recaudación de cada transacción realizada, debiéndose pagar al Estado un porcentaje por cada movimiento dinerario que cumpla con lo establecido por el Artículo 9 de la ley 28194. En segundo lugar, afirmamos que no se encuentra totalmente delimitado su campo de aplicación, y si bien puede grabar hechos que, si demuestran capacidad contributiva de manera indirecta,

---

<sup>131</sup> Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad

<sup>132</sup> Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía

lo cual ya es cuestionable, también grava hechos donde no necesariamente hay una manifestación de capacidad contributiva. Es más, dentro de los hechos que demuestran una capacidad contributiva, nos damos cuenta que indistintamente puede gravar, renta, patrimonio, capital, sin alinearse a una en específico, incluso repetidas veces el mismo movimiento, porque más que gravar un hecho generador de riqueza, es la misma circulación de dinero.

Es en razón del mismo movimiento de dinero a través de las operaciones financieras, que se cuestiona fuertemente la constitucionalidad de este impuesto, ya que, si es posible que tenga una finalidad distinta a la meramente recaudatoria como lo hemos visto con los tributos extrafiscales. No obstante, la cuestión en discusión es si está permitido que se pueda gravar dicha circulación, y de hacerlo, si es que vulneraría el principio de capacidad contributiva y por ende sería un tributo confiscatorio. alegando que “afecta el principio tributario de no confiscatoriedad de los tributos, pues el ITF afecta directamente el capital empresarial y se aplica sobre el activo circulante de las empresas, sin evaluar la real capacidad económica del contribuyente. Además, porque sobre los mismos ingresos que gravan otros impuestos se aplica el ITF, por lo que se genera una doble imposición<sup>133</sup>”.

Contra todo lo explicado, en la sentencia del expediente N° 0004-2004-AI/TC<sup>134</sup> el Tribunal Constitucional decide, respecto al impuesto de las transacciones financieras, en desestimar que la ley de ITF vulnere el principio de no confiscatoriedad y el de capacidad contributiva, pues indica respecto a este principio, que: “En cuanto a la materia imponible (...) tratándose de las transferencias financieras enumeradas en el artículo 9° de la Ley N.O 28194, el hecho generador puede repetirse de manera constante, el monto ínfimo de la alícuota aplicable (0.10 %) desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado por el Capítulo III de la ley impugnada; máxime si se tiene que tal valor numérico porcentual se reducirá a 0.08% a partir del 1 de enero de 2005, y a 0.06% desde el 1 de enero de 2006, y de que perderá todo efecto a partir del 1 de enero de 2007<sup>135</sup>”. Lo cual claramente no se ha cumplido teniendo en cuenta que hasta el año 2021 el impuesto sigue vigente con el valor del 0.005%

Lo primero que debemos resaltar es que el Tribunal Constitucional parte de analizar la confiscatoriedad desde la base imponible y la alícuota del impuesto, donde efectivamente, el hecho de que una tasa cuyo monto es bastante reducido, hace poco cuestionable su inconstitucionalidad, viéndolo desde el punto de vista de la no confiscatoriedad en su vertiente

---

<sup>133</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC

<sup>134</sup> Ibid

<sup>135</sup> Ibid. Fundamento 21

cuantitativa<sup>136</sup>. Al tomar una tasa cuyo monto es muy reducido (de 0.005%), y por tanto podría argumentarse que dicho impuesto no iría en contra de los principios mencionados. Además, hay una alta probabilidad que en la mayoría de casos, el ITF recaerá sobre aquellos contribuyentes que tengan aptitud para soportarlo. Por otro lado, lo que llama la atención es que en ningún momento cuestionó ni la capacidad contributiva, ni la confiscatoriedad vista desde una perspectiva cualitativa. Según lo desarrollado al inicio del capítulo, el máximo interprete nos dice que será inconstitucional sin tomar en consideración el *quantum*, cuando se grave una circunstancia distinta de una manifestación de riqueza.

Siguiendo esta línea de ideas, el Colegiado, dicta que “desde un punto de vista constitucional, no será esclarecer si el ITF grava el patrimonio o el capital, pues de hecho lo hace y a ello está destinado (cuando menos, en determinados casos)”<sup>137</sup>, pero el derecho fundamental de propiedad sólo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador. No obstante, si observamos el voto singular de la Magistrada Revoredo Marsano, podemos observar desde una perspectiva totalmente diferente que dicha manifestación de capacidad contributiva se hace mucho más débil pues no grava directamente al capital ni al patrimonio como nos dijo el Colegiado sino que expresa lo siguiente: “Me preocupa que la materia imponible en el caso de la Ley N.28194 no sea un bien, ni un producto, ni un servicio, ni una renta, ni un capital : en verdad, lo que se grava es la circulación del dinero. Por ello, el hecho generador se repite de manera constante respecto al mismo dinero, en tanto que el obligado al tributo no es necesariamente el dueño del bien o del producto, ni el que presta o recibe un servicio, ni el que percibe una renta o tiene un capital. En otras palabras, la vinculación de la materia imponible y el sujeto pasible del impuesto es muy débil y, por lo tanto, irrazonable para que pague un tributo el ciudadano que simplemente "hace circular dinero", que en muchos casos es ajeno; además, este impuesto, al gravar "la circulación del dinero", grava la circulación de la moneda.”<sup>138</sup>

Para reforzar la crítica anterior de la Magistrada, tomamos en cuenta la sentencia N° 0646-1996-AA/TC, la cual dice que “el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se

---

<sup>136</sup> Paredes Marroquin, Juan Alberto, *La Capacidad Contributiva de los impuestos, desde la perspectiva del Estado Constitucional: relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014, pg. 169.

