



**MANUAL DE DERECHO
TRIBUTARIO
PARTE GENERAL
Tomo 1**

HUAPAYA GARRIAZO, Pablo José
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
MARES RUÍZ, Carla
RUIZ COLMENARES, Melissa
SEBASTIÁN RODRIGUEZ, Francis



**MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO
PARTE GENERAL
TOMO 1**

Editor:

Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.
Primera edición digital: setiembre de 2023

Directivos

MORA INSUA, Walter Eduardo
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
Gerente de Formación y Capacitación
TERRONES CEVALLOS, Bogard Marín
Gerente de Investigación Académica y Aplicada

Autores

HUAPAYA GARRIAZO, Pablo José
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
MARES RUÍZ, Carla
RUIZ COLMENARES, Melissa
SEBASTIÁN RODRIGUEZ, Francis

Revisores de Estilo

DURAN CHERO, César Willian
MANNUCCI DELGADO, Hilda Jackelin
VASQUEZ GONZALES, Fabiana Catalina

Línea Gráfica

AVILA MIÑAN, Romina

Copyright © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT. 2023.

Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú
Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>

Reservados todos los derechos. Este libro o cualquiera de sus partes, no podrá ser reproducido, ni registrado, ni transmitido, ni utilizado en ningún tipo de almacenaje y recuperación (ya sea mecánico, electrónico, fotoquímico, digital informático, fotocopiado, grabación sonora, podcast, escaneado, microfilmado, googleado, video, entre otros) ni por cualquier medio existente o por crearse, sin la autorización previa y por escrito del titular del Copyright.

Hecho el Depósito Legal N° 2023-07725

ISBN N° :

Libro electrónico disponible en:

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores; siendo estas de su exclusiva responsabilidad; tampoco son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la SUNAT, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.



EDICIÓN DE CIRCULACIÓN RESTRINGIDA SUSTENTADA EN LA LEGISLACIÓN SOBRE DERECHOS DE AUTOR. DECRETO LEGISLATIVO N.º 822.

Artículo 43.- Respecto de las obras ya divulgadas lícitamente, es permitida sin autorización del autor:

- a. La reproducción por medio reprográfico, digital u otro similar para la enseñanza o la realización de exámenes en instituciones educativas, siempre que no haya fines de lucro y en la medida justificada por el objetivo perseguido, de artículos, discursos, frases originales, poemas unitarios, o de breves extractos de obras o del íntegro de obras aisladas de carácter plástico y fotográfico, lícitamente publicadas y a condición de que tal utilización se haga conforme a los usos honrados (cita obligatoria del autor) y que la misma no sea objeto de venta u otra transacción a título oneroso, ni tenga directa o indirectamente fines de lucro.

Tabla de Contenido

| | |
|---|-----------|
| Tabla de Contenido | 4 |
| PRÓLOGO..... | 8 |
| LECCIÓN 1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO | 9 |
| 1.1 Actividad Financiera del Estado, Ingresos y Necesidades Públicas | 9 |
| 1.1.1 Antecedentes históricos | 10 |
| 1.1.2. Conceptos básicos: Necesidades públicas, servicios públicos y gasto público | 11 |
| 1.1.3. El papel de redistribución de la riqueza de los estados | 13 |
| 1.1.4. La actividad financiera en el Perú | 14 |
| 1.2 Los Ingresos Públicos | 16 |
| 1.2.1. Concepto | 16 |
| 1.2.2. Clasificación..... | 16 |
| 1.3 Los Ingresos Tributarios..... | 18 |
| 1.3.1 Definición de ingresos tributarios | 18 |
| 1.3.2 Características de los ingresos tributarios..... | 18 |
| 1.3.3 Clasificación de los ingresos tributarios | 19 |
| 1.4 Intervención del estado a través de la Política Fiscal y sus efectos..... | 22 |
| 1.5 El Derecho Tributario como rama autónoma del Derecho | 23 |
| 1.6 Referencias..... | 26 |
| LECCIÓN 2. CONCEPTO DE TRIBUTO Y SU CLASIFICACIÓN | 28 |
| 2.1 Aproximación del concepto de tributo y sus características | 28 |
| 2.1.1 Sobre el concepto de tributo | 28 |
| 2.1.2. Características del tributo | 33 |
| 2.2 Los tributos con fines extrafiscales | 35 |
| 2.2.1 El fin "extrafiscal" y su compatibilidad con el concepto de tributo | 35 |
| 2.2.2. Los tributos con fines extrafiscales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional | 37 |
| 2.2.3 Los tributos medioambientales | 41 |
| 2.2.4 Parafiscalidad | 42 |
| 2.3 Clases de tributos | 43 |
| 2.3.1 Impuestos..... | 44 |
| 2.3.2 Contribuciones..... | 45 |
| 2.3.3 Tasas | 48 |
| 2.4 Referencias..... | 52 |
| LECCIÓN 3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO | 56 |
| 3.1 La Potestad Tributaria | 56 |
| 3.1.1 Concepto y fundamento | 56 |
| 3.1.2. La distribución de la potestad tributaria | 57 |
| 3.1.3. Límites de la potestad tributaria | 57 |
| 3.2 Principio de Legalidad y de Reserva de Ley..... | 58 |
| 3.2.1 Concepto y fundamento | 58 |
| 3.2.2 Diferencia entre principio de legalidad y reserva de ley..... | 58 |

| | |
|--|------------|
| 3.2.3. Criterios jurisprudenciales | 60 |
| 3.3 Principio de Igualdad..... | 61 |
| 3.3.1 Concepto y fundamento | 61 |
| 3.3.2. Dimensiones del principio de igualdad | 62 |
| 3.3.3. Principios tributarios relacionados al principio de igualdad | 63 |
| 3.3.4. Criterios jurisprudenciales..... | 64 |
| 3.3.5. Respeto a los Derechos Fundamentales | 66 |
| 3.4 Principio de Capacidad Contributiva | 66 |
| 3.4.1. Concepto y fundamento | 66 |
| 3.4.2. Medición de la capacidad contributiva | 68 |
| 3.4.3. Criterios jurisprudenciales | 70 |
| 3.5 Principio de No Confiscatoriedad | 71 |
| 3.5.1 Concepto y fundamento | 71 |
| 3.5.2. Criterios jurisprudenciales | 72 |
| 3.6 Referencias | 75 |
| LECCIÓN 4. OTROS PRINCIPIOS APLICABLES..... | 77 |
| 4.1 Principios básicos de tributación..... | 77 |
| 4.2 Algunos Principios generales del Derecho | 78 |
| 4.2.1 El Abuso del Derecho..... | 78 |
| 4.2.2. El Principio De Buena Fe | 79 |
| 4.2.3. La Doctrina De Los Actos Propios | 80 |
| 4.2.4. El Fraude a La Ley..... | 80 |
| 4.2.5. Principio de Interés Público | 81 |
| 4.2.6 Principios de Carga de Prueba y Presunción de Inocencia (Onus Probandi) | 81 |
| 4.3 Otros principios aplicables al Derecho Tributario | 81 |
| 4.3.1 Principio de seguridad jurídica | 81 |
| 4.3.2. Principio de progresividad..... | 82 |
| 4.4 Referencias | 83 |
| LECCIÓN 5. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL PERÚ Y LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO | 86 |
| 5.1 Fuentes del Derecho Tributario | 86 |
| 5.1.1 Introducción | 86 |
| 5.1.2 Fuentes del Derecho Tributario Peruano | 87 |
| 5.1.3. Derecho supletorio de las normas tributarias | 91 |
| 5.2 Aplicación de las Normas Tributarias en el Tiempo | 92 |
| 5.2.1 Introducción | 92 |
| 5.2.2 Formas de aplicación de las normas en el tiempo..... | 93 |
| 5.2.3 Teorías sobre las consecuencias para la aplicación de las normas en el tiempo | 96 |
| 5.2.4 Límites en la aplicación de la norma tributaria | 98 |
| 5.3 La consulta Tributaria | 99 |
| 5.4 Aspectos controvertidos | 102 |
| 5.4.1 Decreto Legislativo N° 1421. Plazo de prescripción tributaria | 102 |
| 5.4.2. La cláusula antielusiva. Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario | 104 |
| 5.5 Referencias | 106 |

| | |
|--|------------|
| LECCIÓN 6. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y LA CLÁUSULA ANTI ELUSIVA GENERAL | 109 |
| 6.1 Interpretación y aplicación de la norma tributaria. La Norma VIII del Código Tributario | 109 |
| 6.1.1 Criterios de interpretación..... | 110 |
| 6.1.2 Métodos interpretativos..... | 112 |
| 6.2 Economía de Opción | 113 |
| 6.3 La cláusula anti-elusiva general. La Norma XVI del Código Tributario .. | 115 |
| 6.3.1 Características | 117 |
| 6.3.2 Análisis de los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI | 118 |
| 6.3.3 Análisis de la Norma XVI desde la óptica internacional | 122 |
| 6.3.4 Casuística en la aplicación de la Norma XVI | 125 |
| 6.4 Referencias..... | 128 |
| | |
| LECCIÓN 7. LA NORMA TRIBUTARIA Y SU ESTRUCTURA | 131 |
| 7.1 La hipótesis de incidencia tributaria y su estructura | 131 |
| 7.2 La obligación tributaria | 132 |
| 7.3 Aspecto material: el hecho imponible | 132 |
| 7.4 Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia | 134 |
| 7.5 Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia | 136 |
| 7.6 Aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia | 136 |
| 7.7 Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia | 137 |
| 7.8 Diferencias conceptuales: exoneraciones e inafectaciones..... | 138 |
| 7.9 Inmunidad, beneficio e incentivos..... | 141 |
| 7.9.1 Inmunidad Tributaria | 141 |
| 7.9.2 Beneficios Tributarios | 142 |
| 7.9.3 Incentivos Tributarios | 143 |
| 7.10 Referencias..... | 143 |
| | |
| LECCIÓN 8. LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA | 146 |
| 8.1 Los sujetos de la relación jurídico-tributaria | 146 |
| 8.2 El Contribuyente..... | 147 |
| 8.3 Responsables y representantes | 147 |
| 8.3.1 Tipos de responsabilidad | 148 |
| 8.3.2 Responsabilidad solidaria | 150 |
| 8.4 Referencias..... | 159 |

PRÓLOGO

El Instituto Aduanero y Tributario (IAT) busca promover y efectuar investigaciones académicas que mejoren el proceso de toma de decisiones de nuestra organización. En esta línea, el IAT ha venido desarrollando investigaciones en materia tributaria que buscan profundizar el conocimiento del Derecho Tributario de los colaboradores de la Administración Tributaria.

Al introducirnos en el estudio del Derecho Tributario, debemos involucrar metodológica y sistemáticamente al lector con los elementos básicos propios de la tributación, buscando establecer las bases para un desarrollo más profundo del tema. Por ello, hemos preparado el "Manual de Derecho Tributario - Parte General", donde se analizan las instituciones fundamentales de esta rama del Derecho.

Este Manual contiene 7 lecciones. En la Lección 1 se desarrollan temas vinculados a la actividad financiera del Estado y a la naturaleza de los ingresos públicos. En la Lección 2 se estudia el tributo: concepto, clasificación, características, finalidad. En la Lección 3 se analizan los principios constitucionales del Derecho Tributario (legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales; así como otros principios aplicables).

En la Lección 4 se tratan las fuentes del Derecho Tributario y la aplicación de las normas tributarias en el tiempo. En la Lección 5 se estudia la cláusula anti elusiva general establecida en la Norma XVI del Código Tributario. En la Lección 6 se desarrolla la hipótesis de incidencia tributaria y su estructura (aspectos material, subjetivo, temporal, cuantitativo y espacial), así como las exoneraciones e inafectaciones. Finalmente, la Lección 7 versa sobre los sujetos de la relación jurídico-tributaria (contribuyente, responsable y representante) y los tipos de responsabilidad.

Esperamos que este aporte académico sea útil para toda la comunidad profesional y universitaria; y que sea un impulso para quienes deseen seguir profundizando e investigando en esta área del Derecho. Por ello, a nombre del Instituto Aduanero y Tributario, me complace presentar este trabajo que es fruto del esfuerzo de muchos de nuestros colaboradores, que mirando los objetivos estratégicos institucionales plantean temas relevantes de fiscalidad.

Walter Eduardo Mora Insua

Jefe del Instituto Aduanero y Tributario

LECCIÓN 1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.1 Actividad Financiera del Estado, Ingresos y Necesidades Públicas

Los estados se conciben y se justifican como instituciones que complementan la actividad privada y que se “inmiscuyen” en la actividad del “sector privado”. En muchos países el “sector público” es visto como un oponente del sector privado. Existe un entendimiento generalizado que en cuanto mayor sea el tamaño del sector público menor es el espacio que queda para el sector privado.

Las decisiones sobre el ámbito de actuación del estado se sitúan en el terreno de las opciones políticas, para muchos países de tradición liberal el sector público es una institución suministradora de bienes y servicios que, por sus características, no puede ser proporcionado, o no puede proporcionar en la cantidad suficiente, por el sector privado a través del mercado.

Y esto sucede en tanto que el sector privado opera bajo las reglas de la oferta y demanda con objetivos de rentabilidad, solo suministra aquellos bienes y servicios para los que existe una demanda solvente, esto es, los bienes y servicios por los que los individuos están dispuestos a pagar por ellos. Los bienes y servicios que tienen estas características son denominados “bienes privados” y estos satisfacen “necesidades privadas”,

Pero, además de las necesidades privadas, la sociedad en general tiene otras necesidades, las denominadas “necesidades sociales” sobre “bienes públicos” los que por sus características no son atendidas por el mercado y que solo pueden ser atendidas por el estado.

Los bienes públicos tienen una doble característica que los diferencia de los bienes privados. Sevilla (2006,p.14), refiriéndose a la primera característica, señala que los bienes públicos son bienes que pueden utilizarse colectivamente sin que su utilización o disfrute por un sujeto suponga merma alguna para su utilización por los demás. El precitado autor ejemplifica el tema señalando que cuando el estado suministra seguridad o mejora la calidad del medio ambiente, todos los ciudadanos pueden disfrutar por igual del resultado. Señala también que en el caso de los bienes privados, si estos son consumidos por un privado nadie más podrá consumirlos.

Sevilla (2006,pp.14-15) señala que la segunda característica de los bienes públicos es la “imposibilidad de exclusión”, esto es que una vez suministrado el bien en cuestión, no se puede excluir a nadie de su disfrute, aunque no esté

dispuesto a pagar por ello. El autor señala que a diferencia de lo que sucede los bienes privados donde el precio constituye el instrumento de discriminación –quien no paga no puede obtener y consumir el bien en cuestión– en el caso de los bienes públicos su disfrute generalizado resulta inevitable y, precisamente por ello, nadie, ningún ciudadano, estaría dispuesto a demandar –y pagar– por un bien que, una vez suministrado, podrían disfrutar gratuitamente todos los demás ciudadanos. Por eso debe intervenir el estado suministrando los correspondientes bienes públicos¹.

1.1.1 Antecedentes históricos

Las finanzas públicas, en términos generales y actuales, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos (Villegas, 2001, pág. 1). En ese sentido, la actividad financiera del Estado supone realizar diversas actividades de gestión para obtener ingresos que le permitan solventar aquellos gastos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones en favor de la colectividad.

Como puede observarse, la actividad financiera del Estado está íntimamente ligada al rol que el Estado desempeñe en la economía y en la sociedad; ese rol será el que delimite las funciones que le corresponden y las necesidades públicas que debe atender. Así, por ejemplo, si en función a un determinado rol se incrementa el número de objetivos que se pretende satisfacer, deberán incrementarse los ingresos tributarios necesarios para atenderlos; o, deberá acudir a más fuentes de ingresos dependiendo del tipo de necesidades (Queralt, 2018, pág. 33).

Históricamente, la actividad financiera del Estado ha ido cobrando importancia a medida que el Estado ha ido asumiendo, con mayor intensidad, distintos objetivos en la sociedad (Queralt, 2018, pág. 33). En la Edad Antigua, por ejemplo, las haciendas mostraban heterogeneidad en cuanto a la obtención de recursos, predominando los ingresos patrimoniales provenientes de la explotación de los bienes del monarca (i.e. minas y tierras). Durante la Edad Media, la explotación patrimonial era la fuente de recursos más importante (i.e. regalías por concesiones otorgadas por el rey o el príncipe a los señores feudales, o tasas que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados servicios vinculados con el dominio señorial). Sin embargo, estos casos puntuales no supusieron durante este periodo la existencia de un Estado entendido como una unidad de denominación que actuara con medios

¹ Ejemplos de bienes públicos: la defensa, el servicio exterior, la administración de justicia, el orden interno, el establecimiento y aplicación de un marco normativo, las grandes infraestructuras públicas, etc.

propios; de ahí que no existiera una actividad financiera estable (Vizcaíno, 1996, págs. 3-4).

El panorama fue cambiando a partir del siglo XV. Periodo en el que un poderoso fenómeno cultural, el Renacimiento, produce un importante cambio en el comportamiento de las organizaciones sociales. Declinan las instituciones feudales y se sustituyen por nuevas fórmulas de organización política, entre las que destacan dos instituciones de carácter permanente: el ejército y la burocracia.

En ese período, se consideró que el monarca dispusiera de un ejército dispuesto a actuar en cualquier momento y de un sistema burocrático estable. Ello suscitó, precisamente, el surgimiento del Estado Moderno, el cual requirió de contar con un sistema de financiación organizado, pues por las aportaciones personales o materiales que hasta el momento recibían los monarcas eran insuficientes para cubrir los gastos militares y burocráticos (Queralt, 2018, pág. 34).

A medida que transcurre el tiempo, el mayor alcance de las funciones del Estado exige un rol más protagónico de las finanzas públicas. Después de la Revolución Francesa y, especialmente, a lo largo del siglo XX, el Estado abandona la concepción de "Estado-Policía" y vira hacia un Estado Social y Democrático de Derecho, que debe garantizar servicios básicos a sus ciudadanos (i.e. salud, educación, trabajo, entre otros) (Queralt, 2018, pág. 35). Ello supone que parte de los ingresos públicos deben ser financiados por la sociedad y sus ciudadanos como colectivo distinto al Estado. Es así como la actividad financiera del Estado (gestión, administración y recaudación) y particularmente el sistema tributario resultan siendo imprescindibles para cumplir con los fines del aparato estatal.

1.1.2. Conceptos básicos: Necesidades públicas, servicios públicos y gasto público

Llegados a este punto, desarrollamos algunos conceptos básicos para comprender a cabalidad en qué consiste la actividad financiera del Estado.

a) Necesidades públicas: Como menciona Jarach, el concepto de necesidad pública no es preexistente al aparato estatal, ni es un instrumento para satisfacer necesidades individuales y colectivas predeterminadas. Es, más bien, coetáneo y consustancial a la existencia del Estado y sigue su desenvolvimiento histórico (Jarach, 1996, pág. 44). Por ello, este concepto ha evolucionado con el tiempo, a medida que el Estado iba tomando un rol más activo en la sociedad y en la economía.

Por ello, podríamos decir que las necesidades públicas son aquellas que nacen de la vida colectiva, se satisfacen mediante la actuación del Estado y, a partir de ello, justifican su existencia (Villegas, 2001, pág. 2). Ahora bien, este concepto puede ser muy amplio, al punto de ser necesario formular la

siguiente pregunta: ¿cómo determino exactamente cuáles son estas necesidades?

Quizá, vale para dar una respuesta decir que hay dos tipos de necesidades públicas. Por un lado, aquéllas que tienen un carácter absoluto y son consustanciales a la existencia del Estado (i.e. defensa exterior, seguridad, administración de justicia, entre otras); y, por otro, aquéllas que son relativas, cuya importancia dependerá de las finalidades político-sociales que haya asumido el Estado (i.e. salud, educación, trabajo, entre otras). Las primeras se caracterizan porque: (i) son de ineludible satisfacción dentro de una comunidad organizada; (ii) son de imposible satisfacción por cada individuo de manera aislada; y, (iii) justifican el nacimiento y la subsistencia del Estado (Villegas, 2001, págs. 4-5). Las otras, en cambio, se caracterizan porque: (i) son de ineludible satisfacción dependiendo del modelo político económico adoptado; (ii) podrían satisfacerlas los individuos o el Estado; y, (iii) no justifican necesariamente el nacimiento y la subsistencia del Estado.

- b) Servicios públicos: Estando definidas las necesidades públicas, el Estado requiere obtener los ingresos financieros suficientes para solventarlas; y, una vez obtenidos, debe organizar su actividad para producir aquellos bienes capaces de satisfacerlas efectivamente. Pueden ser bienes materiales e inmateriales; cuando se trata de esto último se habla de "servicios públicos" (Jarach, 1996, pág. 50).

Estos servicios pueden ser prestados exclusivamente por el Estado, como ocurre por ejemplo con los servicios destinados a satisfacer necesidades públicas absolutas; o, pueden ser prestados con intervención de los particulares (en conjunto, por separado o subsidiariamente) cuando se trata de servicios que satisfacen necesidades relativas.

En cualquier caso, todo servicio público es una prestación que asume el Estado (y de la que es primariamente responsable) de manera permanente, según cuáles sean sus fines; y que está dirigida a la utilidad general de la sociedad. Es importante resaltar que, en ningún caso, el Estado busca conseguir ingresos para el Tesoro cuando brinda estos servicios (Kresalja, 1999, págs. 47-48).

- c) Gasto público: Siguiendo a Jarach, el gasto público es la erogación que el Estado efectúa para adquirir bienes intermedios y factores de producción que permitan producir bienes finales y prestar servicios públicos a favor de la colectividad (Jarach, 1996, pág. 55).

Sin embargo, el gasto público puede orientarse además hacia otras finalidades más allá de la meramente funcional (esto es, "adquirir para") y tener efectos redistributivos deliberadamente buscados por el Estado para

beneficiar a la población. Ello, sin duda, podría constituir un criterio para la asignación del gasto público en un determinado Estado (Jarach, 1996, págs. 56-57).

En resumen, podríamos decir que los rasgos más importantes de la actividad financiera del Estado son los siguientes:

- Es una actividad pública de titularidad del Estado, desarrollada por éste o por un ente público.
- Se distingue por su objeto, ya que está ordenada a la consecución de fines públicos.
- Opera sobre la interrelación entre ingresos y gastos, para la satisfacción de necesidades públicas.
- Se caracteriza por su instrumentalidad, al tener como objeto la obtención y el empleo de recursos. No obstante, esta característica debe ser considerada conjuntamente con la finalidad asignada al Estado de satisfacción de necesidades colectivas (García Novoa, 2009, págs. 51-54).

1.1.3. El papel de redistribución de la riqueza de los estados

Un fallo del mercado se produce con la distribución de la renta, en todo el mundo el patrón distributivo de la renta que proporciona el mercado no es socialmente aceptable, esto se aprecia en la evolución del índice de Gini². En la práctica el mercado distribuye la renta con criterios que no tienen que ver con la equidad, normalmente son criterios de eficacia, se entiende que si el mercado es competitivo la distribución de la propiedad y la renta resultará desigual. Es por ello por lo que es social y políticamente deseable que se requiera de la intervención pública para corregir ese resultado.

Lo anterior justifica por qué todas las políticas sociales tendentes a garantizar unos niveles mínimos de consumo a todos los ciudadanos, que se hallan en la base del estado del bienestar, se justifican en la necesidad de redistribuir la renta, y es por ello que la estructura de los sistemas tributarios juega un papel importante para la efectividad de cualquier política social de carácter redistributivo. Para lograr lo anterior se requiere un sistema tributario de pauta progresividad, esto en tanto que si se tuviera un sistema tributario con regresiva de distribución de la carga tributaria sería muy difícil desarrollar políticas sociales de carácter redistributivo.

Si bien las políticas sociales constituyen el núcleo de la actividad redistributiva, no son las únicas que utiliza el estado, en general las otras actividades públicas comportan siempre efectos redistributivos en tanto que el valor de los servicios que cada ciudadano recibe del estado rara vez coincide con el importe de los impuestos satisfechos. En general, tratándose de bienes públicos, al ser

² <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?view=map>

consumidos por todos los ciudadanos en cantidades iguales es evidente que no todos ellos soportarán la misma cantidad de impuestos, esto produce una transferencia implícita desde los que mas paguen hacia los que soporten menos impuestos.

1.1.4. La actividad financiera en el Perú

a) El rol del Estado en el Perú y su vinculación con la actividad financiera

El artículo 43 de la Constitución Peruana (en adelante, CP) indica que “la República del Perú es democrática, social, independiente y soberana”. Por su parte, el artículo 44 señala que

son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de amenazas contra su seguridad, y promover el bienestar general.

Por tanto, se prevé que el Estado actúe para garantizar el bienestar social, el cual se manifiesta, en prestaciones de salud, trabajo, etc.

Esto se refleja en las normas constitucionales referidas al papel del Estado en la economía. Así, el artículo 58 CP señala que si bien se ha adoptado el modelo de economía social de mercado (modelo basado en la libertad del individuo y regulado en función a la competencia económica), el Estado orienta el desarrollo del país y actúa en áreas que promueven empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura. Así, este modelo insta al Estado a garantizar el goce pleno de derechos fundamentales de corte social —llamados también derechos “de segunda generación”—, pues ellos son necesarios para lograr el bienestar de los ciudadanos y construir el Estado social y democrático de Derecho (pensemos, por ejemplo, en asegurar que todos los ciudadanos tengan la posibilidad de subsistir y participar en la vida política y económica en igualdad de condiciones; o, promover el acceso a una vida digna, entre otros) (Kresalja, 2016, pág. 58-62).

Por tanto, el Estado Peruano tiene como deber primordial garantizar la satisfacción de necesidades básicas, así como los derechos sociales de los ciudadanos. Ello supone destinar parte del presupuesto nacional, y de los ingresos obtenidos, a la cobertura de servicios públicos que aseguren el goce de estos derechos. De ahí la importancia del presupuesto público como instrumento financiero y de la actividad presupuestaria en general.

Seguidamente explicaremos brevemente en qué consiste dicha actividad y los principios que la regulan.

b) Actividad presupuestaria del Estado

Los artículos 77 a 80 CP regulan la actividad presupuestaria del Estado. El presupuesto público es un instrumento esencial para la aplicación de la política económica y para las finanzas públicas.

Según lo indicado por el Tribunal Constitucional (STC No.004-2004-CC/TC), la actividad presupuestal se rige por diversos principios, de los cuales destacan los siguientes:

- Principio de justicia presupuestaria: Señala que la aprobación para la captación de ingresos y la ejecución de gastos significa un compromiso con los fines de la Constitución, lo cuales constituyen la razón de ser y el sentido de la actividad presupuestal y de la actividad financiera en general (artículos 16 y 77 CP).
- Principio de equilibrio financiero: En esta parte se indica que “el presupuesto debe contener todos los ingresos y gastos del Estado debidamente balanceados, a efectos de evitar que el déficit fiscal genere un proceso perturbador de la normal marcha económica del país”. (artículo 78 CP).
- Principio de unidad: La ejecución del presupuesto incluye la totalidad de recursos y gastos en un ejercicio presupuestal, consolidado en un solo texto normativo, que refleje los recursos públicos obtenidos y su aplicación o gasto (artículo 77 CP).
- Principio de no afectación: Los recursos del Estado forman una unidad y son destinados en su conjunto para cubrir la totalidad de gastos, lo cual implica que se prohíba, , el uso de determinados ingresos fiscales para cubrir gastos específicos (artículo 79 CP). salvo excepciones

Como podemos observar, según la normativa peruana, la actividad financiera no es meramente instrumental sino que debe buscar, además, el cumplimiento de los fines estatales previstos en la Constitución, orientados a la satisfacción de necesidades públicas absolutas y relativas. Para ello, se debe aprobar un presupuesto público anual que proyecte ingresos y gastos, para así lograr un equilibrio financiero que garantice el cumplimiento del rol que desempeña el Estado en la sociedad y en la economía de acuerdo a lo que establece la Constitución.

1.2 Los Ingresos Públicos

1.2.1. Concepto

Como señala Queralt, "ingreso público" es toda cantidad de dinero del Estado, cuyo objetivo es financiar los gastos públicos (Queralt, 2018, pág. 43); con el fin de satisfacer necesidades públicas. Bajo este concepto, serán ingresos públicos todos aquellos recibidos por las arcas estatales, sea cual fuere el concepto para que los fondos ingresan (Villegas, 2001, pág. 50).

1.2.2. Clasificación

Existen diversos criterios para hacer una clasificación de los recursos o ingresos del Estado³. Una de las más difundidas es la clasificación económica que considera las siguientes categorías: (i) recursos originarios o patrimoniales; y, (ii) recursos derivados o tributarios.

La primera comprende los ingresos que proceden de: i) la explotación y enajenación del patrimonio del Estado: fuentes propias de riqueza (i.e. aquéllos que se obtienen al explotar recursos naturales); y, ii) de la actividad empresarial del Estado (i.e. ingresos provenientes de inversiones). La segunda categoría comprende los ingresos "derivados" de contribuciones que los ciudadanos aportan de manera obligatoria por imperio de la ley (Villegas, 2001, págs. 52-53). Así, mientras los ingresos originarios se obtienen por derecho propio del Estado sin que se requiera una ley para su legitimidad; los derivados requieren de un mandato legal para su recaudación (Valdes Costa, 1996, pág. 9).

Históricamente, los recursos originarios o patrimoniales tuvieron una importancia primordial en el Estado absoluto previo a la Revolución Francesa, pues en ese momento las finanzas se erigían en torno al sistema feudal (el señor feudal era titular de un dominio eminente sobre todas las tierras y los bienes que se encontraban en su jurisdicción). Más adelante, con los estados constitucionales, cobraron mayor para el financiamiento de los gastos públicos los recursos derivados o tributarios (Jarach, 1996, págs. 225-226).

Tabla No. 1

Ingresos corrientes del Gobierno General

³ Al respecto, véase la clasificación realizada por Ramón Valdes Costa (1996).

| | Porcentaje del PBI | | | |
|---|--------------------|-------------|-------------|------|
| | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| Ingresos tributarios | 13.4 | 14.5 | 14.8 | 13.4 |
| Impuestos a los ingresos | 5.3 | 5.6 | 5.7 | 5.4 |
| Impuestos a las importaciones | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 |
| Impuesto General a las Ventas | 7.8 | 8.2 | 8.0 | 7.8 |
| Impuesto Selectivo al Consumo | 0.9 | 0.9 | 1.1 | 1.0 |
| Otros ingresos tributarios | 1.6 | 1.8 | 1.9 | 1.6 |
| Devoluciones de impuestos | -2.5 | -2.2 | -2.3 | -2.4 |
| Otros ingresos⁴ | 4.8 | 4.8 | 5.0 | 4.5 |
| Contribuciones a ESSALUD y ONP ⁵ | 2.1 | 2.2 | 2.2 | 2.2 |
| Regalías petroleras, gasíferas y mineras | 0.4 | 0.4 | 0.4 | 0.3 |
| Canon petrolero y gasífero | 0.2 | 0.3 | 0.2 | 0.2 |
| Otros ingresos | 2.1 | 1.0 | 2.1 | 1.8 |

⁴ En el cuadro original se clasifica a estos ingresos como “Ingresos No Tributarios”; sin embargo, para mayor claridad se ha convenido precisar la terminología para referirnos en dicha sección a otros ingresos, entendiendo por estos a aquellos que no financian el gasto corriente.

⁵ Cabe señalar que a pesar de que los ingresos provenientes de contribuciones a ESSALUD y ONP tienen la condición de tributos; sin embargo, no financian el gasto corriente, de ahí su clasificación.

Fuente: Memoria 2019 BCRP, Series estadísticas (www.estadisticas.bcrp.gob.pe).

1.3 Los Ingresos Tributarios

1.3.1 Definición de ingresos tributarios⁶

La conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de uno de los principios comunes: los principios de justicia financiera (Queralt, 2018, pág. 221).

En este contexto, podemos señalar que los ingresos tributarios son una parte importante de los ingresos públicos. De hecho, la mayor parte de los recursos con los cuales cuenta un país no capitalista para cubrir sus erogaciones proviene de las detracciones coactivas de riqueza, denominadas “tributos” (Villegas, 2001, pág. 324). De ahí que pueda entenderse, a veces, como sinónimos ingreso tributario e ingreso público; sin embargo, no es así. El primero es una parte del ingreso público que se recauda a través del tributo (López, 2020).

