

DERECHO TRIBUTARIO: TEMAS BÁSICOS

Colección **Lo Esencial del Derecho** 11

Comité Editorial

Baldo Kresalja Rosselló (presidente)

César Landa Arroyo

Jorge Danós Ordóñez

Manuel Montegudo Valdez

Abraham Siles Vallejos (secretario ejecutivo)

FRANCISCO RUIZ DE CASTILLA

DERECHO TRIBUTARIO: TEMAS BÁSICOS



FONDO
EDITORIAL

PONTIFICIA **UNIVERSIDAD CATÓLICA** DEL PERÚ

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

340.7 Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco J., 1958-
L Derecho tributario : temas básicos / Francisco Ruiz de Castilla.-- 1a ed.-- Lima :
11 Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017 (Lima : Tarea
Asociación Gráfica Educativa).
200 p. ; 21 cm.-- (Lo esencial del derecho ; 11)

Bibliografía: [199]-200.
D.L. 2017-03383
ISBN 978-612-317-240-4

1. Derecho - Estudio y enseñanza 2. Derecho tributario - Perú 3. Finanzas públicas
- Aspectos legales - Perú 4. Administración tributaria - Aspectos legales - Perú I.
Pontificia Universidad Católica del Perú II. Título III. Serie

BNP: 2017-0939

Derecho tributario: temas básicos

Francisco Ruiz de Castilla

© Francisco Ruiz de Castilla, 2017

De esta edición:

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2018

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: marzo de 2017

Primera reimpresión: setiembre de 2018

Tiraje: 600 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio,
total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

ISBN obra completa: 978-612-317-229-9

ISBN volumen: 978-612-317-240-4

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2018-12614

Registro del Proyecto Editorial: 31501361800809

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa

Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

Índice

PRESENTACIÓN	17
INTRODUCCIÓN	19
CAPÍTULO I	
FINANZAS PÚBLICAS	21
1. Introducción	21
2. Finanzas públicas	21
3. Ciencia y filosofía	21
3.1. El monopolio de los estudios económicos	22
3.2. Estudios especializados de economía y derecho	22
3.3. Estudios concurrentes de economía y derecho	23
4. Historia de las finanzas públicas	24
4.1. Primera época	24
4.2. Segunda época	25
5. Estudio económico de las finanzas públicas	27
5.1. Demandas sociales	27
5.2. Estado	28
5.3. Perspectivas	30
5.4. Análisis	31

6. Ingresos del Estado	31
6.1. Universo	32
6.2. Clasificación	32
7. Egresos del Estado	33
8. Efectos de la política fiscal	34
9. Preguntas	35
CAPÍTULO II	
DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA	37
1. Introducción	37
2. Denominación	37
3. Epistemología	37
4. Concepto	38
4.1. Aspectos de la actividad financiera pública	38
4.2. Aspectos jurídicos de la actividad financiera pública	39
4.3. Derecho público	40
5. Historia	40
6. Ramas	42
7. Autonomía	42
7.1. Unidad de objeto	42
7.2. Principios especiales	43
7.3. Normas particulares	43
8. Aspectos constitucionales	44
8.1. Constitución económica	44
8.2. Constitución financiera	45
9. Preguntas	48
CAPÍTULO III	
TRIBUTO	49
1. Introducción	49

2. Concepto de tributo desde el punto de vista de las finanzas públicas	49
3. Concepto de tributo desde el punto de vista del sector privado	50
4. Derecho	51
4.1. Doctrina	51
4.2. Código Tributario del Perú	53
4.3. Jurisprudencia del Perú	53
4.4. Consecuencias del concepto jurídico de tributo	54
5. Clasificación de los tributos	54
6. Clasificación tripartita del tributo	55
6.1. Impuesto	55
6.2. Contribución	56
6.3. Tasa	57
7. Precio público	59
7.1. Doctrina	59
7.2. Legislación peruana	60
8. Clasificación bipartita del tributo	61
9. Clasificación de las tasas	62
9.1. Arbitrio	62
9.2. Derecho	62
9.3. Licencia	64
9.4. Utilidad práctica de la clasificación tripartita de la tasa	65
10. Ingreso parafiscal	65
10.1. Historia	65
10.2. Naturaleza	65
10.3. Régimen legal aplicable	66
10.4. Aportaciones sociales	67
11. Preguntas	68

CAPÍTULO IV

SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL 69

1. Concepto 69
2. Aspectos generales sobre la creación y estructura de los tributos 69
 - 2.1. Constitución 69
 - 2.2. Código Tributario 70
3. Aspectos específicos sobre la creación y estructura de los tributos 70
4. Identidad del sistema tributario nacional 71
5. Jerarquía de los tributos 71
6. Eje del sistema tributario 71
7. Historia del sistema tributario contemporáneo en el Perú 72
8. Estructuración del sistema tributario nacional 72
9. Gobierno nacional 73
 - 9.1. Estructura 73
 - 9.2. Finanzas públicas 73
10. Gobierno regional 79
 - 10.1. Estructura 79
 - 10.2. Finanzas públicas 80
11. Gobiernos locales 82
 - 11.1. Estructura 83
 - 11.2. Finanzas públicas 83
12. Otras entidades que no forman parte de los órganos de gobierno 85
13. Preguntas 86

CAPÍTULO V

DERECHO TRIBUTARIO 87

1. Concepto de derecho tributario 87
2. Autonomía del derecho tributario 88
 - 2.1. Historia 88

2.2. Relación especial entre el derecho tributario y derecho administrativo	90
2.3. Sistema jurídico nacional	91
3. Derecho público	92
4. Áreas del derecho tributario	93
4.1. Derecho constitucional tributario	93
4.2. Derecho internacional tributario	93
4.3. Derecho tributario sustantivo	95
4.4. Derecho administrativo tributario	96
4.5. Derecho procesal tributario	98
4.6. Derecho penal tributario	99
5. Preguntas	101
CAPÍTULO VI	
FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	103
1. Concepto de fuente del derecho tributario	103
2. Universo	103
3. Legislación	103
3.1. Constitución (Norma III.a del Título Preliminar del Código Tributario)	104
3.2. Tratado internacional (Norma III.b del Título Preliminar del Código Tributario)	105
3.3. Legislación comunitaria	106
3.4. Ley tributaria y normas de rango equivalente (Norma III.c del Título Preliminar del Código Tributario)	107
3.5. Leyes orgánicas o especiales relativas a los tributos regionales o municipales (Norma III.d del Título Preliminar del Código Tributario)	109
3.6. Normas reglamentarias (Norma III.e del Título Preliminar del Código Tributario)	111
3.7. Decretos supremos (Norma III.e del Título Preliminar del Código Tributario)	112

3.8. Resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria (Norma III.g del Título Preliminar del Código Tributario)	112
3.9. Oficio, circular, avisos	113
3.10. Oficios, cartas, etc., relativo a la absolución de consultas	114
4. Jurisprudencia (Norma III.f del Título Preliminar del Código Tributario)	116
4.1. Tribunal Constitucional	116
4.2. Poder Judicial	118
4.3. Tribunal Fiscal	119
4.4. Otras sentencias y resoluciones	121
5. Doctrina (Norma III.h del Título Preliminar del Código Tributario)	121
6. Principios generales del derecho (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario)	122
6.1. Concepto	123
6.2. Funciones	123
7. <i>Soft law</i> (derecho blando)	124
8. Preguntas	125
CAPÍTULO VII	
DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	127
1. Introducción	127
2. Estado social de derecho	127
3. Principio de solidaridad	128
4. Deber de contribuir	128
5. Principios tributarios	129
6. Principio de reserva de ley	130
6.1. Universo	130
6.2. Distribución de la potestad tributaria	130
6.3. Relación entre la ley y reglamento	134
6.4. Distinción entre el principio de legalidad, principio de reserva de ley y principio de preferencia de ley	135

7. Principio de capacidad contributiva	137
8. Principio de igualdad	138
9. Principio de generalidad	139
10. Principio de no confiscatoriedad	140
11. Respeto de los derechos fundamentales de la persona	142
12. Preguntas	144
CAPÍTULO VIII	
HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA	145
1. Concepto	145
2. Ubicación de la hipótesis de incidencia tributaria en el interior de la ley	145
3. Ubicación de la hipótesis de incidencia tributaria en el interior de la norma jurídica	145
4. Aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria	146
4.1. Aspectos objetivos	146
4.2. Aspectos subjetivos	147
4.3. Aspectos espaciales	147
4.4. Aspectos temporales	147
5. Itinerario	148
6. Preguntas	149
CAPÍTULO IX	
DESGRAVACIÓN	151
1. Importancia	151
2. Concepto	152
3. Universo	152
4. Características	152
4.1. Principio de legalidad	152
4.2. Aspecto temporal	152

5. Inmunidad	153
5.1. Concepto	154
5.2. Fuente	154
6. Inafectación	154
6.1. Concepto	155
6.2. Clases	155
7. Exoneración	156
7.1. Concepto	156
7.2. Efecto de la exoneración	156
8. Beneficio	156
8.1. Concepto	157
8.2. Modalidades	157
9. Incentivo	158
9.1. Concepto	158
9.2. Modalidades	158
10. Preguntas	159
CAPÍTULO X	
INTERPRETACION DE LA NORMA LEGAL TRIBUTARIA	161
1. Concepto	161
2. Metodología del trabajo interpretativo	162
3. Criterios interpretativos	163
3.1. Criterio técnico	163
3.2. Criterio finalista	164
4. Métodos de interpretación	165
4.1. Método literal	165
4.2. Método lógico	166
5. Principio de legalidad	171
6. Preguntas	172

CAPÍTULO XI	
CALIFICACIÓN, ELUSIÓN Y SIMULACIÓN	173
1. Introducción	173
2. Calificación	175
2.1. Ubicación	176
2.2. Base legal	176
2.3. Casos	176
2.4. Importancia	177
2.5. Sujeto que realiza la calificación	177
3. Elusión	178
3.1. Clasificación de las cláusulas antielusivas	179
4. Simulación	183
4.1. Base legal	184
4.2. Tratamiento	185
5. Preguntas	186
CAPÍTULO XII	
VIGENCIA DE LA NORMA LEGAL TRIBUTARIA	187
1. Concepto	187
2. Regla general	187
3. Tributo cuyo hecho generador es de realización periódica anual	188
4. Exoneración, beneficio e incentivo tributario	189
5. Norma interpretativa	190
6. Reglamento	190
7. Preguntas	191
CAPÍTULO XIII	
APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA NORMA LEGAL TRIBUTARIA	193
1. Irretroactividad	193
1.1. Aplicación de la norma a los hechos posteriores	193

1.2. Aplicación de la norma a las consecuencias posteriores de hechos anteriores a su promulgación	194
2. Retroactividad benigna	195
2.1. Delitos tributarios	195
2.2. Infracciones tributarias	196
3. Ultractividad	197
4. Preguntas	197
BIBLIOGRAFÍA	199

Fondo Editorial PUCP

PRESENTACIÓN

En su visión de consolidarse con un referente académico nacional y regional en la formación integral de las personas, la Pontificia Universidad Católica del Perú ha decidido poner a disposición de la comunidad la colección jurídica «Lo Esencial del Derecho».

El propósito de esta colección es hacer llegar a los estudiantes y profesores de derecho, funcionarios públicos, profesionales dedicados a la práctica privada y público en general, un desarrollo sistemático y actualizado de materias jurídicas vinculadas al derecho público, al derecho privado y a las nuevas especialidades incorporadas por los procesos de la globalización y los cambios tecnológicos.

La colección consta de cien títulos que se irán publicando a lo largo de varios meses. Los autores son en su mayoría reconocidos profesores de la PUCP y son responsables de los contenidos de sus obras. Las publicaciones no solo tienen calidad académica y claridad expositiva, sino también responden a los retos que en cada materia exige la realidad peruana y respetan los valores humanistas y cristianos que inspiran a nuestra comunidad académica.

«Lo Esencial del Derecho» también busca establecer en cada materia un común denominador de amplia aceptación y acogida, para contrarrestar y superar las limitaciones de información en la enseñanza y práctica del derecho en nuestro país.

Los profesores de la Facultad de Derecho de la PUCP consideran su deber el contribuir a la formación de profesionales conscientes de su compromiso con la sociedad que los acoge y con la realización de la justicia.

El proyecto es realizado por la Facultad de Derecho de la PUCP bajo los auspicios del equipo doctoral.

Fondo Editorial PUCP

INTRODUCCIÓN

En la presente obra, se desarrolla los temas básicos del derecho tributario, tomando como referencia el Título Preliminar de nuestro Código Tributario y la Constitución de 1993. El capítulo I, dedicado a las finanzas públicas, y el capítulo II, relativo al derecho de la hacienda pública, sirven como un repaso de ciertos conocimientos previos para una mejor comprensión del derecho tributario. A partir del capítulo III, se inicia el estudio de los temas inherentes al derecho tributario.

A lo largo de la obra, se expone una serie de casos que facilitan la comprensión de determinados conceptos y reglas. Se ha optado por citar la bibliografía editada en el Perú —que incluye autores nacionales y extranjeros tanto de libros individuales como colectivos— para que el público que desee profundizar sus conocimientos tenga acceso a las fuentes bibliográficas.

San Miguel, marzo de 2017.

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO I

FINANZAS PÚBLICAS

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente, el tributo es el ingreso más importante que tiene el Estado moderno en Europa y América. Debido a que el tema tributario se ubica dentro del campo general de la actividad financiera del Estado, nuestro estudio comienza con el análisis del fenómeno de las finanzas públicas.

2. FINANZAS PÚBLICAS

Las finanzas públicas constituyen un hecho, que tiene como base fundamental los ingresos y egresos del Estado. Dentro de los principales ingresos, se encuentra el tributo y el préstamo; mientras que del lado de los egresos están el gasto, que consiste, por ejemplo, en el pago de sueldos al personal que trabaja para el Estado (jueces, policías, etcétera); y la inversión, que se traduce en la construcción de carreteras, entre otros.

3. CIENCIA Y FILOSOFÍA

El hecho que venimos examinando constituye un objeto de estudio que es abordado tanto por las ciencias sociales como por la filosofía, puntualmente bajo la rama de la ética. Las tres posiciones existentes acerca del análisis

científico en materia económica y jurídica relativo a las finanzas públicas son las que veremos a continuación.

3.1. El monopolio de los estudios económicos

En el siglo XVII, empieza el largo proceso de consolidación del Estado moderno, con la Revolución inglesa de 1688, que terminó con la victoria del Parlamento y consagró una Monarquía Constitucional con Guillermo de Orange a la cabeza. De modo paralelo, empieza la necesaria organización de las finanzas públicas, aunque todavía a niveles bastante básicos. Barco (2009, pp. 39-40) señala que entre los siglos XVII y XVIII temas como el Estado, el presupuesto, los impuestos y la gestión administrativa empiezan a ser objeto de estudio científico, especialmente por los miembros de la escuela alemana cameralista (mercantilista), tales como Gottlob von Justi, Karl von Stein, Adolph Wagner, Albert Schäffle y Von Sonnenfiels.

En el estadio inicial del proceso del conocimiento, la ciencia de la economía realiza, de modo exclusivo y excluyente, el estudio de las finanzas públicas, incluidos sus aspectos jurídicos, que estaban compuestos por los dispositivos legales primigenios.

3.2. Estudios especializados de economía y derecho

González y Lejeune (2003, pp. 22-25) señalan que desde fines del siglo XIX las instituciones financieras comenzaron a ser estudiadas desde un punto de vista económico en los tratados de economía política (sección de hacienda pública) y desde un punto de vista jurídico en los tratados de derecho administrativo (sección de Derecho Tributario). La ciencia del derecho logra identificar, entonces, cierta sustantividad propia al interior del fenómeno financiero público, de tal modo que se reclama autonomizar su estudio.

A partir de esto, la ciencia económica empieza a concentrarse en los aspectos estrictamente financieros del Estado, dejando de lado el estudio

de las consideraciones jurídicas sobre el particular. Además, al interior del campo de la economía, se va gestando una disciplina científica —hoy consolidada— que estudia específicamente el fenómeno de las finanzas públicas, bajo la denominación de «política fiscal».

De modo paralelo, en gran parte de los trabajos de investigación del derecho administrativo así como en los posteriores esfuerzos científicos del derecho de la hacienda pública, se analizan los aspectos jurídicos de las finanzas públicas sin mayores referencias a la ciencia económica. Por ejemplo, uno de los estudios pioneros del derecho de la hacienda pública es la obra de Ranelletti, titulada, precisamente, *Derecho de la hacienda pública*, cuyo capítulo primero está dedicado al estudio de la potestad financiera del Estado. Los capítulos posteriores de este trabajo se concentran en otros temas jurídicos tales como principios jurídicos del ingreso y gasto público, bienes de dominio fiscal, entre otros.

3.3. Estudios concurrentes de economía y derecho

En las ciencias sociales contemporáneas, va ganando terreno la posición a favor de la integración o, por lo menos, complementación de conocimientos de las distintas disciplinas científicas.

Por un lado, la economía empieza a mirar al derecho, como queda demostrado en el moderno desarrollo del análisis económico del derecho iniciado en 1960 por el economista inglés Ronald Coase, ganador del Premio Nobel de Economía en 1991, a través de su artículo titulado «The Problem of Social Cost». La perspectiva de análisis económico ya cuenta con trabajos pioneros en el mundo del derecho relativo a las finanzas públicas en general y al tributo en particular. Ejemplos de ello son las obras de Carvalho tituladas: *El análisis económico del derecho tributario* y *Teoría de la decisión tributaria*. Así, desde la perspectiva de la economía, se analiza las decisiones e incentivos que animan las conductas de los operadores tributarios: autoridades legislativas, administrativas y judiciales (Estado), empresas y personas naturales (contribuyentes).