<sup>137</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC fundamento 29

<sup>138</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC fundamento 6 de Magistrada Revoredo

ha respetado”<sup>139</sup>. Con esto regresamos de nuevo al hecho que la circulación del dinero no puede considerarse una manifestación de riqueza porque no hay forma de atribuirle como parte de una riqueza o de patrimonio teniendo en cuenta que el mismo dinero puede ser incluso ajeno a quien lo está haciendo circular por tanto se estaría rompiendo los principios mencionados y estaría gravando el dinero de una tercera persona distinta de la relación que se intenta gravar con dicho impuesto. El Tribunal Constitucional ha omitido pronunciarse sobre la vulneración de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, porque a pesar de que los impuestos no pueden tener una base impositiva distinta a una que demuestre dicha capacidad, en el ITF se gravaría a todas y cada una de las transacciones sin diferenciar que sea o no una fuente de manifestación de dicha capacidad, sin tomar en cuenta ningún otro criterio que pueda permitir diferenciar dichos movimientos como verdaderas actividades económicas.

Si tomamos en cuenta lo desarrollado por el Tribunal en la sentencia N° 02727-2002-AA/TC, explica el principio de capacidad contributiva, según el cual, “el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate al a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes<sup>140</sup>.” Además, agrega que “el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva”<sup>141</sup>. Todo esto no se puede observar en la sentencia desarrollada debido a que con un impuesto intenta incluir a todos sin distinción tanto a los iguales (aquellos sujetos que buscan evitar el pago de tributos, evadiendo al fisco) y a los desiguales (aquellos sujetos que si cumplen con el pago de los tributos).

Es así como dicho tributo permite que sean los desiguales aquellos que se verían afectados sin tener en cuenta la capacidad contributiva. Por lo tanto, así sea ínfima la cantidad recaudada por transacción dineraria, se estaría recaudando no solo un hecho que no demuestra manifestación de riqueza, sino que está vulnerando también un principio tan importante como el de capacidad contributiva al no tomar en cuenta a aquellos sujetos pasivos diferentes. Permitiendo con un impuesto que no grava la capacidad contributiva se imponga erróneamente, a los que verdaderamente cumplen con el pago de sus contribuciones. Por más ínfima que sea la cantidad, no legitima al Estado a gravar la propiedad, volviendo esta ley manifiestamente

---

<sup>139</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00646-1996-AA/TC

<sup>140</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC. Fundamento 4.

<sup>141</sup> Ibid.

inconstitucional al ir contra lo establecido en la Carta Magna y en la jurisprudencia predecesora a esta sentencia.

Si bien se pretende justificar la decisión de incluir a todos sin distinción, amparándose en el principio de solidaridad, el cual es mencionado en su fundamento 9, el cual desarrolla que “la imposición del ITF (...), le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como manifestación del principio de solidaridad. Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son, de un lado, contribuir a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado y, de otro, a la promoción del bienestar general (...) mediante la contribución equitativa del gasto social”<sup>142</sup>. Este principio, según el Tribunal Constitucional, se encuentra recogido de manera implícita en el art. 43 de la Constitución, y se desarrolla en las sentencias del Exp 2016-2004-AA/TC<sup>143</sup> y la del Exp 6089-2006-AA/TC<sup>144</sup>, esta visión nos permite entender que al ser un Estado Social y Democrático de Derecho pase a regirse, el tributo, bajo un principio “superior” de solidaridad.

No obstante, solo se recortaría más los derechos fundamentales de propiedad e igualdad que fundamentan los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva respectivamente, siguiendo la idea de que la solidaridad es el fundamento del tributo. Debemos recordar que el tributo es una excepción al derecho de propiedad, el cual se encuentra regulado y limitado precisamente por los principios tributarios estudiados, los cuales actúan como un límite que regula los alcances del mismo. En cuanto a este punto recordaremos lo expresado por el maestro Bravo Cucci<sup>145</sup>, que explica que la solidaridad no puede ser una manifestación de justicia tributaria, ni principio jurídico que module la Potestad tributaria. Esto es debido a que no viene de una fundamentación jurídica sino política y usada sin tomar en consideración los principios mencionados puede ocasionar que en situaciones se vulnere efectivamente de forma cualitativa, al no tomar en cuenta la capacidad contributiva directa.

En lo concerniente a la extrafiscalidad, en el marco de un Estado Constitucional de Derecho, es aceptado que el impuesto pueda servir para diversas finalidades, además del

<sup>142</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC. Fundamento 9

<sup>143</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2016-2004-AA/TC/ Fundamento 15: el principio de solidaridad promueve un conjunto de deberes como: “El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. Ello tiene que ver con la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.

<sup>144</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 6089-2006-AA/TC Fundamento 20: “la solidaridad permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad” y Fundamento 21: “(...) la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.”

<sup>145</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. (2013) *Derecho Tributario Reflexiones*, Lima, Jurista Editores, pg.33

recaudatorio, como lo hemos desarrollado en este capítulo, y puede estar al servicio de otros principios constitucionales, pero siempre y cuando exista una debida concurrencia junto al principio de capacidad contributiva. A pesar de ello, el Tribunal Constitucional en la sentencia del Exp. 0004-2004-AI/TC omite realizar un juicio de ponderación respecto al ITF como la mejor herramienta para combatir la evasión y la informalidad de la economía, o si es la mejor manera para combatir dicha evasión fiscal, teniendo en cuenta que se estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva; y se limita a referirse al monto del tributo. Con esto, no queremos poner en tela de juicio si es posible la utilización del tributo para una finalidad extrafiscal, pero si llamamos la atención en que debería ser usada como última ratio.