Los ingresos tributarios son, entonces, las percepciones que obtiene el Estado por las imposiciones fiscales que en forma unilateral y obligatoria se fijan a las personas jurídicas y naturales, conforme a Ley, para financiar el gasto público. Su carácter tributario atiende a la naturaleza unilateral y coercitiva de los impuestos, que gravan distintas manifestaciones de riqueza: ingresos, consumo y patrimonio (Bonilla, 2020).

Una perspectiva interesante viene dada por el origen de los ingresos tributarios. En ese sentido, los ingresos fiscales son aquéllos que recauda el Estado para financiar las actividades del sector público (tales como impuestos, derechos, productos y aprovechamientos); siendo que los impuestos constituyen la mayor parte de los recursos fiscales con los que cuenta para financiar sus erogaciones (CEPAL, 2021).

1.3.2 Características de los ingresos tributarios

⁶ Es importante precisar que en esta lección no desarrollaremos una concepción jurídica de tributo; ello será menester de la Lección 2.

Como señalamos, los ingresos tributarios son una parte del ingreso público que se recauda a través de tributos. Y, a diferencia de los ingresos públicos originarios⁷, los ingresos tributarios o derivados tienen su origen en la riqueza de terceros que es transferida al Estado a través del *Ius Imperium* (Sevillano, 2020, pág. 34).

Cuando se financian los gastos públicos con recursos tributarios, se genera satisfacción de las necesidades públicas. Esta redistribución puede tener distintos efectos si los tributos inciden sobre personas diferentes de los beneficiarios del gasto, según los propósitos del Estado y la idoneidad de los medios utilizados (Jarach, 2013, pág. 120).

Por este motivo, la redistribución del ingreso será progresiva si los beneficiarios del gasto pertenecen a un sector de ingresos más bajos que aquél sobre el cual recae la incidencia del tributo. En cambio, será regresiva si los beneficiarios del gasto pertenecen a un sector de ingresos más elevados que aquél sobre el cual inciden los tributos elegidos.

Otra manera de conocer el impacto de los ingresos tributarios es el sector al que va dirigido. En épocas de depresión y desocupación, los gastos de transferencia financiados con recursos tributarios tendrán efectos positivos para la reactivación, si los beneficiarios del gasto pertenecen a sectores de alta propensión marginal a consumir y siempre que la incidencia del recurso tributario no neutralice dichos efectos cuando se trate de una redistribución progresiva. Lo contrario ocurriría si se trata de una redistribución regresiva (Jarach, 2013, pág. 140).

1.3.3 Clasificación de los ingresos tributarios

Los ingresos fiscales son aquéllos que recauda el Estado para financiar las actividades del sector público, sean tributos, productos y aprovechamientos (CEPAL, 2021).

Cuando nos referimos a los tributos, este concepto comprende impuestos, contribuciones o tasas⁸. Los primeros constituyen el principal componente de los ingresos públicos, pues con ellos el Estado financia la mayor parte de sus erogaciones (Jarach, 2013, pág. 236).

Los impuestos pueden gravar directamente los ingresos, la riqueza o la propiedad (imposición directa); o pueden gravar el consumo (imposición

⁷ En donde el Estado se vincula con terceros a través de fórmulas contractuales respecto a su patrimonio.

⁸ En el caso de las tasas, éstas podrían generar pérdidas al Estado en tanto que no pueden exceder el costo del servicio.

indirecta) (CEPAL, 2021). En este último caso se habla de impuestos al gasto, pues se aplica a los contribuyentes a partir de los gastos de producción y consumo en los procesos de compra-venta (Cámara de Diputados de México, 2021).

Adicionalmente, debemos tener en cuenta que si bien los impuestos tienen la finalidad de financiar los servicios proveídos por el sector público y servir como instrumento de política fiscal, también pueden tener fines extra-fiscales (i.e. corregir fallas del mercado) (CEPAL, 2021).

Los ingresos tributarios serán medidos a través de los volúmenes recaudados. En este sentido destacan, principalmente, el Impuesto a la Renta (IR), el Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y el impuesto a la importación (aranceles) (Bonilla, 2020).

De otra parte, siguiendo las diferentes fuentes de origen (jurídico o financiero), podemos clasificar financieramente a los ingresos tributarios de la siguiente manera:

Tabla N° 2

Clasificación de los Ingresos Tributarios

| Según su procedencia | Según la propiedad | Según la clase | Según la realización y causación | Según el período |
|---|---|--|--|---|
| Fuente nacional | Personales o propios | Ordinarios | Sentido físico | Del año gravable |
| Ingresos generados por la venta de un bien o por la prestación de un servicio dentro del territorio nacional. | Son los ingresos que recibe una persona por la prestación personal de su trabajo, en la ejecución de una actividad. | Son los que se obtienen por el desarrollo normal de las operaciones de la empresa, en el cumplimiento de su objeto social. | Se perciben en efectivo o en especie, cuando le realizan un pago a la empresa. | Es el ciclo de tiempo sobre el cual se deberá presentar la información relacionada con los impuestos. Para el Impuesto de Renta |

| | | | | |
|---|---|--|---|---|
| | | | | el año gravable está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año. |
| Fuente extranjera | De terceros | Extraordinarios | Sentido jurídico | De periodos futuros |
| Son lo que se reciben por la venta de productos y servicios fuera del país. | Se reciben a favor de un tercero, por ejemplo, el dinero recibido por la venta de mercancías en consignación. | Se obtienen por acontecimientos especiales, o por situaciones que se presentan eventualmente en la organización (i.e. la ganancia por la venta de un activo fijo). | Es el derecho que tiene la sociedad de exigir el pago a un tercero, por la venta de un bien o la prestación de un servicio. | Son ingresos que se encuentran presupuestados para ser recibidos en periodos posteriores al actual. |

Fuente: Financial Society S.A.S. (2014).

1.4 Intervención del estado a través de la Política Fiscal y sus efectos.

La intervención del Estado en la economía puede realizarse a partir de un amplio abanico de posibilidades. Para ello el estado utiliza una serie de mecanismos tales como la **absorción**, por lo cual el Estado puede realizar actividades empresariales; **dirección**, por la cual orienta el desarrollo de actividades económicas; **inducción**, mediante el uso de incentivos de todo tipo para orientar las decisiones de los agentes económicos; y también a través de la **abstención**, por la cual el estado influye al mantener el mayor grado de omisión evitando cualquier interferencia sobre los mecanismos de mercado.

La utilización de estos mecanismos puede ser rastreada a modelos de intervención estatal propios de sistemas económicos centralmente planificados, de mercado o mixtos. Los economistas clásicos consideran que los gastos del gobierno y los tributos son elementos perturbadores de la asignación óptima de recursos y que afecta al libre juego de las fuerzas del mercado.

El uso de la política fiscal se ha sustentado en función de los objetivos político-económicos a los que sirve, entre ellos a objetivos de estabilización, a fin de evitar y corregir fluctuaciones en los niveles del ingreso y de los precios. Sin embargo, con el correr de los años, las posibilidades de uso de la Política Fiscal se entendieron mucho más amplias, a la fecha, existe un consenso en el uso instrumental de la política fiscal, y que puede ayudar a alcanzar una gama de objetivos político-económicos mucho más amplia que los incluidos en el limitado campo de la estabilización o la generación de ingresos para equilibrar el presupuesto.

A la fecha se le reconoce esta capacidad en tanto que, a partir del uso de sus diferentes instrumentos, puede alterarse los flujos de ingreso y los precios relativos de los bienes, servicios y factores de producción, y que, además tiene efectos sobre la asignación de los recursos y, en consecuencia, podría ser apto para que los gobiernos pudieran inducir el ritmo y la dirección de cambios estructurales deseables.

No es de extrañar que en la formulación de políticas, éste ejerza su poder optando entre objetivos alternativos y, una vez hecha la opción, identificar y aplicar los medios o instrumentos más aptos para coadyuvar a su consecución.

A la fecha se reconoce que la Política Fiscal tiene dos elementos claramente marcados, uno que se relaciona con la definición de los objetivos y otra que se refiere a la elección de los instrumentos más adecuados para alcanzarlos, por ejemplo se puede hablar de políticas definidoras de objetivos (por ejemplo una política agrícola que fija como objetivo la expansión de la producción de un bien deseable) y de políticas instrumentales (por ejemplo una política de subsidios directos a la inversión en la producción de ese bien).

Los tributos no son pagos voluntarios son obligaciones establecidas en la ley en uso del poder de imperio, potestad tributaria, que le corresponde al Estado. En sus leyes de creación se determina quienes estarán obligados al pago del

tributo, esto es quienes son los contribuyentes, sin embargo, no necesariamente el que efectúa el pago que extingue la obligación lleva la carga tributaria correspondiente.

En doctrina se diferencian entre quienes son designados por la ley para pagar los impuestos, los contribuyentes de derecho, y sobre quienes recae efectivamente esa carga o, en otros términos, quienes pagan los impuestos, los contribuyentes de hecho.

En política fiscal se reconoce tres conceptos importantes que deben ser tomados en cuenta cuando se utilizan sus instrumentos, estos conceptos son: percusión, traslación e incidencia.

Percusión, por la cual los sujetos se encuentran obligados por la ley para efectuar el pago del impuesto, por lo que reciben la percusión del tributo, el cual es el contribuyente de derecho.

Traslación, por la cual el sujeto percutido, en la medida que el impuesto se aplica sobre transacciones económicas en las que participa más de una parte, puede cambiar los términos en que está dispuesto a contratar y, a través de esos cambios, trasladar la carga del impuesto a la otra parte. Aquí se aprecia que el contribuyente de derecho continuará respondiendo por el cumplimiento de la obligación legal, pero el peso económico que significa el pago del impuesto recae en un tercero.

Incidencia, por la cual habiéndose producido la traslación del impuesto a un tercero, y en la medida que ese tercero no pueda también trasladar el impuesto, nos encontramos con el sujeto que efectivamente, en términos económicos, ha recibido el impacto de la carga tributaria, es decir, con el contribuyente de hecho, que sin estar contemplado como sujeto pasivo de la obligación legal en la respectiva norma, recibirá lo que se denomina la incidencia del impuesto.

La posibilidad de la traslación de los impuestos da por resultado que la distribución de la carga tributaria final, puede ser muy distinta de la que corresponde a las obligaciones legales, así los impuestos pueden recaer no sobre los individuos y empresas señalados como contribuyentes por la ley, y que son quienes los pagan al fisco, sino que recaería sobre los terceros que realizaron transacciones con estos.

1.5 El Derecho Tributario como rama autónoma del Derecho

El Derecho tributario es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.

El Derecho tributario es una parte del Derecho financiero, de la misma manera que el ordenamiento tributario no constituye más que una parte, ciertamente

importante, de un ordenamiento más amplio que es el financiero (Queralt, 2018, pág. 231).

Esta disciplina se ha desarrollado sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de este sector del ordenamiento: el tributo. Que, en una primera aproximación, puede definirse como una obligación, pecuniaria, *ex lege*, en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por este de un acto o hecho indicativo de capacidad económica (Queralt, 2018, pág. 231).

Algunos autores definen una concepción financiera del tributo. En esta línea, puede definirse como una forma de erogación de riqueza para la satisfacción de necesidades públicas en las sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y con una significación muy precisa, en nuestro tiempo, como instrumento de política económica (García Novoa, 2009).

En la doctrina han existido diferentes posiciones respecto a considerar al Derecho tributario como una rama autónoma del Derecho. Entre ellas destacan las siguientes (Villegas, 2001, pág. 211):

- a) Las que niegan todo tipo de autonomía al Derecho tributario (aun la didáctica), porque lo subordinan al Derecho financiero.
- b) Las que estiman que el Derecho tributario es una rama del Derecho administrativo.
- c) Las que afirman su dependencia respecto al Derecho privado (civil y comercial) y conceden al Derecho tributario tan sólo un "particularismo exclusivamente legal". Es decir, el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas, derogatorias del Derecho privado; pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.
- d) Las que consideran al Derecho tributario material o sustantivo didáctica y científicamente autónomo.

Sin embargo, más allá de cuál sea nuestra posición frente a la autonomía del Derecho tributario, debemos tener presente lo siguiente (Massone Parodi, 2014, pág. 99):

- a) El Derecho tributario no constituye algo separado de las otras ramas del Derecho, ni un ordenamiento jurídico en sí mismo. La unidad del Derecho hace que todas sus ramas estén conectadas formando un todo único e inescindible. En ese sentido, la autonomía no excluye ni ignora la existencia de otras ramas del Derecho.

- b) Existen algunos principios generales propios del Derecho tributario a los cuales debe recurrirse para la interpretación e integración de las normas respectivas (i.e. los recogidos en el Título Preliminar del Código Tributario).
- c) Para interpretar o integrar las normas de Derecho tributario se debe recurrir a principios generales propios de una materia diversa. Por ejemplo, para la resolución de materias relativas a lo contencioso tributario debe recurrirse a principios del Derecho procesal civil; en materia de infracciones tributarias se hace, a menudo, necesario recurrir a los principios generales elaborados por el Derecho penal; o, para las cuestiones relativas a la validez de los actos administrativos mediante los cuales se expresa la voluntad de la Administración Tributaria, deben aplicarse los principios del Derecho administrativo.

En consecuencia, el problema de la autonomía del Derecho tributario se reduce a decidir si es o no es oportuno, desde un punto de vista científico y didáctico, la separación de normas y vínculos jurídicos, para hacer de ellos el objeto de un estudio distinto (Massone Parodi, 2014, pág. 99).

La especialización del Derecho tributario permite configurarlo como una "subrama" integrada en el tronco común del Derecho financiero, con una vida propia. De manera que podríamos decir que "lo financiero" se deja para lo "no tributario" (García Novoa, 2009, pág. 123).

En ese sentido, no debemos confundir el grado de especialización de la materia con su independencia absoluta del Derecho. El Derecho tributario, en su totalidad, es autónomo; pues cuenta con principios, conceptos e instituciones propias. Pero autonomía no es independencia, dado que aquélla implica interrelación (no estanqueidad) y armonía de disposiciones, especialmente con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución, así como con la división de competencias que deriva de la ley fundamental (García Vizcaíno, 1996, pág. 94).

La unidad esencial del fenómeno jurídico-financiero, como presupuesto para construir el objeto específico de una disciplina autónoma, es una cuestión controvertida. Sin embargo, la autonomía del Derecho tributario no puede implicar un alejamiento de los derechos fundamentales contenidos en la Constitución (García Novoa, 2009, pág. 98). La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional. En ese sentido, el Derecho tributario antes que tributario es Derecho en su unidad integral, por lo que no pueden justificarse desviaciones que lo negarían en su esencia (García Belsunce, 1996, pág. 100).

Como podemos observar de lo desarrollado hasta el momento, las relaciones de Derecho tributario son relaciones *sui generis*, ya que el objeto de dichas relaciones son las finanzas públicas (esto es, cuentas por cobrar de fondos públicos). Por ello tiene una regulación propia y un sistema interno que opera con referencia a las normas previstas en otras ramas del Derecho (Radvan, 2013).

En ese sentido, no existe una contraprestación directa por parte del Estado. Además, los pagos efectuados como consecuencia de un tributo no constituyen préstamos al Estado o un pago condicional reembolsable en caso de incumplimiento de las obligaciones por parte del Estado. Sin embargo, dichas características especiales no deben implicar un alejamiento de las demás ramas del Derecho ni del orden constitucional, pues ello generaría una contravención de los derechos fundamentales del contribuyente.

1.6 Referencias

- Bonilla, V. (25 de abril de 2020). *Evolución de los Ingresos Tributarios y la Presión Tributaria en el Perú durante el período 1990-2016. 2021*, Universidad Católica Los Ángeles Chimbote. Obtenido de http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/3505/INGRESO_TRIBUT
- CEPAL. (25 de abril de 2021). *Ingresos Fiscales*. Obtenido de <https://www.cepal.org/cgi-bin/getprod.asp?xml=/ofilac/noticias/paginas/2/42022/P42022.xml&xsl=/ofilac/tpl/p18f.xsl&base=/ofilac/tpl/top-bottom.xsl>
- Fonrouge, Carlos M. Giuliani (2004). *Derecho Financiero*. Volumen I. 9na Edición. Buenos Aires: La Ley.
- García Belsunce, H. (1996). *La Autonomía del Derecho Tributario* (2º ed. ed.). Buenos Aires: DePalma.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jarach, D. (2013). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- Kresalja, B. (1999). *El Rol del Estado y la Gestión de los Servicios Públicos*. Revista Themis No. 39. Págs. 39-98.
- Kresalja, B. et. al. (2016). *Derecho Constitucional Económico*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

- Massone Parodi, P. (27 de marzo de 2014). *El derecho tributario y su autonomía*, 11. doi:10.5354/0719-5249.2014.33444
- Novoa, C. G. (2009). *El Concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor.
- Queralt, M. (2018). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Vigésima Novena Edición. Madrid: Tecnos.
- Radvan, M. (09 de marzo de 2013). *Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries*. Obtenido de <https://ssrn.com/abstract=2515020>
- Obtenido de <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/se/SIA-DEC-11-2000.pdf>
- Sevilla, J. (2006). Manual de política y técnicas tributarias del CIAT.
- Sevillano, Sandra (2019). *Lecciones de Derecho Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Valdes Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Segunda Edición. Bogotá: Temis.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma Edición. Buenos Aires: Ediciones DePalma.
- Vizcaíno, C. G. (1996). *Derecho Tributario*. Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. Buenos Aires: Ediciones DePalma.
- López, J. (25 de abril de 2020). Obtenido de Economipedia: <https://economipedia.com/definiciones/ingreso-tributario.html>

LECCIÓN 2. CONCEPTO DE TRIBUTO Y SU CLASIFICACIÓN

2.1 Aproximación del concepto de tributo y sus características

2.1.1 Sobre el concepto de tributo

Como se ha visto en la lección anterior, los ingresos tributarios son de muy variada forma y origen; sin embargo, el tributo conserva elementos propios que lo identifican e individualizan. En ese sentido, desde el punto de vista financiero, el tributo es una forma de ingreso público a cargo de un particular, el cual se distingue de aquellas otras vías de financiación por su procedencia, pues se sustenta en el pago hecho por los particulares. Es decir, el tributo busca proporcionar recursos al ente público a cuyo favor nace la obligación pecuniaria, para cumplir las finalidades que le son propias (Collado, 2013, pág. 234).

Algunas legislaciones han adoptado una definición de tributo. Por ejemplo, el artículo 2.1 de la Ley N° 58/2003, Ley General Tributaria Española, señala que

son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Asimismo, el artículo 4 de la Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos de Costa Rica, define a los tributos como “prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales) que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Nuestra legislación no recoge una definición de tributo; pero sí suscribe la clasificación tripartita de tributo en el artículo 74 de la Constitución y en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario. Por su parte, el Tribunal Fiscal señala que el tributo es “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" (Resoluciones N° 8728-5-2001, 05754-3-2002 y 267-4-2002).

El Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico N° 4 de la sentencia recaída Exp. N° 3303-2003-AA/TC, define⁹ al tributo como una "obligación ... 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". Siendo sus elementos esenciales los siguientes: a) creado por ley; b) obligación pecuniaria que deriva del *ius imperium* del Estado; y, c) carácter coactivo (distinto a la sanción por acto ilícito).

Entre los autores suele haber consenso que la coacción es un elemento clave en la definición de tributo. Coacción entendida como

la facultad de "compeler" al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

Sin embargo, algunos de ellos advierten que todo concepto de tributo tropieza con dos dificultades fundamentales: a) su carácter abstracto; y, b) ser un concepto género que comprende a otro (el impuesto) que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia (Villanueva, 2014, pág. 30).

Tomando en cuenta el elemento que resaltan, veremos a continuación algunas definiciones de tributo:

a) Cuantía de dinero

Los tributos son prestaciones en dinero (aunque algunos ordenamientos admiten que puedan ser en especie, tal como ocurre con lo dispuesto en el artículo 32° del Código Tributario) que el Estado exige en ejercicio de su *ius imperium*, mediante una ley, para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas (Villegas, 2002, pág. 152).

La concepción del tributo como una cuantía dineraria se desprende del artículo 28 del Código Tributario (CT), el cual

⁹ Conforme el artículo 1° del Código Tributario.

dispone que el tributo forma parte de la deuda tributaria, junto con las multas e intereses aplicables. Nótese, además, que el artículo 178 CT prevé la cuantificación de una sanción en función del tributo omitido (Férrandez Vélez, 2020, pág. 45).

b) Obligación del contribuyente

Desde esta concepción, el tributo es una obligación legalmente impuesta al ciudadano por la que se le exige el pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos (Gonzales Ortiz, 2010, pág. 120).

En ese sentido, el tributo es una obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad económica, a favor de un ente público para sostener sus gastos (Ferreiro Lapatza, 1999, pág. 323).

El Centro Interamericano de Administraciones Tributaria (CIAT) ha propuesto delimitar al tributo como una obligación pecuniaria exigida por el Estado en ejercicio de su *ius imperium*, como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho previsto en la ley, sea para satisfacer necesidades públicas o no (CIAT, 2015, pág. 35).

En nuestra legislación, el artículo 6 del Código Tributario entiende que el tributo es una obligación pues prevé que la deuda que origine tendrá privilegio en el patrimonio del contribuyente sobre otras obligaciones no tributarias cuando concursen otros derechos de crédito¹⁰.

c) Derecho de crédito del Estado

El tributo es un ingreso que obtiene un ente público, que es titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado en virtud de la ley, por evidenciar un hecho indicativo de capacidad económica y que no constituye una sanción por un ilícito (Queralt, 2018, pág. 120)

Bajo esta concepción, el tributo implica un mandato al Estado para administrar directamente la recaudación mediante la

¹⁰ Es importante precisar que ello salvo las acreencias laborales.

ejecución del presupuesto público. Por este motivo, no se puede delegar dicha administración a ninguna entidad puesto que ello desvirtuaría su naturaleza y propósito (Férrandez Vélez, 2020, pág. 78).

d) Relación jurídica de Derecho tributario

El tributo es un concepto jurídico. Ello deriva, básicamente, de que se trata de una realidad regulada por el Derecho positivo. Y, a partir de ello, su estudio sería fruto del empleo de un método lógico-formal (García Novoa, 2009, pág. 83).

e) Norma jurídica trascendente para el Derecho tributario

Existen claras referencias al tributo en su acepción de fenómeno normativo bajo el principio de legalidad. Es decir, se emplea el término tributo en su acepción de norma jurídica al hacer referencia a la labor legislativa. Ello supone expedir normas jurídicas e introducirlas en el ordenamiento jurídico, canalizándolas a través de leyes previamente aprobadas según el procedimiento descrito en la Constitución.

En ese sentido, el artículo 74 de la Constitución señala que "los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades". Por su parte, el artículo 79 de la Constitución prescribe que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados (Férrandez Vélez, 2020, pág. 79).

f) Norma, hecho y relación jurídica materializada

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que el Código Tributario "rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos". Es conocido que las relaciones jurídico-tributarias tienen su origen en la ley, razón por la cual se trata de una referencia explícita a un fenómeno normativo.

Como podemos observar, no hay un enfoque único para construir el concepto de tributo. Sin embargo, debemos considerar que la noción de tributo procede de la Constitución, no de la ley, aun cuando ella no lo defina sino tan solo mencione los principios que lo rigen (Férrandez Vélez, 2020, pág. 80).

En ese sentido, si bien una concepción constitucional del tributo tiene *per se* un rango mayor que la definición legal del tributo, ambas concepciones se refieren a diversos aspectos del fenómeno tributario. Las nociones de tributo expresadas en la Constitución y en la ley apelan a aspectos distintos. Mientras que el concepto constitucional de tributo contiene elementos que cumplen un rol de legitimación; la definición legal de tributo alude a aspectos técnicos que determinan y configuran la hipótesis de incidencia tributaria (Ruiz de Castilla, 2013, pág. 273).

Desde una perspectiva estrictamente constitucional, el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado; y, grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la ley (Queralt, 2018, pág. 212).

Es por este motivo que el intérprete del Derecho debe elaborar un concepto de tributo que no está definido explícitamente. Pero siempre debe hacerlo en función a la política fiscal y al principio de capacidad contributiva como su fundamento. Ello exige que haya riqueza en quienes son los llamados a pagar un tributo y ese límite al poder tributario es el que lo dota, finalmente, de legitimidad (García Novoa, 2009, pág. 140).

Ahora bien, lo antes dicho no implica que se trate de un enfoque conceptual del tributo orientado hacia la consecución de ingresos como función financiera única, pues el tributo sobre todo está orientado al servicio de la justicia a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva (Queralt, 2018, pág. 211).

Téngase en cuenta que, desde el punto de vista epistemológico, la definición constitucional del tributo responde a una etapa del pensamiento científico contemporáneo donde se explora con mayor énfasis las relaciones entre el Derecho constitucional y el Derecho tributario (Ruiz de Castilla, 2013, pág. 272).

A modo de resumen, podríamos decir que el tributo es una obligación *ex lege* cuyo objeto es una prestación, usualmente dineraria, exigida por el Estado en ejercicio de su *ius imperium*, que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines; y, en ningún caso, constituye una sanción por acto ilícito (Zuzunaga del Pino, 2008, pág. 225).

2.1.2. Características del tributo

Si bien hay varias definiciones de tributo, todas ellas aluden a unas características comunes que evidencian que se trata de una categoría jurídica unitaria. Seguidamente, repasamos esos elementos que definen al tributo (De la Garza, 1979, págs. 311-314):

(i) Tiene carácter público

El tributo es un ingreso que el Estado percibe en virtud de su soberanía (*ius imperium*) para financiar el gasto público y satisfacer, también, otros objetivos públicos con relevancia constitucional (De la Garza, 1979, pág. 80).

Cabe indicar que una vez recibido este ingreso seguirá el principio de caja única y ya no será objeto de estudio por parte del Derecho tributario sino del Derecho presupuestario (De la Garza, 1979, pág. 80).

(ii) Es una prestación en dinero o en especie

El tributo es una prestación en dinero, o un derecho de crédito. Esta característica define al tributo como un recurso de carácter monetario (aunque, en ocasiones, pueda consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria); pues si los recursos tributarios financian el gasto público, ello exige la disponibilidad de dinero por parte de los entes públicos (Aguilar, 2014, págs. 44-45).

Esta característica pone énfasis en que se trata de una prestación pecuniaria exigida por la Administración Pública. Esto explica por qué las normas tributarias dan lugar a una serie de derechos y deberes, cuyo contenido principal es, en definitiva, el pago de una cantidad de dinero (Bravo Cucci, 2003, pág. 120).

Esta prestación “implica una traslación de dominio pecuniario del particular a favor del Estado; esto es, se trata de una transferencia de propiedad legítima” (Zuzunaga del Pino F. &., 2008, pág. 229). La prestación es satisfecha o extinguida mediante el pago, no existiendo obligación del Estado de restituir dicho ingreso (Zuzunaga del Pino, 2008, pág. 227).

Cabe señalar que, en algunas ocasiones, esta obligación no consiste en un dar sino en un hacer, de tal manera que la deuda tributaria no se extingue mediante el pago sino por compensación de créditos.

(iii) Es una obligación ex lege

El tributo es una obligación *ex lege*, pues su fundamento se encuentra en una hipótesis de incidencia establecida en la ley y un hecho imponible descrito por la norma que acontece en la realidad. El Estado hace uso del poder soberano para crearlo y los particulares no pueden sustraerse de dicha obligación.

Para el Tribunal Constitucional, esta característica “implica que el supuesto planteado en el instrumento normativo idóneo ... debe comprender todos los aspectos del hecho generador, no pudiendo ser alguno de ellos objeto de delegación a una norma de rango” (Zuzunaga del Pino F. &., 2008, pág. 230). Por ello, el Colegiado en el Fundamento Jurídico N° 7 de la sentencia recaída en el Exp. N° 3303-2003-AA/TC indica que si bien el principio de reserva de ley es relativo, es la ley la que debe regular los elementos esenciales y determinantes “del tributo, tales como: (i) el aspecto material; (ii) el aspecto mensurable; (iii) el aspecto personal; (iv) el aspecto temporal, y; (v) el aspecto espacial”.

(iv) Establece una relación jurídica obligatoria

En dicha relación el sujeto pasivo es puesto en esa situación por voluntad de la ley, que lo califica como contribuyente. Por otro lado, el beneficiario o sujeto activo a favor de quien se paga el tributo es, en principio, una persona pública o un ente público (Queralt, 2018, pág. 223).

Esta relación jurídica obligatoria, como prestación patrimonial impuesta, comprende a los nacionales y, también, a los extranjeros que tengan relaciones económicas e intereses patrimoniales en el país (Collado, 2013, pág. 233).

(v) Tiene por finalidad proporcionar recursos al Estado

El fin del tributo es cubrir los gastos necesarios para satisfacer las necesidades públicas y cumplir así, adecuadamente, los fines del Estado en general o de un ente público concreto.

En ese sentido, a través de estos recursos el Estado logra diversos objetivos, como propiciar la creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc. (EDUFINET, 2021).

(vi) No constituye nunca la sanción de un ilícito

El tributo tiene unos fines propios que no pueden identificarse con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones, que no es otro que reprimir un ilícito para restablecer, así, la vigencia de un ordenamiento jurídico que ha sido conculcado (Queralt, 2018, pág. 115).

(vii) Es exigido coercitivamente por el Estado ante el incumplimiento de pago

El tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago (Pérez de Ayala, 2003, pág. 12).

2.2 Los tributos con fines extrafiscales

2.2.1 El fin "extrafiscal" y su compatibilidad con el concepto de tributo

Como señalamos en la lección anterior, la evolución del rol del Estado a lo largo de la historia contribuyó a que las finanzas públicas ocuparan un papel muy importante para que el Estado pueda cumplir con las cada vez mayores funciones asignadas y así satisfacer las necesidades de los ciudadanos en su conjunto. Por eso, uno de los elementos que caracteriza a la actividad financiera del Estado es su instrumentalidad, en tanto tiene como objeto la obtención y el empleo de recursos.

Gran parte de los recursos que obtiene el Estado provienen de los tributos, los cuales pueden ser un medio no solo para obtener medios económicos sino también para conseguir fines extrafiscales (i.e. desincentivar o incentivar determinadas conductas, proteger bienes jurídicos relevantes, luchar contra la evasión fiscal, obtener información, entre otros). De ahí que se afirme que en los tributos extrafiscales el tributo se convierte en un instrumento de sí mismo, al margen de su finalidad de instrumento recaudatorio (García Novoa, 2009, p. 330).

La posibilidad de que el tributo tenga fines extrafiscales pone en cuestión el propio concepto de tributo pues su aceptación implicará que no se reconozca a la finalidad recaudatoria como una característica esencial del tributo, sino en todo caso, como una de tipo no exclusivo. Sobre este tema hay diversas posiciones en la doctrina. Algunos autores consideran que el tributo se justifica por la finalidad esencial de poner al Estado en condiciones de satisfacer las necesidades públicas; otros señalan que si bien el fin principal del tributo es recaudar fondos, también pueden perseguir ciertos objetivos extrafiscales (Valdes Costa, 1996, p. 75-78).

Entonces, aunque más orientada hacia el reconocimiento de la finalidad recaudatoria como nota esencial del tributo, el Prof. Valdés Costa señala lo siguiente:

“No hay duda que el Estado puede, además de la finalidad de obtener recursos, perseguir otros fines no contradictorios, o (...) que la obtención de recursos puede ser un fin secundario (...) pero es indudable que una vez creado el tributo y ocurrido el presupuesto de hecho que da lugar a su existencia, este reconoce como único fundamento genérico, el de ser una contribución de los componentes de la sociedad a los gastos que el Estado necesariamente debe realizar para el normal desarrollo de la vida social. La finalidad extrafiscal podrá influir en el rendimiento del tributo, pero el resultado será siempre el de obtener un recurso para cubrir los gastos del Estado (Valdes Costa, 1996, p. 78)”.

Creemos; sin embargo, como es reconocido en la doctrina moderna, que, aun cuando la finalidad recaudatoria sea inherente a la definición del tributo, éste puede apuntar también hacia la consecución de otras finalidades. En esta línea, siguiendo a Martin Queralt, podemos decir que el tributo tiene como finalidad principal financiar el gasto público, aunque puede

dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos que tengan relevancia constitucional (Queralt, 2018, pág. 74).

Esta definición amplia de tributo, en cuanto a sus fines, ha sido reconocida en el Modelo de Código Tributario para América Latina, el cual señala en su artículo 9 que los tributos son prestaciones en dinero que el Estado exige en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general (CIAT, 1999).