Por su parte, podemos decir que el derecho mira también a la economía porque muchas obras dedicadas al estudio del derecho de la hacienda pública y al del derecho tributario contemplan en sus primeras páginas reflexiones que son propias de la ciencia económica en materia de finanzas públicas. Por ejemplo, podemos citar la obra titulada *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* de Héctor Villegas, en la que encontramos casos de una interacción entre conocimientos de ambas disciplinas, ya que la concurrencia del análisis económico y jurídico acerca del fenómeno de las finanzas públicas permite una visión y comprensión más completa e integral sobre el particular.

4. HISTORIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Dentro de la ciencia de las finanzas públicas, es importante visualizar la evolución de los ingresos públicos y consiguientes gastos, con especial énfasis en el tributo, por ser el tema central de nuestro estudio. Existen dos grandes periodos reconocibles en la historia de esta ciencia. En primer lugar, se encuentra la época que abarca desde el origen de la humanidad hasta el siglo XIV, y que se desarrolla a lo largo de la Edad Antigua y de la Edad Media; mientras que, después, tenemos a la época que comprende desde el siglo XV en adelante, que comprende la Edad Moderna y la Edad Contemporánea, en la medida que en el siglo XV se comienza a forjar el actual sistema económico capitalista (principal abastecedor de las finanzas públicas), mientras que en el siglo XVII se inicia la estructuración del actual Estado moderno (actor de las finanzas públicas).

4.1. Primera época

Con relación a las necesidades sociales, la historia de Europa señala que, hasta el siglo XIV, existía una organización económica caracterizada por el autoconsumo. Diferentes medios posibilitaban la satisfacción de las necesidades sociales, tales como la actividad comunal en los casos de faenas de caza de grandes animales, cultivo de alimentos, etcétera. Además de

eso, cuando un pueblo sometía a otro por la guerra, los vencidos tenían que entregar alimentos a los vencedores o debían favorecer con su trabajo para la realización de obras públicas.

Con el tiempo, las sociedades antiguas más evolucionadas inventaron la moneda, que empezó a ser utilizada en el intercambio de productos. Acto seguido, en Grecia y Roma, aparecen las primeras muestras del tributo tal como lo entendemos hoy, cuando, en épocas de paz, los comerciantes o agentes económicos entregaban cierta suma de dinero a las autoridades para financiar las actividades públicas.

4.2. Segunda época

Immanuel Wallerstein señala que el capitalismo, embrión de la actual economía de mercado, se inicia a mediados del siglo XV. Las unidades empresariales industriales y comerciales comenzaron a ampliar su oferta de bienes y servicios, que eran adquiridos por la población mediante el dinero. De ese modo, la riqueza económica y monetaria se fue acumulando en el sector privado.

Por su parte, Marcial Rubio Correa señala que el Estado comienza a definir su nueva organización, que consiste en los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, a partir del siglo XVII, a la par que se inicia el crecimiento de los equipos administrativos de apoyo. En este contexto, el gasto fiscal requiere de liquidez; es decir, disponibilidad de dinero para realizar tanto los pagos de sueldos de sus empleados como los pagos de precios para la adquisición de locales, mobiliario, útiles de escritorio, etc.

En esta medida, la necesidad de provisión de dinero se vuelve fundamental para la marcha del Estado moderno y comienza a tener dos fuentes básicas: la autoprovisión, que consiste en la emisión de dinero por parte del propio Estado y la provisión proveniente de terceros. Aquí, a su vez, destaca una fuente coercitiva como el ingreso tributario, que consiste en que el Estado procura —de modo compulsivo— obtener dinero, proveniente del sector privado.

En el caso específico de América Latina, hay que advertir que, a partir del siglo XIX, para los nacientes Estados modernos, el préstamo llegó a ser uno de los recursos más importantes para financiar el gasto. Esta figura se explica si consideramos que por el lado de los países prestamistas, especialmente las grandes potencias mundiales (Inglaterra y, posteriormente, Estados Unidos), se venía produciendo una importante acumulación de dinero que era necesario aprovechar de algún modo para que rindiera nuevas ganancias. Una de las alternativas más atractivas para emplear este dinero era el préstamo a favor de los Estados latinoamericanos, flujo crediticio que tuvo una tendencia constantemente creciente y que llegó, muchas veces, a niveles exponenciales.

Sin embargo, a partir de la segunda mitad del siglo XX, la recesión económica que empezó a azotar a América Latina, acompañada de sucesivos y crecientes déficits fiscales de los Estados de la región, limitó muy seriamente las posibilidades de pago de intereses, así como de amortización del capital prestado. Desde luego, los países acreedores suspendieron el otorgamiento de nuevos créditos, hecho que conllevó a un problema de tal magnitud que se llegó a precipitar una verdadera crisis internacional de las finanzas públicas, seguida de un reordenamiento de las mismas en América Latina, en donde el ingreso tributario pasó a constituir el principal recurso del Estado, a la par que se advertía una importante reducción en lo concerniente a la adquisición de nuevos préstamos.

En el caso específico del Perú, a partir de la década de los noventa, el ingreso tributario comenzó a ser el principal ingreso fiscal.

¿Por qué el ingreso tributario es el recurso fiscal llamado a sustituir al préstamo? Una de las principales razones es que, a diferencia del préstamo, el ingreso tributario no genera deudas futuras para el Estado y tampoco requiere el pago de intereses, aunque, si bien es cierto la ventaja inicial del préstamo es que el Estado puede aplicar de inmediato el dinero prestado para solventar el gasto corriente, como el pago de sueldos de los jueces y policías, entre otros. Pero también es verdad que, posteriormente, el fisco tiene que obtener otros ingresos monetarios adicionales para

devolver el préstamo y pagar intereses, lo cual significa un sacrificio para las arcas públicas, que se ven privadas de aplicar esta clase de ingresos suplementarios al financiamiento del gasto corriente. En cambio, la captación del ingreso tributario permite al Estado su empleo inmediato para afrontar el gasto corriente sin sacrificios posteriores. En este escenario, el fisco no tiene necesidad de obtener recursos adicionales para devolver algún dinero o pagar intereses.

5. ESTUDIO ECONÓMICO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

A continuación, vamos a examinar la necesidad social, que, en última instancia, viene a ser la causa del Estado; luego, estudiaremos las finalidades y estructura de este; y, por último, analizaremos las perspectivas acerca de los nuevos fenómenos que están siendo investigados por la ciencia de las finanzas públicas.

5.1. Demandas sociales

La experiencia histórica en Europa y América Latina demuestra que el mercado, elaborado a partir de la configuración de las demandas, constituye la organización económica más eficiente que sido elaborada por la sociedad hasta nuestros días.

Desde el siglo XV, se advierte que en el incipiente mercado existe la demanda individual, que es satisfecha por un bien privado. Así ocurre, por ejemplo, con la demanda para protegerse del frío, en cuyo caso, las personas están dispuestas a pagar un precio para acceder a un abrigo.

Por su parte, la ideología liberal señala que existe otra clase de demanda, que más bien es requerida por la comunidad. Se trata de la demanda social, que solo puede ser satisfecha por bienes públicos e implica que las personas no estén dispuestas a pagar un precio para acceder a esta clase de bienes. José Sevilla Segura (2005, pp. 18-19) precisa que los bienes públicos poseen varias características que los diferencian de los bienes privados. En primer lugar, porque se trata de bienes cuyo uso no excluye

a los demás, y, en segundo lugar, porque es imposible excluir del uso al resto de personas. Los economistas clásicos señalaban que entre los bienes públicos se encontraban la defensa, el orden interno, la administración de justicia (Poder Judicial), el establecimiento y aplicación de marcos normativos (Congreso de la República), la infraestructura pública, etcétera, que comprenden las llamadas «demandas sociales de primera generación».

De otro lado, a partir de la primera mitad del siglo XX, también se reconoce otra demanda social: la necesidad de que los sectores que poseen menos ingresos puedan acceder a los servicios de salud y educación. Este es el caso de las llamadas «demandas de segunda generación».

5.2. Estado

Las finalidades del Estado, así como su propia estructura, son determinantes para el diseño de la calidad y cantidad de las finanzas públicas.

5.2.1. Finalidades del Estado

Para la ideología liberal europea, el Estado es un instrumento cuyas finalidades consisten, precisamente, en la satisfacción de las demandas sociales de primera y segunda generación. De hecho, desde la aparición del Estado moderno, en el siglo XVII, siempre se ha entendido que su finalidad primigenia consiste en lograr el suministro de bienes públicos que sean capaces de satisfacer las demandas de primera generación.

Posteriormente, a partir de la primera mitad del siglo XX, bajo el influjo del pensamiento del estado de bienestar, se empieza a considerar al Estado también como el encargado de generar políticas sociales, principalmente en materia de salud y educación, que constituyen las demandas de segunda generación.

5.2.2. Estructura del Estado

En la organización del aparato estatal, se han venido generando tres áreas diferenciables. Primero, fruto de las revoluciones en Inglaterra, Francia

y Estados Unidos, ocurridas entre los siglos XVII y XVIII, algunos pensadores llegaron a identificar los clásicos órganos de gobierno que tienen competencias especializadas en materia legislativa, ejecutiva y judicial.

Después, a partir de la primera mitad del siglo XX, como consecuencia de la opción ideológica a favor del Estado intervencionista en la sociedad, liderada por John Maynard Keynes, comienza el desarrollo de todos otros aquellos órganos fiscales que se caracterizan por gozar de autonomía respecto de los poderes clásicos, de tal modo que se produce un crecimiento del tamaño del Estado y del consiguiente flujo de las finanzas públicas.

También a partir de la primera mitad del siglo XX, se aprecia un crecimiento de las llamadas «empresas públicas» igualmente concebidas bajo la mentalidad del Estado interventor en la economía, en las que el Estado tiene capacidad de decisión o participa en cierta proporción importante del capital social. Aquí también se aprecia otra área en donde se incrementa el tamaño del Estado y crece el volumen del flujo relativo al ingreso y gasto estatal. Mientras que a veces estas empresas producen utilidades que permiten el incremento de los ingresos fiscales, otras veces generan pérdidas significativas que tienen que ser cubiertas con fondos del propio Estado.

En los dos primeros casos (entidades de gobierno y entidades autónomas), se trata de organizaciones e instituciones que se financian con el presupuesto público y no negocian en el mercado de bienes y servicios. En cambio, en el tercer caso (empresas públicas), se trata de unidades mercantiles que, por lo menos en principio, no se financian con el presupuesto público y, habitualmente, negocian en el mercado toda su producción de bienes y servicios.

Finalmente, a contracorriente, ocurre que en las últimas décadas del siglo XX se han ido debilitando las bases ideológicas que sustentaban al estado de bienestar, que suponía un Estado intervencionista. Entonces, se advierte el surgimiento del pensamiento neoliberal defendido por Milton Friedman, Friedrich Von Hayek, James Buchanan y Robert

Nozick, entre otros, en cuya virtud se debe disminuir el radio de acción del Estado. Es en este contexto que, durante el gobierno conservador inglés de Margaret Thatcher, se inauguró el proceso de privatización del sector público y, hoy en día, el tema de las «fallas del Estado» cobra mayor relevancia especialmente a partir de las investigaciones de Buchanan. Además, se viene postulando la participación del sector privado en ciertas áreas que antes estaban reservadas para el Estado, como por ejemplo en la infraestructura y los servicios sociales de asistencia, que ahora están siendo abastecidos por la creciente multiplicación de las llamadas organizaciones no gubernamentales, que son asociaciones civiles de derecho privado que, normalmente, reciben financiamiento de parte de la cooperación económica internacional. Asimismo, cada vez tiene más fuerza la figura de la asociación público-privada, en cuya virtud el Estado y el sector privado cofinancian determinados proyectos de inversión que benefician a la sociedad. Como se aprecia, desde esta perspectiva neoliberal se postula la necesidad de una disminución del tamaño del Estado y de la actividad financiera pública.

5.3. Perspectivas

Siempre van apareciendo nuevos fenómenos que constituyen retos para el análisis económico de las finanzas públicas. Uno de ellos es la globalización económica, ante la que el neoliberalismo señala que es necesario un sector público pequeño que no perjudique la competitividad de la economía. Sin embargo, aún no existen suficientes estudios que avalen esta propuesta. Otro es el tema relativo a las conductas incorrectas de las autoridades, ejecutivos y empleados que pertenecen al sector público, es decir, el fenómeno de la corrupción. Por último, tenemos también al debate sobre mayores mecanismos para fortalecer los procesos de descentralización (desconcentración del poder político y financiero al interior del Estado).

5.3.1. América Latina

En el caso específico de América Latina, especialmente del Perú, la ciencia económica viene prestando mucha atención al problema de la eficiencia en el gasto. Así, va ganando cada vez mayor terreno el planteamiento que señala que, más allá de si un órgano estatal cumple o no con las funciones que son establecidas por una ley, lo verdaderamente importante consiste en determinar si este órgano logra una efectiva mejora en la calidad de vida del habitante promedio. Christian Guzmán Napurí (2015, pp. 440-441) señala que uno de los mecanismos para medir la calidad del gasto en los términos que acabamos de expresar consiste en el denominado «presupuesto por resultados». Al respecto, en Perú, se viene realizando interesantes esfuerzos de reflexión e implementación.

5.4. Análisis

A nivel nacional, el análisis oficial de las finanzas públicas se encuentra en el Marco Macroeconómico Multianual, que es elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas periódicamente. Parte de este marco tiene que ver con las orientaciones de la política fiscal en general y la evolución de los ingresos tributarios.

El Fondo Monetario Internacional ha elaborado un Código de Transparencia Fiscal, con el objetivo de sistematizar la presentación y estudio de las finanzas públicas de cada Estado, que incluye informes fiscales, desempeño del Estado, pronósticos y presupuestos fiscales, análisis y gestión del riesgo fiscal, entre otros.

6. INGRESOS DEL ESTADO

A continuación, veremos los distintos ingresos del Estado y, además, repasaremos una de las clasificaciones de los ingresos fiscales.

6.1. Universo

Los ingresos del Estado son cuatro:

- Ingresos patrimoniales: provienen de la propia esfera donde se ubican los activos del Estado y están compuestos de los beneficios que provienen de las empresas públicas y de la explotación de los recursos naturales de dominio del Estado, tal como sucede con las regalías mineras, por ejemplo.
- Transferencias externas o internas: las externas tienen que ver con flujos que provienen de sujetos distintos del Estado y constituyen los casos de ayuda del exterior cuando suceden desastres naturales, como donaciones de personas naturales y empresas del propio país; mientras que las internas hacen referencia a los flujos que circulan entre los distintos niveles de gobierno de un mismo Estado. En el caso del Perú, existe el un «centralismo fiscal», pues el gobierno nacional concentra la mayor parte del ingreso fiscal y lo distribuye entre los gobiernos regionales y gobiernos locales.
- Ingresos coactivos: en este rubro se encuentran los ingresos tributarios, que son implantados de modo compulsivo, es decir, por decisión unilateral del Estado, y que tienen que ser pagados por las empresas, instituciones privadas y ciudadanos. Actualmente, los ingresos tributarios constituyen la principal fuente de financiamiento para el Estado.
- Ingresos de capital: se obtienen cuando el Estado enajena sus activos o recurre al endeudamiento.

6.2. Clasificación

Una de las clasificaciones de los ingresos del Estado apunta a la distinción entre ingresos originarios e ingresos derivados. Los ingresos originarios, por un lado, tienen como punto de partida la riqueza económica que se encuentra dentro de la esfera patrimonial del Estado. Por ejemplo, los

recursos naturales son objeto de cierta explotación o aprovechamiento por parte de los particulares que genera ingresos para el Estado. En efecto, el mineral constituye una riqueza natural que forma parte del dominio del Estado. Las empresas privadas, vía el sistema de concesiones administrativas, acceden al mineral para ser objeto de extracción, refinamiento y exportación. Por concepto de este acceso, las empresas privadas pagan una retribución al Estado que se conoce como «regalía minera», que, en la Sentencia 48-2004-PI/TC del primero de abril de 2005, el Tribunal Constitucional del Perú ha confirmado que constituye un ingreso originario. Además, el artículo 2 de la ley 28258 señala que la regalía minera es una contraprestación económica que cumplen los privados a favor del Estado por concepto del aprovechamiento de los recursos minerales, lo cual confirma la tesis de la regalía minera como ingreso originario.

Los ingresos derivados, en cambio, tienen como punto de partida la riqueza económica que es producida por el sector privado, parte de la cual es derivada hacia el Estado. Un ejemplo de esta es el tributo. En efecto, el sector privado obtiene ingresos de parte del sector privado que y cierta parte de estos pasan a manos del Estado a través del pago de los impuestos, las contribuciones y las tasas.

7. EGRESOS DEL ESTADO

El Estado tiene cuatro clases de egresos:

- Gastos no financieros: se dividen, a su vez, en gastos corrientes y gastos de capital. Mientras que los gastos corrientes comprenden los pagos de remuneraciones de los trabajadores del Estado, además del pago de precios por adquisiciones de bienes (útiles de escritorio) y servicios (consultoría, investigaciones, etcétera); los gastos de capital tienen que ver con el financiamiento de proyectos de inversión y estudios, reposición de equipos y adquisición de títulos y valores.

Por su impacto en la sociedad, el gasto no financiero es el más importante de todos.