En la sentencia no se realiza un análisis sobre la idoneidad de la norma debido a que no desarrolla una ponderación entre la finalidad extrafiscal y el propósito, el cual es vital para reforzar la idea de constitucionalidad del tributo. Al referirse solo a la cuantía gravable vuelvo a hacer hincapié que se deja de tomar en cuenta el aspecto cualitativo también presente en los principios, y de esa manera crea un precedente respecto al cual se podría crear cualquier tributo solo bajo la premisa de tener en cuenta cual es la cantidad total a gravar y no el trasfondo de la causa por la cual se crea dicho tributo. Esto resulta perjudicial y resquebrajaría más el status quo del derecho a la propiedad pues no habría límites al Estado sobre hasta donde podría llegar su poder tributario. Al tomar el principio de solidaridad como un absoluto, sin considerar que todos los principios se encuentran relacionados para una correcta cohabitación de ellos en nuestro sistema jurídico, cercena parte importante del contenido de estos y quien termina afectado es el contribuyente. En este caso del ITF no solo su capacidad contributiva; la cual no es tomada en cuenta, sino que a su vez otros derechos como el del secreto bancario.

Este punto también es cuestionado por la Magistrada Revoredo Marsano, quien señala que: “La finalidad constitucional de todo tributo es recaudar fondos para cumplir con el Presupuesto, y no detectar a evasores. No creo constitucionalmente razonable imponer tributos a los ciudadanos formales con el objetivo de detectar a los informales”, y agrega que: “Sí creo que - en sí solo- es un fin constitucionalmente legítimo que la Administración Tributaria detecte a quienes evaden tributos o lavan dinero. Si éste es, como lo han declarado los representantes del Congreso y como lo señala la propia norma, y como consta fehacientemente en el expediente, el verdadero objetivo de la ley, ciertas medidas establecidas de modo uniforme y sin que impongan tributos para detectar el fraude tributario sí serían adecuadas y

proporcionadas a dicho objetivo”<sup>146</sup>. Si bien no estamos de acuerdo en todo lo expresado por la Magistrada, pues como ya hemos mencionado en el presente trabajo, la finalidad del impuesto no se limita solamente a la recaudación, sino que ocasionalmente puede reconocerse fines constitucionales extrafiscales distintos; a pesar de ello, en lo que busca hacer énfasis, es que no resulta constitucionalmente razonable las normas que regulan al ITF, con la finalidad extrafiscal (detectar evasores)<sup>147</sup>. Pues según Lazo Saponara, para cumplir el objetivo de combatir la informalidad y la evasión fiscal, no era necesario en este caso que el legislador imponga una afectación al derecho de propiedad de las personas sin observar el principio de capacidad contributiva.

Hay que resaltar, que el Tribunal Constitucional, realiza el control de la constitucionalidad de dicha norma de manera abstracta. No obstante, reconoce que los jueces a través del control difuso, puedan determinar su confiscatoriedad en un caso concreto, pues en su sentencia también dictó que: “en atención a lo expuesto (...), este Colegiado debe precisar que respecto a la alegada afectación al principio de no confiscatoriedad de los tributos, si bien se encuentra en capacidad de confirmar la constitucionalidad de la ley impugnada desde un punto de vista abstracto (único que cabe en un proceso de inconstitucionalidad), no puede descartar la posibilidad de tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en la plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados”<sup>148</sup>.

Sin embargo, hay que considerar que esta declaración de inconstitucionalidad sobre la confiscatoriedad no se aplica a todo el tributo en concreto, sino solamente a la parte que resulta efectivamente confiscatoria, sin tener en cuenta que se debe demostrar a través de pruebas de manera indubitable el efectivo desmedro de la capacidad contributiva del sujeto incidido, nos dice Lazo Saponara y agrega que (...) tomando en cuenta los costos y la complejidad que dicha presentación de pruebas indubitables pueda acarrear, resulta probable que la defensa del principio de no confiscación en concreto sea altamente inviable en la práctica<sup>149</sup>. Por lo tanto,

---

<sup>146</sup> Stc del expediente 0004-2004-AI/TC fundamento 1Y 7 de Magistrada Revoredo

<sup>147</sup> Lazo Saponara, Gustavo. “Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transacciones Financieras”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 48, febrero, 2009, pp. 102

<sup>148</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC

<sup>149</sup> LAZO SAPONARA, Gustavo. (2009) Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transacciones Financieras”. Lima. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 48, febrero, pp. 94-95

la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto es altamente improbable que se pueda dar y una muestra de eso es que a la fecha no existe ningún pronunciamiento al respecto que haya terminado de manera favorable. Esto demuestra que no se ha tomado en cuenta ni la capacidad contributiva al no tomar en cuenta un índice que indique riqueza gravable ni han tomado en consideración la no confiscatoriedad de manera cualitativa.

Para finalizar, luego de lo analizado, consideramos que el impuesto en sí mismo estaría violando constitucionalmente a la norma establecida, debido a que es necesario que un impuesto necesite recaer donde exista riqueza que pueda ser gravada tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La cual no siempre se va a medir al gravar una transferencia bancaria como es lo que se está haciendo en la presente ley materia de estudio, pues es una mera circulación dineraria. Además, debemos tomar en cuenta que aquellas denominadas manifestaciones de riqueza (circulación de dinero) solo nos proporcionan indicios de la existencia de una capacidad contributiva, no necesariamente una manifestación de riqueza *per se*, y a su vez, existen indicadores más perfectos, como lo es la renta, que otros como el patrimonio o consumo. Sin embargo, en el ITF no grava a ninguno de estos de manera directa y al no hacerlo la norma deviene en inconstitucional.