El reconocimiento de que un tributo puede tener también fines extrafiscales no lo convierte en inconstitucional por no tomar como hecho imponible (total o parcialmente) la capacidad contributiva. Pues la extrafiscalidad justamente supone una excepción a dicha concepción del tributo cuya base impositiva se calcula en función a algún elemento revelador de capacidad contributiva. Ello pasa por admitir que hay otras finalidades constitucionalmente legítimas que puede perseguir el tributo como una herramienta económico social, las cuales por su propia naturaleza no estarán inspiradas en la capacidad contributiva, sin perjuicio de que ésta sea respetada como límite (García Novoa, 2009, p. 332-333).

Lemos Tavares, por su parte, destaca que el hecho de que la extrafiscalidad mire a un factor externo, desvinculado de la capacidad contributiva, no la convierte en una práctica ilegítima o inconstitucional; pues no es necesario, ni recomendable, que la tributación tenga un único criterio de justicia (capacidad contributiva) para que sea válida. En su opinión, al ser la capacidad contributiva un principio es naturalmente ponderable con otros principios del ordenamiento jurídico, como serían los que justifican la existencia de los tributos extrafiscales (Lemos, 2015, págs. 167-168).

2.2.2. Los tributos con fines extrafiscales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

EL Tribunal Constitucional peruano ha reconocido que los tributos pueden tener fines extrafiscales y que su existencia no desvirtúa el carácter tributario de estos instrumentos. Un tributo puede orientarse a la protección de valores e intereses

constitucionalmente legítimos, como podría ser aquél que busca desalentar actividades que el legislador considera nocivas para la sociedad (i.e. Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto a los Casinos y Máquinas Tragamonedas), e inclusive finalidades vinculadas indirectamente con la labor de la Administración Tributaria, como las relacionadas al cumplimiento de deberes de colaboración y a las que buscan luchar contra la informalidad y la evasión fiscal.

La sentencia del 22 de mayo de 1963 del Tribunal Constitucional Español señala que abandonar la finalidad recaudatoria no desnaturaliza a los impuestos ni los convierte en figuras de otra especie. Esta línea jurisprudencial es seguida por nuestro Tribunal Constitucional a través de la sentencia [Exp. N° 009-2001-AI](#), admite que la finalidad recaudatoria no es una finalidad esencial o imprescindible del tributo¹¹.

Dicha sentencia solicitó que se declare inconstitucional la Ley No. 27153 (Ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas), en tanto habría violado lo establecido en el Artículo 74 de la Constitución, al fijar una alícuota del 20% sobre el ingreso bruto, pues el impuesto debe calcularse sin considerar los gastos operativos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señala que “entiende la opción del legislador por configurar la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas como actividades excepcionales y sujetas al turismo receptivo”.

Ello “es compatible con la labor de orientación del desarrollo nacional en el marco de una economía social de mercado ... También con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales, y en particular, la protección de los consumidores, la moralidad y seguridad públicas” (Fundamento 2). En este sentido, de modo excepcional, podría utilizarse la herramienta tributaria para proteger otros fines constitucionalmente legítimos como los antes mencionados.

¹¹ Sigue también esta línea jurisprudencial, lo dispuesto en la Sentencia No. 76/1990 (26 de abril) del Tribunal Constitucional Español, que señala lo siguiente: “(...) la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del incumplimiento de las obligaciones tributarias no es una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un ‘sistema tributario justo’...”.

En el caso vinculado al Régimen de Percepciones del IGV, regulado en la Resolución de Superintendencia No. 220-2004-SUNAT, se solicitó al Tribunal Constitucional declarar inaplicable esta norma por ser confiscatoria y vulnerar, así, los derechos de igualdad ante la ley, libertad de comercio y de propiedad.

La STC No. 6626-2006-AA plantea, en este caso, si es válido usar un tributo para luchar contra la evasión fiscal y concluye que la tributación puede utilizarse para recaudar y, también, para cumplir otros objetivos como combatir la evasión. Señala, en esta línea, que mediante el régimen de percepciones del IGV se puede alcanzar un fin ulterior (no inmediato) y mejorar los niveles de recaudación.

Seguidamente, citamos los considerandos más relevantes de esta sentencia:

(...) la evolución del fenómeno tributario implicará necesariamente que sea entendido a partir de la evolución de las relaciones Estado-Sociedad en materia económica. Así, si las transformaciones del Estado han conllevado, a su vez, la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público e, igualmente, han determinado una mayor asunción de deberes por parte de los ciudadanos, resulta entendible que el fenómeno tributario, para mejor atender a los cambios en las necesidades sociales, también extienda sus alcances más allá de la mera obligación sustantiva al pago e incorpore otras obligaciones sucedáneas, (...) incluso, deberes de colaboración con la Administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

13. De ello 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–, puede 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.

14. Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial (...) de ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, no sólo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado Peruano (...).

17. (...) Será entonces la propia búsqueda de la igualdad la que justifique la intervención en el valor libertad del ciudadano a través del tributo, el cual, como se ha señalado en el fundamento supra, no dejará de lado su finalidad financiadora de cargas públicas y de redistribución social de la riqueza.

De otra parte, tenemos la sentencia recaída en el Exp. 0004-2004-Al sobre la inconstitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), donde el Tribunal Constitucional señaló lo siguiente (Fundamento 9):

9. El objetivo de la denominada "bancaización" es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad, que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado .

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, por tanto, valida la creación de tributos sin un fin exclusivamente recaudatorio, en tanto estén encaminados a la consecución de otros fines constitucionalmente legítimos.

2.2.3 Los tributos medioambientales

Son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo hecho imponible está constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental (Tarsitano, 2014, pág. 31). Tienen, por tanto, un fin extrafiscal ecológico y se fundamentan en el principio de “quien contamina paga”.

Uno de los aspectos que hace más complejo el establecimiento de este tipo de tributos es el interés difuso que protege, pues va en beneficio de una colectividad mayor a la delimitada por cada país. Sin embargo, podría sostenerse que buscar la solución a un problema de corte universal no es incompatible con la adopción de medidas específicas e individuales; siempre que se pueda delimitar claramente el hecho imponible, la cuota y el sujeto pasivo del impuesto (García, 2012, pág. 8).

Otro aspecto que genera discusión en torno a este tipo de tributos es su conexión con el principio de capacidad contributiva. Un impuesto debe fundamentarse, sin duda, en este principio; sin embargo, no siempre las actividades ligadas al aprovechamiento ambiental pueden manifestar indicios de riqueza del sujeto que las lleva a cabo —como ocurre cuando se posee un patrimonio contaminante o se consume un bien contaminante— (Roix, 2013, págs. 141-142).

Ahora bien, pese a estas objeciones, el uso de la tributación como un mecanismo para proteger el medio ambiente es impulsado por los organismos internacionales y algunos países están adoptando, aunque gradual y lentamente, este tipo de impuestos. Sin embargo, en América Latina no se registran reformas fiscales ambientales en sentido estricto¹² (concretamente, en el Perú sólo podríamos mencionar dos ejemplos: el Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto al Consumo de las Bolsas de Plástico).

¹² De acuerdo con un estudio realizado en el año 2019, los países de América Latina y el Caribe han incorporado algunos impuestos con objetivos medioambientales; no obstante, en ningún caso la introducción de estos instrumentos ha formado parte de un plan integral para introducir la dimensión medioambiental en la definición de sus sistemas tributarios. Este estudio señala, además, que la mayor parte de este tipo de impuestos adoptados en los países de la región gravan los combustibles y su introducción respondió principalmente a un fin recaudatorio (Vera, 2019).

2.2.4 Parafiscalidad

Los tributos o contribuciones parafiscales son detracciones obligatorias, que reciben una afectación específica y que se establecen con un fin de orden económico, profesional o social, y que no respetan, total o parcialmente, las reglas generales presupuestarias o tributarias en relación con su establecimiento, la regulación de su gestión y cuantía, al procedimiento para su financiamiento o al control de su empleo. Se trata, en suma, de tributos afectados a finalidades concretas y determinadas, caracterizadas por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final (República, 2001).

El prefijo "para" tiene según el Diccionario de la Real Academia Española las acepciones de "junto a", "semejante a" y "al margen o en contra de"; en tanto que "fiscalidad" es sistema fiscal o conjunto de leyes relativas a los impuestos. (Loayza, 2017).

Por tanto, dicho término está vinculado al sistema fiscal, dando una semejanza o una contrariedad.

El Modelo de Código Tributario (CIAT) establece lo siguiente: "Constituyen tributos parafiscales aquellos establecidos de manera obligatoria por una ley, cuando no responden totalmente a ninguna de las categorías del numeral 2 (impuesto, contribución o tasa). Estos tributos se regirán supletoriamente por las disposiciones de este Código". En consecuencia, se está considerando a los ingresos parafiscales como un tributo.

En el Perú, no existen criterios jurisprudenciales que permitan definir a cabalidad el fenómeno de la parafiscalidad; la jurisprudencia ha tratado de dilucidar si estamos frente a un cobro de índole tributaria o en una figura similar con características parecidas, pero que no está enfocado al ámbito fiscal (Sevillano S. , 2020).

Algunos ejemplos resaltantes sobre la parafiscalidad en el Perú son:

- Las cuotas a los colegios profesionales que son reconocidas por ley y que son exigibles por estos entes que cumplen una actividad que resguarda el interés público de que las diferentes profesiones sean ejercidas

con arreglo a las exigencias legales y éticas (Sevillano S. , 2020).

- Las aportaciones que financian a los sistemas de seguridad social en materia de salud y pensiones (Ruiz de castilla, 2017).
- Otros pagos que pueden considerarse son los realizados a la Caja de Protección y Asistencia de Trabajadores Lustradores de Calzado del Perú (CAJAPATRAC), el Comité Nacional de Administración del Fondo para Construcción de Viviendas y Centros Recreacionales (CONAFOVICER), aportes a la Caja de Beneficios y Seguridad social del Pescador (CBSSP) (Sevillano S. , 2020).

2.3 Clases de tributos

Como indicamos en la primera parte de esta lección, nuestra legislación no define el tributo, pero sí sus especies (impuestos, contribuciones y tasas) en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario. Muchos autores coinciden en que esta clasificación contiene las tres categorías de tributo que existen (García Novoa, 2007, pág. 6).

La diferencia entre estos tres tipos de tributo radica en su hecho imponible, el cual se articula en torno a una actividad administrativa que afecta de manera especial a un sujeto; esto es, beneficia o satisface un interés individual o colectivo (Calvo Ortega, 2004, pág. 131). Por ejemplo, en el caso de los impuestos, no existe un beneficiario concreto; a diferencia de lo que ocurre con las contribuciones y tasas que satisfacen una necesidad colectiva o individual, respectivamente.

Considerando lo expuesto, los tributos pueden clasificarse de la siguiente manera:

a) **Tributos vinculados**

Son aquéllos en los que existe una conexión directa entre el pago de un tributo (contribución o tasa) por parte del deudor tributario y la obligación por parte del Estado de generarle un beneficio. Por ejemplo, el trámite administrativo ante cualquier entidad estatal exige el pago de una tasa; ello le obliga a prestar al solicitante un servicio público individualizado.

Así, el dinero entregado por el contribuyente tiene como finalidad exclusiva financiar el servicio prestado por la entidad que recibe el pago; en ningún caso es posible que la recaudación que procede de las tasas se destine a cubrir otras inversiones o gastos estatales (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2009, pág. 145).

b) **Tributos no vinculados**

En estos casos no existe una conexión entre deudor tributario y la actividad realizada por el Estado. Por ejemplo, una empresa que realiza una actividad comercial está obligada a pagar Impuesto a la Renta sin recibir ningún beneficio directo e inmediato por parte del Estado.

Por ello, el Fisco puede disponer libremente de la recaudación que deriva de los impuestos, respetando —en lo que corresponda— lo previsto en la Ley de Presupuesto Anual. En este sentido, quienes pagan los impuestos no necesariamente se beneficiarán, de manera directa e inmediata, de lo que el Estado haga con ese dinero, pues usualmente suele destinarse a los sectores sociales más necesitados (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2009, pág. 144).

2.3.1 Impuestos

Esta categoría está recogida en el inciso a) de la Norma II del Código Tributario. Se define al impuesto como un “tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”. El legislador en este caso define sin hacer referencia al hecho generador de la obligación, pues no hace alusión alguna a la capacidad contributiva del contribuyente. Lo que queda claro, sin embargo, es que pagar un impuesto no supone una actuación estatal en beneficio propio (Sevillano Chávez, 2020, pág. 48).

Podríamos señalar como características del impuesto las siguientes (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva, & Bravo Cucci, 2014, pág. 32):

- Un impuesto grava una manifestación de riqueza (renta, consumo o patrimonio). En esta línea, la Sentencia del Tribunal Constitucional Español 27/1981 señala que el impuesto debe "gravar la riqueza allí donde se encuentre".
- El fundamento de un impuesto es la capacidad contributiva.
- Los impuestos pueden denominarse de distinta manera, pero todos ellos deben afectar una manifestación de riqueza para ser exigibles.
- Lo recaudado por un impuesto no puede tener un fin predeterminado. De ahí que la obligación de pagarlo no esté vinculada a una actividad específica que el Estado deba realizar en favor del contribuyente (Sotelo Castañeda, 2011).

Como antes señalamos, los impuestos pueden gravar las siguientes manifestaciones de riqueza (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2009):

- a) **Renta:** Los impuestos que gravan la renta afectan los ingresos de libre disposición que recibe una persona. Por ejemplo, la remuneración que percibe un trabajador dependiente está afecta al impuesto a la renta de quinta categoría.
- b) **Consumo:** Los impuestos que gravan el consumo afectan el uso de los recursos (dinero) que hace una persona para adquirir bienes y servicios consumibles. Por ejemplo, el IGV (o, IVA) grava el consumo general de bienes y servicios en el país.
- c) **Patrimonio:** Los impuestos que gravan esta manifestación de riqueza, en realidad, afectan el ingreso transformado en patrimonio. Por ejemplo, el Impuesto Predial grava la propiedad de un bien inmueble.

2.3.2 Contribuciones

El inciso b) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que la contribución es "el tributo cuya obligación

tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”.

La contribución tiene como finalidad brindar la posibilidad de beneficiarse de una obra o servicio público a quien la paga (Ruiz de castilla, 2017, pág. 56). Genera, por tanto, un beneficio potencial pues la actuación estatal no genera una ventaja individualizada en el contribuyente sino colectiva en favor de los ciudadanos (Sotelo Castañeda, 2011).

Ello supone que si bien la actuación del Estado, traducida en una obra o servicio especial, redundará en toda la población, existe un grupo que se beneficia de modo particular de ellos (Sevillano Chávez, 2020, pág. 38). Por tanto, el principio del beneficio es el que fundamenta una contribución: no basta la actuación estatal para considerar una contribución, debe existir un beneficio potencial de atención en salud (i.e. ESSALUD) o en pensiones (i.e. ONP) para exigir su pago.

La Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 1520-2004-AA/TC señala que

“las contribuciones son tributos vinculados cuya obligación social tiene como hecho generador el beneficio derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales; por consiguiente, su cobro no surge por una manifestación de capacidad contributiva del demandante sino por el beneficio real ... que brinda el Estado.”

En consecuencia, el hecho de que la empresa haya presentado utilidades o pérdidas no determina que se le pueda eximir de la obligación pago de una contribución, como si podría ocurrir si se tratase de un impuesto sobre la renta.

Llegados a este punto resulta relevante señalar algunas diferencias entre impuesto y contribución (Arancibia Cueva, 2012, pág. 31):

1. El pago del impuesto otorga un beneficio indirecto al contribuyente; mientras que el pago de la contribución le otorga un beneficio directo, aunque potencial.
2. El principio que fundamenta el impuesto es la capacidad contributiva; mientras que la contribución se fundamenta en el principio del beneficio.

3. Usualmente, la alícuota del impuesto es progresiva; por el contrario, la alícuota de la contribución es proporcional (excepcionalmente, es una cuota fija).
4. El origen del beneficio en el impuesto no se encuentra definido; mientras que el origen del beneficio en la contribución proviene por iniciativa del Estado.

Las contribuciones pueden clasificarse teniendo en cuenta la actividad estatal que genera el beneficio al contribuyente (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2009):

- a) **Contribución para la seguridad social:** El hecho generador de la obligación tributaria es la prestación de los servicios sociales de salud y pensiones que benefician, especialmente, a los trabajadores dependientes.
- b) **Contribución para obras públicas:** El hecho generador de la obligación tributaria es la actividad estatal que se traduce en la realización de obras de infraestructura, principalmente.
- c) **Contribución para capacitación y entrenamiento laboral:** El hecho generador de la obligación tributaria se vincula a los sistemas de capacitación y entrenamiento de los trabajadores que pertenecen a determinados sectores de la economía (i.e. SENATI¹³ para el sector industrial; o, SENCICO¹⁴ para el sector construcción).
- d) **Contribución para los organismos de control:** El hecho generador de la obligación tributaria es la actividad de control, regulación y/o fiscalización que realizan determinados organismos estatales a las empresas privadas que operan en sectores sensibles de la economía (i.e. OSIPTEL en telecomunicaciones; OSINERGMIN¹⁵ en minería; SBS¹⁶ en banca y seguros; OEFA¹⁷ en temas medioambientales, entre otros).

¹³ Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial - Ley N° 26272.

¹⁴ Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción - Decreto Ley N° 21673.

¹⁵ Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Ley N° 26734.

¹⁶ Superintendencia Nacional de Banca y Seguros - Ley N° 26702.

¹⁷ Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental - Ley N° 29325.

2.3.3 Tasas

El inciso c) de la Norma II del Título Preliminar del Código tributaria define a la tasa como el "tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente."

El pago de una tasa permite brindar un servicio al ciudadano, que no podrá ser prestado por una empresa privada. Se afirma que para que una actividad administrativa genere una tasa es necesario que se realice en un régimen de Derecho público (Calvo Ortega, 2004, pág. 34). Cabe agregar, que solo basta la prestación efectiva del servicio público (aunque el ciudadano no lo utilice) y que el importe de la tasa no debe exceder el costo del servicio prestado (por ello, debe darse una razonable equivalencia). Esto último responde al principio de provocación de costes que fundamenta las tasas.

En resumen, podríamos decir que la tasa tiene las siguientes características: 1) Al tratarse de un servicio calificado como "público" debe ser prestado por un ente estatal. 2) El servicio debe ser individualizado y beneficiar a un determinado sujeto; caso contrario estaríamos ante un impuesto. 3) La prestación del servicio debe ser efectiva, aun cuando en algunos casos no sea utilizado por el contribuyente.

Finalmente, anotamos algunas diferencias entre tasa y contribución (Arancibia Cueva, 2012, pág. 31):

- a) En la contribución las prestaciones son generales; mientras que en la tasa son individualizadas.
- b) La contribución se fundamenta en el principio del beneficio; en cambio, el principio que fundamenta la tasa es la provocación de costes.
- c) El pago de la contribución se activa por iniciativa del Estado; mientras que el pago de la tasa se activa a solicitud del contribuyente que requiere un servicio determinado a un ente estatal.

2.3.3.1. Subespecies de la tasa

Nuestro ordenamiento clasifica las tasas en tres subespecies: arbitrios, derechos y licencias.

a) Arbitrios

Son las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público, según el numeral 1 del inciso c) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

Los arbitrios se pagan, básicamente, a los municipios por la prestación de servicios vinculados con la seguridad ciudadana (serenazgo), limpieza pública, recojo de basura, mantenimiento de parques y jardines públicos.

En la sentencia recaída en el Exp. N° 0053-2004-PI/TC, el Tribunal Constitucional señala que el arbitrio es la tasa que se paga por la prestación o mantenimiento de un servicio público; entendiendo que tal prestación debe ser efectiva e individualizada en el contribuyente (cfr. artículo 68 de la Ley de Tributación Municipal).

Hay quienes señalan que, concretamente, los servicios de seguridad ciudadana y mantenimiento de parques y jardines no califican como tasas, sino como contribuciones especiales; pues no están vinculados con la prestación de un servicio individualizado sino con un servicio que beneficia a un colectivo (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva, & Bravo Cucci, 2014).

La sentencia del Tribunal Constitucional antes mencionada anota que existen dos aspectos contradictorios de las tasas que se evidencian más claramente en los arbitrios: 1) si se admite que el contribuyente puede utilizar o no el servicio, entonces no se podría hablar de una prestación efectiva de servicios, pues puede que esta se dé o no se dé; y, 2) si hablamos de un servicio individualizado, éste debería constatarse en todos los casos de manera concreta y efectiva.

b) Derechos

El numeral 2 del inciso c) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que los derechos son tasas que “se pagan por la prestación de un servicio ... público y/o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.”

En esta definición se identifican dos hechos generadores de la obligación tributaria: i) la prestación de servicios de carácter administrativo por parte del Estado; y, ii) el uso o aprovechamiento de los bienes públicos por parte de las personas naturales o jurídicas (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2009).

Es importante precisar que en nuestro ordenamiento no hay una definición de "bien público"; nuestra Constitución en el artículo 73 solo distingue entre bienes de dominio público y los de uso público. Por ello, resulta imprecisa la alusión a dicho término cuando se define a los derechos (Sevillano Chávez, 2020).

Tomando en consideración la RTF N° 05434-5-2002 podemos señalar que el término "bien público" debe entenderse como un bien de dominio público; y, por tanto, la definición de derecho que contiene el Código Tributario debe leerse como el tributo que se paga por el uso y/o aprovechamiento de los bienes que son de dominio público.

c) Licencias

Las licencias son las "tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización", de acuerdo al numeral 3 del inciso c) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

El servicio individualizado que otorga la licencia consiste en la expedición de una autorización para realizar una actividad que será fiscalizada. Y, concretamente, lo que da lugar al pago de este tipo de derecho es la autorización en sí, pues la labor de control y fiscalización no necesariamente se realizará y, en cualquier caso, siempre será posterior a dicho pago (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva, & Bravo Cucci, 2014).

2.3.3.2. Diferencias entre tasa y precio público

El Código Tributario señala que el pago que se recibe por un servicio de origen contractual no es una tasa. Ello nos lleva a considerar la diferencia entre ésta y el precio público.

Existen distintos aspectos como notas diferenciales: la naturaleza del servicio o actividad estatal, el tipo de interés (público o privado) que satisface el servicio prestado por el Estado, entre otros (Sevillano Chávez, 2020).

Sin duda, la distinción radica en la naturaleza del servicio prestado. Algunos servicios inherentes al Estado en los que debe mediar un pago para su prestación son tasas; mientras que cuando se trata de servicios privados que presta el Estado, generalmente en forma monopólica, y que resultan onerosos lo que media es un precio público. (Vidal Henderson, Vidal Henderson, & Mur Valdivia, 1991).

En esta línea, otras diferencias que podemos anotar son las siguientes (Villegas B., 2001, págs. 96-97):

- a) Se trata de un precio público cuando la prestación del servicio deja margen de utilidad. Esto en ningún caso ocurrirá si se trata de una tasa, pues el importe que se paga por ella debe limitarse a cubrir el costo del servicio.
- b) Cuando el Estado presta el servicio en condiciones de libre competencia estaremos frente a un precio público; mientras que si lo hace en condiciones monopólicas sería una tasa.
- c) También se dice que la diferencia está, esencialmente, en el modo en que la relación se estructura jurídicamente: si es un precio público seguirá un esquema contractual; si es una tasa seguirá lo establecido en una norma legal.
- d) Por último, se afirma que la ejecución de actividades inherentes a la soberanía estatal supone el pago de una tasa; mientras que todas las otras sumas que el Estado exija como contraprestación de un bien, la concesión de uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio no inherente podría originar el pago de un precio público.

Es importante distinguir entre precio público y tasa porque el marco normativo aplicable es diferente en cada caso: el primero se regula por el Derecho administrativo; la segunda por el Derecho tributario, de modo que le resultan aplicables los principios constitucionales tributarios, la legislación tributaria general y la normatividad municipal, así como las normas particulares relativas a la creación y estructuración de cada tipo de tasa (Ruiz de castilla, 2017, pág. 60).

En torno a los precios públicos se han resuelto varias controversias en distintas instancias. Veamos, seguidamente, algunas de ellas:

- **Peaje (RTF N° 5201-5-2004)**

El pago del peaje genera el derecho a circular por una vía de comunicación determinada. Se trata de una prestación de servicios adicionales cuyo pago es voluntario, pues siempre contempla la posibilidad de usar vías alternativas para llegar al mismo destino. En este sentido, el peaje es un precio público, no una tasa.

- **Tarifa de sobrevuelo (RTF N° 16876-9-2011)**

El Tribunal Fiscal sostiene que “la contraprestación que recibe la Cooperación Peruana de Aeropuertos y Aviación Comercial S.A. (CORPAC) por concepto de tarifa de sobrevuelo no tiene naturaleza tributaria”. Se entiende, por tanto, que esta tarifa es un precio público.

- **Tarifa de agua subterránea (STC Exp. N° 1837-2009-PA/TC - Cas. N° 11585-2014 - Lima)**

Esta sentencia declara inconstitucional la tasa de derecho de agua subterránea porque su regulación no respeta el principio de reserva de ley.

En esta línea, la Corte Suprema de Justicia —mediante Casación N° 11585-2014— señaló que se trata de una retribución económica; en ningún caso, el uso del agua está gravado con un tributo ni se le aplica régimen tributario alguno.

2.4 Referencias

Aguilar, O. e. (2014). *Los supuestos de No Sujeción en la Realidad Salvadoreña* (Vol. Tesis). Universidad de El Salvador.

Arancibia Cueva, M. (2012). *Manual del Código Tributario y la Ley Penal Tributaria*. Lima: Pacífico Editores.
Bravo Cucci, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra.

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: IPDT.

CIAT. (2015). *Modelo de Código Tributario*. CIAT.

CIAT. (1999). *Modelo de Código Tributario del CIAT*.
Obtenido de

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf

Calvo Ortega, R. (2004). *Curso de Derecho Financiero*. Madrid: Civitas S.A.

Collado, M. (2013). *Derecho financiero y tributario. Parte General* (Tercera ed.). Atelier Libros Jurídicos. Obtenido de:

https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/7312/fi_1444995249.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Costa, R. V. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.

De la Garza, S. (1979). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa.

EDUFINET. (22 de mayo de 2021). *¿En qué consisten los tributos?* Obtenido de <https://www.edufinet.com/index.php>

Fernández Vélez, C. (2020). *Análisis de la definición del concepto de Tributo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano a raíz del Caso FONAVI*. Tesis.

Ferreiro Lapatza, J. (1999). *Curso de Derecho Tributario. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*. Marcial Pons.

García Novoa, C. (2007). Concepto Constitucional de Tributo: La experiencia Española. *Revista Peruana de Derecho Tributario: Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*, 6.

García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor.

García, G. P. (2012). *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*. Fundación Friedrich. Policy Paper 22.

Gonzales Ortiz, D. (2010). *El Tributo*. Universitat Jaume I.

Lemos, D. F. (2015). *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos. Tesis doctoral*. Barcelona: Universitat de Barcelona.

Pérez de Ayala, J. (2003). *El Derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico: ¿una antítesis insalvable?* Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

- Queralt, M. (2018). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Bogotá: Temis.
- Roix, R. R. (2013). *Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales*. *Revista de Derecho* No. 16.
- Robles, C. et. al. (2014). *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico Editores.
- Romero Flor, L. M. (2014). *Manual de Derecho Financiero y Tributario: parte general*. España: Ediciones de la Universidad de Castilla - La Mancha.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2009). Las Clasificaciones de los tributos, impuestos, contribuciones y tasas. *La Revista de la Biblioteca del Colegio de Abogados de Lima*, 143-144.
- Ruiz de Castilla, F. e. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Derecho PUCP*, 272.
- Ruiz de castilla, F. (2017). *Derecho Tributario: Temas básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sevillano, S. (2020). *Lecciones de Derecho Tributario*. Fondo Editorial PUCP.
- STC_Exp_3303-2003-AA/TC. (28 de junio de 2004). *Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la acción de amparo interpuesta por Dura Gas S.A. contra OSINERG*.
- Sotelo Castañeda, E. (2011). *Definición y clasificación de tributos, en el Texto Unico Ordenado del Código Tributario*. Lima: Editora Perú.
- Tarsitano, A. (2014). *Aspectos jurídicos de la imposición ambiental*. *Revista IPDT* No. 57. Lima: IPDT.
- Vera, Leonardo. *Impuestos ambientales y equidad: desafíos para América Latina y el Caribe*. Análisis 2/2019. Friedrich Ebert Stiftung.
- Vidal Henderson, A. et. al. (1991). Tasas y Precios Públicos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* , 47-65.
- Villanueva, W. (2014). El Tributo como género y su fundamento. En C. e. Robles, *Código Tributario*:

Doctrina y Comentarios (pág. 30). Pacífico Editores S.A.C.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Zuzunaga del Pino, F. &. (2008). No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del tribunal Constitucional en torno al concepto del tributo. *THEMIS Revista De Derecho*(55), 225-242.

LECCIÓN 3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

3.1 La Potestad Tributaria

3.1.1 Concepto y fundamento

La potestad tributaria es el poder que tiene el Estado para dictar normas que vinculan a los ciudadanos con el pago de tributos; de este modo, se les exige contribuir con una parte de sus rentas o patrimonio al sostenimiento del gasto público (Kresalja & Ochoa, 2017, pág. 132).

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú reconoce que el Estado, en sus tres niveles de Gobierno, tiene la facultad de crear tributos y, en tal medida, también puede modificar los tributos existentes, otorgar beneficios y/o crear regímenes especiales para su aplicación, así como suprimirlos por razones de política fiscal u otras razones atendibles.

El Tribunal Constitucional señala que la potestad tributaria no es un poder que puede ser ejercido de manera discrecional o arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites establecidos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal (Cfr. STC N° 033-2004-AI/TC).

El poder tributario se caracteriza por ser (Zavaleta Alvarez, 2018):

- a) **Abstracto.**- Todo Estado tiene derecho a crear tributos.
- b) **Permanente.**- Es connatural al Estado pues deriva de su soberanía; por tanto, solo puede extinguirse con el Estado mismo.
- c) **Irrenunciable.**- El Estado no puede desprenderse de este atributo.
- d) **Indelegable.**- Delegarlo supondría transferirlo a un tercero de manera transitoria. Por ende, no puede delegarse.

En definitiva, la potestad tributaria es un poder inherente al Estado para crear, modificar o suprimir tributos, pero sujeto a límites. Concretamente, su ejercicio debe observar —entre otros— los principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, respeto a los derechos fundamentales.

3.1.2. La distribución de la potestad tributaria

Se suele hablar de un poder tributario originario y derivado. El primero lo tendría el Congreso, quien a través de leyes puede crear, modificar o suprimir toda clase de tributos (impuestos, tasas y contribuciones¹⁸). Asimismo, mediante ordenanzas, los Gobiernos Regionales y Municipalidades pueden crear solo contribuciones y tasas aplicables dentro de su jurisdicción. Es decir, se circunscribe su poder tributario a un territorio determinado y a dos de las tres clases de tributo.

Entre tanto, el Ejecutivo tendría un poder tributario derivado: puede ejercerlo, mediante Decretos Legislativos, siempre que el Congreso le delegue facultades con tal fin. Es importante señalar que la delegación de facultades debe ser precisa en cuanto a la materia sobre la que se va a legislar y en cuanto al plazo durante el cual se puede ejercer tal facultad. Esto responde a que es el Poder Legislativo el titular de la potestad tributaria y la delegación de facultades en este ámbito debe ser excepcional (Guevara Carranza, 2018).

3.1.3. Límites de la potestad tributaria

El ejercicio del poder que tiene el Estado para crear y regular los tributos se encuentra circunscrito a lo informado por los principios rectores del Derecho tributario (límites jurídicos). Tales principios no solo versan sobre cuál debe ser el procedimiento para producir normas tributarias, sino también sobre cómo debe ser diseñado un tributo. Ello supone, ante todo, que se respeten los derechos y el

¹⁸ Sin embargo, el Ejecutivo tiene potestad originaria para crear tasas y aranceles pues el artículo 74° de la Constitución señala que pueden crearse por Decreto Supremo.

patrimonio del sujeto que asume la carga económica del tributo (Sevillano Chávez, 2020).