- Gastos financieros: tienen relación con el pago de la deuda interna y deuda externa.
- Pago de las obligaciones previsionales: en este grupo, están comprendidos el pago de pensiones de los extrabajadores del sector público, el pago de bonificación por escolaridad y el pago de gratificaciones en julio y diciembre.
- Reserva de contingencia: consiste en gastos que, por su naturaleza y coyuntura, no pueden ser previstos en los presupuestos de apertura del año. Sirve para financiar a entidades que acaban de iniciar sus operaciones, para incrementar las remuneraciones y las pensiones, entre otros.

8. EFECTOS DE LA POLÍTICA FISCAL

La expresión «política fiscal» se utiliza para hacer referencia a las decisiones que toma el Estado con relación a las finanzas públicas y también para señalar a la ciencia especializada que, dentro del campo general de la economía, se dedica al estudio de las decisiones y la dinámica en materia de finanzas públicas.

Existen investigaciones que demuestran que las decisiones en política fiscal, además de producir impactos en el flujo de los ingresos y gastos del propio Estado, también generan importantes efectos en la economía, que pueden ser positivos, como en los casos de implementación de una política contracíclica según la cual en las épocas de reducción del crecimiento de la economía el Estado incrementa el gasto y la inversión pública para mantener la tasa de empleo; por el contrario, cuando se produce un crecimiento sostenido de la economía el Estado, disminuye el gasto y la inversión pública para que exista una mayor eficiencia en la asignación de recursos en la economía, es decir, para que se maximice el

aprovechamiento del dinero por parte del sector privado. Pero otras veces estos efectos en la economía pueden ser negativos. Así sucede, por ejemplo, cuando el Estado relaja su disciplina fiscal, de tal modo que se precipita una crisis financiera y económica, como ocurrió en la primera década del siglo XXI en ciertos países europeos (como España y Grecia), donde un inadecuado manejo de las finanzas públicas generó despidos masivos de trabajadores del sector público, agudizando la caída de la demanda, que a su vez acarreó una importante disminución de la oferta, haciendo que las empresas pasaran a producir y vender menos, y completando así el cuadro de una recesión económica.

9. PREGUNTAS

1. ¿Cuáles son las tres posiciones acerca del análisis científico en materia económica y jurídica, relativas a las finanzas públicas?
2. ¿En qué consisten las demandas sociales de primera generación y segunda generación?
3. ¿En qué consisten los cuatro ingresos del Estado?
4. ¿En qué consisten los dos efectos de la política fiscal?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO II

DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA

1. INTRODUCCIÓN

El derecho de la hacienda pública constituye el marco jurídico de referencia general más próximo que sirve para entender al derecho tributario.

2. DENOMINACIÓN

La corriente mayoritaria prefiere la expresión «derecho financiero» para referirse a las normas que regulan las finanzas públicas. Sin embargo, en países como Colombia, se recurre a la expresión «derecho financiero» para aludir a las normas que regulan a los intermediarios financieros, que generalmente pertenecen al sector privado, tales como bancos y compañías financieras. Por esta razón, Mauricio Plazas Vega (2000, pp. 254-256) es partidario de la expresión «derecho de la hacienda pública» para hacer referencia a las normas oficiales que regulan las finanzas públicas. Coincidimos con su postura, porque ayuda a precisar la distinción entre las diferentes ramas del derecho.

3. EPISTEMOLOGÍA

En el plano jurídico, existen tres aspectos que deben ser tomados en cuenta: el hecho, que es el fenómeno de las finanzas públicas; el derecho

de la hacienda pública, que consiste en las normas oficiales que regulan el proceso de ingresos y egresos del Estado; la ciencia de la hacienda pública, que tiene que ver con el estudio de las referidas normas oficiales (legislación, jurisprudencia, contratos, etcétera).

También es conveniente aclarar que la expresión «hacienda pública» suele ser utilizada para referirse tanto a las normas que regulan a las finanzas públicas como a la disciplina científica que estudia estas normas.

4. CONCEPTO

Desde un punto de vista mundial, vamos a referirnos solamente al concepto de derecho de la hacienda pública que ha sido desarrollado al interior de la familia del derecho romano-germánico.

Sobre el particular, Rafael Calvo Ortega señala que el derecho de la hacienda pública es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera pública, entendida como el proceso de ingresos y gastos que realiza el Estado.

4.1. Aspectos de la actividad financiera pública

Nos encontramos ante un actor central, que es el Estado y que resulta ser el titular de la actividad financiera pública. En cambio, los privados (personas naturales, empresas e intermediarios financieros tales) son los principales actores participantes en la actividad financiera privada.

Observamos, además, que la actividad fiscal se expresa a través de la obtención de ingresos y ejecución de gastos, unidades de la actividad financiera que mantienen una relación de interdependencia: es impensable referirse al ingreso sin referirse al gasto y viceversa.

No está de más advertir que la actividad financiera pública se encuentra muy vinculada al dinero y que, de hecho, el proceso de ingresos y egresos fiscales se materializa en el flujo de billetes y monedas que maneja el Estado. En este sentido, quedan excluidas de la actividad financiera pública todas aquellas otras prestaciones económicas de carácter obligatorio a favor

del Estado, que persiguen el cumplimiento de fines públicos, pero que no tienen que ver con el dinero. Podemos citar como ejemplo el caso de las expropiaciones, figura en la que los particulares tienen la obligación de transferir la propiedad de sus inmuebles a favor del Estado para que se pueda continuar con la construcción de una carretera.

El gasto fiscal, por otro lado, se traduce en la provisión de servicios públicos, entendidos como los bienes del Estado y las actividades que realiza. Aquel apunta a la satisfacción de fines públicos —es decir, necesidades sociales—, a diferencia de la actividad financiera privada, que más bien tiene que ver con la satisfacción de necesidades individuales.

En conclusión, advertimos que en la actividad financiera pública los elementos con relevancia jurídica son la presencia central del Estado, el flujo de ingresos y gastos en cabeza del Estado, dinero, suministro de bienes y servicios por parte del Estado y fines públicos. Conjugando estos elementos, se puede sostener que la actividad financiera pública consiste en que el Estado recurre a ciertos medios, tales como el ingreso y gasto, materializados en dinero, para producir bienes y servicios para efectos del cumplimiento de sus fines públicos.

4.2. Aspectos jurídicos de la actividad financiera pública

Ya hemos examinado que, dentro de la actividad financiera del Estado, se encuentra ciertos aspectos económicos y jurídicos, entre otros. Ahora, nos concentraremos en los aspectos relevantes para el derecho.

4.2.1. Fuentes de la norma jurídica

Los aspectos jurídicos están conformados por las leyes, los contratos, las sentencias judiciales, los laudos arbitrales, etcétera, que generan normas oficiales para las finanzas públicas, lo que quiere decir que los aspectos jurídicos no quedan reducidos solamente a la ley, sino que contemplan otros elementos para que el Estado obtenga préstamos de dinero o laudos arbitrales que resuelven ciertos conflictos de intereses económicos entre el Estado y los privados.

4.2.2. Universo de la materia jurídica

Además de las normas contempladas en las leyes, contratos y sentencias, también hay que tomar en cuenta los principios y valores, en la medida que constituyen los grandes marcos de referencia para la organización y aplicación de los preceptos normativos. Por ejemplo, a partir del principio de legalidad se puede sostener que en el mundo del derecho de la hacienda pública no existe ingreso o gasto sin ley; es decir, cada uno de estos aspectos de la actividad financiera necesariamente tiene que estar regulado por preceptos normativos que se encuentran en determinado dispositivo legal.

Por otra parte, conforme a la teoría tridimensional del derecho, según la cual la materia jurídica está compuesta por valores, normas y hechos, el aspecto jurídico también alcanza a las relaciones entre las normas financieras públicas y la realidad social, económica y política, a nivel nacional e internacional.

4.3. Derecho público

En la medida que el derecho de la hacienda pública consiste en cierto sistema normativo que tiene un carácter impositivo, toda vez que es establecido de modo unilateral por parte del propio Estado, esta rama del derecho se ubica dentro de una de las grandes áreas de todo sistema jurídico, que es el área del derecho público, un conjunto de normas que establecen una relación de subordinación entre el Estado y los particulares.

5. HISTORIA

Marcial Rubio Correa señala que, luego de las sucesivas revoluciones que se suscitaron a partir del siglo XVII en Inglaterra, Francia y Estados Unidos, el Estado moderno comenzó a ser organizado mediante cuadros de autoridades y equipos de ejecutivos para atender los asuntos públicos. Mientras que en el parlamento se encontraban las autoridades encargadas de la toma de decisiones, en el incipiente Poder Ejecutivo se

venía formando los equipos que tenían la tarea de poner en marcha estas decisiones. Es entonces que el derecho administrativo cobró protagonismo, constituyendo la rama inicial del derecho público que pasó a disciplinar toda la actividad fiscal, incluida la actividad financiera pública.

Con el paso del tiempo, se empezó a tomar conciencia de que la actividad financiera pública estaba adquiriendo ciertos rasgos propios que la diferenciaban de las demás actividades estatales. Una de estas particularidades tenía que ver con su instrumentalidad. Recurriendo al esquema de los medios y fines, se puede decir que la actividad financiera pública constituye un medio; es decir, se trata de un mecanismo que es utilizado para satisfacer fines públicos.

En este sentido, es importante distinguir entre la actividad y sus fines; pues, mientras la determinación de los objetivos públicos específicos que tenía que cumplir el Estado fue una tarea que originalmente tocó definir al derecho administrativo, la actividad financiera pública comenzó a ser concebida como la abastecedora de todos aquellos medios, como el ingreso y el gasto, que permitían que el Estado pueda cumplir sus fines. El derecho de la hacienda pública se ha venido especializando en la regulación de este flujo dinerario que es manejado por el Estado.

La actividad financiera pública (proceso de ingresos y gastos fiscales) se diferencia de otras actividades administrativas, tales como la organización y funciones de la policía: en que la primera tiene que ver con temas económicos y monetarios, mientras que las demás se relacionan con asuntos de gestión.

Es dentro de este contexto que César García Novoa (2009, p. 29) señala que, en las primeras décadas del siglo XX, los aspectos estrictamente jurídicos relativos a la actividad financiera pública también comenzaron a cobrar mayor distinción, iniciándose de este modo el proceso de maduración del derecho de la hacienda pública, que llevó, finalmente, a su desprendimiento del derecho administrativo.

Benvenuto Griziotti resume esta evolución señalando que el derecho constitucional establece los fines del Estado, mientras que el derecho

administrativo elabora los medios que resultan necesarios para el logro de estos fines. El derecho de la hacienda pública se encarga, por su parte, de facilitar la efectivización de estos medios.

6. RAMAS

En el derecho de la hacienda pública, existen cuatro ramas básicas:

- a) El derecho tributario: reglas que regulan al tributo.
- b) El derecho de crédito público: reglas sobre el endeudamiento fiscal.
- c) El derecho patrimonial público: reglas sobre las utilidades de las empresas estatales y uso de bienes de dominio del Estado.
- d) El derecho presupuestario: reglas sobre la programación del ingreso y gasto público.

No están comprendidas las reglas relativas a las sanciones pecuniarias de carácter administrativo, tales como las multas por infracciones de tránsito; pues, si bien es cierto que se trata de prestaciones pecuniarias de cumplimiento obligatorio que favorecen al Estado, también es verdad que la finalidad que persiguen es la corrección de conductas ilegales y no el financiamiento de la caja fiscal.

7. AUTONOMÍA

Víctor Andrés García Belaúnde señala que lo que entendemos como derecho de la hacienda pública es autónomo, atendiendo a su objeto, principios y tipo de norma.

7.1. Unidad de objeto

El derecho de la hacienda pública posee cierta unidad de objeto, que está constituida por el conjunto normativo que disciplina a la actividad financiera pública y abarca varias materias, tales como el tributo, el

préstamo, los ingresos patrimoniales y el gasto. A su vez, estos tópicos responden a ciertos denominadores comunes, entre los cuales cabe destacar a los medios que son destinados a la satisfacción de fines públicos y a la existencia de una íntima comunión entre el ingreso y gasto.

Sin embargo, importantes estudiosos —como el de Héctor Villegas— sostienen una posición contraria, pues señalan que las referidas materias no guardan comunión suficiente y que existen entre ellas importantes diferencias. Por ejemplo, por el lado de los ingresos, una institución jurídica fundamental es la obligación tributaria (o contractual en los casos de préstamos), mientras que en materia del gasto, más bien, una de las figuras centrales es la competencia que tiene cada nivel de gobierno (nacional, regional y municipal) para ejecutar desembolsos. La obligación y la competencia funcional constituyen materias que guardan importantes diferencias de fondo en el plano conceptual y técnico.

7.2. Principios especiales

Juan Carlos Morón Urbina señala que, en la Constitución Peruana de 1993, los principios presupuestarios son: administración común de los recursos públicos (artículo 77), anticipación (artículos 78 y 80), anualidad (artículo 77), competencia (inciso 4 del artículo 102 e inciso 17 del artículo 118), equilibrio presupuestario (tercer párrafo del artículo 78), especificación (artículo 79), especialidad temática (tercer párrafo del artículo 74), justicia presupuestaria (segundo párrafo del artículo 77), progresividad de exigencias onerosas (undécima disposición final y transitoria), unidad (artículos 77 y 192), reserva de deuda pública especial (artículo 78) y la garantía de pago de la deuda externa regular (artículos 75 y 78).

7.3. Normas particulares

El derecho de la hacienda pública tiene normas exclusivas tales como la ley del presupuesto público (primer párrafo del artículo 78 de la Constitución),

ley de equilibrio financiero (segundo párrafo del artículo 78 de la Constitución), ley de endeudamiento (segundo párrafo del artículo 75 de la Constitución), ley de créditos suplementarios (tercer párrafo del artículo 80 de la Constitución), ley de habilitaciones (tercer párrafo del artículo 80 de la Constitución), ley de transferencias de partidas (tercer párrafo del artículo 80 de la Constitución), ley 28112 (denominada «Ley marco de la Administración Financiera del Sector Público»), etc.

8. ASPECTOS CONSTITUCIONALES

La actividad de las finanzas públicas se encuentra regulada desde el nivel jurídico más alto; es decir, desde la Constitución.

8.1. Constitución económica

Existe un marco constitucional de primer grado, conocido como constitución económica, que constituye la aproximación normativa más general acerca de la actividad financiera del Estado. En la primera mitad del siglo XX, se advierte una transición del Estado liberal de derecho hacia el Estado social de derecho, postulándose una mayor intervención del Estado en la sociedad y la economía. Baldo Kresalja y César Ochoa (2009, p. 139) señalan que, en este contexto, surge el derecho constitucional económico. Alberto Dalla Via advierte que se trata de cierta área del derecho constitucional que contiene un conjunto de reglas básicas para la economía, sea privada o pública.

El punto inicial es que se observa el Estado «para afuera» por lo que se pone atención en las normas relativas a las vinculaciones entre el Estado y la economía. En ese sentido, el artículo 43 de nuestra Constitución consagra un Estado social de derecho; mientras que, por su parte, el artículo 58 de la Constitución plantea una economía social de mercado. Por tanto, el rol del Estado en la economía no solamente es subsidiario, sino también solidario. Este modelo político y económico condiciona a la actividad financiera pública en la medida que esta última tiene una extensión

bastante limitada (rol subsidiario) en comparación con el volumen total de la riqueza económica que se moviliza en el sector privado. Además, el referido modelo político y económico fija un direccionamiento de la actividad financiera pública con especial énfasis en las áreas sociales de salud y educación (rol solidario).

8.2. Constitución financiera

Examinaremos otro marco constitucional, esta vez de segundo grado. El punto inicial es que se observa al Estado «hacia dentro». Por tanto, es menester fijarnos en las normas constitucionales que tienen que ver con la actividad financiera del Estado propiamente dicha.

8.2.1. Concepto

Klaus Ulsenhimer señala que el conjunto de reglas constitucionales relativas al tema exclusivo de las finanzas públicas recibe la denominación de «constitución financiera». Por el lado de los ingresos, están las reglas sobre el tributo, préstamos, aprovechamiento económico del patrimonio del Estado y empresas públicas. A su turno, en la parte del gasto, se encuentran las reglas que establecen un direccionamiento de los desembolsos del fisco hacia las áreas de salud, educación, seguridad, etcétera. Finalmente, merecen mención especial las reglas sobre el presupuesto público.

Sobre el particular, entre el artículo 58 y el 65 de la Constitución, se encuentran los dispositivos relativos a las actividades estatales en las áreas de seguridad, servicios públicos, infraestructura, salud y educación. Por otra parte, entre el artículo 74 y el 82, se encuentran las normas que tienen que ver con el financiamiento de estas actividades fiscales, tales como las reglas relativas al régimen tributario y deuda pública; y la ordenación de la actividad financiera estatal a través del presupuesto público.

8.2.2. Aportes de la constitución financiera al derecho de la hacienda pública

Desde la perspectiva de fuentes del derecho de la hacienda pública, se consagra la preeminencia de la Constitución sobre la ley; es decir, el análisis jurídico de la actividad financiera pública debe empezar, necesariamente, por tomar en cuenta las consideraciones del derecho constitucional. Además, otra fuente del derecho comienza a cobrar mayor protagonismo: la jurisprudencia constitucional; es decir, las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a la actividad financiera pública.