En este caso, no se estaría tomando ninguno de los indicadores de riqueza mencionados por lo que se rompería ese nexo que debería haber entre la capacidad contributiva y el hecho sometido a imposición que permite la existencia del tributo, y al no cumplir con esta relación íntima entre la capacidad económica del sujeto y el hecho impositivo, niega de forma manifiesta la correlación de los principios tributarios, imponiendo el principio de solidaridad, el cual como hemos mencionado anteriormente tiene contenido más político que jurídico, a diferencia del derecho a la propiedad, inherente a la persona. Esto permite que bajo la premisa de que no estrangule al patrimonio cualquier tributo pueda imponerse a los contribuyentes sin tomar en consideración otros principios, igual o más importantes. Si bien el Tribunal Constitucional justifica el deber de contribuir desde el punto de vista del principio de solidaridad, este no puede ir más allá que de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Por los motivos explicados, falla el máximo intérprete de la Carta Magna al no cuestionarse si para cumplir la finalidad del ITF, la cual es conseguir información para identificar a los evasores tributarios, era necesario la creación de un impuesto, puesto que, si bien la finalidad es constitucional en sí misma, el Tribunal no realiza un juicio de ponderación que permita observar si hay alguna vía distinta para lograrla. Hoy en día, podemos observar que a pesar que el ITF fue creado como un impuesto temporal, hasta la fecha este se sigue

aplicando en perjuicio al derecho de propiedad del deudor tributario. Esto nos permite cuestionarnos si verdaderamente era el objetivo de dicha ley prevenir la evasión fiscal tomando en cuenta el desarrollo legislativo que ha tenido hasta la fecha. Es más, ahora con el DS N° 430-2020-EF<sup>150</sup>, pone en evidencia que si lo que se quería buscar era evitar la evasión tributaria, solo bastaba realizar algún tipo de ley que permitiera recopilar dicha información sin menoscabar el patrimonio. Además, cabe mencionar que en lo que respecta a dicho decreto supremo, hasta el momento no hay consenso sobre la vulneración del derecho al secreto bancario<sup>151</sup>.

A modo de conclusión, indicaremos en primer lugar, que todo parte por el hecho de tomar a los principios constitucionales de manera individual y no como parte integrante de un ordenamiento jurídico. Esto ha permitido que surjan leyes, que terminen vulnerando el sistema existente. Con esto, no negamos la importancia del principio de solidaridad, pero bajo ningún motivo debe convertirse en un sobreprincipio que pueda colocarse por encima de los otros, sino que al ser todos parte de nuestra carta magna deben buscar una armonía en la que se pueda respetar los derechos individuales al tener jurisprudencia preexistente que determine hasta donde es el alcance del principio de solidaridad. Según lo desarrollado en el presente trabajo, si bien no se cuestiona el hecho de la necesidad del tributo, este siempre debe adecuarse a los límites establecidos del Tribunal Constitucional. Tal es así, que todo hecho impositivo que no tenga nexo con la capacidad contributiva del contribuyente debería ser inconstitucional *ipso facto* al no respetar el derecho a la propiedad.

Asimismo, de ser necesaria la recopilación de información bancaria de los sujetos siempre está la posibilidad de crear una ley que lo permita, siempre y cuando se respeten los derechos individuales e inherente a los individuos, lo cual se ha visto mellado en lo que respecta al ITF. Para finalizar, hemos observado como la creación de dicho impuesto vulnera los principios materia de esta investigación pues al no gravar una manifestación de riqueza *per se* termina lesionando al principio de capacidad contributiva y lo mismo con el principio de confiscatoriedad pues no solo se debe analizar desde su punto de vista cuantitativo sino también cualitativo el cual exige que se debe gravar sobre una manifestación de riqueza (como podría ser renta, patrimonio o consumo) y en este caso, puede terminar gravando todas a la vez sin

---

<sup>150</sup> Recuperado de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/reglamento-que-establece-la-informacion-financiera-que-las-e-anexo-ds-n-430-2020-ef-1916803-1/>

<sup>151</sup> Aún está siendo revisado por el Tribunal Constitucional, ante la demanda de inconstitucionalidad presentada por el Colegio de Abogados de Lima Sur, patrocinado por Baxel Consultores, contra los artículos 143 y 143-A de la Ley del Sistema Financiero (Ley N° 26702) que dotaron a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) de mayores poderes para obtener de las empresas del sistema financiero información sobre diversas operaciones de las personas naturales y jurídicas.

ninguna diferenciación, o lo que es peor, ninguna de ellas al gravar la mera circulación dineraria. El Tribunal Constitucional falla en la interpretación de la norma pues no lo hace en armonía con los principios constitucionales, sino que lo hace solamente desde el punto de vista del principio de solidaridad olvidándose que también debe proteger los derechos individuales de los contribuyentes como es el derecho de propiedad.

### **3.8 Discusión de la Constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras en relación al Principio de Capacidad Contributiva y Principio de No Confiscatoriedad**

En la presente investigación hemos desarrollado todas las ideas tanto doctrinales como jurídicas en torno a delimitar el contenido jurídico tanto de la capacidad contributiva, de la no confiscatoriedad y del Impuesto a las transacciones financieras para verificar si existe una efectiva afectación a dichos principios constitucionales en la aplicación de dicho tributo. Hemos descrito que el ITF cumple una finalidad extrafiscal, la cual sirve para brindar información a la SUNAT para encontrar posible evasión tributaria de parte de los sujetos pasivos. A lo largo del estudio realizado, se observa que la sentencia relacionada a este impuesto no se cuestionó si a pesar del porcentaje menor del impuesto, existía una afectación a los contribuyentes.