Los principios tributarios son, por tanto, una garantía para los contribuyentes; pues su exigencia impide que el Estado puede ejercer su potestad tributaria de modo discrecional o arbitrario (Landa Arroyo, 2006).

3.2 Principio de Legalidad y de Reserva de Ley

3.2.1 Concepto y fundamento

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú “señala que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo; asimismo, precisa que los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley”.

La lectura del párrafo citado evidencia la confusión, no poco frecuente, entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley. Pasamos a desarrollar, seguidamente, cada uno de ellos.

3.2.2 Diferencia entre principio de legalidad y reserva de ley

Lo primero que cabe decir es que ambos principios son aplicables a diversas ramas del Derecho. En términos generales, se entiende por principio de legalidad la vinculación positiva del funcionario a la norma; y, por principio de reserva de ley la exigencia que determinadas materias sean reguladas por una norma con rango de ley; es decir, supone que las personas que ejercen los poderes del Estado, que ostentan potestad tributaria, deben hacerlo de acuerdo a lo establecido en la Constitución, las leyes y todas las normas aplicables (Landa Arroyo, 2006).

Sin embargo, el principio de reserva de ley supone, en cambio, que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos solo puede modificarse mediante una ley¹⁹ (Landa Arroyo, 2006).

El Tribunal Constitucional refiere que

El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes. (cfr. STC N° 2689-2004-AA/TC)

También establece una clara distinción con el principio de reserva de ley, el cual supone una determinación constitucional que impone la regulación de ciertas materias por ley (cfr. STC N° 0042-2004-AI).

La reserva de ley es, así, una garantía formal de la potestad tributaria del Estado en cuanto a la producción de normas; ello se completa con las llamadas garantías materiales (i.e. capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, etc.), que son un límite al contenido de la norma tributaria (Paredes Montoya, 2010).

Por otro lado, hay que señalar que el principio de legalidad tiene los siguientes alcances frente a la norma tributaria (Romero-Molina, Grass-Suarez, & Garcia Caicedo, 2013).

- a) La norma tributaria rige igual para todos los tributos tales como impuestos, contribuciones y tasas.
- b) No se puede crear una norma tributaria con efectos retroactivos, ya que le generaría inseguridad jurídica al contribuyente.

Por ende, este principio limita la potestad para crear y regular tributos en el sentido que la misma sólo puede, en principio, ser ejercida por el Poder Legislativo, salvo delegación de facultades al Poder Ejecutivo. No obstante, en algunos casos, por razones diversas (conocimientos técnicos especializados, celeridad normativa, etc.) se podría justificar que el principio de reserva de ley sea “flexible” y que ciertos aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria sean establecidos por una norma que no

¹⁹ Recordemos el aforismo *nullum tributum sine lege*; esto es, no hay tributo sin ley que lo establezca.

tiene rango de ley, como sucede con los aranceles (Guadalupe Báscones & Castle San Marín, 2006).

En conclusión, el principio de reserva de ley exige que una norma con rango de ley estructure y diseñe los aspectos básicos de un tributo (hecho imponible, sujeto pasivo y activo, base imponible, alícuota). Sin embargo, la reserva de ley en materia tributaria es relativa, pues admite excepcionalmente que el Reglamento regule algunos aspectos cuyos parámetros estén establecidos en la propia Ley. De otra parte, en virtud del principio de legalidad, serán los órganos del Legislativo (o de quienes hagan sus veces, como ocurre cuando hay facultades delegadas) quienes estén facultados a emitir las normas que creen y regulen los tributos.

3.2.3. Criterios jurisprudenciales

A continuación, reseñamos dos pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que afirma una transgresión al principio de reserva de ley.

STC Exp. 01551-2005-AA/TC - Principio de Reserva de Ley

En este caso el Tribunal Constitucional entiende que se ha vulnerado el principio de reserva de ley pues se ha establecido la alícuota del impuesto por decreto supremo (norma infra legal), no por una ley. Señala que este principio tributario tiene su origen histórico en el aforismo "*no taxation without representation*", y, ello exige que los tributos —esto es, sus aspectos esenciales— sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Actúa así como una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en materia impositiva.

STC Exp. 1746-2003-AA/TC - Creación ex novo de un tributo

En este caso el Tribunal Constitucional deja claro que no está cuestionando el aumento de la alícuota, sino la creación de un nuevo hecho generador del impuesto. Los productos que importaba la demandante (tabaco para pipa, entre otros) no estaban gravados con el ISC hasta la aparición del Decreto Supremo N° 128-2001-EF. Por tanto, añadir un producto que no estaba en la Ley y establecer su base imponible son aspectos

esenciales del tributo que deben estar protegidos por el principio de reserva de ley.

Asimismo, la demandante ha tenido que garantizar con cartas fianzas su obligación tributaria; por lo que el Tribunal Constitucional estima que se ha violado el principio de legalidad.

3.3 Principio de Igualdad

3.3.1 Concepto y fundamento

El principio de igualdad exige que la carga tributaria se aplique de forma simétrica y equitativa a quienes se encuentran en una misma situación económica; y, en forma asimétrica o desigual, a quienes están en una situación económica diferente²⁰ (Mendoza Pérez, 2014).

La distribución de la carga tributaria, en primer término, debe hacerse de igual manera entre los contribuyentes. Sin embargo, si bien todos deben contribuir según su capacidad contributiva, caben excepciones que pueden concretarse mediante una exoneración, inafectación u otro beneficio fiscal.

Podría decirse que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva: las situaciones económicamente iguales deben tratarse de la misma manera, pues la capacidad de contribuir que se pone relieve es semejante. Sin embargo, pueden existir excepciones no arbitrarias en razón de un criterio amparado por el ordenamiento jurídico —sea de cualquier rama jurídica— (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda blanco, 2011).

Por ello, el principio de igualdad en materia tributaria constituye un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares (Gamba Valega, 2009). En este sentido, el FJ N° 11 de la sentencia recaída en el Exp. N° 0016-2002-AI/TC anota que el derecho a la igualdad consignado en la Constitución no significa —siempre y en todos los casos— un trato legal uniforme hacia los ciudadanos, sino tratar “igual a los que son iguales y distinto

²⁰ La igualdad como medida de la obligación significa que cada uno debe contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica.

a los que son distintos". Por su parte, el FJ N° 20 de la sentencia N° 00009-2007-PI/TC señala que la igualdad se vulnera cuando el trato desigual carece de una justificación objetiva y razonable.

3.3.2. Dimensiones del principio de igualdad

La Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 5970-2006-PA/TC distingue dos facetas del principio de igualdad:

a) Igualdad ante la ley

Supone que no puede otorgarse privilegios personales en materia tributaria, pues todos son iguales ante la Administración; lo contrario entrañaría un trato discriminatorio.

b) Igualdad en la ley (generalidad)

Supone que los tributos deben aplicarse a todos los que cumplan con la hipótesis de incidencia descrita en la norma; es decir, a todos los que realizan el hecho generador. Por ello, algunos lo llaman principio de generalidad.

Cabe señalar que "un mismo órgano jurisdiccional no puede, en casos sustancialmente iguales, modificar arbitrariamente el sentido de sus resoluciones, salvo cuando su apartamiento de los precedentes posea una fundamentación suficiente y razonada". (STC 2/1983)

- **¿Todo trato desigual está prohibido?**

No. Un sistema tributario puede prever un trato impositivo diferenciado, siempre que ello responda a diferencias sustantivas y verificables entre los contribuyentes (i.e. ingresos, consumo o patrimonio), sustentadas en aspectos objetivos y razonables (Torres Morales, 2007-2008).

El principio de igualdad no excluye un tratamiento desigual sino un tratamiento diferenciado carente de fundamento válido. Esto último configuraría un trato "discriminatorio", no permitido por la Constitución.

La Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 0048-2004-PI/TC distingue dos categorías jurídico-constitucionales: la diferenciación y la discriminación. La primera, en principio, es admitida constitucionalmente, pues no todo trato desigual es discriminatorio: si el trato desigual responde a causas objetivas y razonables estaremos ante una diferenciación. "Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable".

En conclusión, el principio de igualdad se manifiesta en el trato equivalente en condiciones idénticas y similares; y, en un trato diferenciado sólo cuando existen circunstancias objetivas que lo ameriten, siempre que la medida utilizada para efectuar la distinción sea razonable. No observar ello puede generar una abierta medida discriminatoria.

3.3.3. Principios tributarios relacionados al principio de igualdad

a) Principio de igualdad y capacidad contributiva

El principio de igualdad es "puramente formal y abstracto", pues se limita a afirmar que debe tratarse por igual situaciones iguales; sin embargo, no brinda un criterio que determine cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. Por ello, la capacidad contributiva hace sus veces y permite concretar la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a definir aquélla en un grado suficiente que permita la eficacia de este principio (Palao Taboada, 2005, pág. 20).

La STC N° 00001-2004-AI/TC afirma que

El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo. (p.26)

b) Principio de igualdad y principio de equidad

La STC N° 5970-2006-PA/TC considera imperativo que “el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa —ideal al que no es ajeno el Estado peruano— se logra justamente utilizando diversos mecanismos” (p.7). Uno de ellos es la tributación, pues exige que cada ciudadano aporte al Estado, según su capacidad económica, una porción de su riqueza para contribuir así al sostenimiento de los gastos públicos. Esto responde, en último término, al principio de igualdad en la tributación.

c) Principio de igualdad y principio de no confiscatoriedad

La STC N° 2727-2002-AA/TC señala que el principio de no confiscatoriedad de los tributos se vincula con el principio de igualdad, pues el reparto de la carga tributaria debe hacerse teniendo en cuenta la existencia de riqueza y considerando la capacidad patrimonial de los contribuyentes.

3.3.4. Criterios jurisprudenciales

STC Exp. 1311-2000-AA/TC – Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los cigarrillos

La controversia se centra en el trato diferenciado que fija el Decreto Supremo N° 158-99-EF del ISC para los cigarrillos. Esta norma modifica la base imponible del impuesto y establece una mayor para cigarrillos rubios, por ser fabricados y comercializados por empresas extranjeras. Ello supone gravar dos productos iguales (cigarrillos rubios y negros) de forma desigual.

En este caso, la Administración Tributaria sostiene que no hay discriminación, pues el “supuesto perjuicio” (que es el mayor monto impositivo para los cigarrillos rubios) se traslada al consumidor. De otra parte, lo alegado por la demandante respecto a la subvención que

haría para mantener el mismo precio a fin de conservar su nivel de ventas, no ha sido probado.

El Tribunal Constitucional considera, por su parte, que trasladar al consumidor un mayor Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) a los cigarrillos tipo "Premium" supondrá una contracción en su demanda. Ello no ocurrirá con los cigarrillos negros que solo pagan la mitad o la cuarta parte del impuesto.

En consecuencia, según el Tribunal Constitucional, el nuevo apéndice IV en el rubro "cigarrillo" viola el principio de igualdad tributaria plasmada en el artículo 74 de la Constitución. Pues no existe una razón justificada para gravar de modo distinto el cigarrillo rubio y el cigarrillo negro.

STC Exp. 3116-2009-AA/TC - Modificación de derechos arancelarios

Se modificó de 12% a 0% la tasa de los derechos arancelarios *ad valorem* CIF de ciertas sub-partidas nacionales, obligando a pagar los derechos arancelarios solo a los inversionistas extranjeros. Ante ello, el Tribunal Constitucional señala que se contraviene el derecho a la igualdad, pues con esta medida se otorga un tratamiento desigual y desfavorable a la inversión extranjera.

STC Exp. 5970-2006-PA/TC – “Exclusión de beneficios tributarios para los productores avícolas que utilicen en sus procesos productivos maíz amarillo duro importado”

El legislador estableció un trato diferenciado entre las avícolas que consumen maíz amarillo duro nacional y aquéllas que consumen maíz amarillo duro importado, pues sólo las primeras podían acogerse a los beneficios tributarios contenidos en la Ley 27360.

Esta medida, a entender del Tribunal Constitucional, no era razonable, pues impedía el goce de un beneficio tributario al importador de maíz amarillo duro, que parece necesario en tanto la

producción nacional de este producto es insuficiente. Es así que el Colegiado declara inaplicable el numeral 2.4 del artículo 2 de la ley 27360 pues viola el principio de igualdad.

3.3.5. Respeto a los Derechos Fundamentales

El artículo 74 de la Constitución reafirma la exigencia de respetar los derechos fundamentales en el ámbito tributario cuando señala que “el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”.

La Constitución al hacer tal previsión recoge un principio inherente al Estado Constitucional: el de eficacia directa de los derechos fundamentales. La invocación de este principio implica que los poderes públicos deben respetar y proteger los derechos fundamentales, reconociendo así que estos tienen eficacia jurídica propia (Landa Arroyo, 2006, p. 45).

La importancia de esta exigencia en el ámbito tributario se observa, en primer lugar, en que el legislador al crear un tributo debe respetar el derecho a la igualdad o el derecho de propiedad (cfr. STC Exp. N° 0048-2004-AI/TC). También la Administración Tributaria debe tener en cuenta tal previsión constitucional. Pensemos, por ejemplo, en la labor de fiscalización que realiza; ésta no puede desconocer los derechos fundamentales de los contribuyentes, tales como el derecho a la reserva tributaria, la inviolabilidad de domicilio, el debido proceso, entre otros.

3.4 Principio de Capacidad Contributiva

3.4.1. Concepto y fundamento

Como se señaló en la lección anterior, la existencia de un sistema tributario se justifica y se ve legitimada, principalmente, por la necesidad de recaudar fondos para satisfacer las necesidades públicas. Sin embargo, tal finalidad no justifica que la exigencia en el pago de los tributos sea ilimitada. Por ello, el tributo — especialmente, sus elementos cuantitativos: base imponible y alícuota— deben determinarse teniendo en cuenta los parámetros que exige el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. De una parte, legitima el poder tributario, en específico, como fundamento o presupuesto material para la creación de tributos; y por otro lado, limita el poder tributario, pues impide la creación de tributos que excedan la capacidad económica de los contribuyentes (Tarsitano, 2014, pág. 120).

Si este principio es presupuesto y límite para la tributación, el legislador debe configurar el hecho imponible de cada tributo sobre la base de una manifestación de riqueza que revele la existencia de una capacidad económica —sea renta, consumo o patrimonio— (Queralt J. M., 2018, págs. 119-120). De no ser así, podría cuestionarse la legitimidad del tributo.

La doctrina moderna afirma que el alcance de este principio se amplía en su interacción con otros principios constitucionales, como el de igualdad, generalidad, progresividad (Queralt J. M., 2018, pág. 122). Por ello, su aplicación no sólo proscribire la vigencia de tributos que desconozcan una manifestación de riqueza, sino que también debe tener en cuenta lo siguiente (Villegas B., 2001, pág. 199):

- Todos los que tengan capacidad contributiva deben tributar; solo podría excluirse a quien no tenga recursos suficientes (ello viene determinado por el “mínimo exento” en el caso del Impuesto a la Renta, por ejemplo).
- El sistema tributario debe estructurarse de tal modo que quienes tengan una mayor capacidad económica contribuyan más con el Estado.
- No debe considerarse en la construcción de un tributo aspectos —como el hecho imponible o la base imponible— que no reflejen una real capacidad contributiva.
- Un tributo, o la suma de ellos, que recaiga sobre un contribuyente no debe exceder un umbral razonable; de lo contrario podría resultar confiscatorio o lesivo al derecho de propiedad.

Lo dicho confirma que el principio de capacidad contributiva es fundamental en materia tributaria, en tanto legitima la creación

de tributos —al exigir una conexión entre el aporte a las necesidades públicas y quienes deben hacerlo en virtud de su riqueza— y constituye un límite —de forma individual o junto con otros principios— en el diseño y la aplicación de los tributos.

Si bien la Constitución Peruana no lo recoge de modo explícito, el Tribunal Constitucional ha apelado en más de una ocasión a este principio. Pues al ser un principio basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de derecho, se integra a la Constitución según lo señalado en el artículo 3 de la Constitución; y, además, al ser un principio que sirve como base para la actuación de otros principios (i.e. legalidad, igualdad, no confiscatoriedad), ha sido reconocido en la STC N° 0033-2004-AI/TC (Fernandez Cartagena, 2006, pág. 173).

3.4.2. Medición de la capacidad contributiva

La capacidad contributiva, ante todo, es una cualidad personal relacionada con la riqueza de la que dispone el contribuyente. Sin embargo, capacidad económica y capacidad de contribuir no son sinónimos: solo puede contribuir con el gasto público quien, previamente, ha cubierto sus necesidades básicas personales y familiares²¹.

Los tributos no pueden ser confiscatorios; esto es, su pago no debe suponer un detrimento o un menoscabo de la fuente que genera la riqueza que se grava. Por ello también se entiende que capacidad económica no sea lo mismo que capacidad contributiva.

De otra parte, es importante señalar que la capacidad contributiva no se manifiesta externamente de una única forma. Son distintos hechos los que la expresan (i.e. renta, consumo, patrimonio), pero ninguno de ellos por sí solo evidencia toda la capacidad contributiva de un individuo. Es por ello que un sistema tributario contempla distintos impuestos tal como veremos seguidamente:

²¹ En nuestra Ley del Impuesto a la Renta esto queda plasmado en el mínimo exento de 7 UIT: solo quien genere una ganancia anual superior a ese monto tendrá la obligación de pagar este impuesto.

- a) Los impuestos sobre la renta gravan la más genuina manifestación de riqueza que es la ganancia o utilidad, que se afecta justamente cuando es obtenida por el contribuyente. Nos referimos, siempre, a una renta neta, actual y disponible.
- b) Los impuestos sobre el patrimonio afectan una riqueza "estática", es por ello que son objeto de críticas por cierto sector de la doctrina. Se entiende que un impuesto periódico de este tipo podría agotar la fuente de riqueza tarde o temprano. Es por ello que cuando se admite suele tenerse en cuenta lo siguiente: i) carácter temporal; ii) tasas bajas; y, iii) afectar un patrimonio significativo (i.e. inmuebles, vehículos), cuya posesión pueda representar realmente una diferencia a efectos contributivos entre quien la tiene o no.
- c) Los impuestos sobre el consumo pueden considerarse, en cierto modo, el mejor índice de capacidad contributiva: el gasto representa los beneficios que una persona obtiene del resto de la sociedad; mientras que la renta es el valor de lo que uno aporta a la colectividad. Tal afirmación podría ser válida si se tratase de un impuesto general sobre el gasto en un periodo de tiempo (por ejemplo, un año). Sin embargo, lo que tenemos son impuestos que gravan separadamente cada gasto, de modo que estamos ante un impuesto proporcional al consumo, no progresivo. Aún más, podríamos decir que es regresivo, en tanto que las personas que menos tienen resultan siendo más afectadas que las que más tienen; y es que la propensión marginal al consumo es decreciente.

Un tema aparte, discutido en la doctrina, es el referido a si la capacidad contributiva también resulta aplicable a las tasas y contribuciones. Es claro que las tasas se fundamentan en el principio de provocación de costes: su cobro se legitima en tanto el individuo le genera a la Administración un gasto que redundará en su beneficio (es una suerte de "retribución"). Mientras que las contribuciones se fundamentan en el principio del beneficio: su cobro es exigible a aquel individuo que, real o potencialmente, se verá favorecido con un servicio u obra públicos. No obstante, podría decirse que el cobro de todo tributo —impuesto, tasa y contribución— tiene como presupuesto la capacidad contributiva (Tarsitano, 2014, pág. 122). Esto se evidencia en las exoneraciones

o supuestos con un tratamiento especial que pueden presentarse en las tasas y contribuciones.

3.4.3. Criterios jurisprudenciales

El Tribunal Constitucional ha reconocido que el principio de capacidad contributiva se encuentra implícito en la Constitución. Ello en virtud del nexo indisoluble que debe existir entre capacidad contributiva y hecho imponible: todo tributo debe guardar una relación directa con la riqueza de los sujetos obligados (STC Exp. No. 2727-2002-AA/TC).

Asimismo, recoge la distinción que una parte de la doctrina hace entre capacidad contributiva y capacidad económica. Se trata de categorías diferentes, pues la primera se determina a partir de una manifestación de riqueza que es observada por el legislador y que luego de ser evaluada se configura como hecho imponible (STC Exp. 033-2004-AI/TC).

Al respecto, el Exp. 00053-2004-PI/TC plantea una demanda de inconstitucionalidad contra diversas ordenanzas municipales que regulan el régimen de arbitrios, por considerar que dichas normas vulneraban el principio de capacidad contributiva. Este caso motivó que el Tribunal Constitucional analizara si dicho principio resultaba aplicable a cualquier tipo de tributo.

El Tribunal Constitucional resolvió que en el caso de los impuestos este principio se desprende del propio hecho generador; sin embargo, en el caso de las tasas y contribuciones no es así, pues la motivación de pago no se fundamenta en la constatación de una determinada capacidad contributiva sino en la prestación de un servicio público divisible.

Pero esto no significa que la capacidad contributiva no les resulte aplicable, sino que ello dependerá del caso concreto y de la especial naturaleza de cada servicio. Por ejemplo, puede ocurrir

que en zonas de mayor delincuencia resida una población con escasos recursos que no puede asumir el pago de arbitrios si éstos se calculan únicamente en función al servicio de vigilancia efectivamente prestado. Tal circunstancia exige que el principio de capacidad contributiva sea utilizado como criterio de distribución de costos para garantizar así una mayor equidad.

3.5 Principio de No Confiscatoriedad

3.5.1 Concepto y fundamento

Este principio es recogido expresamente en el artículo 74 de la Constitución: "ningún tributo puede tener carácter confiscatorio". Esta prohibición confirma que los tributos sólo pueden ser establecidos en función a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Por tanto, cualquier exceso no razonable y arbitrario genera una afectación al derecho de propiedad.

En esta línea, el Tribunal Constitucional reconoce que este principio tiene una doble función. La primera es que constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, pues evita que una ley tributaria pueda afectar desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. La segunda es una función institucional, pues resguarda que "ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria". (STC Exp. 2727-2002-AA/TC).

Un tributo será confiscatorio si absorbe, de manera excesiva e injustificada, una parte sustancial de la propiedad o la renta (Villegas, 2001, p. 207). ¿Qué debe entenderse por "parte sustancial"? ¿Cuándo podemos estar ante un tributo confiscatorio? ¿Existe acaso una tasa nominal que pueda ser utilizada como límite que distinga un tributo razonable de uno confiscatorio? ¿La suma de diversos impuestos puede generar efectos confiscatorios? Esas son las preguntas que suelen hacerse al analizar este principio. Nuestro Tribunal Constitucional señala que no existe una respuesta en términos absolutos, pues todo debe analizarse en función a las particularidades del caso concreto.

No obstante, podríamos afirmar que la confiscatoriedad puede tener un carácter objetivo y otro subjetivo (Danós, 2006, p. 148-149).

La primera depende de la configuración normativa de un tributo y su análisis se lleva a cabo en un proceso de inconstitucionalidad. La segunda, en cambio, se configura cuando las circunstancias concretas de un contribuyente suponen que en un caso específico la aplicación de un tributo tenga efectos confiscatorios; este análisis se lleva a cabo en un proceso de amparo.

Por tanto, dependiendo del enfoque con el que se realice este análisis se evaluarán más o menos algunos aspectos del tributo (i.e. base imponible, alícuota) y/o las circunstancias particulares de un determinado contribuyente. Esto ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias (STC Exp. 03081-2006-PA/TC, 2302-2003-AA/TC).

Cabe mencionar también que cuando se evalúa si se cumple con este principio es usual hacerlo desde un enfoque cuantitativo. Pues se busca saber si un determinado tributo —o la suma de ellos— genera una excesiva presión económica sobre el contribuyente y afecta su patrimonio. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha reconocido, por ejemplo, en la STC 0041-2004-AI/TC que la confiscatoriedad también puede ser cualitativa. Esto puede ocurrir cuando la obligación tributaria es creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación. Por tanto, la exigencia de un tributo ilegal genera una afectación patrimonial que vulnera el principio de no confiscatoriedad, más allá del importe o monto concreto (Sevillano, 2020, p. 99).

3.5.2. Criterios jurisprudenciales

STC Exp. 646-1996-AA/TC – Impuesto Mínimo a la Renta (IMR)

Este impuesto se encontraba regulado en los artículos 109 al 116 del Decreto Legislativo N° 114. Básicamente, se establecía que todo perceptor de renta de tercera categoría debía tributar por concepto de Impuesto a la Renta un monto no menor al 2% del valor de los activos netos, inclusive en aquellos casos en los que las empresas hayan incurrido en pérdidas.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional sostuvo que el IMR era inconstitucional pues vulneraba el principio de no confiscatoriedad. Una ley destinada a gravar rentas o utilidades no podía gravar la fuente productora de riqueza, pues ello suponía no respetar la intangibilidad del capital. Un impuesto “mínimo” a la renta es una

desnaturalización de este impuesto, pues en lugar de gravar el beneficio, la ganancia o la renta obtenida termina gravando el capital.

STC Exp. 4197-2007-PA/TC – Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)

El presente caso fue planteado por un contribuyente para solicitar que no se le aplique el ITAN, impuesto regulado en la Ley N° 28424. El demandante alegó que la exigencia del pago del ITAN del ejercicio 2005 era confiscatoria, pues en el ejercicio 2004 registró una pérdida y mantenía un saldo a favor del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores.

En este caso, el Tribunal Constitucional reafirmó que la exigencia de pago en los impuestos sobre el patrimonio supone una intromisión del Estado que afecta el derecho de propiedad de los contribuyentes; pero ello no necesariamente implica una vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente. Además, señala que el ITAN es un impuesto independiente no relacionado directamente con la renta; por ello, no le resultan aplicables los criterios que se consideraron para declarar inconstitucionales el IMR o el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, la STC señala que en este caso el ITAN no priva al contribuyente de una parte significativa de su propiedad; y reafirma que es un impuesto patrimonial autónomo que no vulnera sus derechos fundamentales.

STC Exp. 0004-2004-AI/TC – Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)

En este caso se planteó una demanda de inconstitucionalidad en contra de diversos artículos del Decreto Legislativo No. 939 (Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad) y el Decreto Legislativo No. 947, que lo modificó; pues, a criterio del demandante, estas normas vulneraban el principio de no confiscatoriedad.

Se alega que el ITF afecta directamente el capital empresarial, ya que se aplica sin que exista una verificación de la real capacidad económica del contribuyente. Además, se señala que su aplicación genera una doble imposición, pues el ITF se aplica sobre ingresos que antes han sido gravados por otros impuestos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló que es preciso distinguir entre la eventual inconstitucionalidad de un tributo, a la que puede llegarse a través de un análisis concreto teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada contribuyente, y la inconstitucionalidad de una ley que regula una determinada obligación, que supone un análisis abstracto de los elementos constitutivos del tributo (i.e. materia imponible, alícuota).

En este caso, el Tribunal Constitucional consideró que el legislador tiene un amplio margen de acción para determinar la materia imponible y, a pesar de que el hecho generador puede repetirse de forma constante en diversas transferencias financieras, el monto de la alícuota aplicable es ínfimo. Por ello, el ITF —en abstracto— no podría ser inconstitucional.

STC Exp. 2302-2003-AA/TC – Sumatoria de tributos

En este caso el contribuyente interpuso un recurso de amparo para solicitar que se declaren inaplicables los artículos 48 al 53 del Decreto Legislativo No. 776 y el artículo 9.a) del Decreto Supremo No. 095-96-EF. Pues cuando el Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas se aplican sobre una misma actividad comercial generan efectos confiscatorios.

El Impuesto a los Juegos, regulado en el Decreto Legislativo No. 776, es recaudado y administrado por las municipalidades; y, “grava la realización de actividades relacionadas con los juegos, tales como loterías, bingos y rifas, así como la obtención de premios en juegos de azar”. El Impuesto Selectivo al Consumo, regulado en el Decreto Legislativo No. 821 y el Decreto Supremo No. 095-96-EF, es administrado por la SUNAT y grava también a los juegos de azar y apuestas. Por ello se alega que la aplicación de ambos impuestos vulnera el principio de no confiscatoriedad.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló que un tributo puede ser confiscatorio al suponer una imposición exorbitante. Sin embargo, este mismo efecto puede resultar de la aplicación conjunta de diversas cargas tributarias moderadas, que tornarían irrazonable la carga tributaria que recae sobre un contribuyente.

Ahora bien, para que el principio de no confiscatoriedad se vea afectado no basta con que una misma actividad económica sea

gravada por dos o más impuestos distintos. Lo que debe analizarse, más bien, es si la imposición de estos impuestos afecta negativamente el patrimonio del contribuyente. Ello requiere un minucioso examen de la contabilidad de la empresa, hecho que no se constató en el caso concreto.

3.6 Referencias

- Férrandez Vélez, C. (2020). *Análisis de la definición del concepto de Tributo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano a raíz del Caso FONAVI*. Tesis.
- Gamba Valega, C. (2009). *Los principios tributarios en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Lima.
- Guadalupe Báscones, J., & Castle San Marín, C. (2006). *Valoración Aduanera del Software ¿Y el Principio de Reserva de Ley? Derecho & Sociedad* .
- Guevara Carranza, M. T. (20 de Abril de 2018). *La afectación de la potestad tributaria y de los principios de legalidad y reserva de Ley, a partir de la interpretación normativa del Tribunal Constitucional que otorga ultractivamente beneficios tributarios a las universidades particulares*. Chiclayo, Perú.
- Kresalja, B., & Ochoa, C. (2017). *Derecho Constitucional Económico*. Lima: Fondo editorial PUCP.
- Landa Arroyo, C. (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. *Gaceta Jurídica*.
- Mendoza Pérez, R. (2014). *EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE IGUALDAD, GENERALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y LA SOCIEDAD EN EL PERÚ*. *Quipukamayoc - Revista de la Facultad de Ciencias Contables*.
- Palao Taboada, C. (2005). *El principio de Capacidad Contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. *VECTIGALIA*.
- Paredes Montoya, C. A. (2010). *El Poder Tributario del Estado ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva? Derecho y Sociedad*.
- Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., & Poveda blanco, F. (2011). *Derecho tributario*. Thomson Reuters Aranzadi.

- Romero-Molina, C., Grass-Suarez, Y., & Garcia Caicedo, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Derecho y políticas públicas*.
- Sevillano Chávez, S. (2020). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario, Edición 2*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.
- Tarsitano, A. (2014). Aspectos jurídicos de la imposición ambiental. *Revista IPDT No. 57*.
- Villegas B., H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos aires: Ediciones Depalma Buenos Aires.
- Zavaleta Alvarez, M. (Junio de 2018). TAX CONSTITUTION AND TAX POWER – PERUVIAN PERSPECTIVE. *Centro de Estudios Parlamentarios del Congreso*. Lima.