Por otro lado, se enriquecen los métodos de interpretación de las normas jurídicas, cada vez que —conjuntamente con los clásicos métodos de interpretación generalmente admitidos en derecho, tales como los métodos literal, sistemático, histórico y sociológico— también pasa a ser necesaria la consideración de los métodos interpretativos que son propios del derecho constitucional, tales como la interpretación institucional y la interpretación social, según una interesante explicación por parte del Tribunal Constitucional del Perú en su Sentencia 0008-2003-AI/TC del 22 de noviembre de 2003.

8.2.3. Potestad financiera

Villegas (2005, pp. 80-81) entiende por «potestad financiera» la posibilidad consagrada por el derecho para que el Estado capte ingresos y ejecute sus gastos, que ha sido otorgada por la sociedad al Estado a través de una instancia especial conocida como «poder constituyente» y que se materializa en el texto expreso de la Constitución en la parte de regulación de las finanzas públicas (constitución financiera).

El Estado puede realizar solamente ciertas actividades para obtener ingresos. Estas actividades son, entre otras, la captación de tributos, el endeudamiento, la explotación del patrimonio del Estado y la obtención de utilidades que generan las empresas públicas.

De este modo, en el mundo del derecho, queda excluida toda posibilidad de arbitrariedad; es decir, el Estado no puede realizar una actividad cualquiera que no esté autorizada por la Constitución para proveerse de dinero, como, por ejemplo, la confiscación de los ahorros que tienen los privados en los bancos, aun cuando se pretenda la satisfacción de fines públicos.

En materia de gastos, el Estado no cuenta con libre albedrío, ya que la Constitución ha establecido criterios teleológicos que orientan esta parte de la actividad fiscal, tales como la facilitación efectiva de todas aquellas condiciones materiales para que las personas puedan desarrollar su proyecto de vida y la satisfacción de fines públicos.

8.2.4. Extensión de la potestad financiera

En primer lugar, nos interesa destacar que nos encontramos ante un proceso histórico para las ciencias sociales que se conoce como «juridificación de las finanzas públicas». Lago Montero señala que desde el siglo XIX ha habido importantes avances en cuanto al sometimiento de la actividad financiera pública al imperio del derecho. Como todo proceso histórico, no está exento de altas y bajas para el derecho de la hacienda pública. Se trata de un proceso permanentemente abierto a nuevos escenarios, de tal manera que nunca llega a un término.

En segundo lugar, consideramos importante tener presente que existe una tensión entre el poder político y el derecho. El poder de las finanzas públicas —es decir, la capacidad del Estado para procurarse ingresos y manejar sus gastos—, por naturaleza está compuesto de fuerzas centrífugas, de modo que siempre habrá de buscar un desenvolvimiento lo más amplio posible. La contraparte está a cargo del derecho, que más bien constituye un mecanismo de control social que procura establecer límites al desarrollo del poder financiero fiscal.

En este sentido, los contenidos materiales y la extensión de las normas oficiales que regulan la potestad financiera pública se encuentran directamente relacionados con el margen de maniobra con que habrá

de contar el Estado, según quede determinado en los procesos políticos de los países y regiones continentales.

En esta dinámica entre el poder político y el derecho, se advierte, de parte de este último, la existencia de dos tendencias. En primer lugar, está la posición que sostiene que en la constitución financiera debe existir un amplio nivel de regulación para evitar abusos, tanto por parte del Congreso de la República cuando genera leyes que regulan las finanzas públicas como del Poder Ejecutivo a la hora de realizar gastos. La posición contraria señala que es recomendable que en la constitución financiera exista el menor nivel de regulación posible para que el Estado tenga mayores posibilidades de eficiencia tanto en el diseño de las finanzas públicas por parte del Congreso de la República como en la ejecución del gasto.

9. PREGUNTAS

1. ¿En qué consisten los tres aspectos que en el plano jurídico deben ser tomados en cuenta en torno al fenómeno de las finanzas públicas?
2. ¿Qué es el derecho de la hacienda pública?
3. ¿En qué consisten los cinco aspectos de la actividad financiera pública con relevancia jurídica?
4. ¿En qué consisten las cuatro ramas del derecho de la hacienda pública?
5. ¿En qué consiste la constitución económica y la constitución financiera?

CAPÍTULO III

TRIBUTO

1. INTRODUCCIÓN

El ingreso tributario constituye una parcela de las finanzas públicas que tiene aspectos políticos, económicos, jurídicos y éticos. A continuación, vamos a revisar los aspectos económicos y jurídicos de los siguientes puntos: concepto de tributo, clasificaciones del tributo, clasificación tripartita de la tasa e ingreso parafiscal.

2. CONCEPTO DE TRIBUTO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

El tributo es un mecanismo que provee de ingresos dinerarios al Estado. Los privados generan riqueza económica, parte de la cual fluye hacia el fisco mediante el pago de tributos por parte de los particulares. Acto seguido, el Estado, a través del gasto, provee los bienes y servicios que procuran satisfacer las demandas sociales de primera generación (defensa nacional, orden interno, etcétera) y segunda generación (servicio de salud y educación).

3. CONCEPTO DE TRIBUTO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL SECTOR PRIVADO

El sector privado es el escenario donde las personas naturales y empresas realizan procesos productivos y de comercialización que satisfacen las necesidades de los consumidores. El tributo también es un instrumento que utiliza el Estado para producir ciertos efectos en el sector privado, particularmente en materia de inversión, ahorro y consumo.

Veamos un ejemplo relativo a las inversiones. Supongamos que la compañía AA arroja una utilidad anual de 100. Asumamos que el impuesto a la renta tiene la tasa nominal de 30%. Si aplicamos el impuesto a la renta de 30% sobre la utilidad de 100, entonces el monto del impuesto que la empresa paga al Estado es 30. ¿Cuánta es la utilidad de libre disposición que podría ser reinvertida en la compañía? La respuesta es 70. Al respecto, es posible apreciar que la carga tributaria genera cierta reducción de la capacidad de inversión (reversión) por parte de las empresas.

Ahora analicemos un ejemplo en materia de ahorro. Aída tiene un ahorro bancario de 100 000. El respectivo interés anual que paga el banco es 10%. Asumamos que el impuesto a la renta grava con la tasa nominal del 15% la percepción de estos intereses. Si aplicamos el impuesto a la renta de 15% sobre el interés anual de 100 000, entonces el monto del impuesto que Aída debe pagar al Estado es 1500. ¿Cuánto es el monto de interés de libre disposición para Aída? La respuesta es: únicamente 8500. Por tanto, es posible sostener que la carga tributaria provoca una reducción del rendimiento efectivo del ahorro privado.

Finalmente, examinemos un ejemplo relativo al consumo. Eliana es una abogada que se dedica a la prestación de servicios legales. El ingreso mensual de Eliana es 3000. Supongamos que el impuesto a la renta tiene la tasa nominal de 10%. Si aplicamos el impuesto a la renta de 10% sobre el ingreso de 3000, entonces el monto del impuesto que Eliana paga al Estado es 300. ¿Cuánto es el monto de libre disposición que queda para Eliana? La respuesta es: solamente 2700. En este sentido, se puede decir que la carga tributaria trae como consecuencia cierta

disminución de la capacidad de compra de Eliana para adquirir bienes y servicios (consumo).

4. DERECHO

Si bien es cierto que el tributo se fundamenta en la economía, también es verdad que tiene un contenido jurídico propio, tal como se explica a continuación.

4.1. Doctrina

No existe acuerdo generalizado a nivel de doctrina sobre el concepto de tributo. Proponemos, por tanto, una definición de tributo que enfatice aquellos rasgos que permiten establecer diferencias jurídicas con otros ingresos del Estado o con otras actividades que realizan los particulares ante este.

Entendemos que el tributo es una obligación cuya prestación consiste en dar una determinada suma de dinero, con carácter definitivo, al Estado y los particulares. Estos últimos tienen que gozar de riqueza económica. El tributo encuentra fundamento en la potestad tributaria y su fuente es la ley, mientras que su finalidad básica es financiar las actividades del Estado.

En primer lugar, el tributo es una obligación; es decir, consiste en cierto vínculo jurídico que, desde luego, queda entablado entre dos sujetos. De este modo se puede establecer una diferencia con otros ingresos del Estado como, por ejemplo, las utilidades de las empresas públicas en donde no existe vínculo alguno entre dos sujetos, pues la empresa estatal es el Estado mismo.

En segundo lugar, el objeto de esta obligación tributaria consiste en el aporte de cierta suma de dinero por parte de los particulares a favor del Estado. En cambio, tratándose de los deberes administrativos que tienen que cumplir los particulares ante el Estado —como la inscripción en el registro de la administración tributaria, emisión de comprobantes de pagos, etcétera— se tiene que el objeto de estos deberes más bien consiste en determinadas prestaciones de hacer.

En tercer lugar, el objeto de la prestación tributaria debe ser el dinero. No sucede lo mismo con otras actividades que realizan los particulares ante el Estado como, por ejemplo, con las donaciones en especie.

En cuarto lugar, la entrega de dinero a favor del Estado por concepto de tributo tiene que ser definitiva; es decir, sin lugar a devolución. Con el préstamo, por el contrario, el Estado tiene que devolver el monto prestado.

En quinto lugar, los sujetos de la obligación tributaria son el Estado y los particulares. No ocurre lo mismo en los casos de transferencias de fondos al interior del propio Estado cuando, por ejemplo, el gobierno nacional entrega dinero a los gobiernos locales.

En sexto lugar, los particulares tienen que gozar de riqueza económica (fundamento positivo) siempre y cuando de este modo pueda existir la obligación de transferir parte de esta riqueza a favor del Estado. Así, el tributo se diferencia de la multa; pues, en materia penal, el surgimiento de la obligación de pago de la multa tiene que ver con el incumplimiento de normas jurídicas (fundamento negativo) y no con la riqueza económica del agente infractor.

En séptimo lugar, el fundamento del tributo se encuentra en la potestad tributaria, entendida como cierto poder que tiene el Estado, sometido a la Constitución, para crear este tipo especial de ingreso financiero. Al respecto, el tributo encuentra otra diferencia con las multas, ya que el fundamento de estas reposa en la potestad sancionadora, que es la facultad del Estado, también sujeta a la Constitución, en cuya virtud puede imponer medidas correctivas.

En octavo lugar, la fuente del tributo es la ley. Desde la perspectiva de fuentes del derecho, sabemos que la ley es una de las tantas fuentes que es capaz de generar normas. De este modo, queda sentada una diferencia con otros ingresos del Estado, como los préstamos de dinero, cuya fuente normativa más bien es el contrato.

En noveno lugar, la finalidad básica del tributo consiste en el financiamiento de la actividad del Estado y recibe la denominación de «finalidad fiscal». Dentro de este orden de ideas, podemos establecer

una importante diferencia entre el tributo y el interés moratorio, ingreso fiscal cuyo propósito es indemnizatorio, porque persigue resarcir los daños y perjuicios causados al Estado debido al cumplimiento tardío de la obligación tributaria por parte de los particulares.

Por otra parte, es necesario puntualizar que el tributo también puede tener otras finalidades, denominadas «finalidades extrafiscales» como, por ejemplo, desalentar la realización de actividades que contaminan el medioambiente.

4.2. Código Tributario del Perú

El primer párrafo de la Norma II del Título Preliminar de nuestro Código Tributario —cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el decreto supremo 133-2013-EF del 22 de junio de 2013— utiliza la expresión «tributo», pero no ofrece un concepto al respecto. Una de las razones que explican el silencio de la ley es que se entiende que la elaboración de conceptos es una tarea que debe ser realizada por la ciencia del derecho y no por la norma legal.

4.3. Jurisprudencia del Perú

El Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal (órgano administrativo), a través de sus sentencias y resoluciones administrativas, se remiten a la doctrina para establecer un determinado concepto de tributo para estar en condiciones de resolver los casos concretos que les toca dirimir. Generalmente, en el concepto de tributo que elaboran estos órganos estatales no necesariamente están contemplados todos los aspectos que hemos planteado en la parte inicial del presente capítulo. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia 3303-2003-AA-TC (del 28 de junio de 2004), señala lo siguiente: «Así, el tributo es definido como: la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley» (Ataliba, 1987, p. 37).

En este caso, el concepto de tributo desarrollado a nivel jurisprudencial incluye conceptos como obligación, dinero, sujetos de la obligación tributaria (Estado y particulares), fundamento del tributo (cuando se utiliza la expresión «*ex lege*» se está haciendo referencia a la potestad tributaria), fuente del tributo (ley) y finalidad del tributo (que no constituya sanción por acto ilícito). Por otra parte, no se encuentran presentes otros aspectos que nos parece que también forman parte del concepto de tributo, tales como prestación, entrega definitiva del dinero y riqueza económica.

4.4. Consecuencias del concepto jurídico de tributo

Si el operador del derecho tributario identifica que determinado ingreso fiscal se encuentra comprendido dentro del concepto de tributo, ¿qué consecuencias jurídicas sobrevienen?

En primer lugar, el concepto de tributo determina el marco legal específico que resulta aplicable. En efecto, Medrano Cornejo señala que si un determinado ingreso fiscal cumple con la definición de tributo planteada por la doctrina jurídica más autorizada, entonces son aplicables los principios constitucionales tributarios (reserva de ley, igualdad, etcétera) y las reglas contenidas en el Código Tributario.

En segundo lugar, el concepto de tributo permite la determinación de las competencias de los órganos estatales especializados en la resolución de los conflictos relativos a esta clase especial de ingresos fiscales, tal como ocurre ante las siguientes instancias: Tribunal Constitucional, Poder Judicial, Tribunal Fiscal, Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Industrial (Indecopi), etcétera.

5. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La ciencia del derecho recurre al método de estudio lógico formal, delimitando objetos teóricos de estudio y clasificándolos para lograr mayor orden y profundidad en la elaboración del conocimiento. El tributo es

objeto de estudio del derecho y, desde luego, se han propuesto muchas clasificaciones.

¿Por qué es necesario que una de estas clasificaciones en particular, elaborada a nivel de doctrina, pase a ser consagrada por la ley? Lo que sucede es que una mayor regulación legal genera un mejor control de la potestad tributaria. En efecto, si la ley detalla las distintas modalidades de tributos, entonces el Estado, a la hora de ejercer la potestad tributaria, se verá sujeto a ciertos parámetros específicos de referencia que son de observancia obligatoria. De esta manera se evitan abusos por parte del poder político.

6. CLASIFICACIÓN TRIPARTITA DEL TRIBUTO

Entre las clasificaciones más difundidas en América Latina, se encuentra la denominada «clasificación tripartita del tributo», en cuya virtud el tributo se puede subdividir en impuesto, contribución y tasa. Esta tendencia ha sido ratificada por el artículo 2.2 del Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), cuya última versión actualizada es de mayo de 2015. Nuestro Código Tributario encaja en esta tendencia internacional cuando la Norma II del Título Preliminar señala que el tributo se clasifica en impuesto, contribución y tasa.

6.1. Impuesto

El literal a de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: «Impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado». Entonces, se define al impuesto negando la posibilidad de generar un gasto individualizable por parte del fisco. La definición contemplada por nuestro Código Tributario merece una crítica especial.

Jorge Bravo Cucci (2009, p. 77) señala que la riqueza económica que posee el deudor tributario constituye el aspecto central que otorga

identidad jurídica al impuesto. Esta posición se ve corroborada por el Modelo de Código Tributario (CIAT) antes citado, cuyo artículo 3 señala lo siguiente: «Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo». En cambio, la definición de «impuesto» que propone nuestro Código Tributario no contempla este aspecto medular relativo a la riqueza económica del privado.

Las evidencias de riqueza económica son la renta, el patrimonio y el consumo. Sobre el particular, los principales impuestos en el Perú son los siguientes: a) el impuesto a la renta, cuyo punto de partida es la obtención de renta por parte de las personas naturales y las personas jurídicas; b) el impuesto predial, cuyo punto inicial es la propiedad de predios por parte de las personas naturales y personas jurídicas; y c) el impuesto general a las ventas (IGV), cuyo punto de partida son las compras de bienes y servicios que realizan las personas naturales.

6.2. Contribución

El literal b de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario dispone lo siguiente: «La contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales».

El aspecto central que otorga identidad jurídica a la contribución es el beneficio que proviene de la realización de obras públicas o servicios públicos por parte del Estado. Eduardo Sotelo Castañeda precisa que, aunque nuestro Código Tributario no lo dice de modo expreso, debe entenderse que en este caso nos encontramos ante la figura del «beneficio diferencial» en el sentido que la actividad fiscal tiene que producir un beneficio económico para cierto sector de la sociedad.

Un ejemplo de contribución es la denominada «contribución especial de obras públicas» regulada en los artículos 62 y siguientes de la llamada «Ley de tributación municipal», cuyo texto se encuentra en el decreto

legislativo 776 de diciembre de 1993. Una municipalidad construye una pista asfaltada; entonces, se eleva el valor de los predios que están ubicados a los costados de esta vía. Se trata de una plusvalía que solamente va a ocurrir en estos inmuebles y no en el conjunto de todos los predios del distrito. Si el financiamiento de la obra va a ser por la vía tributaria, entonces la figura correcta que debe ser utilizada por la municipalidad es la contribución que debe ser pagada por los propietarios de los inmuebles beneficiados.

6.3. Tasa

El literal c de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: «La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente».

Se trata de una materia con cierto grado de complejidad, en la que advertimos la presencia de cuatro aspectos que otorgan identidad jurídica a esta clase específica de tributo. Estos son los siguientes: servicio, servicio público, servicio individualizable y efectivización del servicio.

6.3.1. Servicio

Con relación al universo de actividades involucradas, solo tienen cabida los servicios y no las obras. Entonces, la actividad estatal debe consistir en el desarrollo de prestaciones de hacer. Un ejemplo de servicio puede ser el mantenimiento de parques y jardines por parte de la municipalidad.