En virtud de lo analizado, podemos detectar que el Tribunal Constitucional ha reconocido que cada vez que se establezca un tributo, el hecho imponible, debe guardar un nexo indisoluble con la capacidad contributiva (Sentencia 3303-2004-AI/TC). Por lo tanto, la capacidad contributiva se vuelve la *ratio* que justifica el mismo hecho de contribuir, y que se le pueda exigir al contribuyente el cumplimiento de este deber. Sin embargo, el ITF no toma en cuenta este principio fundamental, pues se aplica sobre el activo circulante, es decir, sobre el movimiento de dinero, pudiendo gravar de manera indirecta sobre distintas manifestaciones como la ganancia, el patrimonio, el ahorro, sin considerar la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Al ser un impuesto objetivo, ni siquiera toma en cuenta la cantidad de veces que puede gravar el mismo dinero, afectándolo más de una vez, por ejemplo, deposito cierta cantidad de dinero para destinarlo a ahorro en mi cuenta, inmediatamente tengo que pagar el ITF, al retirar ese dinero, nuevamente quedará gravado, si luego utilizo ese dinero para pasarlo a otra cuenta nuevamente se gravará. Por lo que no debemos analizarlo por su alícuota de 0.005%, sino por las veces que se puede llegar a aplicar sobre el mismo monto que circula en el sistema financiero. Por ende, el ITF deviene en inconstitucional, puesto que las veces que puede gravar

al mismo capital son ilimitadas, afectando a la capacidad contributiva, resultando confiscatorio su aplicación en su vertiente cuantitativa.

A lo largo de la exposición, se aprecia que muchas veces se ha buscado sustentar el ITF, indicando que es un impuesto con finalidad extrafiscal, que busca brindar información, sin embargo, también vemos que en la sentencia N° 0689-2006-PA/TC nos dice que si bien puede admitirse en circunstancias excepcionales y justificadas no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales, por lo que el ITF por más que no se busque esa finalidad recaudatoria no lo ampara para vulnerar la capacidad contributiva. Por lo tanto, deviene en inconstitucional y confiscatoria al gravar operaciones que no manifiesten de manera expresa e indubitable riqueza, y el movimiento del capital no necesariamente demuestra la riqueza del contribuyente. Creemos que no se debe relativizar el concepto de capacidad contributiva pues permite que este tipo de impuestos terminen vulnerando los principios, como en el presente caso que obvian la capacidad contributiva para su aplicación.

En la sentencia N° 0646-1996-AA/TC, el tribunal menciona que para el caso concreto si una norma destinada a la renta, termina afectando a la fuente productora de riqueza, dicha norma deviene en inconstitucional sin importar el *quantum*, y para el caso del ITF ni siquiera menciona la manifestación de riqueza específica a la que está afectando el impuesto por lo que el ITF podría terminar afectando a todas, e incluso, como hemos visto a manifestaciones donde no está clara si efectivamente es o no una manifestación de riqueza. Por lo tanto, si para el Tribunal Constitucional es inconstitucional que un tributo afecte a una manifestación de riqueza distinta a la que fue creada, debería serlo también aquella que no ha especificado a cuál manifestación de riqueza grava pues sino vulneraría al contribuyente al no establecer el nexo indisoluble entre hecho imponible y capacidad contributiva del sujeto como sucede con el ITF.

Asimismo, tomando en cuenta la no confiscatoriedad cualitativa, encontramos que sin importar la cuantía que se grave, resultará confiscatorio cuando afecte a otros principios constitucionales, pues deviene en ilegítimo el despojo de la propiedad realizado. En el presente caso, el ITF deviene en inconstitucional pues afecta directamente al derecho de propiedad, pues grava todas las operaciones tanto de ingreso como de egreso en el sistema financiero. De esta manera, no considera las razones por las que el dinero pueda circular, siendo posible que resulte de operaciones comerciales, de ahorro, de compras para la subsistencia o de cualquier otra relativa a la misma circulación. Por lo que la misma podría ser circulación de dinero relacionada a la renta, capital, consumo o inclusive no pertenecer a la misma persona. Generando una merma en la capacidad contributiva del sujeto pasivo y, como consecuencia, generando su empobrecimiento, pues terminan pagando no sobre la manifestación de riqueza

sino por las operaciones que realicen, operaciones que muchas veces ya se encuentran gravadas por otros impuestos.

De tal forma, tenemos que el ITF causa una afectación a la propiedad del contribuyente, pues ya no es solo un tributo sobre una manifestación específica de riqueza sino que con el ITF pueden ser una acumulación con el impuesto general a las ventas para el consumo, para las ganancias con el impuesto a la renta y/o al patrimonio como es el predial o vehicular, sin dejar actividad libre gravada por el Impuesto a las Transacciones Financieras. Si bien, en un gran número de casos no habrá una incidencia considerable para aquellas personas naturales y jurídicas con ingresos importantes, no debemos dejar de lado a los contribuyentes con un ingreso mucho menor, donde la confiscatoriedad es evidente, pues muchas veces sus operaciones financieras son con su capital.

Estos casos también deberían ser considerados para declarar la inconstitucionalidad, es más, el mismo Tribunal Constitucional en la sentencia N° 0004-2004-AI/TC, reconoce que “no puede descartar la posibilidad de tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en la plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados”, no obstante, se olvida que aquellas personas que se ven afectadas por esta situación difícilmente se encuentren con la capacidad de solicitarla y de sostener el juicio que conlleva para que se declare su inaplicación teniendo en cuenta su situación económica haciendo imposible que se pueda llegar a salvaguardar la integridad de su capacidad contributiva.

Todo esto dificulta que las personas puedan acceder al sistema financiero, contribuyendo en todo caso a perpetuar la informalidad y la evasión tributaria que tanto se quería combatir, vulnerando la obligación del Estado de fomentar y garantizar el ahorro reconocido en el artículo 87 de la Constitución, pues como habíamos indicado, los depósitos promedio con relación al PBI per cápita, se encontraba en una tendencia decreciente. De esta manera, Vallvé<sup>152</sup> señala que “el Impuesto a las Transacciones Financieras ITF, desincentiva el ahorro y fomenta el retiro de fondos de las instituciones financieras, especialmente de aquellos depósitos pequeños que, por el poco interés que generan, no podrán compensar los efectos del referido impuesto”. Es así que el ITF resulta confiscatorio con aquellas personas

---

<sup>152</sup> Vallvé Gamarra, María del Carmen. (2015). Fundamentos para determinar la inconstitucionalidad del impuesto a las transacciones financieras por contravenir el principio de no confiscatoriedad. Tesis de bachiller. Universidad Nacional Santiago Antúñez de Mayolo.

que no tienen la capacidad contributiva para soportarlo pues dicho impuesto no toma en consideración la realidad de su situación deviniendo el tributo en Confiscatorio.