LECCIÓN 4. OTROS PRINCIPIOS APLICABLES

4.1 Principios básicos de tributación

“Los principios de la tributación emergen de enfoques del fenómeno de la imposición desde diferentes ángulos: el económico, el jurídico, el social, el administrativo, etc. Ellos pretenden servir de pautas u orientaciones para el diseño de los sistemas tributarios, de manera que se preserven los valores o criterios técnicos que los conforman. (Hubeck, 2015, pág. 11)

El inventario de estos principios no es completo en tanto que no existe entre los autores consenso sobre todos ellos, aunque si en cuanto a su importancia para la correcta aplicación del sistema tributario, en diversa literatura se reconoce, sin perjuicio de lo anterior, a los siguientes:

- **El principio de suficiencia** del sistema tributario se vincula a su capacidad de recaudar una magnitud de recursos adecuada para financiar las acciones del Estado, cuyo costo debe ser compartido por toda la sociedad y no apenas por quienes puedan beneficiarse por ellos. Para que el sistema tributario pueda cumplir con ese requisito de suficiencia, debe estar provisto de tributos que presenten características de generalidad.
- **El principio de equidad**, obliga a distribuir la carga tributaria observando la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de los impuestos. En términos de equidad, se acostumbra diferenciar dos aspectos: la equidad vertical, que consiste en que los individuos reciban un tratamiento diferencial en la medida que presenten un nivel desigual de capacidad contributiva, mayor carga tributaria relativa cuanto mayor capacidad contributiva (progresividad), y la equidad horizontal que se configuraría cuando sobre los individuos con idéntica capacidad contributiva incide igual carga tributaria.
- **El principio de neutralidad de la tributación**, requiere que el sistema tributario propicie una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos. El principio busca restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de los agentes económicos, pasando a regir con menores interferencias los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones.
- **El principio de simplicidad**, este principio tiene dos derivadas, la primera por la cual se busca que el diseño del sistema tributario se base en tributos que se apliquen sobre bases económicas que

manifiesten una efectiva capacidad contributiva y que, al mismo tiempo, permitan la captación de un volumen de recursos que justifique su implantación, la segunda, por la cual se estructura técnica con la que se conforme cada uno de los tributos integrantes del sistema tributario suponga un alto grado de transparencia, en el sentido de que permita el cabal conocimiento de las obligaciones que de éste se derivan y que no genere costos injustificadamente elevados, tanto para el cumplimiento por parte de los contribuyentes como para la gestión del mismo por parte de la administración tributaria

- **Principio de proporcionalidad**, el cual esta referida tanto a la determinación del hecho impositivo, al cumplimiento de los deberes fiscales, como a su incumplimiento.
- **Principio de eficacia**, este establece que la vigencia de una norma tributaria se manifiesta en su aplicación en el espacio y en el tiempo, pero también en la utilidad de esta.
- **Principio de limitación** de costos indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, por el cual se debe propender a simplificar los trámites para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, y con ello se reducirán los costes indirectos, tanto para la Administración, como para el contribuyente.
- **Principio de idoneidad**: Por el cual se espera que las medidas estatales sean idóneas para la consecución del fin que se persigue, buscando que exista coherencia entre los medios empleados, los mismos que generan limitaciones a los derechos e intereses de los administrados y el objetivo que pretende lograrse.
- **Principio de necesidad**: El cual supone la exigencia de que la norma sea necesariamente la forma menos gravosa de alcanzar el fin que se pretende

4.2 Algunos Principios generales del Derecho

4.2.1 El Abuso del Derecho

El derecho subjetivo es una situación de poder que el ordenamiento jurídico atribuye o concede a la persona como un cauce de realización de legítimos intereses y fines dignos de la tutela jurídica» (Díez-Picazo y Gullón, 1994, p. 517); es decir, aquel poder otorgado por el ordenamiento jurídico a la persona para satisfacer sus intereses y necesidades; así, mediante este podrá desarrollarse, cumplir sus metas, expectativas y proyectos de vida.

Sin embargo, cuando el ordenamiento concede dicho poder a la persona humana, este debe regirse por ciertos límites, pues, de lo contrario, se convertiría en una absoluta arbitrariedad, en cuyo caso se produciría el abuso del derecho. Esto ocurre cuando este último colisiona con los derechos de otras personas; de hecho, las colisiones suceden constantemente, por lo que el legislador las resuelve de diversas formas según algunas razones de política jurídica. Para dilucidar este punto, recurrimos a tres ejemplos planteados por Larrosa (2003):

Entonces, el ejercicio del derecho subjetivo es abusivo cuando un sujeto obra con la intención de perjudicar o dañar a otro, o cuando su actuación no origine algún beneficio a su favor. Así, para identificar el abuso del derecho, se deben tener en cuenta los siguientes criterios: la intención de causar perjuicio (*animus nocendi*), la acción culposa o negligente y la inexistencia de un interés serio y legítimo para el agente.

Esta posición fue cuestionada por la dificultad de sus pruebas. Por tanto, es necesario ponderar el derecho subjetivo del sujeto [que] lo ejerce y la afectación a la esfera jurídica del sujeto [que] sufre el detrimento de su derecho subjetivo. Esto no quiere decir que cualquier afectación o disminución trae como consecuencia la configuración del abuso de derecho, sino que el ejercicio debe de ser abusivo y desmedido (Montesinos, 2014, p. 22).

4.2.2. El Principio De Buena Fe

Este principio se basa en la consideración de que una convivencia pacífica y próspera de personas en una comunidad aún tan falta de cohesión no es posible sin que la confianza dispensada, al menos en general, no sea defraudada, sino confirmada y que, por ello, la buena fe permanezca como posible en cuanto fundamento de las relaciones humanas.

Una sociedad en la que cada uno desconfiara del otro se asemejaría a un estado de guerra latente entre todos, y en lugar de la paz dominaría la discordia. Allí donde se ha perdido la confianza, la comunicación humana estará perturbada en lo más profundo (pp. 58-59). Por tanto, la buena fe significa honradez en el comercio o en el tráfico, que lleva a creer en la palabra empeñada y en que el acto sea concertado lealmente y obrando con rectitud (Borda, 2014, pp. 43-44).

En nuestro ordenamiento civil, la buena fe se encuentra regulada en los artículos 168 (interpretación objetiva del acto jurídico), 941 (edificación

de buena fe en terreno ajeno), 943 (edificación de mala fe en terreno ajeno), 1135 (conurrencia de acreedores de bien inmueble), 1689 (presunciones del arrendamiento de duración determinada) y 2014 (principio de buena fe registral).

4.2.3. La Doctrina De Los Actos Propios

Esta doctrina también es conocida como la regla de *venire contra tactum proprium no valet*. Es decir, nadie puede ir contra sus propios actos. En ese sentido, es importante la conducta relevante y eficaz de un sujeto. Esto significa que dicha conducta debe tener valor jurídico. Las conductas relevantes son los comportamientos en situaciones jurídicas que afectan una esfera de intereses, repercuten en ella y suscitan confianza en la otra parte.

Por ejemplo, "es ir contra los propios actos atacar de nulidad un contrato cuando le resulta incómodo o perjudicial si lo ha considerado válido por años y se ha beneficiado de él" (Borda, 1987, citado por Carrillo, 2018, p.26). Por tanto, este principio exige que, en ningún caso, los actos relevantes de una persona en el campo jurídico contradigan los anteriores, generando una situación de incertidumbre en los terceros, quienes son afectados por los mismos.

4.2.4. El Fraude a La Ley

El fraude a la ley es un acto de autonomía privada o negocio jurídico amparado en una norma de cobertura que evade los efectos de una norma imperativa (norma defraudada). En otras palabras, se celebra un negocio jurídico verdadero, dirigido a producir todos sus efectos jurídicos, pero su objetivo es obtener los resultados de otro negocio no celebrado debido a que no se desea el sometimiento a las normas legales reguladoras (Roca, 2008, párr. 2).

Asimismo, el fraude de la ley se realiza de forma indirecta, con el pretexto de actuar al amparo del texto de una norma. Su autor ejecuta actos que producen la sustitución de la norma que debería aplicarse por otra más favorable. Cabe recalcar que lo principal es que el acto no sea protegido por la ley de cobertura y produzca las consecuencias que le corresponden.

4.2.5. Principio de Interés Público

Este principio se refiere al hecho de que todo acto del derecho debe contemplar el bien de la sociedad, no del Estado o de una parte de este. Esto implica que los intereses colectivos están por encima de los derechos individuales, y los derechos públicos están por encima de los derechos privados.

4.2.6 Principios de Carga de Prueba y Presunción de Inocencia (Onus Probandi)

Según este principio general, no se puede sancionar a una persona si no se ha demostrado su culpabilidad (carga de prueba). De este mismo principio se desprende la presunción de inocencia, que delega en el poder judicial la responsabilidad de demostrar la culpabilidad del acusado. Mientras no se demuestre la culpabilidad, se presume que el acusado es inocente.

4.3 Otros principios aplicables al Derecho Tributario

4.3.1 Principio de seguridad jurídica

Nuestra Constitución no reconoce de modo expreso este principio (Cfr. STC N° 0016-2002-AI/TC). Sin embargo, está vigente en nuestro ordenamiento, toda vez que se entiende y se basa en la certeza del derecho; y constituye una garantía para el individuo. La seguridad jurídica se nutre del principio de legalidad, según el cual todo ejercicio del poder público debe someterse a la voluntad de la ley (Herrera, 2013).

La seguridad jurídica tiene dos dimensiones. Una objetiva, que engloba los aspectos relativos a la certeza del Derecho (a veces, expresada como certeza de las normas, o como certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados). Otra subjetiva, la cual se concreta en la previsibilidad de la actuación los poderes públicos en la aplicación del Derecho; lo que genera una expectativa razonablemente fundada del ciudadano (Ugartemendia Eceizabarrena, 2006).

Las imposiciones del Estado en materia tributaria —como en todas las materias— están sujetas a las normas al principio de legalidad. Deben respetar los derechos, deberes y límites establecidos para

generar la certeza y confianza suficientes en los ciudadanos de que tal afectación se ajusta a Derecho. El principio de seguridad jurídica supone que todo contribuyente conozca sus obligaciones y prerrogativas respecto al Fisco, toda vez que los mismos se encuentran predeterminados de forma precisa.

4.3.2. Principio de progresividad

Un tributo es progresivo cuando de su aplicación resulta que quienes tienen mayor capacidad contributiva pagan más en la medida que tienen más. Por ello, este principio guarda estrecha relación con los principios de capacidad contributiva e igualdad. Una tasa progresiva y acumulativa por tramos, como la que se aplica para las rentas de trabajo, podría ayudar a que la progresividad sea predicable del Impuesto a la Renta. Sin embargo, ello no basta. Pues esto dependerá, además, de la propia estructura y diseño del impuesto²².

Adicionalmente, podemos decir que este principio consigue su plena realización cuando se predica no de un impuesto sino del sistema tributario en su conjunto. En esta línea, el Tribunal Constitucional Español, [en las Sentencias 27/1981 y 46/2000](#), entiende que la progresividad es más una cualidad o un modo de ser del sistema tributario que se plasma en la articulación técnica de los distintos tributos a fin de lograr unos fines que no son estrictamente recaudatorios, como puede ser la mejor distribución de la renta²³.

Asimismo, la Corte Constitucional Colombiana señala que este principio exige que los tributos graven igual a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y graven más a quienes tienen una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). Pero entiende, a su vez, que la progresividad es un principio que debe fundamentar a todo el sistema tributario (Sentencia C-397/11, de 18 de mayo de 2011).

²² Por ejemplo, de nada valdría una tasa progresiva si la determinación de la base imponible no garantiza que se está gravando una verdadera ganancia o utilidad (sea por considerar como renta algo que no lo es; sea por desconocer gastos que sí lo son).

²³ Cfr. Artículo 31 de la Constitución Española: “*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.*”

Por último, retomando una idea antes anotada, cabe recalcar que una tasa progresiva no hace, necesariamente, que un impuesto sea progresivo. Es más, un impuesto con una tasa progresiva podría ser regresivo si la base imponible no está determinada correctamente y no refleja la verdadera capacidad contributiva del contribuyente. De esta misma manera, podría haber un impuesto progresivo con una tasa proporcional. La progresividad, por tanto, debería informar todo el sistema tributario para que éste se precie de ser justo y equitativo (Mares, 2008).

4.4 Referencias

- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Calvo, R. G. (2012). Principios tributarios en la legislación justiniana. In *Fvndamenta ivris: terminología, principios e" interpretatio"* (pp. 355-364). Universidad de Almería.
- Carrillo Rodríguez, J. L. (2018). Los principios generales del derecho y sus implicancias en el mejoramiento del servicio de la administración de justicia. *Ius Vocatio*, 1(1), 15-32. <https://doi.org/10.35292/iusVocatio.v1i1.425>
- Collado, M. (2013). *Derecho financiero y tributario. Parte General* (Tercera ed.). Atelier Libros Jurídicos. Obtenido de https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/7312/fi_1444995249.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- De Almeida Faggri, J. (1992). *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Revista del IPDT No. 23.
- Gamba Valega, C. (2009). *Los principios tributarios en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Lima: Editora Jurídica Grijley EIRL.
- Danós, Jorge (2006). *El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Palestra.
- Fernandez Cartagena (2006). *La capacidad contributiva*. En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Palestra.

- Guadalupe Báscones, J. et.al. (2006). *Valoración Aduanera del Software ¿Y el Principio de Reserva de Ley?* Revista Derecho & Sociedad No.27.
- Guevara Carranza, M. T. (20 de Abril de 2018). *La afectación de la potestad tributaria y de los principios de legalidad y reserva de Ley, a partir de la interpretación normativa del Tribunal Constitucional que otorga ultractivamente beneficios tributarios a las universidades particulares*. Tesis de licenciatura. Repositorio Dspace. Chiclayo, Perú.
- Hubeck Ávalos, J. A. (2018). *Las amnistías tributarias sobre el impuesto predial y sus efectos en el presupuesto de ingresos de la municipalidad distrital de Motupe período 2014 – 2016* [Tesis de maestría, Universidad Nacional Pedro Ruíz Gallo]. Repositorio institucional Pedro Ruiz Gallo. <https://repositorio.unprg.edu.pe/handle/20.500.12893/7726>
- Kresalja, B. et.al. (2017). *Derecho Constitucional Económico*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Landa Arroyo, César (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional*. En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Palestra.
- Mares, Carla (2008). *Los principios constitucionales y los pagos a cuenta*. Revista de la Universidad de Piura No. 9.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2017). *Derecho financiero y tributario I. Derecho financiero y tributario I*, 1-195.
- Mendoza Pérez, R. (2014). *El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Perú*. Quipukamayoc - Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 22 No. 42.
- Palao Taboada, C. (2005). *El principio de Capacidad Contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Vectigalia N° 1, 20.
- Paredes Montoya, C. A. (2010). *El Poder Tributario del Estado ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?* Derecho y Sociedad N° 35.
- Queralt, J. M. et.al. (2011). *Derecho tributario*. Thomson Reuters Aranzadi.

Queralt, Martín (2018). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Tecnos.

Romero-Molina, C. et.al. (2013). *Principios constitucionales que rigen el sistema tributario*. Revista de Derecho y Ciencias Jurídicas Vol. 15 No. 17.

Sevillano, Sandra. (2020). *Lecciones de Derecho Tributario*. Fondo Editorial PUCP.

Sotelo, Eduardo (2007). *Notas sobre el Principio de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria*. Derecho y Sociedad No. 29.

Tarsitano, Alberto (2014). *El Principio de Capacidad Contributiva como fundamento de la Constitución Financiera: Una visión doctrinaria y jurisprudencial*. Derecho y Sociedad No. 43.

Torres Morales, M. Á. (2007-2008). *Reflexiones sobre los principios tributarios de reserva de ley e igualdad*. *Ius et Praxis* N° 38 -39.

Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2006). *El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado*. *Cuadernos de Derecho* N° 28, 17-54. Obtenido de <http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/159925/783-1016-1-PB.pdf?sequence=1>

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires.

Zavaleta Alvarez, M. (2018). *Tax Constitution and Tax Power - Peruvian Perspective*. *Centro de Estudios Parlamentarios del Congreso*, (pág. 14). Lima. https://www.congreso.gob.pe/Docs/DGP/CCEP/files/cursos/2018/files/tax_constitution_tax_power-_michael_zavaleta_-_28_jun..pdf

LECCIÓN 5. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL PERÚ Y LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

5.1 Fuentes del Derecho Tributario

5.1.1 Introducción

Las fuentes de Derecho se pueden definir como aquellos hechos o sucesos, caracterizados por ciertas notas particulares, con capacidad y eficacia suficiente para regular una serie de comportamientos intersubjetivos cuya observancia se considera necesaria para la conservación de los fines propios de la sociedad (Queralt, 2018, p. 137). Este concepto resulta útil pues, leído en su conjunto, precisa que la fuente es el origen del que emanan las normas (positivizadas o no) o, propiamente, el Derecho.

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario enumera las fuentes de Derecho tributario²⁴. Muchas de ellas son comunes a cualquier otra rama del Derecho, como por ejemplo la Constitución o las leyes. Sin embargo, vale hacer tres apuntes. Uno relativo a la mención que se hace de la jurisprudencia; pues si bien no se precisa nada al respecto, debemos entender que se trata de aquélla que es vinculante. Otro referido a la doctrina, cuya inclusión no parece correcta. Y el último apunte es que no se trata de una lista cerrada; por lo que podríamos entender que, quizá, también podrían considerarse como fuente las normas internacionales de contabilidad o el *soft law*.

²⁴ Las fuentes que señala son la Constitución; los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; las leyes tributarias y normas de rango equivalente (incluyendo las leyes orgánicas o leyes especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales); los decretos supremos y las normas reglamentarias; la jurisprudencia; las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, la doctrina jurídica.

En esta lección revisaremos algunas de estas cuestiones y desarrollaremos distintos aspectos sobre las denominadas “fuentes clásicas” del Derecho tributario.

5.1.2 Fuentes del Derecho Tributario Peruano

Los sistemas jurídicos engarzados en la tradición romano-germánica reconocen a la Constitución, tratados internacionales y leyes como fuentes del Derecho. Por ello, resulta lógico que nuestro ordenamiento jurídico las reconozca también dentro del ámbito tributario.

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario enuncia la Constitución en primer término, reconociéndola de este modo como “fuente de fuentes”. El lugar que ocupa cada una de las fuentes en ese listado denota la importancia y el peso específico que el legislador le ha asignado a cada una de ellas (Sevillano Chavez, 2020, p. 61).

El orden es el siguiente:

1° La Constitución

Es la norma suprema. Formal y materialmente, se encuentra por encima de cualquier otra norma del ordenamiento por mandato expreso (cfr. artículos 51 y 138 de la Constitución).

En esta línea, el TC ha reconocido el carácter supremo y único de la Constitución en el plano de las fuentes del Derecho (STC Exp. 047-4004-AI/TC):

ostenta el máximo nivel normativo, por cuanto es obra del Poder Constituyente; reconoce los derechos fundamentales del ser humano; contiene las reglas básicas de convivencia social y política; además de crear y regular el proceso de producción de las demás normas del sistema jurídico nacional.

En efecto, la Constitución no sólo es la norma jurídica suprema formal y estática, sino también material y

dinámica, por eso es la norma básica en la que se fundamentan las distintas ramas del derecho, y la norma de unidad a la cual se integran.

Es así que por su origen y su contenido se diferencia de cualquier otra fuente del derecho. Y una de las maneras como se traduce tal diferencia es ubicándose en el vértice del ordenamiento jurídico. Desde allí, la Constitución exige no sólo que no se cree legislación contraria a sus disposiciones, sino que la aplicación de tal legislación se realice en armonía con ella misma (interpretación conforme con la Constitución).

La Constitución, entonces, como fuente suprema tiene las siguientes funciones: "(i) crea los órganos encargados de la producción normativa; (ii) otorga competencias materiales; (iii) determina los procedimientos para la elaboración normativa; (iv) establece los límites materiales para la elaboración normativa; e, (v) impone los contenidos normativos" (Tribunal Constitucional, Exp. N° 047-2004-AI/TC).

Ahora bien, la Constitución es fuente del Derecho tributario no sólo en lo referido a normas que regulan específicamente esta materia (i.e. artículo 74 de la Constitución), sino también respecto a otros temas (i.e. protección de los derechos fundamentales, régimen económico y financiero, tratados internacionales, entre otros). Además, debe destacarse que existen principios que emanan de la Constitución y que deben ser observados, aun cuando no estén expresamente recogidos en ella.

2° Los tratados internacionales

Los tratados internacionales suscritos por el Perú son fuente de Derecho siempre que estén integrados en el ordenamiento jurídico, de acuerdo a lo previsto en el artículo 56 de la Constitución.

En materia tributaria, es usual la firma del llamado CDI, Convenio para Evitar la Doble Imposición²⁵. En un CDI los Estados fijan reglas para evitar que una misma renta o

²⁵ A la fecha, el Perú ha suscrito CDIs con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Suiza, Portugal y con la Comunidad Andina (Decisión No. 578). También, ha celebrado un CDI con Japón, que entrará en vigencia en el 2022.

patrimonio tribute dos veces en jurisdicciones distintas; o que no tribute en ninguna, lo cual suele ocurrir cuando se trata de operaciones transfronterizas. Tales reglas regulan, básicamente, el reparto de la potestad tributaria para que no haya un "sobre gravamen" y no se afecte indebidamente a los contribuyentes.

También son fuente de derecho en materia tributaria los Tratados de Libre Comercio (TLC); así como los acuerdos internacionales que buscan evitar la evasión fiscal (i.e. Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios - 01.07.2018).

3° La ley

La norma III del Título Preliminar, antes citada, establece que las leyes tributarias y las normas de rango equivalente son fuentes de Derecho Tributario, en concordancia con el artículo 74 de la Constitución. Por tanto, no solo las leyes dadas por el Congreso pueden crear, modificar o derogar tributos; sino también otros instrumentos normativos de igual rango, como los decretos legislativos, que son emitidos por el Poder Ejecutivo (i.e. Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta; Decreto Legislativo 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo); o, las ordenanzas que regulan la creación de tributos regionales o municipales.

4° Las normas reglamentarias y las resoluciones generales de la Administración Tributaria

Las normas reglamentarias, aprobadas mediante decretos supremos, son fuentes de Derecho Tributario. Sin embargo, su alcance está circunscrito al desarrollo de los procedimientos que permitan la aplicación de una norma con rango de ley. El contenido de estas normas debe respetar el principio de reserva de ley, para no exceder su competencia (i.e. no podrían regular los aspectos esenciales del tributo).

Por otro lado, las resoluciones de la Administración Tributaria con alcance general también son fuente de Derecho. Es frecuente que una ley o una norma reglamentaria deriven la regulación de ciertos aspectos operativos, necesarios para implementar lo establecido en ellas, a la Administración Tributaria (i.e. Resolución de Superintendencia que precisa el

procedimiento para presentar una declaración jurada; Resolución que establece el Reglamento de Comprobantes de Pago - R.S. N° 007-99-SUNAT).

5° La jurisprudencia

Lo resuelto por el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional y la Administración Pública es de obligatorio cumplimiento para las partes involucradas; en este sentido, podría decirse que es una “norma jurídica” para ellas. Sin embargo, la jurisprudencia puede tener un alcance más general cuando se emite como precedente vinculante o de observancia obligatoria (Rubio Correa, 2011, p. 173.).

En el caso del TC, esto ocurre cuando la sentencia se erige como precedente constitucional vinculante. En esos casos la regla jurídica expuesta y asumida para un caso particular deviene en una regla general, que debe tomarse en cuenta al resolver casos de naturaleza análoga (STC N° 047-2004-AI/TC, ff.jj. 34).

En el caso de los tribunales administrativos en materia tributaria, como es el Tribunal Fiscal, lo resuelto tendrá un alcance general cuando distintas salas hayan adoptado un criterio similar respecto a la interpretación de una norma tributaria; o, inclusive, ante fallos contradictorios podría emitirse una resolución de observancia para aclarar qué criterio debe prevalecer en tales casos (artículo 154 del Código Tributario).

Solo en los casos citados, en los que lo resuelto tiene un alcance general y vinculante, la jurisprudencia será fuente del Derecho Tributario.

6° La doctrina

La inclusión de la doctrina como fuente del Derecho Tributario no parece correcto, si ésta se entiende como fuente de producción normativa. En primer lugar, la opinión más o menos generalizada sobre un tema en particular no podrá tener, en ningún caso, la fuerza suficiente para constituirse en una norma de obligatorio cumplimiento. En segundo lugar, si acaso, el rol que cumple la doctrina jurídica es complementario y de apoyo para los órganos resolutores. En esta línea, el Tribunal Constitucional señala que, al igual que el Poder Judicial, recurre a la doctrina (nacional y extranjera) para “respaldar,

ilustrar, aclarar o precisar" los fundamentos jurídicos que recoge en sus fallos (STC N° 047-2004-AI/TC, ff.jj. 45).

5.1.3. Derecho supletorio de las normas tributarias

En el Derecho Supletorio de Normas Tributaria, se requiere que los casos o hechos sean semejantes. En ese sentido, tomando en cuenta la estructura de la norma, es decir, el supuesto de hecho, nexo y consecuencia; se aplicará la consecuencia de una norma a un caso cuyo supuesto no sea el planteado hipotéticamente por el legislador, pero sea semejante (Arancibia Cueva, 2012).

Según Rubio Correa las analogías dentro del Derecho tienen cuatro formas:

- i) A pari: a igual razón igual derecho
- ii) Ab maioris ad minus: quien puede lo más puede lo menos.
- iii) Ab núnoris ad tnaius: quien no puede lo menos no puede lo más.
- iv) A fortiori: si A puede y B tiene mayor razón que A para poder, entonces B puede.

Respecto a su aplicación en el Derecho Tributario se acepta la posibilidad de la integración mediante la analogía en la parte atinente a los aspectos vinculados a las funciones y facultades de la Administración Tributaria y a los procedimientos tributarios, pero no en lo relacionado con los aspectos del Derecho Tributario sustantivo o material, que tengan vinculación con los elementos esenciales del tributo, el hecho imponible, las exoneraciones, las infracciones y sanciones tributarias (Aguilar, 2014).

Se puede afirmar entonces, que este principio no es aplicable en los aspectos tributarios reservados constitucionalmente a ley o que se encuentren dentro del principio de reserva de ley o de legalidad.

La aplicación del Derecho Supletorio se encuentra en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario la cual indica que, supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho), se recurre a ellos, a fin de completar nuestro ordenamiento tributario y/o resolver conflictos que por vacíos o deficiencia de la ley se puedan generar (Arancibia Cueva, 2012).

“Al igual que en el caso de la analogía, los principios, como integradores del Derecho, no serán aplicables en los aspectos tributarios reservados constitucionalmente a ley o que se encuentren dentro del principio de legalidad. No obstante, por la vigencia del Estado Constitucional de Derecho, en virtud de la constitucionalidad de algunos principios, eventualmente aquella limitación podría ponerse en entredicho”.

5.2 Aplicación de las Normas Tributarias en el Tiempo

5.2.1 Introducción

El sistema tributario está conformado por un conjunto de normas jurídicas ordenadas de manera jerárquica. Estas normas reglan hechos o actos de contenido económico que se originan en el dinamismo regulatorio, producto del desarrollo y progreso económico. Ello obliga al legislador a adecuar el marco normativo a las constantes innovaciones que se van sucediendo (Jiménez, 2020, pág. 358). La evolución del derecho positivo obliga a estudiar de qué modo las nuevas leyes deben aplicarse a las relaciones anteriormente establecidas, a sus consecuencias jurídicas y al desarrollo de las relaciones mismas (Fiore, 1927, pág. 120).

Los problemas de aplicación de las normas en el tiempo se presentan cuando una disposición jurídica, o un conjunto de ellas, son modificadas o derogadas por otras que empiezan a regir una vez promulgadas o publicadas (Rubio, 2012, pág. 27). Pensemos, por ejemplo, en una norma tributaria que grava hechos realizados antes de su entrada en vigor; podría atentar contra la esfera jurídico-patrimonial del contribuyente de manera retroactiva, y ello lesionaría el principio de seguridad jurídica (Rodríguez, 1998, pág. 609)²⁶.

Asimismo, la inobservancia de criterios jurídicos por parte de los operadores del Derecho podría representar una contingencia, pues el Estado podría ser demandado por un inversor extranjero ante fueros

²⁶ Por ejemplo, en Italia, el Decreto-Ley de mayo de 1994 (convertido en Ley en julio de 1994) suprime el carácter deducible de determinados intereses pasivos en el Impuesto sobre la Renta, con efectos a partir del período impositivo en curso a fecha 8 de diciembre de 1993 (Sentencia de la Corte Costituzionale de 28 de julio de 2004, núm. 285).

arbitrales como el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones ("CIADI")²⁷.

5.2.2 Formas de aplicación de las normas en el tiempo

a) Aplicación inmediata

La aplicación inmediata de una norma garantiza la seguridad jurídica, pues afecta a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras la norma tiene vigencia —esto es, desde que entra en vigor hasta que es derogada o modificada—. Esta modalidad hace prevalecer como principio jurídico general la irretroactividad: las normas nuevas sólo rigen para hechos, relaciones o situaciones presentes o futuras (Robles, 2011, págs. 1-2).

En ese sentido, no sólo es importante el rango de la norma, sino que además debe regir hacia el futuro, es decir, sobre aquellos hechos que se generan a partir de la vigencia de la norma. Por ello, si se permite la aprobación de normas con efecto retroactivo se generaría incertidumbre respecto a hechos pasados que podrían ser afectados con posterioridad (Rubio, 2012, pág. 50).

En nuestro país, el principio de aplicación inmediata de la norma tiene jerarquía constitucional, y obliga tanto al legislador ordinario como a los operadores del Derecho. Sin embargo, en el caso de los tributos de periodicidad anual ocurre algo particular. Cuando hay una modificación de tributos cuyo nacimiento es el 31 de diciembre de cada año — pensemos, por ejemplo, en el Impuesto a la Renta—, los cambios normativos publicados en diciembre afectan el íntegro de los resultados obtenidos a lo largo del ejercicio; pese a que al inicio del ejercicio otra ley estaba vigente.

En una situación esperada, la norma se aplica a los hechos generadores de obligaciones tributarias nacidas durante su vigencia. Por ejemplo, la Ley N° 29666 (publicada el 20 de febrero de 2011) redujo la alícuota del IGV de 17% a 16% y empezó a ser efectiva desde el 1 de marzo de 2011. Así, la alícuota del 16% se aplicó a las ventas cuyos comprobantes de pago habían sido emitidos por el vendedor a partir del 1 de marzo de 2011 (Ruiz, 2017, pág. 14).

²⁷ Cfr. Caso EGENOR vs. SUNAT: el CIADI determinó que el Perú, a través de la Administración Tributaria, violó la garantía de estabilidad jurídica afectando a DEI Egenor y DEI Bermuda. Por ello, el Tribunal ordenó al Estado Peruano pagar como indemnización a la parte agraviada la suma de US\$ 18.4 millones más intereses simples (Caso CIADI No. ARB/03/28 del 18 de agosto de 2008).

Sin embargo, puede ocurrir que la aplicación inmediata afecte a consecuencias posteriores de hechos anteriores a su promulgación. En estos casos, la norma se aplica a los efectos jurídicos ocurridos luego de su entrada en vigencia, aun cuando provengan de un hecho previo. Por ejemplo, la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT, publicada el 17 de febrero de 2010, dispuso que la tasa mensual de interés moratorio (TIM) fuese 1,2%. Si un contribuyente omitió el pago del IGV del mes de marzo y lo paga en octubre, pero entre tanto en mayo se reduce la TIM a 1%, el contribuyente pagará el impuesto más los intereses moratorios, calculados en dos periodos (Ruiz, 2017, pág. 34):

- El primero que va desde el vencimiento del plazo legal para el pago del tributo y la fecha de publicación en el diario oficial de la Resolución de SUNAT que disminuye la TIM a 1%.
- El segundo que va desde la publicación de la Resolución que reduce la TIM a 1% hasta la fecha misma del pago.

b) Aplicación retroactiva de la norma tributaria

La aplicación retroactiva de la norma es aquella que se da a los hechos, relaciones y situaciones ocurridos antes de su entrada en vigor (Rubio, 2012, pág. 34). Como señala Villegas, en derecho se entiende que existe retroactividad de una ley cuando su acción o poder regulador se extiende a hechos sucedidos antes de su vigencia (Villegas, 2002, pág. 241).

Esta modalidad se basa en un principio jurídico en cuya virtud las normas se proyectan hacia el pasado cuando señalan condiciones más favorables o benignas para el sujeto. Es una excepción que la nueva ley se aplique a hechos ya ocurridos y modifique sus consecuencias jurídicas (Reyes, 2013, pág. 58).

En nuestro país, las normas tributarias se rigen por el artículo 109 de la Constitución: "las leyes son obligatorias desde el día siguiente de su publicación en el Diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte".

Por lo tanto, cuando se da una norma retroactiva se alteran las condiciones básicas del Estado de Derecho y, en el caso tributario, supondría dejar a los contribuyentes en una situación poco favorable si una decisión económica se tomó atendiendo a un contexto normativo que luego cambia y bajo el cual no se hubiese tomado tal decisión (Villegas H. , 1994).

Sin embargo, en algunos casos, la retroactividad podría no empeorar la situación del contribuyente. En ese caso, la protección de la confianza frente a cambios imprevistos del legislador quedaría a salvo pues éste tendría la facultad de reordenar situaciones jurídicas y ello prevalecería si objetivamente no empeora la situación del contribuyente (Jiménez, 2020, pág. 370).

En esta línea, la STC N° 009-2001-AI/TC declaró inconstitucionales los artículos 38.1 y 39 de la Ley 27153. Se admitió la retroactividad de la ley como un principio preexistente y subsistente. Esta resolución aclaratoria reconoce la aplicación retroactiva de la nueva base imponible y la alícuota del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas de la Ley 27796 a hechos pasados, configurados durante la vigencia de la Ley 27153. Esto en razón de aplicar correctamente el impuesto sobre una base imponible que reconoce deducciones y una alícuota del 12%, que se considera no confiscatoria. En definitiva, se trata de una ley que es más favorable para el contribuyente (Jiménez, 2020, pág. 371).