6.3.2. Servicio público

Para Christian Guzmán Napurí, el servicio público consiste en toda prestación de hacer que es realizada por el Estado y cuya finalidad consiste en la satisfacción del interés general sujeta a un régimen de derecho público. Para que un servicio sea público, es necesaria la presencia de tres circunstancias. En primer lugar, el servicio tiene que ser realizado por el Estado. En segundo lugar, la finalidad que se persigue debe consistir

en la satisfacción del interés público. En tercer lugar, el servicio se debe encontrar regulado por normas que pertenecen al derecho público. Por ejemplo, el servicio de seguridad ciudadana que presta el gobierno local (serenazgo) constituye una actividad que es realizada por el Estado a través de la municipalidad para satisfacer una necesidad pública, que es la seguridad. Esta actividad se encuentra prevista en cierta ley que pertenece al derecho público en la medida que el artículo 72.2.5 de la ley 27972 de mayo del 2003 —denominada «Ley orgánica de municipalidades»— señala que es de competencia del gobierno local la prestación del servicio de seguridad ciudadana.

6.3.3. Servicio individualizable

Villegas sostiene que si el Estado presta servicios indivisibles —prestaciones que no se pueden fragmentar en unidades independientes—, entonces menos cabe pensar en servicios individualizables; es decir, en servicios que permiten la identificación de sus efectos en determinado sujeto particular. Esta clase de servicios indivisibles se pueden financiar con impuestos.

Además, Villegas señala que solo si el Estado presta servicios divisibles, es posible pensar en servicios individualizables. Esta clase de servicios son susceptibles de ser financiados con tasas. Por ejemplo, podemos pensar en el otorgamiento de la licencia municipal de funcionamiento. En este caso, nos encontramos ante un servicio divisible y, por tanto, individualizable toda vez que es posible identificar los efectos que la licencia produce respecto de cierto sujeto particular.

6.3.4. Efectivización del servicio

El servicio tiene que ser realmente prestado. ¿Qué se entiende por la efectiva prestación del servicio? Mario Alva Matteucci plantea que existen dos posibles respuestas. La primera apunta a que sea suficiente que el Estado lleve a cabo el servicio sin interesar si el particular utiliza o no el servicio. En este sentido, la efectivización del servicio se concibe desde la

perspectiva del Estado en calidad de proveedor. La segunda, más bien, apunta a que no baste con que el Estado proceda con la prestación del servicio, sino a que es necesario que el particular lo utilice. Al respecto, la efectivización del servicio se mira desde la perspectiva del sujeto particular como usuario del servicio estatal.

Considerando un criterio financiero estricto, debería prevalecer la primera alternativa. Es suficiente que el Estado haya incurrido en gastos y ponga en marcha el respectivo servicio público para que se justifique algún tipo de financiamiento (tasa). ¿Se puede concebir que el Estado incurra en gastos y consiguientemente ponga en marcha un determinado servicio sin que exista financiamiento? La respuesta es negativa.

Si, por ejemplo, la municipalidad dispone que un camión recolector de basura pase todos los días frente a un predio «X», entendemos que ante un gasto ya realizado (compra de combustible para el camión), acompañado de una prestación (cumplimiento de la ruta por parte de esta unidad vehicular para recoger la basura), entonces corresponde el respectivo ingreso (tasa) para financiar esta actividad estatal. En la lógica estricta de las finanzas públicas es irrelevante que el predio se encuentre habitado, en cuyo caso el poseedor usa el servicio público en la medida que el camión recoge la basura que coloca esta persona en la puerta de su domicilio, o que el predio se encuentre deshabitado, de tal modo que el camión no recoge basura alguna en este domicilio.

7. PRECIO PÚBLICO

En este punto específico de nuestro estudio, conviene revisar las diferencias entre dos temas puntuales: la tasa y el precio público.

7.1. Doctrina

Es verdad que la tasa y el precio público constituyen ingresos públicos que guardan ciertas semejanzas en la medida que financian servicios que presta el Estado. Sin embargo, uno de los criterios para distinguir estos recursos

tiene que ver con el origen de la relación jurídica que queda entablada entre el particular y el Estado. Si esta relación se origina en cierto dispositivo legal, nos aproximamos al concepto de tasa. Si queda entablada debido a la voluntad de un sujeto particular, en cambio, nos encontramos más próximos a la definición de precio público.

Por ejemplo, la ley obliga a las empresas a obtener una licencia municipal de funcionamiento. En este caso, la relación entre el particular y el Estado queda entablada por un mandato legal. Entonces, el financiamiento de esta actividad estatal se encuentra más próximo al concepto de tasa.

Por otro lado, si es que un particular, por ejemplo, necesita cierta fotocopia de un determinado documento y acude de modo voluntario al servicio de fotocopia que presta el gobierno local, la relación jurídica que queda entablada entre el Estado y el particular obedece a la voluntad de este último. En este caso, la financiación de esta actividad fiscal está más cercana a la definición de precio público.

7.2. Legislación peruana

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: «No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual». Como se aprecia, si el servicio estatal tiene origen contractual, el respectivo financiamiento tiene que ser a través del precio público; en cambio, si el servicio fiscal tiene origen legal, entonces el respectivo financiamiento debe ser vía tasa.

Esta diferenciación entre precio público y tasa determina el marco normativo aplicable en la medida que el precio público se encuentra regulado por el derecho administrativo, mientras que las tasas se encuentran sometidas al derecho tributario, de modo que resultan aplicables los principios constitucionales tributarios (reserva de ley, igualdad, etcétera), Código Tributario, Ley orgánica de municipalidades, Ley de tributación municipal, así como las normas particulares que tienen que ver con la creación y estructuración de cada tasa en particular.

8. CLASIFICACIÓN BIPARTITA DEL TRIBUTO

Aparte de la clasificación tripartita del tributo, en doctrina, también existe la clasificación bipartita del tributo, que ha encontrado recepción en la legislación peruana.

Para un cabal entendimiento de esta clasificación, es menester empezar por el tema relativo a la estructura lógica de la norma legal tributaria. Esta estructura es como sigue: Si «P» entonces «Q» —es decir que, a determinado supuesto «P», le corresponde cierta consecuencia «Q»—, el contenido del supuesto de la norma legal puede ser un determinado hecho; mientras que el contenido de la consecuencia de la norma legal tiene que ver con la obligación tributaria.

A partir de los distintos hechos que pueden aparecer descritos en el supuesto de la norma jurídica, Geraldo Ataliba (2011, p. 169) señala que el tributo se puede clasificar en vinculado y no vinculado.

Habrá un tributo vinculado si en el supuesto de la norma se describe una actuación del Estado. Son los casos de las contribuciones y tasas. Supongamos que la norma legal señala que si se otorga una licencia municipal de funcionamiento, entonces se genera la obligación tributaria llamada tasa. Adviértase que en el supuesto de la norma se describe cierta actuación del Estado que consiste en el otorgamiento de la licencia municipal de funcionamiento.

En cambio, nos encontraremos ante un tributo no vinculado cuando en el supuesto de la norma no se describa un hecho por parte del Estado (actuación del Estado). Generalmente, el supuesto de la norma tiene que ver con un hecho económico que realiza el particular. Estos son los casos de los impuestos. Por ejemplo, supongamos que la norma legal establece que si una persona natural obtiene ingresos derivados de la realización de un trabajo que es prestado de modo dependiente, entonces la retribución está sometida al impuesto a la renta. Adviértase que en el supuesto de la norma se describe un hecho económico que consiste en la obtención de ingresos por parte de un particular.

Esta clasificación bipartita está presente en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario; pues, en la parte en que se refiere a las contribuciones, el supuesto de esta norma contempla a las obras públicas o actividades estatales. También se advierte que, en materia de tasas, el supuesto previsto en la Norma II tiene que ver con el servicio público estatal que es susceptible de ser individualizado en cierto sujeto particular. Como se aprecia, ambos supuestos normativos coinciden en hacer referencia a cierta actividad del Estado. Entonces, corresponde calificar a las contribuciones y tasas como tributos vinculados.

En cambio, en la parte que se refiere al impuesto de la Norma II, no aparece detallada una actividad específica del Estado. Desde esta perspectiva, corresponde señalar que el impuesto es un tributo no vinculado.

9. CLASIFICACIÓN DE LAS TASAS

En la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, se señala que las tasas pueden ser, entre otras, las siguientes: arbitrio, derecho y licencia. Seguidamente, pasamos a examinar cada una de ellas.

9.1. Arbitrio

El numeral 1 de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, señala lo siguiente: «Los arbitrios son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público».

El aspecto que otorga identidad jurídica especial al arbitrio tiene que ver con la prestación de servicios públicos básicos por parte del Estado, tales como limpieza, mantenimiento de parques y jardines y seguridad.

9.2. Derecho

El derecho viene a ser otro ingreso público del tipo tasa, cuyo hecho generador puede ser la prestación de servicios públicos de carácter administrativo o el uso de bienes públicos.

9.2.1. Prestación de servicios públicos de carácter administrativo

El numeral 2 de la Norma II del Título Preliminar de nuestro Código Tributario señala que «los derechos son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público». Entonces, el aspecto que otorga identidad jurídica a esta clase de tasa es la prestación por parte del Estado de un servicio público de carácter administrativo.

Muchas veces, el Estado desarrolla un conjunto de actuaciones regladas para atender intereses individuales de los particulares, que se conocen como procedimientos administrativos. Un ejemplo puede ser el trámite de cambio de domicilio a efectos que el Registro Nacional de Identidad y Estado Civil (Reniec) proceda con la emisión de un nuevo documento nacional de identidad (DNI) donde habrá de aparecer el nuevo domicilio. El pago que financia este procedimiento es una tasa-derecho.

9.2.2. Uso de bienes públicos

El numeral 2 de la Norma II del Título Preliminar de nuestro Código Tributario señala lo siguiente: «Los derechos son tasas que se pagan por el uso o aprovechamiento de bienes públicos». Entonces, el aspecto que otorga identidad jurídica a esta clase de tasa es el uso del bien público que pertenece a la esfera patrimonial del Estado.

Al respecto, el punto inicial de reflexión es que el Estado es titular de un patrimonio. Sobre el particular, debe tenerse presente que este patrimonio puede ser privado en la medida que satisface una necesidad del propio Estado como, por ejemplo, una cochera para el parqueo de los camiones que recogen la basura. Por otra parte, el patrimonio fiscal puede ser público si atiende una necesidad de la sociedad, tal como sucede con una vereda que ha sido construida por la municipalidad.

En el derecho constitucional moderno, para referirse al patrimonio público ya no se utiliza la expresión «bien público» (que aparece en el numeral 2 de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario). Al respecto, Kresalja y Ochoa sostienen que el término más actualizado

es «bienes de dominio público», que tiene dos posibles acepciones: bienes que son aplicados al uso público (como las playas, plazas, vías públicas, etcétera) y bienes destinados a la prestación de servicios públicos (locales para el desarrollo de la educación pública o la administración de justicia, por ejemplo).

Por su parte, Walker Villanueva Gutiérrez señala que, por vía excepcional, los bienes de dominio público pueden ser cedidos para uso exclusivo de los privados mediante autorizaciones y concesiones, según lo tiene previsto el artículo 73 de la Constitución. En estos casos específicos, el pago a favor del Estado que realizan los privados por concepto de uso de bienes de dominio público constituye una tasa-derecho. Por ejemplo, si una empresa realiza un pago al gobierno local por concepto de instalación de una cabina telefónica en la esquina de una vereda (vía pública); este pago constituye una tasa-derecho, según lo ha dejado establecido la resolución del Tribunal Fiscal 8296-2-01 (del 4 de octubre de 2001).

9.3. Licencia

El numeral 3 de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece que «las licencias son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización». Entonces, el aspecto que otorga identidad jurídica a esta clase de tasa es el otorgamiento de una licencia por parte del Estado a favor de un privado.

9.3.1. Alcances del término «licencia»

Para el derecho administrativo, el término «licencia» se refiere a aquel acto administrativo en cuya virtud el Estado autoriza a un privado para la realización de actividades civiles o comerciales en determinado lugar. En cambio, para el derecho tributario, el término «licencia» más bien hace referencia a cierto tributo o pago a favor del Estado que constituye una subespecie de tasa.

9.4. Utilidad práctica de la clasificación tripartita de la tasa

Una vez que cierto ingreso público ha sido identificado como arbitrio, derecho o licencia, queda automáticamente determinado el régimen normativo que resulta aplicable, toda vez que cada uno de estos ingresos tiene su propio marco regulatorio en el Código Tributario, Ley orgánica de municipalidades, Ley de tributación municipal y las ordenanzas que regulan a cada tasa en particular.

10. INGRESO PARAFISCAL

En el siglo XX ocurrió que, junto al ingreso tributario, comenzó a cobrar importancia otra clase de ingreso estatal denominado «ingreso parafiscal». Se trata de una figura que guarda ciertas semejanzas en relación con el tributo. A continuación, examinaremos esta clase de ingreso sui géneris.

10.1. Historia

En el siglo XX, a la luz de las ideas que propiciaban una mayor intervención del Estado en la sociedad y economía, comenzaron a aparecer ciertos organismos autónomos para atender intereses públicos (necesidades sociales) con algunas particularidades, como composición mixta por ser de orden público-privado o por ser de composición enteramente privada; y financiamiento fuera del presupuesto público.

Estos organismos especiales pasan a ser financiados mediante un ingreso especial que recibe la denominación de «ingreso parafiscal», que proviene del cumplimiento de cierta obligación de pago que tiene que estar prevista en la ley y debe ser cumplida por los sujetos que se benefician con las actividades que llevan a cabo los referidos organismos.

10.2. Naturaleza

¿Esta clase de ingresos tiene naturaleza tributaria? La respuesta depende del parámetro de referencia que se tenga para dilucidar la cuestión. Si se asume

que la naturaleza del tributo tiene que ver con el concepto del mismo, entonces la respuesta es negativa. Al respecto, ya hemos dejado establecido que uno de los aspectos que otorga identidad al tributo tiene que ver con la relación jurídica que queda entablada entre dos sujetos específicos que son el Estado y el particular; es decir, que uno de los sujetos de esta clase de relación es el Estado. Ahora bien, resulta que los ingresos parafiscales muchas veces financian a entidades que no pertenecen exclusivamente al Estado en la medida que su composición es mixta (público-privada) o muchas veces es exclusivamente privada.

Si asumimos, en cambio, que la naturaleza del tributo depende de lo que directamente establece una ley, entonces es suficiente que el Código Tributario señale que los ingresos parafiscales tienen naturaleza tributaria para que efectivamente sean considerados como tributos. Por ejemplo, en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 2 del citado Modelo de Código Tributario (CIAT) se 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. Estos tributos se regirán supletoriamente por las disposiciones de este Código».

Como se aprecia, el Modelo de Código Tributario (CIAT) considera tributo a los «ingresos parafiscales», que son aquellos que no encuadran exactamente en las categorías de impuesto, contribución o tasa.

10.3. Régimen legal aplicable

Para evitar que existan abusos por parte del Estado en la creación, diseño y aplicación de los ingresos parafiscales, resulta conveniente que esta clase de recursos se encuentren sometidos a la aplicación de las normas tributarias.

En nuestro Código Tributario no existe una norma expresa que señale de modo claro y directo que los ingresos parafiscales se encuentran regulados por las normas tributarias. Sin embargo, en la medida que el segundo párrafo del artículo 4 del Libro Primero del Código Tributario señala que «el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades

de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente», debe entenderse que, en definitiva, los ingresos parafiscales se encuentran sometidos a las reglas tributarias, tales como los principios constitucionales tributarios y el Código Tributario.

10.4. Aportaciones sociales

En el Perú, un ejemplo de ingresos parafiscales lo constituyen las aportaciones que financian a los sistemas de seguridad social en materia de salud y pensiones. En efecto, en nuestro país existe el sistema público de salud y el sistema público de pensiones, cuya financiación está a cargo de los privados.

El empleador financia al sistema público de salud mediante el pago mensual de una cuota a favor del Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS), que es una institución que ofrece servicios de salud especialmente al trabajador que labora de modo dependiente. Además, el trabajador financia al sistema público de pensiones a través del pago mensual de una cuota que realiza a favor de la Oficina de Normalización Previsional (ONP), institución encargada de administrar un fondo de pensiones.

¿Cuál es la naturaleza jurídica de estos pagos? Consideramos que, para nuestro Código Tributario, estos pagos tienen la naturaleza de ingresos parafiscales en la medida que no financian actividades de gobierno en sentido estricto (gobierno nacional, gobierno regional y gobierno local). Sobre el particular, resulta sintomático que nuestro Código Tributario se refiera a estos pagos recurriendo al término «aportación» y no «tributo», «impuesto» o «contribución» para señalar que esta clase de pagos se encuentran sometidos a las reglas del Código Tributario. En efecto, el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: «Las aportaciones al Seguro Social de Salud (EsSalud) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) se rigen por las normas de este código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo».

Esta apreciación se ve corroborada cuando en el punto 4 de los comentarios al artículo 8 del Modelo de Código Tributario (CIAT) tantas veces citado se señala lo siguiente:

Se regula la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, que corresponde a la predominante en el derecho positivo y en la doctrina, correspondiendo indicarse que las legislaciones de algunos países, agregan a la precitada clasificación tripartita a las aportaciones a la seguridad social, las cuales poseen características particulares que impiden asimilarlas directamente a alguna de las tres especies antes enunciadas.