## Conclusiones

**Primero.** Se buscó la necesidad implementar un tributo en nuestra legislación con la finalidad de recabar información sobre la circulación de dinero para evitar la evasión tributaria, pero si verdaderamente lo que se buscaba era una medida para recopilar información bastaba solamente con desarrollar una ley por la cual se le pidiera a las entidades bancarias que comuniquen los movimientos de dinero sin que se llevara a gravar dicho traslado monetario, norma que actualmente ya existe, pidiendo información mensual a las entidades del sistema financiero. La implementación del Impuesto a las transacciones financiera ha logrado cobrar un tributo a aquellos contribuyentes formales para detectar a los informales, no resulta apropiado dentro de nuestro contexto normativo, tomando en cuenta el principio de igualdad. Es por eso que reiteramos que ninguna finalidad extrafiscal puede desnaturalizar el fin esencial del impuesto y su justificación constitucional, por lo que bajo ningún supuesto el ITF solamente por el hecho que tenga un fin distinto al de financiar al Estado justifica que pueda aplicarse sin considerar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, deviniendo el impuesto en manifiestamente confiscatorio.

**Segundo.** Existe una clara falta de delimitación de conceptos por parte del Tribunal Constitucional, como manifestación de riqueza, lo que dificulta la defensa y protección de los principios analizados en el presente trabajo pues, no solo terminará gravando todas las manifestaciones de riqueza per se a la vez, sino también podría incluir, algunas que no son manifestaciones de riqueza en sí mismas, ante el amparo de la oscuridad de definiciones, y alegando que se encuentra de acuerdo a la norma constitucional, permitiendo que el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga que padecer los efectos de tributos confiscatorios sin poder ejercer su derecho a la defensa. Al permitir que se sigan creando nuevas formas tributarias partiendo de nociones confusas que impiden una transparencia de contenido, se termina gravando situaciones donde no existe un nexo directo entre la manifestación de riqueza y el hecho imponible contraviniendo los preceptos jurídicos de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

**Tercero.** Se está relativizando la noción de capacidad contributiva a la hora de crear los impuestos, como se ha visto en el caso del ITF, pues se están dejando de considerar los criterios objetivos como lo eran aquellos índices de manifestación de riqueza (como la renta, patrimonio o consumo), y se ha flexibilizado tomando otras nociones que no necesariamente reflejan dichos indicios de manera directa como lo es la circulación de dinero. Esto ha permitido la ruptura del nexo entre el hecho impositivo y la capacidad contributiva del sujeto deviniendo en inconstitucional el impuesto, yendo incluso contra su propia jurisprudencia pues

si bien aceptar excepcionalmente la relativización del principio de capacidad contributiva, nunca debe permitir su desaparición total, y al no tomar en cuenta la capacidad contributiva como en el caso del ITF, desaparece totalmente, deviniendo la norma en inconstitucional.

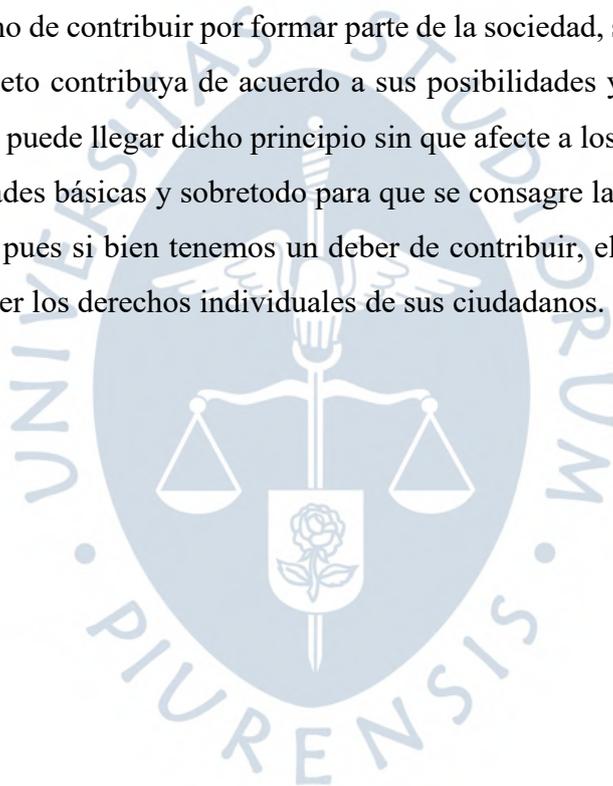
**Cuarto.** El Tribunal Constitucional, al analizar en abstracto el ITF, contradice su propia jurisprudencia pues a lo largo de todas sus sentencias nos habla de la prevalencia de la capacidad contributiva y que solo sobre sus manifestaciones se pueden generar un hecho imponible para gravar tributos. Sin embargo, en este caso no la considera alegando el principio de solidaridad, colocando un principio de índole político sobre un derecho connatural a la persona como es el derecho de propiedad. Si bien a lo largo de las sentencias se ha perdido el aspecto cualitativo de la no confiscatoriedad, de una interpretación sistemática esta toma fuerza al encontrarse en la capacidad contributiva, específicamente cuando no se toma un hecho generador de riqueza para la creación de un tributo. Por lo tanto, según lo desarrollado en el presente trabajo lo que hace inconstitucional al ITF no es su monto ni su alícuota, sino lo que se está tomando como hecho imponible que genera el pago de dicho impuesto, independientemente de su finalidad.