Cabe mencionar que el artículo 103 de la Constitución señala que “la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo ... en materia penal cuando favorece al reo”. Por tanto, si se trata de una norma tributaria que regula delitos tributarios, ésta podría modificar los efectos establecidos en una sentencia, siempre que disminuya o elimine la sanción impuesta.

En el caso de infracciones tributarias, considerando lo dispuesto en la Constitución y en el artículo 230.5 de la Ley 27444, procede la aplicación retroactiva de las normas que reduzcan sanciones administrativas²⁸. Lo contrario no parecería razonable: si la sociedad considera que una conducta debe sancionarse en menor escala, por revelar un menor perjuicio para el fisco, no cabría que a determinados sujetos se les aplique la sanción anterior. Además, sostener que la retroactividad benigna se aplica al ámbito penal pero no al ámbito administrativo sancionador no es coherente (Gamba, 2003, págs. 19-25)

c) Aplicación ultra activa de la norma tributaria

²⁸ Sin embargo, el artículo 168 del Código Tributario, no procede aplicar el principio de retroactividad benigna para determinar y sancionar infracciones aduaneras de naturaleza tributaria.

Cuando cesa la existencia jurídica de una norma —sea por derogación, llegada del término final o anulación—, ésta resulta, en principio, inaplicable a los hechos ocurridos con posterioridad. El cese de juridicidad supone que la norma pierde su aplicabilidad directa o interna. No obstante, en algunos casos, puede seguir siendo aplicable o eficaz; esto ocurre cuando tiene una aplicación ultractiva y produce efectos jurídicos después de su derogación por remisión expresa o implícita de otra norma (Macho Pérez, 2005, pág. 175).

Se trata de una aplicación extraordinaria y atípica de la norma. Pues, luego que la norma ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita —esto es, que ha terminado su aplicación inmediata— (Rubio, 2012, pág. 32), sus efectos se extienden a hechos o circunstancias ocurridos después de su derogación o cese de vigencia (Villegas, 2002, pág. 241).

Un ejemplo de las normas ultractivas lo tenemos en los denominados contratos-ley, mediante los cuales “el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades” fiscales que no pueden ser modificados legislativamente. Esto ocurre también cuando una norma es declarada inconstitucional. Una norma derogada puede ser sometida a un juicio de validez, pues

Existen dos supuestos en los que procedería una demanda de inconstitucionalidad: a) cuando la norma continúe desplegando sus efectos, y, b) cuando, a pesar de no continuar surtiendo efectos, la sentencia de inconstitucionalidad puede alcanzar a los efectos que la norma cumplió en el pasado, esto es, si hubiese versado sobre materia penal o tributaria. (Tribunal Constitucional, Exp. 0004-2004-AI/TC, p.7)

En este último caso, las leyes derogadas surten efectos ultractivos.

5.2.3 Teorías sobre las consecuencias para la aplicación de las normas en el tiempo

El conflicto de las normas en el tiempo lo resuelve el derecho transitorio, que determina cuál es la norma aplicable al caso en concreto. Como sabemos, son dos las teorías que explican las formas de aplicar las normas jurídicas en el tiempo: la teoría de los derechos adquiridos y la teoría de los hechos cumplidos (Jiménez, 2020, pág. 370).

a) Teoría de los derechos adquiridos

Una vez que un derecho ha nacido, y se establece en la esfera de un sujeto, las normas posteriores que se dicten no pueden afectarlo. Esto supone que los hechos jurídicos y sus efectos acaecidos en el pasado no deben ser alterados (Jiménez, 2020, pág. 370). La norma, por tanto, continuará produciendo los efectos previstos al momento de su constitución, buscando proteger los derechos de las personas, conservando situaciones jurídicas existentes y eliminando cualquier posibilidad de cambio por la aparición de una nueva norma.

En la Sentencia recaída en el expediente N° 008-1996-AI se dice que los derechos adquiridos son aquéllos que “han entrado en nuestro dominio, que hacen parte de él, y de los cuales ya no puede privarnos aquel de quien los tenemos”.

Esta teoría tiene como efecto la aplicación ultractiva de las normas modificadas o derogadas; sin embargo, no debe confundirse derechos adquiridos y meras expectativas, pues estas últimas solo son posibilidades razonables de adquirir un derecho, fundadas sobre las normas vigentes, pero para su concreción se requiere de la realización de actos o acontecimientos ulteriores (Informe N° 123-2014-SUNAT/5D100).

En esta línea, un contribuyente con beneficios tributarios — deducciones, exenciones o tratamientos especiales que disminuyen la obligación tributaria— podía alegar la existencia de “derechos adquiridos”. Sin embargo, este tipo de beneficios es esencialmente temporal y, por ende, revocable en cualquier momento por el legislador, quien en ejercicio de su facultad impositiva puede derogar o cambiar las normas que él mismo emitió. Por ello, no se trataría en este caso de derechos adquiridos²⁹.

b) Teoría de los hechos cumplidos

Cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia (aplicación inmediata); por ello, la ley no debe afectar la calificación ni las consecuencias jurídicas del hecho ya cumplido. Esto no supone eliminar la potestad normativa del legislador, solo establece un

²⁹ Como efectivamente ocurrió en Colombia, según lo indica el Oficio N° 028209 del 18.10.2017.

límite a su actuación: no puede modificar los efectos de las relaciones o situaciones previamente constituidas. (Jiménez, 2020, pág. 372).

Esta teoría se funda en el principio de irretroactividad de la norma jurídica, que a su vez se sustenta en los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y predictibilidad.

Según la Ley N° 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004, la regla de aplicación de las normas en el tiempo está en el artículo 103 de la Constitución. Ahí se recoge la teoría de los hechos cumplidos, por lo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes, excepto en materia penal cuando favorece al reo (cfr. STC N° 06062004-AA/TC).

La teoría de los hechos cumplidos ha sido invocada en múltiples fallos tributarios. El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2017-17, por ejemplo, que versa sobre la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 señala lo siguiente. Si durante el transcurso del plazo de prescripción se modifica la norma que regula el momento de inicio del cómputo del plazo, esta segunda norma no sería aplicable, pues el plazo empezó a correr en una fecha anterior. Se trata, pues, de un hecho cumplido; lo contrario implicaría una aplicación retroactiva de la última norma.

5.2.4 Límites en la aplicación de la norma tributaria

Si bien la irretroactividad de las normas tributarias guarda su fundamento en el principio de seguridad jurídica, este principio tiene límites vinculados con el interés público (García Novoa C. , 2000, pág. 236).

El artículo 74 de la Constitución indica que no surten efecto las normas tributarias que contravengan su contenido. De este modo, se advierte en qué supuestos estaríamos ante normas con vicios de inconstitucionalidad. Así, la STC recaída en el Expediente N° 3595-2006-PA/TC declaró inconstitucional, en parte, el impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas. ¿La razón? Viola el principio de confiscatoriedad, pues la tasa es excesiva; por lo que esta sentencia dispone aplicar la ley posterior que fija una tasa más razonable (Jiménez, 2020, pág. 380).

El artículo 204 de la Constitución indica que "la sentencia ... que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial" y la misma no tiene efecto retroactivo. El artículo 82 del Código Procesal Constitucional, por su parte, dispone que "las sentencias declaratorias de ilegalidad o inconstitucionalidad no conceden derecho

a reabrir procesos concluidos en los que se hayan aplicado las normas declaradas inconstitucionales" (excepto en materia penal o tributaria; cfr. artículos 103 y 74 de la Constitución). En este sentido, el artículo 80 del Código Procesal Constitucional señala que el tribunal debe determinar en la sentencia, expresamente, los efectos de su decisión en el tiempo; por lo que admite, de esta manera, la retroactividad.

5.3 La consulta Tributaria

A fin de cumplir con las obligaciones formales y sustanciales los contribuyentes deben tomar decisiones respecto de la aplicación de la normativa tributaria. En efecto, en ocasiones, la interpretación de la norma es puede ser compleja y controversial. En estas situaciones las empresas pueden tomar sus decisiones sobre la base de opiniones a contadores o abogados especializados que los ayudan a tomar una decisión, sin embargo, estas opiniones son opiniones de parte, y queda la incertidumbre de cual será la posición de la administración tributaria sobre el tema consultado y los efectos en la liquidación de los tributos.

Esta incertidumbre no es deseable ni para las administraciones ni para los administrados, en tanto que en casos complejos, las diferencias serán resueltas en largos y costosos procesos contenciosos administrativos o judiciales. Bajo la premisa de que las empresas quieren hacer negocios minimizando las posibilidades de ajustes por parte de las administraciones tributarias, en los últimos años se ha venido desarrollando la posibilidad de que los contribuyentes puedan hacer consultas previamente a la realización de una transacción económica con la finalidad de conocer la posición de la administración tributaria.

Muchos países, como es el caso de Perú, regulan un procedimiento por el cual los deudores tributarios pueden efectuar consultas sobre casos concretos. Las respuestas a estas consultas tienen efectos vinculantes para la administración tributaria en tanto se cumpla con las condiciones que sus legislaciones establecen para dicho efecto, como por ejemplo, que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. Esta posibilidad agrega seguridad jurídica a los obligados tributarios. Diversos autores reconocen esta opción como válida a fin de reducir los conflictos entre el fisco y los administrados que a la par se convierte en un mecanismo válido de minimización de los riesgos fiscales de las empresas.

En nuestro país, el artículo 84 del Código Tributario establece que “la Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente” para el cumplimiento de sus obligaciones. Por otro lado, los artículos 93 y 94 del citado código regulan la presentación de las consultas institucionales escritas ante la SUNAT disponiendo una serie de requisitos y condiciones de atención para que la SUNAT en un plazo perentorio se pronuncie.

La norma establece que el pronunciamiento que se emita en respuesta a la consulta efectuada “será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria”. La referida norma establece también que, “tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial”. Bertazza (2007, pp. 14-15) sobre las consultas tributarias considera:

“La consulta tributaria consiste en un acto del obligado tributario de cualquier concepto en virtud del cual, en el ejercicio de su derecho de información, se promueve el pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre el régimen aplicable o la calificación correspondiente a supuestos de hecho que afecten al consultante, estando la Administración obligada a contestarle, en virtud de su potestad de información, con efectos vinculantes o no; todo ello como fórmula de colaboración para la correcta aplicación de la norma tributaria.”

Las consultas vinculantes son percibidas como un instrumento válido en tanto que permite a los ciudadanos conocer de antemano la opinión de la Administración Tributaria sobre cuestiones de interpretación o aplicación de las normas tributarias lo que les facilita, tomando en cuenta esta opinión, tomar sus decisiones tomando en cuentas los costos tributarios que emergen de la respuesta y las opciones que se estudian.

En tanto nuestra legislación solo consideraba la consulta institucional, y esta se consideraba insuficiente al nuevo nivel de desarrollo de la relación administración administrado en el país, el 31 de diciembre del año 2014, mediante la Ley N° 30296 se modificó el inciso i) del artículo 92°, estableciéndose como un derecho adicional de los contribuyentes, la posibilidad de formular consultas de acuerdo con lo establecido en los artículos 93° y 95°-A del Código Tributario.

La fórmula legal quedo fijada de la siguiente forma:

Artículo 95 -A: CONSULTAS PARTICULARES

El deudor tributario con interés legítimo y directo podrá consultar a la SUNAT sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta o, tratándose de procedimientos aduaneros, respecto de aquellos que no se haya iniciado el trámite del manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías.

La consulta particular será rechazada liminarmente si los hechos o las situaciones materia de consulta han sido materia de una opinión previa de la SUNAT conforme al artículo 93º del presente Código. La consulta será presentada en la forma, plazo y condiciones que se establezca mediante decreto supremo; debiendo ser devuelta si no se cumple con lo previsto en el presente artículo, en dicho decreto supremo o se encuentre en los supuestos de exclusión que este también establezca.

La SUNAT deberá abstenerse de responder a consultas particulares cuando detecte que el hecho o la situación caracterizados que son materia de consulta se encuentren incursas en un procedimiento de fiscalización o impugnación en la vía administrativa o judicial, aunque referido a otro deudor tributario, según lo establezca el decreto supremo.

En setiembre del año 2015 se dictaron las normas para la presentación de la consulta particular y se regularon los criterios para su implementación progresiva por la SUNAT, esto se hizo a través del Decreto Supremo N° 253-2015-EF. Tal como se colige, la consulta particular se convierte en un mecanismo que permite a un grupo de partes interesadas preguntar a la SUNAT su opinión vinculante sobre un tema puntual. En tanto este cumpla con los requisitos establecidos por la norma para realizarla, la Administración Tributaria está obligada a absolver la consulta a fin de brindar certeza al deudor tributario frente a las obligaciones que éste pueda tener, cumpliéndose así el sustento en el principio de seguridad jurídica.

5.4 Aspectos controvertidos

5.4.1 Decreto Legislativo N° 1421. Plazo de prescripción tributaria

- **Demanda de inconstitucionalidad**

La discusión se inicia con el Decreto Legislativo N° 1113 que modifica el Código Tributario, estableciendo un nuevo régimen para el cómputo del plazo prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria. Se dispone que este plazo comenzará a correr desde la notificación de la resolución de determinación. Cabe recordar que antes del Decreto Legislativo N° 1113, la notificación de la resolución de determinación solo interrumpía dicho plazo, y el cómputo del plazo iniciaba el 1 de enero del ejercicio siguiente del vencimiento de la declaración anual.

Esto generó controversia, pues en algunos casos el plazo de prescripción se había iniciado al amparo de la normativa previa al Decreto Legislativo N° 1113; sin embargo, la SUNAT consideró que el plazo de prescripción debía computarse desde la notificación de la resolución de determinación. La RTF N° 09789-4-2017 (de observancia obligatoria) se pronuncia al respecto y concluye que el inicio del plazo de prescripción ocurrido antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113 debe continuar.

Esta decisión podía entenderse como una limitación a la facultad de cobro de la Administración Tributaria; por ello, se emitió la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, que modifica el Código Tributario en el sentido siguiente:

Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Algunos entendieron que este cambio permitía la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, transgrediendo así el artículo 103 de la Constitución y afectando el principio de seguridad jurídica. Bajo estos argumentos se plantea una demanda de inconstitucionalidad contra tal disposición.

- **Aplicación de la norma en el tiempo**

La Constitución señala en su artículo 109 que “la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”. Mientras que su artículo 103 establece que “la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo”.

Se reconoce así la teoría de los “hechos cumplidos”³⁰. Por tanto, es necesario dilucidar qué hecho jurídico será materia de análisis para determinar cuál es la norma vigente al momento de su ocurrencia y aplicar dicha norma (Pedroza Añorga, 2020). En esta línea, podría decirse que en el caso concreto se distinguen dos posiciones:

- 1) Una señala que el hecho jurídico analizado es el momento de inicio del plazo prescriptorio. La fecha de vencimiento del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 es en el 2010 y el cómputo de la prescripción se inicia el 1 de enero de 2011, atendiendo a las normas vigentes en ese momento. Por tanto, aun cuando la resolución de determinación se notificó durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, ello no podría modificar un hecho que ya ocurrió en el pasado, como es el inicio del plazo prescriptorio.
- 2) Otra posición señala que el hecho jurídico analizado es la prescripción misma. Si esto es así, se tendría que considerar que antes del Decreto Legislativo N° 1113 la acción no habría prescrito (pues aún no se había cumplido el plazo para ello); por tanto, la prescripción debe regirse por la norma vigente al momento de

³⁰ Al respecto véase la STC N° 0002-2006-PI/TC y la STC N° 0606-2004-AAITC; ambas sentencias reconocen que nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal, cuando favorece al reo); por tanto, la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes.

notificar la resolución de determinación (esto es, el Decreto Legislativo N° 1113).

Si bien para algunos la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 resuelve la discusión sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción en materia tributaria; para otros supone una aplicación retroactiva de la norma, proscrita en materia tributaria. Sin embargo, más allá de estas opiniones, el Tribunal Constitucional decide declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad considerando que:

“Para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que no se hayan agotado” (fundamento 26 del expediente 00004-2019-PI³¹).

Por tanto, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 queda vigente, garantizando así que la Administración Tributaria, así como los jueces y tribunales interpreten de modo razonable y previsible las normas que regulan el inicio del cómputo del plazo de prescripción para el cobro de las deudas tributarias (Serrano Antón, 2020).

5.4.2. La cláusula antielusiva. Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario³²

- **Apunte preliminar**

Antes de la norma XVI existía la norma VIII, relacionada a la interpretación de las normas tributarias³³. Tal norma generaba una situación de inseguridad jurídica, contrariaba los principios de reserva de ley y tipicidad legal, así como el derecho a contratar con fines lícitos (Mares Ruiz, 2013).

³¹ La sentencia puede obtenerse desde el siguiente enlace: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00004-2019-Al.pdf>

³² Incorporada al Título Preliminar del Código Tributario mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, vigente desde el 19.07.2012.

³³ Párrafo derogado de la norma VIII: “(...) Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- atenderá a los actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las formas o estructuras jurídicas acopladas y se considerará la situación económica real (...)”.

En su reemplazo aparece la norma XVI, cuyo principal objetivo es combatir estructuras que facilitan la elusión tributaria o artificios legales elaborados con el único fin de obtener ventajas tributarias. La controversia que generó esta norma fue su aplicación en el tiempo; pues luego de emitida fue suspendida por casi cinco años, de acuerdo al artículo 8 de la Ley 30230:

“Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121”.

No quedaba claro si se aplicaba a situaciones ocurridas después de su entrada en vigencia o si, por el contrario, podía aplicarse a situaciones ocurridas antes de su vigencia. Según el artículo 103 de la Constitución, la Norma XVI no debía afectar a situaciones pasadas sino sólo a situaciones futuras. Aun cuando tal afirmación supusiese, para algunos, que el Estado admitía situaciones de elusión (Mares Ruiz, 2013).

Una posición distinta señalaba que el fisco omitió considerar que la aplicación de la cláusula antielusiva general fue legalmente suspendida desde el 13 de julio de 2014, condicionando su plena vigencia a la aprobación de un reglamento que estableciera las garantías necesarias para los contribuyentes (Odría, 2019).

- **Aplicación de la norma en el tiempo**

El Decreto Supremo N° 145-2019-EF, publicado el 6 de mayo del 2019, establece los parámetros de fondo y forma para aplicar la Norma XVI. Entonces, surge la duda sobre si la Administración Tributaria podía aplicar esta Norma a los actos, hechos y situaciones producidas antes de la vigencia del Decreto Supremo N° 145-2019-EF.

Al respecto, el Informe N° 116-2019-SUNAT/7T0000 señala lo siguiente³⁴:

³⁴ El informe puede obtenerse desde el siguiente enlace: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i116-2019-7T0000.pdf>

“Si bien la SUNAT se encontró impedida de aplicar la Norma XVI a los actos, hechos y situaciones producidos con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, no puede entenderse que ello se debe a que fue suspendida la vigencia de la citada Norma XVI, como si se tratara de una *vacatio legis*, sino más bien lo que se desprende es que se trata de una suspensión de las facultades de SUNAT para aplicar dicho dispositivo legal (que está vigente desde el día siguiente de su publicación), durante determinado lapso de tiempo, a condición de que se presente un hecho posterior, esto es, el establecimiento de sus parámetros de fondo y forma.

En ese sentido, dado que por efecto de las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, la aplicación de la Norma XVI ya no se encuentra suspendida, no existe impedimento legal para que actualmente la SUNAT la aplique respecto de los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, esto es, desde el 19.7.2012; lo cual se corrobora con lo establecido en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1422, en el sentido que, las disposiciones para la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI previstas en el artículo 62-C del Código Tributario, se aplican respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19.7.2012”.

Para algunos lo dicho en este informe supone la aplicación retroactiva de una norma. Además, no es función de la Norma XVI convertir hechos no gravados en gravados, ello en aplicación del principio de reserva de ley recogido en el artículo 74 de la Constitución (Casanova-Regis Albi, 2019).

5.5 Referencias

Bertazza, H. J. (2007). *La consulta tributaria vinculante: Un estudio sobre Derecho comparado y su análisis en el régimen vigente en la República Argentina*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Casanova-Regis Albi, R. J. (26 de Setiembre de 2019). *Norma XVI – Inconstitucional Efecto Retroactivo, Falta de Seguridad Jurídica*. Obtenido de linkedin: <https://www.linkedin.com/pulse/norma-xvi-inconstitucional-efecto-retroactivo-casanova-regis-albi/>

DÍAZ, Vicente O. (2004). La consulta tributaria anticipada. En *Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Período Agosto 2002-Julio 2004, 1ª edición, Buenos Aires, Argentina

Fiore, P. (1927). *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*, Tercera edición (corregida). Madrid: Editorial Reus.

Gamba, C. (2003). *Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria*. *Análisis Tributario*, 19-25.

GARCÍA, G. (26 de febrero de 2018). Todo lo que hay que saber sobre las consultas tributarias vinculantes. Sage Advice. [Blog]. <https://www.sage.com/es-es/blog/consultas-tributarias/>

García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Jiménez, J. (2020). *Reflexiones teórico-prácticas en torno aplicación de la norma jurídica en el tiempo en el ámbito del Derecho administrativo*. *Derecho & Sociedad*, 358.

Macho Pérez, A. (2005). *El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario (Tesis)*. Madrid: Universitat Pompeu Fabra.

Mares Ruiz, C. (2013). La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. *Actualidad Jurídica*, 209-2013.

Odría, R. (03 de Octubre de 2019). *LexLatin*. Obtenido de LexLatin: <https://lexlatin.com/opinion/clausula-antielusiva-peruana-tendra-aplicacion-retroactiva-incluso-cuando-fue-suspendida>

Pedroza Añorga, E. (30 de Setiembre de 2020). *Plazo de prescripción tributaria un problema de aplicación de normas en el tiempo*. Obtenido de Enfoque Derecho: https://www.enfoquederecho.com/2020/09/30/plazo-de-prescripcion-tributaria-un-problema-de-aplicacion-de-normas-en-el-tiempo/#_ftn13

Queralt, Martín (2018). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Tecnos.

- Robles, C. (2011). *Aplicación en el tiempo de la norma tributaria. Actualidad Empresarial*, 1-2.
- Rubio, M. (2012). *Aplicación de la norma jurídica en el Tiempo*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rubio, M (2011). *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*. Décima Edición. PUCP.
- Ruiz, F. (2017). *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sevillano, Sandra. (2020). *Lecciones de Derecho Tributario*. Fondo Editorial PUCP.
- Serrano Antón, F. (2020). *Constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Dec. Leg. N° 1421 en el ordenamiento Tributario Peruano*. *Análisis Tributario* No 390 (Julio, 2020), P. 23-41.
- Tarsitano, A. (2014). *Aspectos jurídicos de la imposición ambiental*. IPDT. *Revista* No. 57.
- Villegas B., H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos aires: Ediciones Depalma.
- Villegas, H. (1994). *El contenido de la seguridad jurídica*. IPDT. *Revista* No. 26.

LECCIÓN 6. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y LA CLÁUSULA ANTI ELUSIVA GENERAL

6.1 Interpretación y aplicación de la norma tributaria. La Norma VIII del Código Tributario

La labor de interpretación de las normas tributarias, como cualquier otra norma jurídica, consiste en determinar su correcto sentido y alcance. Ello implica recurrir a los diversos métodos de interpretación aceptados por el Derecho para identificar el sentido original de las normas dado por el legislador, excluyendo cualquier intento de creación normativa (Araoz Villena, 2006).

Lo anterior es reconocido en la Norma VIII del Código Tributario, actualmente vigente, la cual señala lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Como se observa, el legislador admite el uso de todos los métodos de interpretación aplicables a las normas jurídicas en general; sin embargo, reconoce que en la interpretación de las normas tributarias, en particular, es necesario que el intérprete tome en cuenta los límites recogidos en la Constitución.

Concretamente, el segundo párrafo de la Norma VIII fija dos límites a la labor del intérprete de la ley tributaria. Por un lado, se indica que los tributos no deben crearse vía interpretación (es decir, no cabe la interpretación extensiva). Y, por otro lado, las normas no deben aplicarse a supuestos distintos a los que ella regula (es decir, no cabe la integración normativa ni la analogía). Por tanto, si dos

supuestos guardan similitud o dos sujetos están en situaciones equivalentes no se puede extender la aplicación de una norma tributaria prevista para un caso particular.

Hay dos controversias que surgieron en torno a la interpretación de las normas tributarias que pasamos a comentar.

Cuando aún la Norma VIII no había sido modificada por la Ley 26663³⁵, se discutió la posibilidad de interpretar económicamente las normas como mecanismo para combatir la elusión fiscal. Luego de un análisis constitucional, se determinó que ello contravenía el principio de reserva de ley, la libertad de contratación y el principio de seguridad jurídica. Se proscribió, por tanto, utilizar mecanismos de interpretación sobre la base de criterios económicos y bajo métodos subjetivos, exclusivamente (García Novoa, 2006).

La otra controversia está referida a la interpretación de términos no definidos en la normativa tributaria. Pensemos, por ejemplo, en el concepto del devengo, ¿se podría recurrir a la contabilidad para darle contenido? Al respecto hay diversas posiciones. Sin embargo, es usual recurrir a las normas internacionales de contabilidad para dar contenido a algunos conceptos (i.e. activo, depreciación, inventario). Solo debe tenerse en cuenta que si se trata de un término que constituye un elemento esencial del hecho imponible, éste debe ser regulado únicamente por ley.

Ello sucedió con el concepto del devengo, pues antes del 2019 la Ley del Impuesto a la Renta no lo definía y fueron la jurisprudencia y la doctrina, e incluso la NIC 18, quienes le dieron contenido. Sin embargo, las normas contables previeron un cambio en los requisitos para el reconocimiento de los ingresos y los gastos, el cual podía contravenir algunos principios tributarios. Concretamente, la NIIF 15 requería recurrir a estimaciones y la certeza podía verse afectada. Ante ello, el legislador define el devengo en la LIR, alejándose de lo establecido en las normas contables, para evitar una colisión con los principios tributarios constitucionales.

6.1.1 Criterios de interpretación

³⁵³⁵ Publicada el 22 de setiembre de 1996.

Según Obregón, los intérpretes cuando van a recurrir a la interpretación no lo hacen desprovistos de aspectos subjetivos. Están, de alguna manera, prejuiciados, por lo que recurrirán a criterios que se adecuen a sus métodos. Así, cada intérprete elegirá su propio camino o vía para lograr desentrañar el qué quiere decir la norma jurídica (Obregón, 2015).

Los criterios de interpretación son las pautas o normas que se usan para llegar a establecer el verdadero sentido de la norma que interpretamos. Los criterios más importantes son:

a) Criterio Tecnicista

A través de ello se busca encontrar la interpretación adecuada de la norma, para lo cual recurre al método literal, lógico, histórico, sistemático, dogmático, etc. Este método excluye lo extrajurídico.

b) Criterio Axiológico

Es un criterio que introduce dentro del campo de la interpretación a criterios axiológicos, es decir, una disciplina filosófica que se refiere a los valores, y son éstos los que dirigen la interpretación. Tal vez el valor más frecuente es el de justicia. Otro de ellos es el de la libertad.

c) Criterio Teleológico

Este es un criterio que va a la interpretación ya con un fin predeterminado, es decir, hay un objetivo previo al cual apunta la interpretación. Este criterio también se denomina "Criterio Económico". El fin que está detrás de todo el Derecho Tributario es el económico, es decir, el de dotar de recursos financieros al Estado para que cumpla y brinde los servicios que un país demanda, por mayores tributos para el fisco.

d) Criterio Sociológico

Este criterio toma en consideración al momento de interpretar las diferentes realidades sociales de un país. Busca que la interpretación lleve la aplicación de la norma a las diferentes realidades sociales de un país.

6.1.2 Métodos interpretativos

a) El Método Literal

Este método consiste en interpretar la norma sobre la base de los significados de las palabras que la componen y que están contenidas en la gramática, la etimología, la sinonimia y en el diccionario. Al interpretar, debemos tener en cuenta el significado técnico, salvo disposición contrario de la propia norma (Obregón, 2015).

b) El Método Lógico

Este método busca encontrar el verdadero sentido de la norma sobre la base del análisis de la razón de ser de la norma interpretada. Sirven para este método los siguientes elementos:

- **La Ratio Legis, que es la razón de ser de la norma, es decir, su objeto o finalidad, pero que es diferente de la intención del legislador, que es el método histórico.**
- **La Realidad de las Cosas, es decir, hay que estar más que a la Ley a su contenido concreto, siendo en materia tributaria la realidad económica la que mejor conduce al sentido de la norma fiscal.**

c) El Método Sistemático por Comparación

Este método pretende encontrar el sentido de la norma sobre la base de la atribución de principios y conceptos que son claros en otras normas del sistema tributario.

Este es un método que no siempre es utilizable, porque no necesariamente existen normas comparables o con principios importables al caso o a la norma en interpretación (Obregón, 2015).

d) Método Sistemático por Ubicación de la Norma

Esta interpretación se hace tomando en cuenta el conjunto o grupo normativo en el cual se halla incorporada la norma a interpretar.

c) El Método Histórico

Consiste en buscar el significado de la norma recurriendo a los antecedentes jurídicos o al contexto en el cual se promulgó la norma interpretada; es decir, considerando la intención del legislador o del jurista al momento de crearla.

d) El Método Evolutivo

Este método ha sido propugnado en oposición al método histórico y se formula en el sentido de que la interpretación debe tratar de determinar sobre cuál hubiera sido la respuesta del legislador ante la situación actual. Pero este método, por el principio de legalidad, no tiene aplicación en el Derecho Tributario

6.2 Economía de Opción

La Norma XVI faculta a la Administración Tributaria a combatir supuestos de elusión tributaria, es decir, situaciones en las que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible; o, se obtenga una ventaja tributaria a través de actos respecto de los cuales concurren las siguientes circunstancias que la SUNAT deberá demostrar: "a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios" (Sevillano S. , 2020).

Conforme a ello, el inciso i) del artículo 2 de Decreto Supremo No. 145-2019-EF, que aprobó los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI, señala que se entiende por economía de opción a la

"acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario".

Entonces, se puede concluir que nuestra legislación concibe a la economía de opción como aquello que, si bien implica la elección de un

determinado acto en lugar de otro por estar sujeto a una menor carga fiscal, no encaja en las características de lo regulado por la Norma XVI. Es decir, será economía de opción, la elección de una operación que genere un ahorro tributario, siempre que (i) dicha operación, no sea artificiosa o impropia para la consecución del resultado obtenido; y, (ii) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios (Bravo Cucci J. , 2003).

La norma entonces hace referencia a que será economía de opción aquello que no califique como un acto elusivo, es decir que genere un abuso de la ley tributaria a través de la utilización de figuras legales que incluyen ventajas tributarias cuando no corresponden o no se alinean con la ratio legis de la norma. Además, el fraude a la ley implica la eliminación o reducción de la carga tributaria a través del empleo de normas de cobertura.

Por tanto, no calificará como economía de opción, la simulación de operaciones, la cual puede ser atacada por la SUNAT según el primer y sexto párrafo de la Norma XVI. La simulación se refiere a la declaración de un acto falso o no real, para producir la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es diferente de aquel que, en efecto, se quiere realizar. Por tanto, la simulación puede ser absoluta, es decir, cuando no existe negocio jurídico realizado tras el acto simulado, o relativa, cuando el acto simulado oculta un negocio real o verdadero (Gamba, 2003).

Son supuestos de la economía de opción (i) que los actos que se ejecuten son reales y se corresponden con las formas utilizadas; y, (ii) que la ventaja tributaria que se obtiene se deriva de la norma legal aplicable al acto efectivamente realizado.

6.3 La cláusula anti-elusiva general. La Norma XVI del Código Tributario

El Decreto Legislativo N° 1121 incorpora la Norma XVI en el Título Preliminar del Código Tributario, que establece la “Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”³⁶:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto

³⁶ Anteriormente, la elusión tributaria estaba recogida en la Norma VIII, la cual fue modificada y, actualmente, regula la interpretación de las normas tributarias.

General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados."

El 11 de julio de 2014 se emite la Ley 30230 que suspende las facultades de la SUNAT para aplicar los párrafos vinculados a la elusión tributaria, mientras no se emita un reglamento. Esto ocurre recién en el 2019, cuando se publica el Decreto Supremo N° 145-2019-EF que regula los parámetros de fondo y forma para aplicar la norma anti-lusiva general.