11. PREGUNTAS

1. ¿Cuál es el concepto de tributo para las finanzas públicas?
2. ¿Cuál es el concepto de tributo que propone el autor del libro?
3. ¿En qué consiste la clasificación tripartita del tributo?
4. ¿En qué consiste la clasificación de las tasas?

CAPÍTULO IV

SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

1. CONCEPTO

El sistema tributario nacional es el conjunto de impuestos, contribuciones y tasas cuya creación, estructuración y aplicación responde a ciertos parámetros de referencia, que se encuentran en los principios constitucionales tributarios y reglas comunes contempladas en el Código Tributario de cada país.

2. ASPECTOS GENERALES SOBRE LA CREACIÓN Y ESTRUCTURA DE LOS TRIBUTOS

Veamos las reglas generales que son aplicables para la creación y estructuración de los tributos.

2.1. Constitución

La Constitución establece ciertos principios que orientan la creación de los tributos. Por ejemplo, el artículo 74 de nuestra Constitución contempla el principio de reserva de ley, estableciendo una lista cerrada de órganos estatales que pueden crear tributos. En este sentido, el gobierno nacional, a través del Congreso de la República o Poder Ejecutivo, puede crear impuestos. En cambio, los gobiernos regionales y gobiernos locales no tienen competencia para hacerlo.

Del mismo modo, la Constitución fija algunos principios que delimitan el contenido de los tributos. Por ejemplo, en el artículo 74 de la Constitución, se contempla el principio de igualdad. En este sentido, los sujetos que poseen similar nivel de riqueza económica deben soportar el mismo nivel de carga tributaria.

2.2. Código Tributario

El Código Tributario también fija reglas para la creación de tributos. Por ejemplo, en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario se establece que solo mediante el dispositivo legal denominado «ordenanza», los gobiernos locales pueden crear contribuciones y tasas.

Además, nuestro Código Tributario contiene reglas sobre los aspectos generales de la estructura de los tributos. Al respecto, vale la pena recordar que uno de los rasgos que otorga identidad jurídica al tributo es la figura de la obligación. Adviértase que a partir del artículo 1 del Libro Primero del Código Tributario se regulan los aspectos generales de la obligación tributaria.

3. ASPECTOS ESPECÍFICOS SOBRE LA CREACIÓN Y ESTRUCTURA DE LOS TRIBUTOS

Como acabamos de explicar, la Constitución y el Código Tributario fijan solamente parámetros generales en torno al diseño de los tributos. Por tanto, estos dispositivos dejan en libertad al legislador para que en cada oportunidad fije los aspectos particulares que individualizan al tributo que está creando y estructurando. Ya es la ley de cada tributo la que precisa un hecho que es capaz de generar el nacimiento de cierta obligación tributaria y también corresponde a esta ley el trabajo de detallar los aspectos puntuales de cada obligación tributaria: acreedor, deudor, base imponible, etcétera.

4. IDENTIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

El sistema tributario nacional es una figura compleja en la medida que constituye un todo en el que coexisten patrones de uniformidad y también rasgos de relativa diferenciación entre todos y cada uno de los tributos. Esta mixtura de aspectos permite la formación de un conjunto de tributos que es propio de cada país y que goza de una determinada identidad jurídica que permite establecer diferencias con relación a los sistemas tributarios de los demás. En este sentido, se puede sostener que no existen dos sistemas tributarios nacionales idénticos, aun cuando seguramente puedan existir importantes denominadores comunes entre sí como, por ejemplo, la coexistencia de impuestos a la renta, patrimonio y consumo.

5. JERARQUÍA DE LOS TRIBUTOS

En derecho, todos los tributos tienen el mismo nivel de importancia, ya que La Constitución y el Código Tributario no han establecido una jerarquía al respecto. En cambio, en el ámbito económico ya hemos visto que ciertos tributos (impuestos) son más importantes que otros (contribuciones y tasas) atendiendo a variables tales como peso específico en las finanzas públicas, impacto en la inversión, ahorro y consumo en el sector privado.

6. EJE DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Los sistemas tributarios que se han venido configurando a partir de la segunda mitad del siglo XX, especialmente en el centro y sur de América, giran en torno al impuesto al consumo general (IGV), aun cuando en los últimos tiempos se están comenzando a hacer esfuerzos para que el centro de gravedad pase a recaer sobre el impuesto a la renta, ya que este tributo resulta más idóneo para lograr que el sistema tributario nacional guarde mayor armonía con el principio constitucional de igualdad.

7. HISTORIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO CONTEMPORÁNEO EN EL PERÚ

Hasta fines de la década del ochenta del siglo XX, teníamos un gran desorden en materia de tributos. Contábamos con varias decenas de impuestos, a la par que una gran multiplicidad de contribuciones y tasas, muchas veces con superposiciones, numerosas excepciones o exoneraciones, etcétera. Este caos se explica, en parte, porque el principal ingreso del Estado era el préstamo, de modo que no había necesidad de un tratamiento más racional y ordenado de los ingresos tributarios.

Por otra parte, debido a la crisis financiera internacional, se inicia una nueva etapa en nuestra historia. A partir de la década del noventa del siglo XX, se produce una importante reestructuración de las finanzas públicas. En este contexto, el tributo pasa a constituir el principal ingreso del Estado. Entonces, resulta necesaria una profunda reforma de nuestro régimen tributario con la finalidad de llegar a una plantilla básica de tributos.

Entre 1990 y 1993, se produjo un intenso proceso de eliminación de tributos y de modo paralelo se realizó el perfeccionamiento del impuesto a la renta e IGV. Es así como, mediante el decreto legislativo 771 —denominado «Ley del sistema tributario nacional», vigente desde el 1 de enero de 1994—, finalmente quedó establecida la plantilla básica de tributos que se mantiene hasta el día de hoy, con algunas modificaciones introducidas, especialmente, en los primeros años del siglo XXI.

La relación de los tributos que aparecen en el decreto legislativo 771 es referencial. Es decir que no nos encontramos ante una lista cerrada de tributos que es inmodificable en el tiempo. El legislador siempre tiene la posibilidad de cambiarla, suprimiendo tributos o creando nuevos.

8. ESTRUCTURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

El primer párrafo del artículo 189 de la Constitución señala lo siguiente: «El territorio de la República está integrado por regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se constituye y organiza

el gobierno a nivel nacional, regional y local». Como podemos ver, la Constitución ha recurrido al criterio territorial para la organización de los diferentes niveles de gobierno del país, estableciendo una escala de orden nacional, regional y local.

Según las necesidades de financiamiento de cada nivel de gobierno, se ha venido diseñando la progresiva composición del sistema tributario nacional. Se trata de un proceso dinámico y permanente.

A continuación, pasamos al estudio de nuestro actual sistema tributario nacional.

9. GOBIERNO NACIONAL

El gobierno nacional está compuesto por los órganos políticos y administrativos cuya competencia es, como su nombre indica, de alcance nacional. Estos órganos son responsables de la implementación de políticas públicas estratégicas para la marcha de la sociedad, y de proveer los bienes y servicios a escala nacional.

9.1. Estructura

El gobierno nacional está compuesto por los clásicos órganos del Estado de derecho conocidos como Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, acompañados de una serie de entidades adicionales como, por ejemplo, el Ministerio Público, el Instituto Nacional Penitenciario, etcétera.

9.2. Finanzas públicas

Todas estas instituciones requieren de financiamiento para poder operar. Desde mediados de la década del noventa del siglo XX, los ingresos tributarios han pasado a constituir la principal fuente de financiamiento de estas instituciones al punto que, en promedio, constituyen más del 85% del total de ingresos que percibe el gobierno nacional. A continuación, expondremos los principales tributos que corresponden al gobierno nacional.

9.2.1. Impuestos ortodoxos

Nos vamos a concentrar en los principales impuestos que han existido a partir de la segunda guerra mundial para financiar a los Estados modernos de Occidente y que se encuentran previstos en el artículo 2.II.1 del decreto legislativo 771.

9.2.1.1. Imposición al consumo

Desde el punto de vista económico, se trata de aquellos impuestos que afectan las compras de bienes y adquisiciones de servicios que toda la población realiza a diario; es decir que nos encontramos ante los impuestos que gravan el gasto de la riqueza económica que llevan a cabo los particulares. Desde la perspectiva jurídica, nos estamos refiriendo, más bien, a los impuestos que se aplican a las ventas de bienes y prestación de servicios que realizan las empresas a favor de sus clientes.

El principal impuesto al consumo es el IGV, que en los últimos años ha tenido una participación cercana al 50% con relación al total de los ingresos tributarios del gobierno nacional, de manera que constituye el impuesto más importante para las finanzas públicas.

Este impuesto al consumo general se encuentra acompañado de un impuesto a los consumos específicos, llamado «impuesto selectivo al consumo» (ISC), que se aplica básicamente a la venta de combustibles, bebidas, cigarrillos y vehículos que realizan los fabricantes o importadores.

9.2.1.2. Imposición a la renta

El impuesto a la renta se aplica a los ingresos que obtienen las personas naturales y empresas. En los últimos años, este impuesto ha tenido una participación cercana al 40% con relación al total de los ingresos tributarios del gobierno nacional.

9.2.1.3. Nuevo régimen único simplificado

Por otra parte, más del 60% de la economía peruana es informal. Este sector está compuesto básicamente por empresas unipersonales de tamaño

reducido que pertenecen al sector minorista (kioskos, puestos de venta en los mercados de víveres, bodegas, talleres de reparación de vehículos, peluquerías, etc.). Para facilitar el tránsito hacia la legalidad por parte de estas unidades empresariales, se ha diseñado un régimen tributario más sencillo conocido como el «nuevo régimen único simplificado» (nuevo RUS), en cuya virtud el pago mensual de una suma muy reducida sustituye a los pagos del IGV e impuesto a la renta.

9.2.2. Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat)

Por otro lado, cabe referir que, de modo paralelo al perfeccionamiento de nuestro sistema tributario, también ha ocurrido que, entre 1990 y 1992, la Sunat experimentó un proceso de potenciación en las siguientes áreas estratégicas: a) recaudación del tributo (recepción del pago oportuno del tributo); b) cobranza coactiva (captación forzosa del tributo si el deudor no ha cumplido con el pago oportuno); y c) control (fiscalización de pagos y cálculos de los tributos realizados por los deudores). A partir de 1993, la Sunat empezó a desarrollar importantes labores de control especialmente en relación al deber de emitir comprobantes de pago. Posteriormente, se produjo una etapa más compleja cuando se comenzaron a llevar a cabo campañas de fiscalización del IGV. Finalmente, a partir del siglo XXI, la Sunat ha ingresado a una etapa mucho más elevada en lo que atañe a sus labores de control con el desarrollo importantes campañas de fiscalización del impuesto a la renta de cargo de las personas naturales y empresas.

9.2.3. Impuestos heterodoxos

En la última década del siglo XX, la Sunat llevó a cabo los primeros trabajos de campo (campañas de fiscalización) y llegó a detectar ciertas prácticas de evasión que demandaron nuevas estrategias por parte de la administración tributaria para ser combatidas. Estas prácticas de evasión consistían en el desarrollo de ciertas actividades económicas por parte de los particulares sin cumplir con la declaración y pago del IGV e impuesto a la renta.

Es así que, en los primeros años del siglo XXI, el Estado optó por la creación de algunos impuestos para luchar contra la evasión. En la medida que los nuevos impuestos no pertenecían a la plantilla básica del sistema tributario nacional (establecida por el decreto legislativo 771, vigente a partir de 1994), comenzaron a recibir la denominación de «impuestos heterodoxos», que revisaremos a continuación.

9.2.3.1. Impuesto temporal a los activos netos (ITAN)

Como se sabe, el impuesto a la renta grava las utilidades anuales de las empresas. Sucedió que muchas empresas, tanto grandes como medianas, declaraban a la Sunat que no tenían utilidades anuales, de tal modo que no existía la obligación de pagar el impuesto a la renta. Sin embargo, al Estado le llamaba la atención que estas empresas eran propietarias de importantes maquinarias (activos).

En estas circunstancias, el Estado consideró que la explotación económica de estas maquinarias de todos modos generaba un mínimo de rentabilidad para las empresas y que por tal razón debían tributar.

Dentro de este orden de ideas, el Estado creó el ITAN, que precisamente se calcula en función del valor de las maquinarias que son de propiedad de las empresas grandes y medianas.

9.2.3.2. Impuesto a las transacciones financieras (ITF)

Lo que sucedía era que, por ejemplo, la Sunat detectaba que muchos profesionales que venían trabajando de modo independiente no declaraban parte de sus ingresos con la finalidad de evadir el pago del impuesto a la renta.

La Sunat tomó nota de que muchos de estos ingresos eran depositados por los profesionales en sus cuentas bancarias personales. En este contexto, el Estado creó el ITF para gravar los movimientos de estas cuentas. Por tanto, estos profesionales tuvieron que empezar a declarar a la Sunat los ingresos y egresos que formaban parte de sus cuentas bancarias.

Gracias a estas declaraciones, la Sunat comenzó a obtener valiosa información sobre las rentas de estas personas naturales, facilitando las campañas de fiscalización para detectar y cobrar el consiguiente impuesto a la renta.

9.2.3.3. Retención y percepción del IGV

Por el lado de los impuestos al consumo, la Sunat también venía advirtiendo que en las cadenas de producción, comercialización y servicios existían empresas que no declaraban sus operaciones para evadir el pago del IGV. Por esta razón, se introdujeron en estas cadenas diversos regímenes de recaudación adelantada del IGV que técnicamente se conocen como «regímenes de retención y percepción del IGV».

Por ejemplo, el fabricante AA vende mercadería al mayorista BB. Muchas veces el fabricante AA evadía la declaración y pago del respectivo IGV. Mediante el sistema de retención del IGV, la compañía BB se debe quedar con una porción del precio que tenía que pagar a la empresa AA y luego procede con entregar este monto al Estado. Al final de cuentas, esta entrega de dinero al Estado por parte de BB viene a ser una recaudación adelantada del impuesto que la empresa AA tiene que abonar al fisco.

Veamos otro ejemplo, esta vez en materia de percepciones del IGV aplicable a los combustibles. El fabricante AA vende combustible al mayorista BB. A su vez, el mayorista BB vende este combustible a la empresa CC. Muchas veces el mayorista BB evadía la declaración y pago del IGV que correspondía a las ventas que realizaba a favor de la empresa CC. Mediante el sistema de percepción del IGV, si el mayorista BB compra combustible al fabricante AA, entonces —además del pago del respectivo precio— tiene que entregar al fabricante AA un monto adicional. Luego, el fabricante AA entrega al Estado este monto adicional. A final de cuentas, este monto adicional, ya captado por el Estado, viene a ser una recaudación anticipada del IGV que habrá de corresponder a la futura venta de combustible que realice la compañía BB a favor de la compañía CC.

9.2.3.4. Sistema de pago de obligaciones tributarias (SPOT)

Este mecanismo también suele recibir la denominación de «sistema de detracciones». Es importante puntualizar que, en rigor, el sistema de detracciones no es un impuesto, sino un procedimiento que facilita la recaudación de impuestos. Solamente adoptando una perspectiva de enfoque bastante amplia resulta posible incluir al sistema de detracciones como parte del sistema tributario.

La Sunat empezó a detectar que muchas empresas grandes y medianas no cumplían con la declaración y pago del IGV, impuesto a la renta y las aportaciones sociales que financian a los sistemas públicos de salud y pensiones. Entonces, el Estado ideó un sistema de detracciones para algunas transacciones económicas, que ciertamente están delimitadas en la ley, en cuya virtud el cliente se queda con una parte del precio que debería pagar al proveedor. Luego, el cliente deposita esta suma detruida en determinada cuenta del Banco de la Nación que está a nombre del proveedor. Finalmente, este proveedor tiene que destinar esta suma dineraria al pago a favor del Estado por concepto de IGV, impuesto a la renta y aportaciones sociales.

Por ejemplo, la empresa AA presta un servicio a la empresa BB por un precio total de 100. Asumamos que, según la legislación, la detracción es del orden del 10%. Entonces, la compañía BB paga a la empresa AA solamente 90. Esto significa que la compañía BB ha procedido con la detracción de un monto que equivale a 10. Acto seguido, la empresa BB deposita este monto en cierta cuenta del Banco de la Nación que está a nombre de la empresa AA. Finalmente, la compañía AA tiene que destinar este monto al pago del IGV, impuesto a la renta y aportaciones sociales.

9.2.4. Contribuciones

En el decreto legislativo 771, no se hace mención a las contribuciones toda vez que en el plano de la realidad no existen contribuciones que constituyan ingresos directos para el gobierno nacional. Sin embargo,

desde la perspectiva de la Constitución y el Código Tributario, no existe impedimento para que el gobierno nacional pueda crear contribuciones.

9.2.5. Tasas

El artículo 2.II.1.e del decreto legislativo 771 hace referencia expresa a una tasa especial que es la tasa-derecho por concepto de procedimientos administrativos. Aquí merece una mención aparte el tema de la irracionalidad de ciertas tasas-derecho que los particulares tienen que pagar por concepto de procedimientos administrativos. Este problema también es conocido como «barrera burocrática». Por ejemplo, muchas veces los altos montos que cobra el Estado por concepto de trámites no guardan coherencia con los costos de los procedimientos, de tal modo que se afecta a la inversión privada y se incentiva la informalidad de la economía.

10. GOBIERNO REGIONAL

Se trata de una instancia de gobierno cuyo ámbito espacial de competencia básicamente depende del territorio de cada departamento del país. De conformidad con el artículo 192 de la Constitución, el gobierno regional debe dedicarse a la promoción del desarrollo económico de su circunscripción.