**Quinto.** La creación de un nuevo impuesto que comprometa al contribuyente, a través del poder tributario, para capturar a los evasores debe ser a lo mucho de un carácter temporal. De esta manera lo que se debe buscar son medidas alternativas que eviten la sobrecarga tributaria. Si bien se aplica el principio de solidaridad y como formamos una sociedad tenemos que contribuir a los gastos, bajo ningún concepto será permitido que dichos parámetros transgredan los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Es menester del gobierno buscar un equilibrio proporcional entre el costo individual y el beneficio colectivo, pues si lo que se busca es formalizar la economía entonces el Estado debe buscar una forma de mejorar la cultura tributario de los ciudadanos. De una u otra forma el tributo no cumple con la finalidad por lo que fue instituido, por el contrario, solo se convierte en una forma adicional de recaudar impuestos en perjuicio de los contribuyentes pues la existencia en si misma genera un precedente peligroso para la creación de más impuestos que graven distintas manifestaciones que no necesariamente muestran la aptitud del contribuyente sobre lo que puede tributar.

**Sexto.** En esta misma línea de ideas, en otros países el ITF si ha contribuido al incremento de la recaudación fiscal; sin embargo, en Perú podemos observar que el impuesto no se equipara al gasto por mantenerlo, además en casi sus 20 años de vigencia, el problema de la informalidad sigue en aumento por lo que queda demostrado que no solo resulta confiscatorio para el contribuyente sino incluso para el mismo Estado por lo que se debe buscar

la formalidad desde un punto de vista distinto que no perjudique a ninguna de las partes y que logre las finalidades para las que se creó. Cabe recalcar, que en los demás países latinoamericanos también se han manifestado estas inconformidades con la aplicación de estos impuestos pues gravan manifestaciones que no demuestran directamente riqueza.

**Séptimo.** Hacemos un llamado a los miembros del Tribunal Constitucional de desarrollar jurisprudencia respecto a los alcances del principio de solidaridad en un Estado Constitucional de Derecho, y hasta donde tendrían como límite para incidir en la esfera de la capacidad contributiva los sujetos pasivos pues, no se trata de sobredimensionar los intereses generales, sino que debe haber una interacción armónica entre el principio de solidaridad del deber de contribuir y, el de no confiscatoriedad y capacidad contributiva pues si bien el primero busca justificar el hecho de contribuir por formar parte de la sociedad, son los otros dos los que permiten que cada sujeto contribuya de acuerdo a sus posibilidades y definen los alcances y límites de hasta dónde puede llegar dicho principio sin que afecte a los medios necesarios para satisfacer sus necesidades básicas y sobretodo para que se consagre la protección irrestricta al derecho de propiedad pues si bien tenemos un deber de contribuir, el Estado también cuenta con el deber de proteger los derechos individuales de sus ciudadanos.



## Referencias

- ALTAMIRANO, Alejandro C., *Derecho tributario, teoría general*. Madrid. Marcial Pons. 2012. Pp. 98
- ORTEGA SALAVARRIA, Rosa y PACHERRES RACUAY, Ana. *Impuesto a la renta tercera categoría 2015-2016*. Lima. Thomson Reuters. pp
- GABRIELLI, Adolfo citado por Díaz, Vicente Óscar (1994) *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*. Buenos Aires. Depalma. pp. 3 y 4.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo (1981) *Principios constitucionales en materia fiscal*. Ciudad de México. Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Tomo I, núm. 13, pp. 229
- A.D, Giannini. *Instituciones de derecho financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p.48. citado por: BARRIOS ORBEGOSO, RAUL. *Teoría General del Impuesto*. Cultural Cuzco S.A Editores, Lima, 1988, p.62
- BARRIOS ORBEGOSO, RAUL. *Teoría General del Impuesto*. Cultural Cuzco S.A Editores, Lima, 1988, p.62
- ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Instituto Pacífico, Lima, 2017, p. 29.
- ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. 1987. Pág.37
- ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio, “No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo”, Themis, N° 55, Lima, Perú, 2008, pp. 229
- CARVALHO, Cristiano. El análisis económico del Derecho Tributario. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano y Zain Cabrera Pepe, Lima, GRIJLEY, 2011, p. 51.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho Financiero”. Volumen I. Quinta edición. Buenos Aires: Ediciones Palma. 1993. p. 283
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero*. Tomo I. Buenos Aires. Recuperado de [http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario\\_entiende.html](http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html)
- JARACH, Dino. El Hecho Imponible, editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pag 25.
- Tratado de derecho tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal, Soler, Osvaldo H.
- BRAVO CUCCI, J. *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima. Jurista Editores. 2013. Pp.33.
- BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima. Palestra. 2006. pp. 64

- FERRAZ LEMOS TAVARES, Diogo (2016), *Los tributos del mercado financiero: Una perspectiva extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, pg. 34
- LAZO SAPONARA, Gustavo. “Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transacciones Financieras”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 48, febrero, 2009, pp. 102
- MARTINEZ LAGO, Miguel Angel y GARCIA DE LA MORA, Leonardo, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, Iustel, Madrid, 2009, p. 76.
- Jesús Fernández García, 'Actividad Económica' (diccionario.leyderecho.org 2018) <<https://diccionario.leyderecho.org/actividad-economica/>> accesed 2020 June 1
- Paredes Marroquin, Juan Alberto, *La Capacidad Contributiva de los impuestos, desde la perspectiva del Estado Constitucional: relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014, pg. 169
- La gestión de la SUNAT en los últimos cinco años: principales logros y avances (2001-2005), SUNAT, recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf>, la gestión de la SUNAT en los últimos cinco años 2001-2005, p. 131
- GARCÍA BUENO, Marco César. *El principio de capacidad contributiva. En derecho tributario*. Grijley, Lima, 2008, p. 57
- GARCÍA NOVOA, Cesar y HOYOS JIMENEZ, Catalina. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Marcial Pons, Madrid, 2008, p.787
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais do poder de tributar*. Ríos de Janeiro, Forense, 1999, p. 576
- ESCRIBANO, Francisco. *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Grijley, Lima, 2009, pg. 262
- NOVOA HERRERA, Gerardo (2006). *El principio de la capacidad contributiva*. Lima. *Derecho PUCP*. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17169/17458>
- PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario – Parte general*. Madrid, Civitas, 2000, pp. 33 y 34.
- VALERA DIAZ, S. (1982), *La idea del deber constitucional*. Madrid, *Revista Española de Derecho Constitucional*. N° 4. Pag 69
- SARTORI, G.(2000) *Teoría de la Democracia, vol II: Los problemas clásicos*. Madrid, Alianza Editorial, Pg 469.