La norma XVI busca combatir aquellos actos artificiosos que realizan los contribuyentes para obtener una ventaja fiscal o eludir un tributo (se busca eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria). Esto es algo muy distinto al ahorro fiscal y a la economía de opción; pero también a la evasión tributaria.

Hay quienes señalan "que se llega a la elusión tributaria mediante un negocio jurídico fraudulento, sin entrar al campo del ilícito tributario o la evasión fiscal, ni al campo del ahorro tributario o la planificación fiscal"; sino que es una modulación artificiosa del comportamiento mediante el abuso de las formas jurídicas (García Novoa, 2004). Esto es, se utilizan formas jurídicas lícitas, pero con fines diversos a los previstos por el legislador, para reducir los impuestos (Tarsitano, 2000).

Como señala Bravo Cucci, la expresión elusión denota una acción: evitar o evadir. En definitiva, el comportamiento del contribuyente intenta que no se configure el hecho imponible (Bravo, Fundamentos de Derecho Tributario, 2006); pero ello lo hace utilizando medios lícitos, con el fin de disminuir el pago de impuestos y, en consecuencia, la carga tributaria (Serrano, 2012).

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121 vincula la elusión tributaria y el fraude a la ley, existiendo de alguna forma un abuso de las normas jurídicas generales para eludir las obligaciones tributarias. No obstante, la Norma XVI pretende salvar la técnica del último recurso contra conductas de elusión tributaria, a través de una formulación legislativa que atienda tanto a las

exigencias de seguridad jurídica (principios de reserva de ley y de tipicidad) como a las de justicia material tributaria (capacidad contributiva e igualdad) (Mares Ruiz, 2013).

6.3.1 Características

a) Actos de elusión fiscal

La Norma XVI centra su atención en los actos artificiosos o impropios, utilizados para generar efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro fiscal o planeamiento fiscal aceptados. Es decir, de manera engañosa y abusiva, se utiliza una norma jurídica distinta a la tributaria para forzar un beneficio fiscal.

Cabe precisar, que tales actos o acuerdos celebrados por las partes en un negocio jurídico cumplen con todas las formalidades legales que se necesita para generar obligaciones o derechos entre ellas mismas. Sin embargo, si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, con el fin de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido, "y si esa anormalidad del 'ropaje jurídico' no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y, por tanto, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado" (Villegas H. , 2002).

Ahora bien, para que SUNAT "recalifique" una operación deben concurrir dos circunstancias. La primera, esa operación debe estar construida sobre actos artificiosos o impropios, ello supone analizar si responden a su causa. Y, la segunda, que de tal operación resulten efectos jurídicos o económicos, distintos al ahorro o ventaja tributaria, iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios conocido como juicio de relevancia jurídico-económica (Zuzunaga del Pino, 2013).

b) Actos de calificación o simulación

La Norma XVI se aplica a aquellos actos que presentan un tipo de simulación relativa³⁷, por ello se pone atención en lo que persiguen los deudores tributarios en relación con sus operaciones comerciales. Los contribuyentes en sus actividades empresariales realizan un gran número de actos jurídicos, los cuales serán evaluados por la autoridad tributaria, quien puede calificarlos de un modo distinto si se evidencia una conducta elusiva.

En ese sentido, la cláusula anti-elusiva general otorga a la SUNAT un mecanismo para negar efectos fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia económica y cuyo principal propósito es generar un beneficio tributario. Asimismo, le permite desconocer y recalificar el esquema realizado por las partes con la finalidad de que tributen sobre la base de lo que realmente hubiera correspondido si no se hubiera implementado ese esquema de elusión (Valle-Riestra, Mayorga, & Aida, 2020).

En síntesis, la Norma XVI es aplicable a aquellos actos realizados bajo una simulación relativa o aparentes y debe tenerse en cuenta que la SUNAT en virtud del principio de realidad económica determinará la real operación del contribuyente.

6.3.2 Análisis de los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI

En el 2018, el Decreto Legislativo N° 1422 establece la responsabilidad solidaria de representantes legales para estos casos. Luego, en el 2019, el Decreto Supremo N° 145-2019-EF regula los parámetros de fondo y forma para aplicar la norma anti-elusiva general. En ambas normas se observa una definición de elusión fiscal genérica y abierta, que algunos critican sugiriendo una precisión normativa (Valle-Riestra, Mayorga, & Aida, 2020).

A continuación se desarrollará el marco normativo que delimita la aplicación de la Norma XVI.

- **Parámetros de fondo**

³⁷ El Código Civil sobre simulación relativa indica:

Artículo 191.- “Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero”

El análisis realizado por la administración debe contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas. Esto en la práctica puede resultar complejo, por ello es necesario que los conceptos jurídicos estén bien delimitados.

La norma anti-elusiva general se aplica en los siguientes casos:

- a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
- c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.
- d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
- e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.
- f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
- g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Asimismo, el auditor debe analizar cada caso en concreto, ya que el objetivo de la norma es desincentivar la realización de actos,

situaciones o relaciones económicas que buscan, principalmente, obtener un ahorro o ventaja tributaria. Por ello, en el análisis de cada situación o relación económica debe considerarse:

- a) La manera en la que los actos fueron celebrados y ejecutados.
- b) La forma y la substancia de los actos, situaciones o relaciones económicas.
- c) El tiempo o período en el cual los actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual fueron ejecutados.
- d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.
- e) El cambio en la posición legal, económica o financiera del contribuyente que resultó, resultaría o sería razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución de los actos o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- f) El cambio en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sería razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución de los actos o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- g) Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquél, derivada de la celebración o ejecución de los actos.
- h) La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre el sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por los actos o la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

- **Parámetros de forma**

La aplicación de la norma anti-elusiva se enmarca en un procedimiento de fiscalización definitiva, que tiene sus pasos, forma y plazos. El auditor encargado antes de iniciar el procedimiento debe contar con la opinión favorable del comité revisor; luego procederá del modo siguiente:

1. Identifica la situación económica en la que podría considerarse la aplicación de la cláusula anti-elusiva general.
2. Notifica al sujeto fiscalizado para que efectúe sus descargos.
3. Vencido el plazo para el descargo, elabora un informe de conformidad con el artículo 62-C del Código Tributario.

4. Notifica el informe al sujeto fiscalizado. Tiene un plazo máximo diez (10) días hábiles para remitir la información de los sujetos involucrados.
5. El informe y expediente de fiscalización definitiva se remiten al comité revisor en el plazo máximo de quince (15) días hábiles de surtir efecto la notificación del informe al sujeto fiscalizado.
6. De existir alguna aclaración o añadido se realizará en un plazo no mayor a diez (10) días hábiles.

- **La Norma XVI en un proceso de fiscalización**

El Decreto Legislativo N° 1422 incorpora el artículo 62-C al Código Tributario, que establece el procedimiento especial que debe seguir el auditor al emitir el informe sobre los actos o situaciones vinculadas a la aplicación de la Norma XVI. Debe adjuntar a ese informe el expediente de fiscalización y derivarlo al comité revisor, para emitir opinión.

El comité revisor está integrado por tres funcionarios de SUNAT, nombrados por Resolución de Superintendencia, y deben cumplir dos requisitos:

1. Ser abogado o contador de profesión.
2. "Tener experiencia no menor de diez (10) años en labores de determinación tributaria y/o auditoria y/o interpretación de normas tributarias desempeñados en el sector público."

El contribuyente, el órgano encargado de la fiscalización definitiva y el comité revisor seguirán esta secuencia:

- El encargado de la fiscalización derivará el informe al sujeto fiscalizado.
- El comité revisor antes de emitir opinión citará al sujeto fiscalizado para que haga sus descargos.
- Luego de ello, el comité revisor deberá emitir opinión sustentada, bajo responsabilidad, en el plazo de 30 días hábiles.

El comité revisor debe pronunciarse sobre si hay o no elementos suficientes para aplicar la Norma XVI. Si considera que se requiere una evaluación más específica sobre algún aspecto controvertido derivará el informe y el expediente al auditor; de lo contrario, emitirá una opinión que será vinculante para SUNAT. Su decisión no puede ser impugnada.

El informe N° 116-2019-7T0000/SUNAT aclara el momento de aplicación de la Norma XVI, indicando que:

Actualmente, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, esto es, desde el 19.7.2012, siendo pertinentes para esos efectos las disposiciones del artículo 62-C del Código Tributario.

6.3.3 Análisis de la Norma XVI desde la óptica internacional

Las normas anti-elusivas dentro del ordenamiento jurídico tienen un fin específico que permiten a la Administración Tributaria desconocer y recalificar el esquema realizado por las partes para que paguen lo que realmente hubiera correspondido si se hubiera realizado el esquema de la norma eludida (Gamarra-Acevedo, 2018, pág. 79). Este tipo de normas, cuando son de carácter general, constituyen previsiones legislativas que tienen un presupuesto de hecho común: un fenómeno elusorio dentro del cual pueden incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema (García-Novoa, 2008, pág. 123).

Es así que la autoridad tributaria puede denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósito es generar una situación tributaria favorable (EY-Abogados, 2015, pág. 18). Por lo general, estas normas son de amplia cobertura y bajo su aplicación se imponen tributos dejando de lado el principio de reserva de ley (Gamarra-Acevedo, 2018, pág. 82).

Es decir, "cuando se habla de fraude a la ley, cuando se habla de abuso de derecho, de abuso de las formas, de inoponibilidad, de ausencia de propósitos comerciales, ese presupuesto es por definición amplio, ambiguo y abre un campo, o una capacidad o posibilidad a la Administración de aplicar estas cláusulas con cierta discrecionalidad, lo que puede derivar en una merma de la seguridad jurídica del contribuyente, dado que no tiene un criterio claro a priori para saber cuándo hay fraude a la ley o cuándo hay abuso de derecho" .(García-Novoa, 2008, pág. 331).

A nivel internacional, las legislaciones que recogen este tipo de cláusulas han adoptado las siguientes tendencias:

- Los países anglosajones, como Reino Unido, Canadá o Australia, que han apelado a principios interpretativos y doctrina jurisprudencial (sustancia vs forma) para prevenir la elusión fiscal, han cambiado de estrategia y hoy adoptan cláusulas moderadas, que permiten a las autoridades fiscales cuestionar determinadas planificaciones fiscales consideradas “agresivas” o el propio abuso de los CDI.
- Irlanda, Francia o Sudáfrica han flexibilizado sus normas antielusivas.
- Otros países someten a la verificación de criterios típicos de una cláusula anti-elusiva (test de propósito empresarial o de motivos económicos válidos), la aplicación de un régimen que comporta una ventaja fiscal. Por ejemplo, Estados Unidos ha codificado una cláusula general anti elusión para unificar y clarificar la doctrina jurisprudencial de la sustancia económica (*substance over the form*), atendiendo de diferentes formas a la realidad económica de la operación desde la perspectiva tributaria. Ello supone endurecer el enfoque antielusión y fortalecer la posición de la Administración.

- Países emergentes, como China, Chile o India, buscan mediante este tipo de cláusulas identificar las sociedades de escasa sustancia utilizadas por los inversores extranjeros (EY-Abogados, 2015, págs. 13-15).

Según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho, las cláusulas antielusión pueden ser:

- a) “*General anti-avoidance rule*” (GAAR): son de expresión abierta y abstracta, para poder aplicarse a un número indefinido de casos. Estas cláusulas constituyen un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único propósito es generar un beneficio fiscal (EY-Abogados, 2015, pág. 32).
- b) “*Specific anti-avoidance rules*” (SAAR): se centran en casos particulares de elusión fiscal. Si bien algunos ordenamientos

adoptan cláusulas GAAR para simplificar la normativa antielusión, el efecto final ha sido precisamente el contrario, es decir aun cuando el marco económico globalizado obliga a la aprobación de cláusulas GAARs, las diferentes jurisdicciones mantienen vigentes las SAARs (EY-Abogados, 2015, pág. 33).

Las cláusulas GAAR y SAAR conviven dentro de un ordenamiento y se debe establecer la relación que existe entre ellas:

- Alemania señala que no puede aplicarse una cláusula GAAR a una operación o transacción concreta, si a la misma le resulta aplicable, por su carácter especial, una cláusula SAAR (EY-Abogados, 2015, pág. 19).
- Canadá permite la aplicación de una cláusula GAAR, con independencia de la concurrencia de una cláusula SAAR. Esta es la tendencia de la mayor parte de los países del *common law* (EY-Abogados, 2015, pág. 19).
- India ha creado una comisión especializada que ha propuesto aplazar la aplicación de las cláusulas GAAR durante algunos ejercicios, primando las cláusulas SAAR hasta tal fecha. Las cláusulas SAARs mantienen su importancia, por ejemplo, en el marco de estructuras para la adquisición de inmuebles a través de sociedades holding con el objeto de eludir la tributación indirecta. Esta posición ha sido adoptada en India a raíz del ya citado Asunto Vodafone. En cambio, en Chile se plantea considerar como adquisición indirecta de inmuebles aquella en la que se adquiriera, al menos, una participación del 10% en la sociedad titular de los mismos. La tributación podrá exigirse al comprador, vendedor o sus representantes fiscales en Chile (EY-Abogados, 2015, pág. 20).

La aprobación de cláusulas GAAR pueden llegar a invadir y neutralizar las cláusulas SAAR, puesto que el contribuyente desconoce si la línea trazada por la SAAR proporciona un refugio seguro a las operaciones realizadas cuando no se traspasa la misma (EY-Abogados, 2015, pág. 21). Al respecto, la OCDE recomienda lo siguiente:

- Prevenir el abuso del CDI a través de una SAAR (LOB, o cláusula de limitación de beneficios estandarizada) combinada con una GAAR (*principal purpose test*).

- Recaracterizar las operaciones intragrupo, que puede traer consigo que el principio de *arms length* trascienda el plano puramente valorativo (*price test / behaviour test*).
- Desarrollar cláusulas específicas (SAAR) frente a un determinado tipo de “planificación fiscal agresiva”.

6.3.4 Casuística en la aplicación de la Norma XVI

En este numeral desarrollamos algunas situaciones que pueden implicar un potencial incumplimiento tributario y, de corresponder, la aplicación de la Norma XVI, siguiendo el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal de la SUNAT (SUNAT, 2020, pág. 2).

Primer caso: Deducción de regalías por cesión en uso de marca

- 1) A Co. es una compañía constituida en el Perú, titular de una marca inscrita en el registro de la institución competente cuya explotación le genera rentas gravadas.
- 2) B es una persona natural domiciliada en el Perú y es accionista de A Co. con un porcentaje de participación superior al 90%.

A partir de este supuesto se desarrollan el siguiente esquema:

Figura N° 1

Deducción de Regalías por cesión de una marca



Fuente: SUNAT

Los efectos generados por este esquema serán los siguientes:

- i. A Co. ha sido titular originario de la marca y la ha explotado incluso después de que no renovara su registro ante la institución competente.
- ii. De forma conjunta, los hechos descritos en el esquema no influyen en el desarrollo normal de la empresa, salvo por el gasto tributario generado.
- iii. A Co., luego de no renovar el referido registro, ha generado un gasto deducible en el impuesto a la renta por las regalías que paga a B, originando así un menor impuesto por el importe equivalente al 29.5% de las regalías que paga.
- iv. B tributa con una tasa reducida de 5% del impuesto a la renta por la cesión en uso de la marca a favor de A Co.
- v. En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario (SUNAT, 2020, pág. 3).

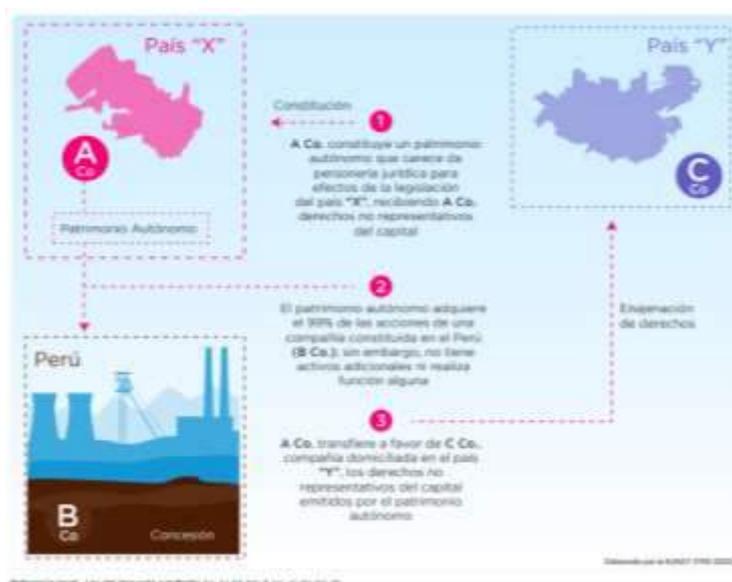
Segundo caso: Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo

- 1) A Co. es una compañía domiciliada en el país "X".
- 2) B Co. es una compañía constituida en el Perú.
- 3) C Co. es una compañía domiciliada en el país "Y".

A partir de este supuesto se desarrolla el siguiente esquema:

Figura N° 2

Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo



Fuente: SUNAT

Los efectos generados por este esquema serán los siguientes:

- i. La transferencia se realiza a través de un patrimonio autónomo constituido en el exterior, el cual solo fue creado para poseer las acciones emitidas por B Co.
- ii. Se transfieren derechos no representativos de capital que involucra la transferencia de acciones de B Co.
- iii. Dicha transferencia no genera renta gravada con el impuesto a la renta en el Perú.
- iv. Salvo la ventaja tributaria, los actos descritos en el esquema no son los regulares para lograr la enajenación de la compañía B Co.; en tanto, similares efectos resultan de una enajenación directa, en la que correspondía pagar el 30% de impuesto a la renta.
- v. En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario (SUNAT, 2020, pág. 4).

Tercer caso: Redomicilio de una empresa y uso de CDI

- 1) A Co. es una compañía domiciliada en el Perú.
- 2) B Co. es una compañía domiciliada en el Perú.
- 3) C Co. es una compañía domiciliada en el país "X".

A partir de este supuesto se desarrolla el siguiente esquema:

Figura N° 3

Redomicilio de una empresa y uso de CDI



Fuente: SUNAT

Los efectos generados por este esquema serán los siguientes:

- i. C Co. domiciliada en el país "X" se redomicilia en el país "Y" para el uso del CDI.
- ii. El uso del CDI involucra que el pago del impuesto a las ganancias de capital se realice exclusivamente en residencia.
- iii. C Co. aprovecha un beneficio tributario en el país "Y" por sus ganancias.
- iv. C Co. no paga impuesto a la renta en el Perú, aun cuando ha generado renta de fuente peruana por la aplicación del CDI con el país "Y".
- v. C Co. tampoco paga impuesto a la renta en el país "Y", atendiendo a los beneficios establecidos en dicho país.
- vi. C Co. obtiene una doble no imposición, al no pagar impuesto a la renta en ninguno de los dos países.
- vii. En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario (SUNAT, 2020, pág. 5).

6.4 Referencias

Araoz Villena, Luis Alberto (2006). Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. IPDT. Revista No. 44.

Bravo, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.

EY-Abogados. (2015). *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica* (Vol. junio). Fundación Impuestos y Competitividad. Obtenido de <https://fundacionic.com/wp->

content/uploads/2016/02/Cl%C3%A1usula-General-Antiabusos-Tributaria-en-Espa%C3%B1a-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf

Gamarra-Acevedo, R. (2018). *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*. [Tesis de maestría, Universidad de Lima]: Repositorio de la Universidad de Lima. doi:<http://doi.org/10.26439/ulima.tesis/6271>

García Novoa, C. (2004). *La cláusula anti elusiva en la nueva Ley General Tributaria*. España: Marcial Pons.

García Novoa, César (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. IPDT. Revista No. 44

García-Novoa, C. (2008). Cláusula general anti-elusiva y la norma VIII peruana. *THEMIS: Revista de Derecho*(55). Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9241/9657>

Mares Ruiz, C. (2013). La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. *Actualidad Jurídica*, 209-2013.

Rubio, M (2011). *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*. Décima Edición. PUCP.

Serrano, M. L. (26 de Setiembre de 2012). *La lucha contra el fraude a través de la recaudación tributaria*. España: Editorial Centro de Estudios Financieros. Obtenido de <https://www.linkedin.com/pulse/norma-xvi-inconstitucional-efecto-retroactivo-casanova-regis-albi/>

Sevillano, Sandra. (2020). *Lecciones de Derecho Tributario*. Fondo Editorial PUCP.

SUNAT. (2020). Esquemas de alto riesgo fiscal. Obtenido de https://orientacion.sunat.gob.pe/images/norma-antielusiva-general/Esquemas_Alto_Riesgo_2020.pdf

Tarsitano, A. (2000). *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco*". España: Editorial Marcial Pons.

Valle-Riestra, E., Mayorga, E., & Aida, M. (2020). *¿Más estrictos que el resto? Breve comparación de los alcances de la Cláusula antelusiva general en Perú, Chile, Colombia y Brasil*. Lima: Grupo de Justicia Fiscal del Perú.

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires.

Zuzunaga del Pino, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* , 23 - 65.

LECCIÓN 7. LA NORMA TRIBUTARIA Y SU ESTRUCTURA

7.1 La hipótesis de incidencia tributaria y su estructura

Las normas tributarias son creadas a partir de leyes que recogen cuáles son los supuestos que, de ocurrir en la realidad, se convertirán en hechos gravados; esto es, quienes incurran en tales supuestos tendrán la obligación de pagar el tributo correspondiente (Medrano Cornejo, 2004, pág. 91).

La descripción del hecho recogido en la norma y que se pretende gravar es lo que se conoce como hipótesis de incidencia; que, podríamos decir, se compone de dos momentos. La subsunción, que supone su inclusión en el hecho previsto en ley; y la implicación, que se refiere a las consecuencias jurídicas que el primer momento trae consigo (De Barros, 2003, pág. 240).

Así, mientras la hipótesis de incidencia es sólo una definición contenida en una ley; el hecho imponible es la realización de esa hipótesis legal (Ataliba G. , 1987, pág. 87). Por tanto, una norma tributaria se limita a desarrollar la hipótesis de incidencia, que es el primer punto en que cualquier intérprete debe fijar su atención, ya que es allí donde queda delimitado el campo sobre el cual se proyectará el tributo (Medrano Cornejo, 2004, pág. 91).

La hipótesis de incidencia es una parte sustancial en el proceso de creación del tributo, de modo que, si determinado hecho no está dentro de esa hipótesis, no podrá haber ninguna exigencia fiscal. Por tanto, la no inclusión de un acto en la hipótesis de incidencia es sinónimo de inafectación (Medrano Cornejo, 2004, pág. 91).

7.2 La obligación tributaria

La obligación tributaria es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable), está obligada a pagar al Estado una suma de dinero, siempre que se haya verificado el presupuesto de hecho determinado por la ley.

Entonces, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco dependen de la comprobación de un hecho, conocido como hecho imponible. Desde este punto de vista, la obligación tributaria se parece a cualquier obligación legal, pues su nacimiento está subordinado a la verificación de un hecho jurídico (Jarach, 2002, pág. 73). Así, la obligación tributaria nace de la ley, según lo establece el artículo 74 de la Constitución que recoge el principio de reserva de ley.

7.3 Aspecto material: el hecho imponible

Es aspecto material de la hipótesis de incidencia es la acción que precisa realizar un sujeto para que exista presupuesto fáctico; lo cual genera la producción de las normas individuales y concretas que generan la incidencia tributaria (Academia Internacional de Derecho Tributario, 2001, pág. 241).

Como indica Villegas, es “la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza”, perpetuando con verbos tales como: percibir, importar, vender, ganar, consumir, transferir, recibir, para dar una idea esclarecedora de su contenido.

(Villegas H. , Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 2001, pág. 274).

Nótese que el presupuesto legal y el hecho imponible son conceptos diferentes. En ese sentido, el primero es pura abstracción, hipótesis, elaborado en la mente del legislador y plasmado en la ley, el segundo es concreción, certeza, localizado en la realidad y subsumido en la hipótesis.

Sin embargo, no es que la hipótesis deje de serlo y se trastoque en hecho imponible. La hipótesis se mantiene en su sitio, lo que ocurre

en la realidad son hechos, los cuales pueden encuadrar en la hipótesis legal, y de ser así, generar efectos jurídicos tributarios (Zuluaga Monares, 2016).

Por tanto, si los hechos acontecidos en la realidad no encuadran en la hipótesis establecida legalmente, son hechos irrelevantes para el derecho tributario pues no generan ningún efecto. Entonces, el hecho imponible no es otra cosa que el negocio o acto económico que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión determina el nacimiento de la obligación tributaria (Zuluaga Monares, 2016).

El hecho imponible es la manifestación de capacidad económica sobre la cual recae el tributo, es decir, es un elemento de la realidad (renta, patrimonio, consumo) que extrae el legislador para apoyarse en la estructuración del hecho gravable, es decir, para configurar los supuestos de hecho que dan origen a la obligación tributaria (Zuluaga Monares, 2016). "Es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria" (Ataliba G. , 1987, pág. 110)

El hecho imponible es la pormenorización, matización o circunstanciación del objeto imponible. La importancia de delimitar figuras tan teóricas y abstractas es que, el objeto imponible a diferencia del hecho imponible no crea obligaciones tributarias.

Por tanto, asumir que con el simple objeto imponible surjan obligaciones tributarias, se estaría permitiendo que con la sola existencia de un fenómeno de la realidad económica naciera una imposición sin la intervención de la ley, es decir, las obligaciones tributarias tendrían su fundamento en la naturaleza de las cosas y no en la voluntad del legislador, que a su vez se deriva de la reserva legal en materia tributaria (Zuluaga Monares, 2016).

Desde otra concepción, se afirma que el hecho imponible es la expresión de una actividad económica, y a la vez una manifestación de capacidad contributiva en que se ubica la causa jurídica de los tributos. Es cualquier acto económico que es susceptible de ser gravado con impuestos.

Es decir, la hipótesis de incidencia es la descripción legal, hipotética de derecho, considerando; por el contrario, el hecho imponible se refiere al hecho económico y que se amolda a la hipótesis de incidencia (Vargas Valderrama, 2015).

Esta distinción terminológica entre conceptos desiguales revela pulcritud metodológica y tendencia sistematizadora, lo que en nuestro concepto permite evitar confusiones innecesarias al momento de determinar conceptos fundamentales en el campo del Derecho Tributario (Villegas H. , Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 2001, pág. 273).

Se puede afirmar que el hecho imponible es un paso antes del nacimiento a la obligación tributaria, ya que la ley por sí sola no puede cumplir con este fin por no poder indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por lo que se vale del hecho imponible para determinar al sujeto pasivo y la prestación a que está obligado. Por ejemplo, en el artículo 21° del Código Tributario, se indica que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. Es decir, el nacimiento de la obligación tributaria, está condicionado a la realización del hecho previsto en la ley (hecho imponible), como generador de dicha obligación (Vargas Valderrama, 2015).

7.4 Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia

Como indica Ataliba, es la cualidad de la hipótesis de incidencia que determina a los sujetos de la obligación tributaria. Por tanto, consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que se erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de ley, en sujetos de la obligación. Es pues, un criterio de indicación de sujetos, que contiene en la hipótesis de incidencia (Ataliba G. , 1987, pág. 130).

Esta conexión debe ser realizada bajo el principio de la capacidad contributiva, el cual determina que el hecho imponible sea analizado desde un punto de vista económico, es decir, las circunstancias económicas que son relevantes en la definición del hecho imponible. Por tanto, si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible (Jarach, 2002, pág. 211).

Por tanto, los sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a ellos la capacidad contributiva se denomina contribuyentes. Entonces, el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo (Jarach, 2002, pág. 111).

El hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que, por efecto de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, no son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas precisamente en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados (Jarach, 2002, pág. 245).

Por un lado, tenemos al sujeto activo o acreedor. Como indica Robles, el sujeto acreedor de la obligación tributaria es la persona a quien la ley le atribuye la exigibilidad del tributo (Robles, 2013, págs. 1-2). En ese sentido, el sujeto activo es el Estado, representado a través de la Administración Tributaria.

Por otro lado, el sujeto pasivo es aquel que está obligado a cumplir siempre con la misma prestación en pro del activo. Las normas de carácter tributario tienen el supuesto denominado hipótesis de incidencia tributaria; y la consecuencia es la obligación tributaria, dentro de la cual encontramos al sujeto pasivo (Zapata Cruz, 2015, pág. 4).

Entonces, el sujeto pasivo es la persona legalmente obligada a pagar el impuesto a la Administración Tributaria. Todos los impuestos, y también las retenciones o pagos a cuenta que puedan establecerse, tienen un sujeto pasivo; sin embargo, no siempre será quien haya de soportar el impuesto.

Es decir, tenemos por un lado al contribuyente, al cual se le impone la carga tributaria por ser el titular de la capacidad de pago que el impuesto pretende gravar, y el responsable legal o sustituto del contribuyente, que estará obligado al cumplimiento formal y material de la obligación tributaria, aunque puede darse la coincidencia de ambos (Zapata Cruz, 2015, pág. 5).

Cabe indicar que, como indica Jarach, solamente el sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material (Jarach, 2002, pág. 113).

7.5 Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia

El aspecto temporal se refiere al momento de realización del hecho imponible. Al inicio de este trabajo hemos podido diferenciar entre tributos instantáneos y periódicos, esta distinción se da porque el hecho imponible es distinto desde el punto de vista de esta temporalidad en unos y otros (Colao Marín, 2015, pág. 20).

El elemento temporal está íntimamente relacionado con el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, el nacimiento de la obligación tributaria y exigibilidad no tienen por qué coincidir en el tiempo. Es decir, lo normal es que, aunque la obligación haya nacido en un momento determinado sólo sea exigible por la Administración Tributaria en otro momento posterior.

Por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta, cuyo nacimiento se produce el 31 de diciembre por todas las rentas obtenidas durante el año, pero el pago efectivo se tiene que realizar en el plazo de vencimiento de la declaración jurada anual, el cual ocurre entre enero y marzo del año siguiente (Colao Marín, 2015, pág. 22).

7.6 Aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia

Nos centramos en la pregunta ¿Cuánto? en relación con la base imponible y la tasa aplicable.

Este aspecto nos indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible. Sin embargo, no se da en todos los tributos. En ocasiones la ley define un hecho imponible sin cuantificarlo, (por ejemplo, la obtención de una licencia) y definido el hecho imponible determina la cuota tributaria a ingresar, que es la

misma en todos los casos. Estos hechos imponibles dan lugar a tributos denominados fijos (Colao Marin, 2015).

En otras ocasiones el hecho imponible es susceptible de cuantificación, y la ley determina que según esa cuantificación la cantidad a ingresar será diferente en cada ocasión; en estos casos, el tributo, que se denomina variable, define unos elementos de cuantificación de la cantidad a ingresar que son distintos y arrojan resultados distintos en cada liquidación (Colao Marin, 2015).

La base imponible contiene disposiciones relacionadas a la cuantificación de la prestación objeto de la obligación tributaria que el acaecimiento del hecho imponible "renta de actividades empresariales" genere. Sin embargo, la base imponible no integra la hipótesis de incidencia, pues no es descriptiva del hecho que el legislador pretende gravar, ubicándose más bien en el comando prescriptivo de la norma tributaria (Bravo, 2002).

Por regla general la base imponible se expresa en un monto dinerario; en otros casos, la base imponible puede consistir en una magnitud con cierta relevancia económica que sirva de sustento al importe tributario. Entonces, si la base es una cantidad numéricamente pecuniaria, sobre ella será factiblemente aplicar el porcentaje denominado "alícuota" (Escobar, 2017)

Por lo tanto, para determinar el quantum del hecho imponible debe ser examinado por el propio legislador con el mismo cuidado entre los demás aspectos.

7.7 Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia

El aspecto espacial hace referencia a la indicación que tiene la Hipótesis de Incidencia Tributaria en relación con el territorio para que puedan producir los efectos jurídicos. Ante ello, la pregunta que abordamos en este aspecto es ¿Dónde? entendiéndose al lugar donde ocurrió el hecho, dentro del área geográfica del territorio nacional.