10.1. Estructura

El segundo párrafo del artículo 190 de la Constitución peruana dispone la existencia de veinticinco gobiernos regionales. En este sentido, cada uno de los veinticuatro departamentos del Perú cuenta con esta instancia de gobierno. En el departamento de Lima existen dos gobiernos regionales: uno para la Provincia Constitucional del Callao y otro para el resto del departamento de Lima.

Por otra parte, el tercer párrafo del artículo 190 de la Constitución señala que mediante referéndum podrán integrarse dos o más

circunscripciones departamentales contiguas para constituir una región. Si en algún momento de nuestra historia se efectivizan proyectos de integración, entonces en ese momento habrá que recordar que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 190 de la Constitución, un territorio regional debería quedar establecido tomando en cuenta las áreas que resulten ser contiguas y que se encuentren integradas desde el punto de vista histórico, cultural, administrativo y económico.

Pasando al terreno de la práctica constitucional, se advierte que el proceso de regionalización se comenzó a efectivizar a partir del año 2003 mediante la puesta en marcha de veinticinco gobiernos regionales que en rigor son los gobiernos departamentales de siempre. En estos últimos años, han existido dos intentos fallidos para integrar circunscripciones departamentales con la finalidad de constituir espacios regionales más amplios.

En este sentido, la academia recomienda insistir en la puesta en marcha de una verdadera regionalización cuya base territorial para cada gobierno regional debería comprender los espacios de dos o más departamentos, de tal modo que algún día deberíamos llegar a un promedio de tan solo ocho gobiernos regionales en total.

En el caso específico de la capital de la república, el artículo 198 de la Constitución establece que no integra ninguna región, pero tiene un tratamiento especial previsto en los artículos 151 y siguientes de la Ley orgánica de municipalidades.

10.2. Finanzas públicas

Vamos a referirnos a los ingresos tributarios y ciertos ingresos no tributarios de los gobiernos regionales que, debido a su importancia, conviene tomarse en cuenta.

10.2.1. Impuesto

En el decreto legislativo 771, no se hace mención a los tributos que podrían constituir ingresos para los gobiernos regionales porque este dispositivo

legal inició su vigencia en 1994, mientras que los gobiernos regionales recién comenzaron a funcionar en el año 2003.

Hasta el día de hoy no contamos con la existencia de impuestos que pasen a formar ingresos directos de los gobiernos regionales. Al respecto, conviene señalar que no existe impedimento en la Constitución y el Código Tributario para la creación de impuestos que pueden constituir ingresos a favor de los gobiernos regionales.

En la medida que los impuestos de mayor cuantía para las arcas públicas son el IGV y el impuesto a la renta y resulta que ambos tributos constituyen ingresos directos del gobierno nacional, entonces es en esta instancia del Estado donde se acumula la mayor cantidad de los ingresos fiscales. Por esta razón, es a través del mecanismo de la transferencia de recursos —cuyo control lo tiene el gobierno nacional— que se lleva a cabo el financiamiento de la gran mayoría de los gobiernos regionales. En este supuesto se aprecia la existencia del fenómeno conocido como «centralismo fiscal».

10.2.2. Canon y regalía minera

Son pocos los gobiernos regionales que cuentan con importantes ingresos directos por concepto de canon y regalías, porque solo en estos casos se llegan a realizar actividades de explotación de recursos naturales a gran escala y de modo formal, como la inscripción en el Registro Único del Contribuyente (RUC), la declaración y pago de tributos, etcétera.

El canon y las regalías vienen a ser ingresos públicos que no constituyen tributos. En efecto, el canon no consiste en cierto pago que tiene que cumplir el privado a favor del Estado; más bien viene a ser la participación de los gobiernos regionales en la recaudación del impuesto a la renta y otros ingresos fiscales que pagan las empresas que se dedican a la explotación de los recursos naturales. En efecto, en la parte final del artículo 77 de nuestra Constitución, se señala lo siguiente: «Corresponde a las respectivas circunscripciones, conforme a ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de canon».

Por otra parte, en el caso específico de la regalía minera, tampoco nos encontramos ante un tributo en la medida que se trata de un ingreso público originario y no derivado. En efecto, la empresa minera paga al Estado un determinado monto por concepto de retribución, en función de la utilidad operativa trimestral que es obtenida por la explotación de minerales que, en principio, se encuentran dentro de la esfera patrimonial del fisco. Al respecto, se puede consultar la sentencia del Tribunal Constitucional 0048-2004-PI/TC y la ley 29788 (del 28 de septiembre de 2011).

10.2.3. Contribuciones y tasas

El segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución señala que los gobiernos regionales pueden crear contribuciones y tasas. En la práctica, estos órganos de gobierno, efectivamente, vienen generando estas clases de tributos que constituyen ingresos directos. En el caso específico de la tasa-derecho, por procedimientos administrativos, muchas veces se reproduce el problema de la generación de cargas tributarias irracionales, que constituyen barreras burocráticas que afectan a la inversión privada e incentivan la informalidad.

11. GOBIERNOS LOCALES

Son instancias de gobierno cuyo ámbito espacial de competencia tiene que ver con las áreas que corresponden a la provincia, distrito o centro poblado menor. Según el artículo 195 de la Constitución peruana, el gobierno local debe promover el desarrollo económico local y encargarse de la prestación de servicios públicos.

11.1. Estructura

González Guerrero afirma que, para 2014, existían 195 municipalidades provinciales y 1643 distritales. Además, hay que tener presente que existen 2052 municipalidades en los centros poblados menores.

11.2. Finanzas públicas

Vamos a examinar el financiamiento de los gobiernos locales. El decreto legislativo 771 no detalla los tributos que financian al gobierno local. Es criticable que una norma legal que pretende establecer la plantilla básica de los tributos del país no aborde el ámbito municipal. Esta situación quizás ha obedecido a razones históricas, pues ya hemos advertido que, a partir del año 1990, las finanzas públicas nacionales experimentaron una profunda transformación en la medida que los ingresos tributarios pasaron a constituir el principal ingreso del gobierno nacional. Por tanto, había que reordenar muy especialmente los impuestos que constituían ingresos directos para el gobierno nacional. De esta manera, el legislador concentró sus esfuerzos en la elaboración de una plantilla básica de los tributos que, en adelante, tenían que financiar al gobierno nacional. Desde este punto de vista, probablemente, se prefirió dejar para otra oportunidad una reforma sustantiva de los tributos que financian a los gobiernos locales. Se trata de una tarea que está pendiente por parte del Estado. De todos modos, entre los años 1990 y 1993, se realizaron algunos esfuerzos de simplificación de los tributos que financian a los gobiernos locales. De alguna manera, se hacía necesario el establecimiento de cierta plantilla básica en esta materia. Sobre el particular, el artículo 2.II.2 del decreto legislativo 771 indicó que una ley especial establecería la lista de los tributos que financian a los gobiernos locales.

En este sentido, se tiene que tomar nota del decreto legislativo 776, vigente desde enero de 1994, donde encontramos tan solo un artículo en cuya virtud se aprueba el famoso «texto de la Ley de tributación

municipal» (LTM), cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el decreto supremo 156-2004-EF del 15 de noviembre de 2004.

En el artículo 3 de LTM, se establece cuatro clases de tributos que financian a los gobiernos locales recurriendo a criterios administrativos y técnicos. En primer lugar, se hace referencia a los impuestos que son recaudados por la propia municipalidad (criterio administrativo). En el artículo 6 de la LTM, se detallan estas clases de tributo:

- a) Impuesto predial, que se aplica sobre el predio.
- b) Impuesto de alcabala, que afecta a las compras de predios.
- c) Impuesto al patrimonio vehicular, que se aplica al vehículo.
- d) Impuesto a las apuestas, que afecta a los juegos de apuestas.
- e) Impuesto al juego, que se aplica a juegos tales como bingo, pinball y lotería.
- f) Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, que afecta a la actividad cinematográfica, bailes sociales, etcétera.

En segundo lugar, el artículo 3 de la LTM se refiere a los llamados «impuestos nacionales» que son recaudados por la Sunat (criterio administrativo). Aquí se encuentran los siguientes tributos:

- a) Impuesto de promoción municipal, que viene a ser una suerte de IGV, pero de cuantía menor.
- b) Impuesto al rodaje, que se aplica a las ventas de combustible para vehículos que realizan la refinerías.
- c) Impuesto a las embarcaciones de recreo, que afecta a los yates, deslizadores, etc.
- d) Impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, que se aplica a ciertos juegos de salón.

En tercer lugar, el artículo 3 de la LTM se refiere a la contribución municipal (criterio técnico) y finalmente alude a la tasa municipal (criterio técnico) que también muchas veces genera el problema de las «barreras burocráticas».

Finalmente, cabe señalar que todos los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) que acabamos de repasar constituyen ingresos poco significativos para muchos de los gobiernos locales, porque están constituidos sobre poblaciones pobres o sobre zonas de alta informalidad. En estos supuestos, el canal de financiamiento más importante para los gobiernos locales consiste en la transferencia de fondos que provienen del gobierno nacional. Aquí también se aprecia con intensidad el fenómeno del centralismo fiscal. De manera excepcional, solo aquellos gobiernos locales que forman parte del territorio de un gobierno regional donde la extracción de recursos naturales es formal y se realiza en grandes volúmenes, muy probablemente perciben importantes ingresos por concepto de canon y regalía minera.

12. OTRAS ENTIDADES QUE NO FORMAN PARTE DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO

En la parte final del artículo 2 del decreto legislativo 771, se recurre a la expresión «para otros fines» a efectos de establecer la relación de ingresos que financian a ciertas entidades especiales que no son órganos de gobierno en sentido estricto.

Sobre el particular, se hace referencia a las «contribuciones de seguridad social» (ya hemos dejado establecido que, para el Código Tributario, estos pagos tienen la naturaleza de «aporte» y no de «tributo» o «contribución»), «contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial (Senati)» y «contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (Sencico)».

13. PREGUNTAS

1. ¿Cuál es el concepto de sistema tributario nacional?
2. ¿En qué consiste la plantilla básica del actual sistema tributario para el centro y sur de América?
3. Con relación al gobierno nacional, gobierno regional y gobierno local: ¿cuáles son sus estructuras y cómo se financian?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO V DERECHO TRIBUTARIO

1. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO

Conviene recordar la distinción de tres planos que giran en torno al tributo: hecho, norma jurídica y ciencia jurídica.

En primer lugar, se encuentra el hecho. El ingreso tributario resulta ser un fenómeno complejo en la medida que comprende aspectos políticos, económicos, jurídicos, etc. Nos interesa centrarnos en los «comportamientos» del Estado y de los particulares en torno al tributo, poniendo especial atención a cierta dinámica, en cuya virtud el Estado toma la iniciativa en cuanto a la creación, diseño y aplicación del tributo y, por otra parte, los particulares reaccionan cumpliendo o no con el tributo.

En segundo lugar, está la norma jurídica. Se trata de los principios y normas oficiales que regulan los comportamientos del Estado y los particulares en torno al tributo. Entonces, estas reglas disciplinan al poder político cuando se dedica a la creación, diseño y aplicación del tributo. Finalmente, esta clase de reglas tienen que ver con los comportamientos de los privados en relación al cumplimiento o incumplimiento del tributo. Desde luego, también se incluye el tema de la relación entre norma y sociedad, en donde se advierte la presencia de fenómenos tales como la evasión, elusión, informalidad, etcétera.

En tercer lugar, se tiene que tomar nota de la ciencia jurídica. Se sabe que cierto sector del pensamiento científico se dedica al estudio metódico de las normas jurídicas que regulan las conductas del Estado y los particulares en torno al tributo, así como la dinámica que existe entre las normas y la sociedad. Se suele utilizar la expresión «derecho tributario» para hacer referencia a las normas jurídicas que tienen que ver con el comportamiento del Estado y los particulares en relación al tributo. También es común recurrir a la expresión «derecho tributario» para dirigir la atención a los estudios científicos sobre las normas jurídicas relativas a los comportamientos del Estado y los particulares en torno al tributo. En este último caso, resulta más recomendable utilizar la expresión «ciencia del derecho tributario».

Precisamente, el estudio que venimos desarrollando en la presente obra se ubica en el tercer plano; es decir, estamos aplicando una metodología lógico-formal que tiene como objeto de estudio a los conceptos (abstracciones). En efecto, la metodología básica que venimos empleando consiste en cierto razonamiento especializado que gira alrededor de las normas jurídicas tributarias cuya materialidad es ciertamente abstracta.

2. AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Vamos a examinar el surgimiento del derecho tributario, así como su relación especial con el derecho administrativo y su vinculación general con el conjunto del sistema jurídico nacional.

2.1. Historia

Ya hemos apreciado que en el siglo XVII aparecen los primeros cimientos del Estado moderno. Es el derecho administrativo el que se encarga de regular la marcha de la naciente maquinaria administrativa pública que entre otros aspectos tenía que ver con las finanzas públicas (proceso de ingresos y gastos del Estado).

Con el devenir del tiempo, se advierte que esta clase de actividad financiera va adquiriendo ciertas características que la diferencian de otras actividades estatales, en la medida que se destaca su instrumentalidad, es decir que el proceso de ingresos y gastos del Estado constituye un medio que es utilizado para lograr ciertos fines; y en que posee naturaleza económica, de tal manera que difiere de otras actividades fiscales, tales como la organización y funciones de la policía, que más bien tienen naturaleza administrativa. Por estas razones, en las primeras décadas del siglo XX, las normas que regulan la actividad financiera pública son consideradas como parte de una nueva rama autónoma del derecho que recibe la denominación de «derecho de la hacienda pública».

De modo paralelo, en las primeras décadas del siglo XX, va ganando terreno la percepción de que el tributo pasa a constituir el principal ingreso del Estado, de tal modo que en el mundo del derecho comienza la apertura de otra rama que empieza a tener un objeto propio (tributo), normas particulares (Código Tributario) y principios especiales (principios constitucionales tributarios), y que comenzó a recibir la denominación de «derecho tributario». Autores alemanes como Becker y Hensel, así como estudiosos italianos de la talla de Giannini y Berliri, realizaron importantes esfuerzos para consolidar la autonomía del derecho tributario.

Detrás de este proceso de especialización de las reglas en materia tributaria, se encuentra el constante esfuerzo por incrementar controles al poder político. Si ahora el ingreso tributario se ha entronizado como el principal recurso del Estado, es previsible imaginar que los diferentes niveles de gobierno (gobierno nacional, gobierno regional y gobierno local) tienen mayor interés en aumentar sus ingresos por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, existiendo así más posibilidades de abusos que afecten a los particulares. Entonces, la actividad estatal que tiene que ver con la creación, el diseño y la aplicación del tributo se debe encontrar rodeada de principios y normas jurídicas que guarden importantes niveles de detalle para que el comportamiento del fisco sea lo más razonable posible; es decir, que goce de los mayores niveles de aceptación social

imaginables. El forjamiento del nascente derecho tributario constituye un hito en el proceso histórico de juridificación de uno de los aspectos más importantes de la actividad financiera del Estado: el ingreso tributario.

También es verdad que otra de las justificaciones para la creación de principios y normas propias que forman parte del derecho tributario tiene que ver con la necesidad de la creación de conceptos propios para evitar la posibilidad que los particulares se excusen de tributar. Por ejemplo, el impuesto general a las ventas grava las ventas de bienes que realizan las empresas. ¿Qué es venta? La legislación del IGV contempla una definición especial de venta cuando en el artículo 2.3.a del RIGV se señala que esta figura comprende a: «Todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes [...] tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin». Como se aprecia, se trata de una definición de venta bastante amplia, que tiene la finalidad de incluir, para efectos tributarios, a cualquier negocio que realicen las empresas y en el que medie la transferencia de propiedad de bienes. En este sentido, el derecho tributario se aparta del derecho civil en la medida que este último ofrece un concepto mucho más restringido de venta cuando, por ejemplo, distingue entre el contrato de compraventa (artículo 1529 del Código Civil) y contrato de permuta (artículo 1602 del Código Civil). A final de cuentas, los particulares no se pueden excusar del pago del IGV realizando negocios de comercialización de bienes recurriendo a contratos de permuta.

2.2. Relación especial entre el derecho tributario y derecho administrativo

Si bien es cierto que hoy en día la posición predominante se inclina a favor de la autonomía del derecho tributario, también es verdad que esta rama del derecho mantiene importantes lazos con su tronco original, el derecho administrativo.

En este sentido, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano permite apreciar que existe una relación de complementación entre el derecho tributario y el derecho administrativo, en la medida que si en el campo del derecho tributario existe un vacío legal, entonces se puede recurrir, en última instancia, a los principios del derecho administrativo. En efecto, la Norma IX señala lo siguiente: «En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho».

Por ejemplo, en los artículos 103 y siguientes del Código Tributario, se contemplan las reglas básicas para los procedimientos tributarios. ¿Los documentos que presentan los particulares ante la administración tributaria gozan de presunción de veracidad? El Código Tributario no cuenta con una norma sobre el particular. En auxilio, viene el derecho administrativo mediante el artículo IV.1.7 de la ley 27444 (denominada «Ley del procedimiento administrativo general» —LPAG—), que contempla el principio de presunción de veracidad cuando señala lo siguiente: «En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario». Como se aprecia, la respuesta final es que en derecho tributario los documentos que presentan los particulares ante la administración tributaria gozan de presunción de veracidad.