- SCHMITT, C. (1982) *Teoría de la Constitución*. Madrid, Alianza Editorial, Pg 138.
- CORTEZ, M. (2001) *El equilibrio constitucional y el equilibrio Jurídica Tributario*, Madrid, Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Anoveros. Civitas, Pg 18
- TEJERIZO LOPEZ, M. (1980) *La causa de los tributos*, Madrid, Hacienda Pública Española, IEF N64, p. 204
- VIDAL MARIN, T. (1993) *Un Estudio Constitucional sobre el Deber de Contribuir y los principios que lo informan*. Madrid, Tirant lo Blanch, Pg 23.
- GARCÍA DORADO, F. (2007) *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Contribuir*, Madrid Dykinson, Pg.32
- GALLO, F. (2007) *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*, Madrid, Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales S.A, Pg. 92
- ANDRADE PERILLA, M. (1985), *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, Pg. 236.
- PÉREZ DE AYALA, José L. (1979), *Las cargas públicas: Principios para su distribución*, Madrid. Revista de Hacienda Española No 59. p. 87.
- DE LUQUI, Juan C.(1994), *Estudios de Derechos Constitucional Tributario*. Buenos Aires, De palma. Pág. 226 y siguientes.
- CARVALHO, Cristiano. (2011) *El análisis económico del Derecho Tributario*. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano y Zain Cabrera Pepe, Lima, GRILEY, pg. 51.
- ASADO OLLERO, Gabriel. (1982) *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*. Madrid. Revista Española de Derecho Financiero 34. Civitas. pg. 234.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. (1993) *Derecho Financiero*. Volumen I. Quinta edición. Buenos Aires. Ediciones Palma. pg. 283
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero*. Tomo I. Buenos Aires. Recuperado de [http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario\\_entiende.html](http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html)
- VALDÉS COSTA, Ramón. (1996) *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Depalma – Santa Fé de Bogotá: Temis – Madrid: Marcial Pons. pg. 76-77. Citado por: ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio (2008)
- BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. (1988) *Teoría General del Impuesto*. Lima, Cultural Cuzco S.A Editores, p.62

- DE VICENTE, Fernando (2014). Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. Valladolid. *Economistas REAF*. Recuperado de [https://www.economistas.es/contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144\\_Vicente.pdf](https://www.economistas.es/contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Vicente.pdf)
- SOTELO CASTANEDA, Eduardo (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Lima. *Derecho PUCP*. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17291>
- SPISSO Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, De palma, Lima, Pág. 33.
- GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales S.A, Madrid, 2007, p. 92
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributaria Consideraciones económicas y jurídicas*. De Palma. Buenos Aires, 1999 Tomo 1 pg 219
- PECES BARBA, G. (1987), “*Los Deberes Constitucionales*”. Alicante, Doxa, cuadernos de filosofía. Revista editada por la Universidad de Alicante. N° 4. Pg 331
- VALVVE GAMARRA, María del Carmen. (2015). Fundamentos para determinar la inconstitucionalidad del impuesto a las transacciones financieras por contravenir el principio de no confiscatoriedad. Tesis de bachiller. Universidad Nacional Santiago Antuñez de Mayolo.
- RODRIGUEZ BEREIJO A. (2005), *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*, Madrid, Revista Española de Derecho Financiero Civitas. N° 125. Pg. 21
- <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17169/17458/>
- <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4019672>
- <file:///C:/Users/lucar/Downloads/Dialnet-PrincipioDeIgualdadYDeberDeContribuir-1143011.pdf>
- [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/5281/PAREDES\\_MARROQUIN\\_JUAN\\_CAPACIDAD\\_CONTRIBUTIVA.pdf?sequence=1](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/5281/PAREDES_MARROQUIN_JUAN_CAPACIDAD_CONTRIBUTIVA.pdf?sequence=1)
- [https://mef.gob.pe/contenidos/inf\\_congreso/oficios/OFICIO433\\_2020DM.pdf](https://mef.gob.pe/contenidos/inf_congreso/oficios/OFICIO433_2020DM.pdf)
- <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-las-transacciones-financieras-itf-bancarizacion-y-medios-de-pago-personas>

### **Lista de jurisprudencia**

- Stc 06626-2006-AA fundamento 14-21
- Stc. 0053-2004-PI-TC, Lima, 2004, fundamento 8
- Stc 0646-1996-AA/TC

- Stc 0004-2004-AI/TC
- Stc. 2727-2002-AA/TC
- Stc 06089-2006-PA/TC
- Stc 0041-2004-AI/TC
- Sentencia 37/1987. Madrid. 1987
- Stc 3303-2003-AA-TC
- Stc. 0053-2004-AI-TC, Lima, 2005, pag. 26
- Stc. 6089-2006-AI-TC, Lima, 2007, Fundamento 4.2 20 y 21
- Stc. 0646-1996-AA-TC, Lima
- Stc. 02302-2003-AA. Fundamento 17
- Stc. 00033-2004-AI. Fundamento 12
- Stc. 2016-2004-AA/TC fundamento 15