Por ello, que "pueden quedar obligados a tributar todos aquellos que hayan nacido en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él)". Es así, que la legislación española recoge tres aspectos la pertenencia política (principio de la "nacionalidad"), no poniendo atención a el lugar donde acaeció el hecho imponible, otro es la pertenencia social (principio del

“domicilio”), donde su enfoque tampoco se centra en el lugar de verificación del hecho imponible, pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce por el mero hecho de “domiciliarse” en un país y finalmente la pertenencia económica (principio de la “fuente” o de “radicación”), es decir centra su atención al lugar donde acaeció el hecho imponible (Villegas H. , Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 2001).

Nuestra legislación nacional se basa en criterios de vinculación sean de carácter objetivos (vinculados a la ubicación territorial de la fuente) o subjetivos (diferenciando a la persona natural o jurídica en vinculación a su domicilio o lugar de constitución), pues estos criterios determinarían gravar con el impuesto a la renta un hecho imponible.

Por lo tanto, a manera de ejemplo referenciamos la Ley del Impuesto a la Renta, establece criterios subjetivos de domicilio para las personas naturales tales como reglas generales que deben cumplir los nacionales, extranjeros, sucesiones indivisas entre otros. En cambio, para las empresas se basan en el lugar de constitución de las personas jurídica (requisitos para sucursales, agencias, bancos, empresas unipersonales y otros) y finalmente se debe poner atención a los aspectos objetivos para el contribuyente domiciliado (Criterio de residencia, renta de fuente mundial que abarca tanto la peruana y extranjera) y no domiciliado (solo el criterio de renta de fuente peruana).

Finalmente, para esclarecer correctamente este aspecto basémoslo en la siguiente interrogante ¿Dónde deben ocurrir los hechos para estar gravado?

7.8 Diferencias conceptuales: exoneraciones e inafectaciones

Las exoneraciones y las inafectaciones tienen una suerte de beneficios tributarios que surgen de forma natural o legalmente.

a) Exoneraciones

En este aspecto se realiza el hecho imponible, es decir, el supuesto se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo. Sin embargo, por mandato expreso de la Ley, establece que la

obligación tributaria no nace. Ante ello, se exonera al deudor tributario de la obligación de pagar deuda tributaria alguna.

Asimismo, dentro de sus características resalta la existencia de una norma impositiva, la realización del hecho imponible, la existencia de una norma de exención (ordena en algunos casos que la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible) y es de naturaleza temporal, porque la Norma VII del Título Preliminar del Código tributario regula un plazo.

Una explicación más detallada y ejemplificada la encontramos en base a los aportes que brinda (Ruiz de Castilla F. , 2013):

“Con mayor profundidad observamos que existe la ley No 1, cuya norma tiene dos partes. En primer lugar, se encuentra el “supuesto” que trata sobre el hecho “X”. En segundo lugar, se halla la “consecuencia”, es decir la obligación tributaria. Si en el plano fáctico ocurre el hecho “X”; entonces se produce el fenómeno de la subsunción, en el sentido que el hecho “X” se encuentra comprendido dentro del “supuesto”. Acto seguido debería operar la “consecuencia”, es decir el nacimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo –de modo simultáneo- concurre la ley No 2, cuya norma también tiene dos partes. En primer lugar, se halla el “supuesto” que trata sobre el hecho “X”. En segundo lugar, se encuentra la “consecuencia”, donde aparece la exoneración tributaria. Una vez que en el plano fáctico ha ocurrido el hecho “X”, se produce el fenómeno de la subsunción, en el sentido que el hecho “X” también se encuentra comprendido dentro del “supuesto” de la norma que ahora estamos analizando. Luego, en virtud de la “consecuencia” (exoneratoria), finalmente no se va a llegar a producir el nacimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, la “consecuencia” (exoneratoria) que se encuentra en la ley No 2 neutraliza el mandato previsto en la “consecuencia” de la ley No 1 (que ordena el nacimiento de la obligación tributaria); de tal modo que –en el mundo del Derecho- definitivamente no llega a nacer esta obligación.”

Por otro lado, mencionar que las exoneraciones se basan en Políticas Fiscales de cada país, siendo un tema sumamente discutido con posiciones a favor y en contra.

b) Inafectaciones

Son todos aquellos supuestos donde existe una desgravación porque el hecho se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo. No dándose la hipótesis de incidencia, es decir, no realiza el hecho previsto en la ley.

Asimismo, dentro de sus características resalta que no necesita de norma expresa que la precise, es de carácter permanente y presenta ausencia de los aspectos de la hipótesis de incidencia.

La inafectación es ejemplificada de la siguiente manera (Ruiz de Castilla F. , 2013):

La figura de la "inafectación tributaria" tiene que ver con uno solo de los fenómenos que acabamos de describir. Una vez ocurrido un hecho "A", resulta que no se va a encontrar comprendido en el "supuesto" de la norma (donde se describe más bien un hecho "X"). Entonces el fenómeno de la "no subsunción" o "no sujeción" es suficiente para que aparezca la figura de la "inafectación tributaria"

Por otro lado, la inafectación se clasifica en inafectación natural o lógica e inafectación legal, existiendo su diferenciación en la Ley. En el primero, es aquel supuesto fuera del ámbito de aplicación y en el segundo, la propia Ley lo inafecta.

Finalmente, resulta primordial señalar la sentencia recaída en el expediente N° 7533-2006-AA/TC, en la que comenta las exenciones tributarias, al respecto el Tribunal Constitucional señaló lo siguiente (Fundamento 27):

El artículo 19° de la Constitución establece una exención tributaria a favor de las entidades educativas que cumplan las características ya señaladas. Así, es preciso tomar en cuenta que se considera exención tributaria a aquel hecho o situación establecida mediante una norma el cual, al verificarse en la realidad, tiene como efecto que "neutraliza la consecuencia

normal derivada de la configuración del hecho imponible, no surgiendo así la obligación de pago de determinado tributo. En ese sentido, es preciso recordar que, dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la exoneración y la inafectación.

a. Exoneración: (...) el término "exoneración" se refiere a que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo.

Es decir, el contribuyente se libera de la obligación tributaria, a pesar de que su actuar implicó la ocurrencia del hecho imponible y, como consecuencia lógica, tendría el deber de soportar la carga tributaria.

...

b. Inafectación: La inafectación implica la no sujeción de un determinado hecho a cargas tributarias. En ese sentido, jamás nació el hecho imponible, ni nunca ocurrió en el plano fáctico la hipótesis de incidencia. En la Resolución del Tribunal Fiscal a la que hacemos referencia en el literal anterior, se señaló respecto a ese tema lo siguiente: "(...) la "inafectación" se refiere a una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (...)".

En conclusión, mientras que en la inafectación el hecho "M" se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo, en la exoneración el hecho "X" se halla dentro del campo de aplicación del tributo (sin embargo, no se va a producir el nacimiento de la obligación tributaria) (Ruiz de Castilla F. , 2013).

7.9 Inmunidad, beneficio e incentivos

7.9.1 Inmunidad Tributaria

La inmunidad tributaria es una figura anterior a la existencia de la potestad tributaria. Además, queda descartada la idea de la inmunidad como "límite" a

la potestad tributaria, pues en este caso se estaría asumiendo que primero existe cierta potestad tributaria para determinado órgano estatal y luego sobrevendría un recorte a dicha facultad; toda vez que solo se puede limitar aquello que previamente existe. (Ruiz de Castilla F. , 2013)

Un claro ejemplo sobre la inmunidad tributaria es el acotado por parte del Tribunal Constitucional en el fundamento 4 de la Sentencia Exp. 01271-2006-AA-TC, establece lo siguiente:

El artículo 19 de la Constitución Política del Perú “consagra una inmunidad tributaria; es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda la posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos”.

Cabe precisar, que esta inmunidad establecida constitucionalmente contiene parámetros delimitantes para acceder a ella.

7.9.2 Beneficios Tributarios

“El beneficio tributario es todo mecanismo que reduce o elimina la carga tributaria. El punto de partida es que existe una carga tributaria, mientras que el punto de llegada es la reducción o eliminación de esta carga”. Es decir, el beneficio tributario es toda ventaja que se otorga al agente económico (contribuyente), en materia del débito y crédito tributarios. (Ruiz de Castilla F. , 2013)

En el caso del débito tributario, tenemos que tomar como punto de partida la existencia de una obligación tributaria ya nacida; donde ciertamente el Estado es el acreedor y el agente económico es el deudor. (Ruiz de Castilla F. , 2013)

Los beneficios tributarios pueden generarse por diversa índole, siendo su finalidad una ventaja o reducción de impuestos que un contribuyente puede obtener en base a las acciones, situaciones o incentivos que la normatividad fiscal ofrece. Por ello, los beneficios tributarios se engloban a diversas situaciones tales como: deducciones y créditos fiscales, exenciones tributarias, incentivos a los empresarial por la inversión realiza y finalmente bajo una evaluación sectorial establecen beneficios bajo regímenes fiscales especiales.

7.9.3 Incentivos Tributarios

Son aquellos instrumentos para inducir determinadas decisiones o conductas de los agentes económicos, en donde el contribuyente debe tomar una decisión o cumplir una conducta, para poder ser beneficiario de la reducción de la carga tributaria. Por tanto, nos encontramos en una relación causa-efecto ya que, por un lado se encuentra la conducta del contribuyente y por otro lado, la minoración de la carga tributaria. Entre los incentivos más utilizados se encuentra el crédito tributario por reinversión, que toma el Impuesto a la Renta ya calculado, efectuando una deducción de un determinado monto en función del nivel de reinversión de utilidades (Ruiz de Castilla F. , 2013).

Por consiguiente, los incentivos tributarios pueden adoptar diversas formas que están vinculadas a las deducciones y créditos fiscales, exenciones, regímenes fiscales, depreciación acelerada o establecer incentivo dependiendo el área geográfica para incentivar el desarrollo, nos referimos, a las zonas francas.

7.10 Referencias

Academia Internacional de Derecho Tributario. (2001). *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Grijley.

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Obtenido de https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf

Bravo, J. (2002). La Renta como Materia Imponible en el Caso de Actividades Empresariales y su relacion con la Contabilidad. *VII Jornadas Nacionales de Tributación - Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta* (págs. 63-72). Lima: Ifaperú.

Colao Marin, P. (2015). *Derecho tributario: parte general: materiales de comprensión, trabajo y estudio*. Universidad Politécnica de Cartagena. doi:<http://hdl.handle.net/10317/5187>

De Barros, P. e. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. Palestra Editores.

Escobar, W. (2017). El Presupuesto de Hecho y el Hecho Generador del Tributo. *El Presupuesto de Hecho y el Hecho Generador del Tributo*. El salvador , El salvador . Obtenido de <http://www7.taiia.gob.sv/downloads/pdf/000-TAIIA-OO-2017-041.pdf>

Jarach, D. (2002). *El hecho imponible* (3ª Edición ed.). Abeledo-Perrot. Obtenido de <http://tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf>

Medrano Cornejo, H. (2004). IGV, Hipótesis de Incidencia y Hecho imponible. *Foro Jurídico*(3), 91-96. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18340>

Robles, C. (2013). Introducción a la obligación tributaria. *Actualidad empresarial*. Obtenido de http://blog.pucp.edu.pe/item/19488/introduccion_a_la_obligacion_tributaria.

Ruiz de Castilla, F. (2002). Aspectos Subjetivos de la Hipótesis de Incidencia en la Imposición a la Renta. *Derecho & sociedad*(19). Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17230>

Ruiz de Castilla, F. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. *Foro Jurídico*.

Vargas Valderrama, E. (2015). El hecho imponible en el código tributario peruano. Obtenido de https://roma20022.tripod.com/Trabajos_Monograficos/HECHOIMPONIBLE_PERU

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7ª Edición ed.). Depalma. Obtenido de <http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

Zapata Cruz, D. (2015). Hipótesis de Incidencia Tributaria. *In Crescendo Institucional*, 6(1). Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5127578.pdf>

Zuluaga Monares, L. (2016). El hecho imponible y el objeto imponible en materia tributaria. *El análisis tributario*. Obtenido de <https://www.elanalisistributario.blog/2016/09/el-hecho-imponible-y-el-objeto.html>

LECCIÓN 8. LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

8.1 Los sujetos de la relación jurídico-tributaria

La relación jurídico-tributaria es el vínculo o conexión entre el acreedor y el deudor en torno a una obligación tributaria. El acreedor o sujeto activo es el Estado; mientras que el deudor o sujeto pasivo es el contribuyente o responsable. El primero establece un tributo en ejercicio de su potestad tributaria y la ley que lo crea genera vínculos y situaciones jurídicas entre el Estado y quienes deben cumplir el deber de prestación, definiéndose así una relación jurídica (Mitre, 2013).

Giannini menciona que “sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva, y por lo tanto de las obligaciones y derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces”. Es la ley, entonces, la que determina la relación tributaria, con titularidad activa o pasiva (Giannini, 1975). En esta línea, el Modelo de Código Tributario de América Latina del CIAT precisa que la obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

Dentro de la relación jurídica tributaria encontramos los siguientes tipos de sujetos (Gonzales & Seguel, 2005):

- a) **Sujeto activo:** Es aquel que puede exigir el pago de los tributos, inclusive por medios coactivos. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria, según refiere el Modelo de Código Tributario del CIAT, es el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.
- b) **Sujeto pasivo:** Es aquél que se vincula, de alguna manera, con una jurisdicción en la que debe tributar. El nexo que une al sujeto con la jurisdicción determina la carga tributaria que deba afrontar. El Modelo de Código Tributario del CIAT define al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que debe cumplir la obligación tributaria, sea en calidad de

contribuyente, directo o sustituto, o tercero responsable (clasificación tripartita).

Cabe señalar que la relación tributaria es "compleja" y da lugar a una multiplicidad de relaciones jurídicas menores que crean obligaciones de dar y de hacer (cada una con un sujeto pasivo distinto). Así podríamos decir que el contribuyente es quien soporta una disminución patrimonial por causa del impuesto. De otra parte, podríamos decir que hay situaciones en las que un sujeto pasivo está obligado frente al fisco a satisfacer la prestación pecuniaria causada por el tributo, sin ser el contribuyente.

El modelo de Código Tributario de América Latina del CIAT clasifica esta figura en: contribuyente directo, contribuyente sustituto y tercero responsable. Esta clasificación busca diferenciar tres situaciones distintas de los obligados tributarios: i) la de aquéllos respecto de los cuales se produce el hecho generador de la obligación tributaria; ii) la de aquéllos que participan de alguna forma en el hecho generador de la obligación tributaria o que pueden asegurar el tributo generado por futuros hechos; y, iii) la de aquéllos obligados designados por ley para responder solidariamente con el contribuyente por el cumplimiento de la obligación tributaria, en razón de vínculos con el hecho generador o por representación o sucesión con el contribuyente directo (Tributarias, 1999).

8.2 El Contribuyente

Es el titular de la obligación tributaria principal por ser quien realiza el hecho imponible. Todas las personas dentro de un Estado son potenciales contribuyentes, siempre que la ley los designe de esta manera. Es, en definitiva, quien está obligado a cumplir con el pago del tributo por ser quien realiza el hecho imponible. El hecho imponible no puede ser arbitrariamente elegido, sino que debe exteriorizar capacidad contributiva de un individuo. De modo que el tributo tenga un "destinatario legal", sobre el que recae la carga impositiva teniendo en cuenta su capacidad contributiva (Villegas H., Derecho Financiero y Tributario, 1993, pág. 320).

8.3 Responsables y representantes

La circunstancia de que el destinatario legal del tributo realice el hecho imponible no significa forzosamente que el mandato de pago vaya dirigido a él necesariamente. La norma podría obligar a un tercero ajeno al hecho imponible a efectuar el pago del tributo, a modo de sustituto. Este otro tipo de sujeto pasivo se conoce como

“responsable” y tiene características y requisitos específicos que lo identifican (Villegas Lévano, 2011, págs. 12, 320, 321).

La presencia del responsable no libera al contribuyente de la carga económica del tributo contiene, pues aquél tiene siempre el derecho de repetición contra éste. Pues es por una necesidad fiscal de garantizar o asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria que la ley designa a un responsable (Villegas Lévano, 2011, pág. 12).

El artículo 1 del Código Tributario señala que la obligación tributaria es un “vínculo entre acreedor y deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”. Por su parte, el artículo 7 del Código Tributario señala que “deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria sea como contribuyente o responsable”.

El contribuyente, como antes mencionamos, es quien “realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”. Mientras que el responsable es quien, “sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste” (cfr. art. 8 y 9 CT). La diferencia gira en torno a la realización del hecho imponible: el primero lo realiza, el segundo no; sin embargo, la ley lo designa para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria (Villegas Lévano, 2011, pág. 13).

Podría decirse que el contribuyente es un deudor por cuenta propia, mientras que el responsable es un deudor por cuenta ajena (Villegas H. , Derecho Financiero y Tributario, 1993, pág. 221). Pero ambos tienen la misma posición de “deudor tributario” y, por ende, la Administración Tributaria podrá exigirles a ambos o a cualquiera de ellos, ya sea de manera simultánea o sucesiva, el cumplimiento de la obligación tributaria (Huamaní Cueva, 2013, pág. 110).

8.3.1 Tipos de responsabilidad

El artículo 16 del Código Tributario señala que deben “pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

Asimismo, se establece que esta responsabilidad solidaria tendrá lugar cuando el responsable, por dolo, negligencia grave o abuso de facultades, deje de pagar las deudas tributarias del contribuyente. Salvo prueba en contrario, la Administración Tributaria presumirá que ello sucede cuando el deudor tributario:

1. No lleve contabilidad o lleve dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
2. Tenga la condición de no habido.
3. Emita y/u otorgue más de un comprobante de pago, así como notas de débito y/o crédito con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes, u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
6. Obtiene indebidamente, por hecho propio, notas de crédito negociables u otros valores similares.
7. Emplea bienes o productos que gozan de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

9. No ha declarado ni ha determinado su obligación en el plazo requerido artículo 78.4 del Código Tributario (que otorga un plazo para declarar y determinar la obligación tributaria pendiente).
10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que gravan las remuneraciones de éstos.
11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o Régimen especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia del dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

8.3.2 Responsabilidad solidaria

A continuación, analizaremos los diversos supuestos de responsabilidad solidaria en el Código Tributario. La imputación de esta responsabilidad no puede ser arbitraria, sino que —atendiendo a la intención del legislador— se deben establecer supuestos que la vinculen con un incumplimiento, con el deudor o con los bienes que generen las obligaciones gravadas (Villegas Lévano, 2011, pág. 109).

La atribución de la responsabilidad solidaria debe provenir única y exclusivamente de la ley; y debe recaer sólo en determinadas personas que están en relación, por razón de su profesión u oficio, con los actos que originan la obligación tributaria principal (Huamaní Cueva, 2013, pág. 112).

8.3.2.1. Efectos de la responsabilidad solidaria

Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

1. La deuda tributaria puede ser exigida, total o parcialmente, a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente; salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud de lo señalado en el artículo 17.1, artículo 18. 1 y 18.2 y el artículo 19 del Código Tributario.
2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.

3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1 y a) y e) del numeral 2 del artículo 46 CT tienen efectos colectivamente.

4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.

5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7 del inciso b) del artículo 119 del Código Tributario. Tratándose del inciso c) del citado artículo, la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad. Finalmente, se debe indicar que la atribución de la responsabilidad solidaria es detectada usualmente en una auditoría tributaria o una verificación.

8.3.2.2. Dolo, negligencia grave o abuso de facultades

Salvo los casos antes señalados en los que se presume, *iuris tantum*, "en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades" (Código Tributario, Artículo 16).

Los supuestos recogidos en el artículo 16 son actos fraudulentos, que casi lindan con el delito (Villegas Lévano, 2011, pág. 234).

Así, salvo prueba en contrario, "se considerará que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, y por lo tanto se puede imputar responsabilidad solidaria a los representantes, cuando el deudor tributario". (Huamaní Cueva, 2013, pág. 113):

- No lleva contabilidad; a tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros (contables y tributarios) que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 días hábiles, por causas imputables al deudor tributario. Aquí debe tenerse la consideración específica de que la no presentación o exhibición, luego de haber sido requeridas expresamente por la Administración, otorgándosele el plazo indicado, se deba a causas imputables al deudor tributario.
- Lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. Este caso se justifica por la intención maliciosa que podría tener el representante legal de una empresa de dejar de cumplir las obligaciones tributarias de ésta, al consignar en los libros o registros contables datos distintos.
- Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo. Aquí debe tenerse en cuenta lo dispuesto por la Vigésimo Primera Disposición Final del Código Tributario y lo establecido mediante los Decretos Supremos Nos. 102-2002-EF (no aplicable a la SUNAT) y 041-2006-EF, y la Resolución de Superintendencia N° 157-2006/SUNAT.
- Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda. Obviamente aquí se incluye a la denominada "doble facturación".
- No se ha inscrito ante la Administración Tributaria. Téngase en cuenta lo establecido en el artículo 87° del Código respecto a los sujetos obligados a inscribirse en el RUC, el Decreto Legislativo N° 943 y las normas reglamentarias. Sin duda se pretende involucrar a los sujetos que realizan operaciones subterráneas o informales.
- Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por monto distintos a los consignados en dichos comprobantes, siempre que no se trate de errores materiales (o, en todo caso, el deudor deberá acreditar que se trata de un error).
- Omite anotar en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga, siempre que no se trate de errores materiales.
- Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.

- Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
- Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
- No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del artículo 78 del Código Tributario.
- Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
- Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En estos casos, para la atribución de la responsabilidad solidaria, "la Administración deberá tener en cuenta, además de acreditar la incursión de la empresa en alguna de las causales indicadas, la coincidencia entre el período en que ocurren (por acción u omisión) tales hechos y el período de gestión del responsable atribuido, así como la calidad de "representante" de éste". (Huamaní Cueva, 2013, pág. 114).

8.3.2.3. Responsabilidad del administrador de hecho

El artículo 16-A resuelve un problema que involucraba una modalidad de fraude en recaudación y su aplicación supone, aunque con limitaciones, levantar el velo societario.

"La atribución de administrador de hecho requiere del cumplimiento de la norma y de la acreditación de los hechos vinculados". Por ello, cuando se señala que es aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y dispone de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, la Administración no solo deberá acreditar la actuación de aquel sujeto, sino además deberá probar que disponga de poder de gestión o dirección en el deudor tributario o tenga poder de influenciar "decisivamente" en aquel deudor tributario (Huamaní Cueva, 2013, pág. 115).

Sin perjuicio de lo anotado, el artículo, a fin de facilitar la labor de la Administración, ha considerado algunos supuestos de administrador de hecho:

- Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o
- Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o
- Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, o
- Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Esta falta de precisión tiene su origen no solo porque la descripción resulta general, sino que además contiene una premisa por probar, es decir, las funciones, actuación o manejo; asimismo, debe acreditarse fehacientemente que aquellas acciones estén vinculadas directamente con el no pago de las deudas tributarias, y la existencia de dolo o negligencia grave.

8.3.2.4. Responsabilidad solidaria entre coagentes del hecho imponible

De la revisión del artículo 19, observamos que existe responsabilidad solidaria entre "contribuyentes", pues se trata de diversos sujetos pasivos de un mismo hecho imponible o respecto de quienes se produce un mismo hecho generador de la obligación tributaria, por ende, codeudores a título propio.

Es decir, "los efectos de un ... hecho imponible son, al mismo tiempo, referibles a distintos sujetos que se encuentran, respecto a él, en la relación prevista en la norma. En líneas generales, puede entonces considerarse que toda vez que el presupuesto de hecho sea realizado, sea por uno o por varios hechos imponibles, todos ellos quedan obligados solidariamente" (Villegas H. , Derecho Financiero y Tributario, 1993, pág. 234).

Entonces, esta situación se presenta cuando los contribuyentes que "poseen un patrimonio en común, ejercen de manera conjunta determinada actividad económica, o hacen uso de un derecho generador de obligaciones tributarias" (Huamaní Cueva, 2013, pág. 117).

Por tanto, "cada uno de los contribuyentes solidarios debe la obligación total, de manera que la Administración puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos reclamándoles todo el importe del tributo" (Huamaní Cueva, 2013, pág. 118).

"De este modo, de acuerdo a la solidaridad establecida, si bien el Estado ejecutará la totalidad de la deuda tributaria en la persona del contribuyente solidario que elija, este, el "pagador", tiene el derecho a resarcirse (derecho de repetición) cobrando a cada uno de los co-obligados o codeudores, su parte proporcional, pues existe sólo una obligación tributaria".

8.3.2.5. Herederos y Legatarios

Los herederos son sucesores a título universal y deben responder de las deudas tributarias hasta el límite del valor de los bienes que reciban (cfr. artículo 25 Código Tributario). Podría decirse que en ausencia del causante los herederos no serían, propiamente, responsables solidarios sino deudores tributarios a toda regla (Villegas H. , Derecho Financiero y Tributario, 1993, pág. 412).

Sin embargo, el artículo 17 CT establece un procedimiento para atribuirles "responsabilidad solidaria". Ante una pluralidad de herederos (o un heredero con uno o más legatarios) hay responsabilidad solidaria aun cuando previamente no se haya realizado la partición de la masa hereditaria (Huamaní Cueva, 2013, pág. 116). Además, debe tenerse en cuenta "que los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos".

Al respecto, la RTF N° 11701-3-2011 (de observancia obligatoria) estableció que "los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia no son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953".

En este caso, tratándose de la adquisición de bienes antes del fallecimiento del contribuyente, sí existe responsabilidad solidaria en razón de que aún no ha ocurrido la sucesión tributaria

pasiva (Huamaní Cueva, 2013, pág. 116).

Los legatarios, por su parte, son sucesores a título particular y son solidariamente responsables con los otros adquirentes, entre ellos los herederos, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

A diferencia de los herederos, la obligación tributaria no se transmite al legatario, pues este es sucesor a título particular; por ello, si éste como responsable solidario realiza el pago, podrá repetir contra los herederos (cfr. artículo 25 CT).

8.3.2.6. Adquirente de bienes de entes colectivos

Los adquirentes de bienes de entes colectivos también son responsables solidarios (sea por compraventa, aporte, donación, etc.) del activo y/o pasivo de empresas de cualquier tipo, o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

A este respecto, se deben tener en cuenta las siguientes cuestiones (Huamaní Cueva, 2013):

Primero, se entiende la responsabilidad solidaria cuando se transfiere conjuntamente el activo y el pasivo de una empresa, es decir, cuando el negocio es cedido en su totalidad. Entonces, el adquirente tiene la responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias surgidas del mismo negocio; por ello, es responsable solidario pues adquiere el pasivo de una empresa.

Segundo, no se trata de la adquisición de cualquier activo, sino de la adquisición de unidades de negocio o unidades de producción. Sé es responsable solidario cuando hay traspaso de líneas de negocio o fondos empresariales, pues son fuentes generadoras de rentas y ello respalda el pago de obligaciones tributarias.

Tercero, la responsabilidad solidaria que surge no tiene límites. Se puede exigir el total de la deuda de los deudores originarios (incluidas las multas). No obstante, si se trata "de la adquisición de activos debe asumirse que el límite es el valor de aquellos activos. De otro lado, no hay duda de que la responsabilidad será respecto de las deudas del transferente anteriores a la adquisición".

8.3.2.7. Agentes de retención o percepción

El artículo 10 CT indica que, en defecto de la ley, "mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o

posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente, la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos".

Ellos cumplen con el pago del tributo, retenido o percibido, en lugar de los contribuyentes, aun cuando no son en puridad deudores tributarios. Sólo serán responsables solidarios o "sustitutos" —y, por tanto, deudores tributarios— si incumplen con alguno de sus deberes. Para la doctrina argentina ambos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena. No se puede decir a priori si son "responsables solidarios" o "sustitutos". Si el legislador los crea, pero a su lado deja el "contribuyente", serán "responsables solidarios" (Villegas H. , Derecho Financiero y Tributario, 1993).

En las retenciones del IGV, el comprador de los bienes o adquirente del servicio tiene la obligación de efectuar la retención bajo un porcentaje del precio que debe pagar al vendedor del bien o prestador del servicio. Ello busca ampliar la base tributaria e incrementar la recaudación, cobrando el IGV mediante otra persona que tiene la calidad de agente de retención.

Las percepciones, por su parte, son "anticipos impositivos". Se entienden como prestaciones tributarias legalmente exigibles entre particulares; esto es, obligaciones legales en virtud de las cuales un particular debe realizar a favor de otra persona, con la que le une un vínculo privado, una determinada prestación de carácter pecuniario (Bravo Cucci, 2005).

En la Ley del IGV se establece que son responsables solidarios del pago del impuesto los sujetos designados como agentes de retención o percepción por Ley, Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia, debiendo efectuarse las retenciones o percepciones en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria (cfr. artículo 10.c).

Por ello, si se omite la retención o percepción, la totalidad del tributo puede ser exigido, indistintamente, al contribuyente o al agente de retención o percepción. Cuando alguno de éstos

incumplan su deber, serán responsables solidarios junto con el contribuyente.

8.3.2.8. Otros responsables

Otros supuestos que generan responsabilidad solidaria son los siguientes:

A) **Fiduciario en un fideicomiso bancario (art. 14-A LIR)**

“El fiduciario será responsable solidario del pago del impuesto, en su calidad de administrador del patrimonio fideicometido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 del Código Tributario. Tal responsabilidad no podrá exceder del importe del impuesto que se habría generado por las actividades del negocio fiduciario”.

B) **Enajenación directa e indirecta de acciones (art. 68 LIR)**

En la enajenación directa e indirecta de acciones, participaciones o de cualquier otro valor o derecho representativo del patrimonio de una empresa a que se refiere el artículo 9.h y el artículo 10.e y 10.f de la LIR, respectivamente, efectuada por sujetos no domiciliados, la persona jurídica domiciliada en el país emisora de dichos valores mobiliarios es responsable solidaria, cuando en cualquiera de los doce (12) meses anteriores a la enajenación, el sujeto no domiciliado enajenante se encuentre vinculado directa o indirectamente a la empresa domiciliada a través de su participación en el control, la administración o el capital”.

Tratándose de la enajenación indirecta de acciones o participaciones a que se refiere el inciso e) del artículo 10 de la Ley realizada por una persona jurídica no domiciliada en el país que tiene una sucursal o cualquier otro establecimiento permanente en el país que cuente con un patrimonio asignado, se considera a este último como responsable solidario. Éste debe dar la información relacionada con las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada en el país cuyas acciones o participaciones se enajenan; en particular, la referida a los valores de mercado, porcentajes de participación, aumento o reducción de capital, emisión y colocación de acciones o participaciones, procesos de reorganización, valores patrimoniales y balances, conforme a lo que establezca el reglamento.

No se atribuirá la responsabilidad solidaria cuando sea de aplicación la retención prevista en el artículo 71.g de la LIR. La responsabilidad solidaria se mantendrá cuando la retención se

efectúe por las instituciones de compensación y liquidación de valores o quienes ejerzan funciones similares.

C) Responsabilidad solidaria de los notarios públicos (37ma. Disposición Transitoria y Final LIR)

"Los notarios públicos están obligados a verificar la retención con carácter definitivo o el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, según corresponda, en el caso de enajenación de inmuebles, no pudiendo elevar a Escritura Pública aquellos contratos en los que no se acredite el pago previo".

Cabe mencionar, que los notarios no efectúan ninguna retención del impuesto por rentas de segunda categoría (enajenación de inmuebles); sin embargo, deben velar y constatar que el pago ha sido realizado, caso contrario, existirá una responsabilidad solidaria.

8.4 Referencias

- Bravo Cucci, J. (2005). El Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la Venta de Bienes. *Analisis Tributario*, 10.
- Giannini, D. (1975). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero.
- Gonzales, J. C., & Seguel, L. (2005). *Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria*. Obtenido de https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107592/de-gonzalez_j.pdf?sequence=3&isAllowed=y
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código tributario comentado*. Jurista Editores.
- Mitre, J. (2013). La Relación Jurídica Tributaria: "El Hecho Imponible". *II Congreso Internacional de Derecho Tributario*. Panamá.
- Sotelo, E. (2000). La sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 200.
- Tributarias, C. I. (1999). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Obtenido de MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO DEL CIAT: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf
- Villegas Lévano, C. M. (2011). Responsabilidad de los directores y gerentes de las empresas frente a la

Administración Tributaria. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 5(16). Obtenido de https://derecho.usmp.edu.pe/instituto/revista/articulos/6_responsab_solidar.pdf

Villegas, H. (1993). *Derecho Financiero y Tributario* (7ª Edición ed.). Depalma. Obtenido de <http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>



INSTITUTO
ADUANERO Y
TRIBUTARIO

Saber para contribuir