2.3. Sistema jurídico nacional

Cada país cuenta con un sistema jurídico; es decir, con un conjunto de reglas oficiales que tienen un importante nivel de articulación en la medida que responden a ciertos principios y normas de alcance general

que ciertamente guardan correspondencia con las particularidades de la realidad social concreta sobre la cual se proyectan.

El derecho tributario viene a ser un bloque normativo que guarda importantes relaciones con todas las reglas que forman parte del sistema jurídico. En este sentido, la citada Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario permite apreciar que el sistema jurídico nacional tiene un rol de complementación respecto del derecho tributario en la medida que, ante un vacío legal en el campo del derecho tributario, es posible recurrir a las normas de las demás ramas del derecho, así como también a los principios generales del derecho.

Por ejemplo, el IGV se aplica a los servicios que prestan las empresas. El artículo 3.c.1 de la LIGV señala que se considera servicio al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. ¿Qué es el arrendamiento? La ley y reglamento del IGV guardan silencio. Es factible recurrir al derecho civil cuando el artículo 1666 del Código Civil peruano ofrece el concepto de arrendamiento, señalando que: «Por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida». Por tanto, queda más claro que el IGV grava aquellos supuestos donde una empresa se obliga a ceder temporalmente el uso de un bien mueble o inmueble a favor de otro sujeto a cambio de cierta retribución.

3. DERECHO PÚBLICO

Sabido es que las normas de derecho privado son las que regulan relaciones de coordinación entre sujetos, mientras que las normas de derecho público regulan relaciones de subordinación entre sujetos. En las primeras, queda entablada una vinculación donde los sujetos se encuentran en cierta situación de igualdad (plano horizontal). En las segundas, por otro lado, se aprecia vinculaciones con cierta jerarquía (plano vertical) entre el Estado y los particulares.

José María Lago Montero señala que el derecho tributario pertenece al derecho público en la medida que el Estado goza de una serie de facultades con que no cuentan los particulares. Por ejemplo, el Estado, en calidad de acreedor, cuenta con atribuciones especiales para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, tal como sucede con el procedimiento administrativo de cobranza coactiva. Esta facultad tan especial no existe en cabeza de los particulares cuando son acreedores en los negocios privados que celebran entre sí.

4. ÁREAS DEL DERECHO TRIBUTARIO

El tributo es el objeto central de regulación por parte del derecho tributario. A partir de aquel, se teje una serie de relaciones de diversa índole que da lugar a la generación de diversos subconjuntos normativos especiales, que reciben la denominación de «áreas del derecho tributario». Seguidamente, pasamos al estudio de estos seis subconjuntos.

4.1. Derecho constitucional tributario

Está conformado por los principios y normas jurídicas que regulan la potestad tributaria; es decir, la facultad que posee el Estado para crear y estructurar tributos. Este subconjunto normativo es el más importante de todos en la medida que tiene que ver con la génesis del tributo. Al respecto, es importante resaltar que, en el siglo XX, como resultado del proceso de juridificación del derecho tributario, empieza el vigoroso desarrollo de parámetros de corte constitucional (principios tributarios) que procuran el mayor control posible al poder político cuando se aboca a la generación de tributos.

4.2. Derecho internacional tributario

Aquí nos encontramos ante los principios y normas jurídicas que regulan las relaciones tributarias de naturaleza sustantiva (obligación tributaria)

o administrativa (fiscalización) que contemplan algún componente internacional.

Al respecto, hay que comenzar por señalar que, en la moderna era de la globalización económica, se viene intensificando los negocios internacionales de importación y exportación de bienes, así como la prestación de servicios. Este nuevo escenario merece tres comentarios. En primer lugar, empiezan a cobrar fuerza los tratados bilaterales para facilitar el intercambio de bienes y servicios entre países, denominados «tratados sobre libre comercio» (TLC), en donde es frecuente encontrar disposiciones que prácticamente eliminan el denominado «derecho arancelario» (impuesto que se aplica a las importaciones de bienes). En el Perú, es bastante conocido el TLC Perú-EE. UU.

En segundo lugar, surge el problema de la múltiple imposición a la renta. Por ejemplo, si una persona jurídica inscrita en los registros públicos de Chile presta en el Perú cierto servicio, a cambio de una retribución que es 100, la ley peruana establece la obligación de pagar el impuesto a la renta, por cuanto el beneficio económico (renta = 100) se ha generado en el territorio del Perú. Por otra parte, la ley chilena también establece la obligación de pagar el impuesto a la renta en la medida que el sujeto que ha obtenido el beneficio se ha constituido en este país. Como se aprecia, el beneficio económico estaría sujeto a una doble imposición a la renta. Uno de los mecanismos para enfrentar este problema consiste en la celebración de tratados bilaterales que tienen fórmulas para atenuar el conflicto planteado. En el caso específico del Perú, a partir del siglo XXI, se vienen incrementando los tratados internacionales para enfrentar el problema de la doble imposición a la renta denominados «convenios sobre la doble imposición» (CDI); en este sentido, se puede citar los siguientes: Perú-Chile de 2004, Perú-Canadá de 2004, Perú-Brasil de 2010, Perú-Corea del Sur de 2015, Perú-Portugal de 2015, Perú-Suiza de 2015 y Perú-México de 2015.

En tercer lugar, muchas veces las personas naturales que tienen domicilio en el Perú y las personas jurídicas inscritas en los registros

públicos del Perú obtienen rentas o utilidades por sus actividades en el Perú y el exterior. Algunos de estos particulares cumplen con el pago del impuesto a la renta del Perú respecto de sus rentas y utilidades generadas por actividades en el Perú, pero evaden el pago de este impuesto con relación a las rentas y utilidades por las actividades que han llevado a cabo en el exterior. Estas maniobras de evasión pueden ser enfrentadas por los Estados celebrando convenios bilaterales que permiten el intercambio de información estratégica entre las respectivas administraciones tributarias. De este modo, se facilita la fiscalización y cobranza del tributo en el país que sufre el problema de evasión. En el Perú, es conocido el tratado celebrado entre Perú y EE. UU. para el intercambio de información entre sus administraciones tributarias centrales.

4.3. Derecho tributario sustantivo

Nos estamos refiriendo a los principios y normas jurídicas que regulan a la obligación tributaria. Desde una perspectiva histórica, se puede advertir que, durante el siglo XIX, atendiendo al carácter compulsivo que ya poseían los ingresos tributarios, se pensaba que la «obligación» era la figura jurídica más adecuada para encuadrar esta clase de ingresos fiscales. Por esta razón, las normas relativas a la obligación previstas en los novísimos códigos civiles del siglo XIX que venían apareciendo en Europa, pasaron a constituir el cuerpo normativo que regulaba al tributo. En el siglo XX, Alemania es uno de los primeros países donde se comienza a plantear la necesidad que la obligación tributaria tenga sus propias reglas. A partir de este momento, se inicia la corriente que aboga por la creación de códigos tributarios en donde tendrá lugar preferente el desarrollo de normas especiales para la obligación tributaria.

Por otra parte, pasando al terreno eminentemente técnico, es importante tener presente que existen dos planos de normas que tratan el tema de la obligación tributaria. En primer lugar, existen reglas generales aplicables a todo tributo, las cuales se encuentran en el Libro Primero del Código Tributario, específicamente entre los artículos 1 y 49. Por ejemplo,

en el artículo 4, se encuentra las reglas sobre el acreedor tributario; en el artículo 7, está la regla relativa al deudor tributario; y, en el artículo 27, se ubica las reglas sobre los diferentes medios de extinción de la obligación tributaria como, por ejemplo, el pago.

En segundo lugar, existen reglas especiales que se encuentran en la ley de cada tributo. Por ejemplo, en el artículo 9 de la LIGV, se establece la relación detallada de los deudores tributarios; del mismo modo, en el artículo 14 de la ley del impuesto a la renta (LIR), también se encuentra la lista detallada de los deudores tributarios.

Cuando el operador del derecho tributario, Estado o particular, se encuentra frente a un caso concreto que tiene que ver con la aplicación de un determinado tributo, primero tiene que aplicar la norma especial. Si se presentan cuestiones que no están contempladas en esta clase de preceptos, hay que recurrir a la norma general; es decir, a las reglas del Código Tributario. Por ejemplo, no es usual que en las normas especiales de tributos se contemplen reglas sobre la prescripción. Entonces, el operador tiene que dirigirse a las normas generales relativas a la prescripción que se encuentran a partir del artículo 43 del Código Tributario.

4.4. Derecho administrativo tributario

Consiste en principios y normas jurídicas relativas a la administración tributaria, deberes y derechos de los administrados.

4.4.1. Administración tributaria

Desde la aparición del Estado moderno, la administración pública en general comenzó a poseer determinadas facultades que constituían ciertos poderes que eran ejercidos por encima de los administrados. Sin embargo, poco a poco fue recibiendo poderes adicionales, atendiendo al interés financiero, que tenía que ver con el logro de una efectiva captación del ingreso tributario. Por esta razón, aparte de la legislación que regula a la administración pública en general, se ha venido desarrollando todo un

conjunto especial de normas que fija los parámetros que tienen que ver con las facultades adicionales que constantemente reciben las administraciones tributarias.

4.4.2. Deber administrativo

En principio, los privados tienen que cumplir con la obligación de pago de tributos, que es regulada por el derecho tributario sustantivo.

Además, los privados tienen que cumplir con algunos deberes, tales como la inscripción en el registro de la administración tributaria, la emisión de comprobantes de pagos, etc. Cada uno de estos deberes consiste en cierta relación que queda establecida entre los privados y el Estado, y tienen que ver con la prestación de hacer. El comportamiento de esta clase de prestación por parte de los privados es regulado por el derecho administrativo tributario.

4.4.3. Derechos de los administrados

El crecimiento de la actividad de las administraciones tributarias, presionadas por la necesidad de aumentar los niveles de captación de ingresos tributarios y de combatir la evasión tributaria, siempre ha generado situaciones de abusos y excesos. La reacción ante estos problemas consiste en el creciente desarrollo de un abanico de derechos atribuibles a los administrados que desempeñan el rol de mecanismos de defensa.

4.4.4. Perú

Los principios y normas que forman parte del derecho administrativo tributario se encuentran en el Libro Segundo del Código Tributario, especialmente entre los artículos 50 y 102. Por ejemplo, en el artículo 62, se encuentra las facultades que tiene la administración tributaria cuando fiscaliza a las personas naturales y empresas. En el artículo 87, están los deberes de los administrados tales como inscripción en el registro de la administración tributaria, emisión de comprobantes de pago, tenencia

de libros de contabilidad, cumplimiento de las declaraciones juradas donde se determina el monto a pagar por concepto de tributo, y cumplimiento de los requerimientos de información y documentación que exige la administración tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización. Finalmente, es importante señalar que en el artículo 92 se encuentra una extensa lista de los derechos de los administrados.

4.5. Derecho procesal tributario

Nos estamos refiriendo a los principios y normas jurídicas que regulan la plantilla de actuación de la administración tributaria y del administrado. En otras palabras, en esta parte del estudio, nos vamos a centrar en las reglas que establecen la secuencia ordenada de comportamientos que debe cumplir la administración tributaria cuando actúa ante el administrado y viceversa.

En el punto anterior, hemos apreciado que la administración tributaria posee facultades adicionales en comparación con el resto de la administración pública. Desde luego, esta clase de potestades tan singulares requiere el diseño de procedimientos especiales que guarden ciertas diferencias con relación al resto de los procedimientos administrativos en general.

En el Libro Tercero del Código Tributario del Perú, específicamente entre los artículos 103 al 163, se encuentra las reglas sobre los procedimientos tributarios (actuaciones en sede administrativa) y ciertos aspectos concernientes al proceso tributario (actuaciones en sede judicial). Por ejemplo, a partir del artículo 114, están las reglas relativas a la cobranza coactiva que muchas veces otorgan a la administración tributaria una serie de facultades particulares para efectivizar la captación del tributo de modo forzoso. Por otra parte, es posible que, luego de una fiscalización, la administración tributaria genere un acto administrativo que contenga una deuda tributaria que resulte ser ilegal. Para este supuesto, existe el procedimiento de impugnación (reclamación y apelación) que se encuentra regulado a partir del artículo 124. Por otra parte, en los artículos 162

y 163, están las reglas relativas al procedimiento para que el Estado cumpla con la devolución de los montos de tributos que los particulares pagaron de forma indebida o en exceso. También es importante señalar que, si la administración tributaria realiza actuaciones que implican el incumplimiento de las reglas del Código Tributario, entonces los administrados cuentan con un procedimiento singular de defensa que se conoce como «queja» y cuyas reglas se encuentran en el artículo 155.

Mención aparte merece el procedimiento de cobranza coactiva que corresponde a los gobiernos locales. Muchas veces las crecientes facultades para la cobranza coactiva de tributos que se venía otorgando a las administraciones tributarias a partir de la década del noventa del siglo XX eran objeto de abusos y excesos por parte de varios gobiernos locales. Por esta razón, los artículos 24 y siguientes de la ley 26979, denominada «Ley de cobranza coactiva municipal», cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el decreto supremo 2008-JUS del 6 de diciembre de 2008, reducen las facultades del ejecutor coactivo de los gobiernos locales, constituyendo un marco legal especial en materia de procedimientos tributarios.

4.6. Derecho penal tributario

Aquí se encuentran los principios y normas jurídicas que regulan tanto a las infracciones y sanciones administrativas en materia tributaria como los delitos tributarios.

4.6.1. Aspectos generales

La ley establece obligaciones tributarias y deberes administrativos que deben cumplir los particulares. La inobservancia de las obligaciones y deberes constituye comportamientos ilícitos que tienen que ser corregidos. Al respecto, el derecho ha generado mecanismos para llevar adelante esta labor correctiva mediante la tipificación de infracciones y sanciones administrativas, así como el desarrollo de normas en materia de delitos.

En la medida que las obligaciones tributarias y los deberes administrativos son figuras que tienen un elevado grado de especialidad y complejidad, ha sido necesario el desarrollo de un bloque normativo singular, tanto en materia de infracciones y sanciones administrativas como en la de delitos.

4.6.2. Perú: infracciones tributarias

En el caso específico del Perú, es importante señalar que la primera vez que se instauró un bloque normativo general para toda clase de infracciones y sanciones administrativas fue mediante los artículos 229 y siguientes de la ley 27444 («Ley del procedimiento administrativo general»).

Paralelo a este bloque general, coexisten marcos normativos especiales, tal como sucede con la materia tributaria. En efecto, en el Libro Cuarto del Código Tributario, especialmente entre los artículos 164 y 188, están las reglas sobre las infracciones y sanciones. Por ejemplo, entre los artículos 173 y 178, se encuentran ubicadas las normas que detallan las infracciones. Por otra parte, en la parte final del Código Tributario, hay unas listas en las que se especifican las sanciones que corresponden a cada una de las infracciones.

4.6.3. Perú: delitos tributarios

También es importante señalar que nuestro Código Tributario contiene algunas reglas generales relativas a los delitos tributarios. Por ejemplo, el artículo 190, que señala que es posible que ante un hecho ilícito en materia tributaria puede operar la concurrencia de la sanción administrativa, como una multa, y la sanción penal, como la restricción de la libertad.

Además, conviene aclarar que la lista específica de los delitos tributarios más bien se encuentra distribuida entre el Código Penal y ciertas leyes especiales. Así, los delitos de fabricación clandestina y comercialización clandestina se encuentran en los artículos 271 y 272 del Código Penal, respectivamente; en cambio, el delito de defraudación tributaria está

regulado en el decreto legislativo 813, mientras que los delitos aduaneros están contemplados en la ley 28008.

5. PREGUNTAS

1. ¿Qué es el derecho tributario?
2. ¿Cuál es la historia sobre la autonomía del derecho tributario?
3. ¿En qué consisten las seis áreas del derecho tributario?

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO VI

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. CONCEPTO DE FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO

Se trata de todos aquellos instrumentos que sirven para introducir normas tributarias en el sistema jurídico de un país.

2. UNIVERSO

En la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra las siguientes fuentes del derecho tributario: legislación, jurisprudencia y doctrina.

Al respecto, cabe puntualizar que la lista de fuentes que aparece en la citada Norma III es solamente referencial, en la medida que no incluye de modo expreso a las normas comunitarias, por ejemplo. A continuación, realizaremos un estudio de cada una de estas fuentes.

3. LEGISLACIÓN

En la medida que el sistema jurídico del Perú pertenece a la familia del derecho romano-germánico, entonces la legislación resulta ser la principal fuente del derecho tributario. Al respecto, conviene distinguir entre «fuente» y «derecho». La fuente viene a ser el «continente», mientras

que el «derecho» o norma jurídica es el contenido. Por ejemplo, una ley sobre el impuesto a la renta constituye una «fuente», mientras que las normas específicas que se encuentran dentro de esta ley se conocen como «derecho». En esta parte de nuestro trabajo, nos vamos a referir al tema de la «fuente».

Por otra parte, es importante señalar que el término «legislación» nos remite a procesos donde tienen relevancia los siguientes aspectos: órgano estatal que lleva a cabo la actividad para generar un dispositivo legal; etapas específicas de esta actividad, tales como elaboración del proyecto de norma, evaluación del proyecto, aprobación del proyecto y publicación en el diario oficial; y tipo de dispositivo legal. Tomando en cuenta estos elementos, más adelante, pasaremos al estudio de los principales dispositivos legales.

Además, conviene tener presente la precisión que establece Elmer Arce (2013, p. 68) cuando señala que el principio de jerarquía ha sido consagrado en el artículo 51 de la Constitución peruana, en cuya virtud la Constitución prevalece sobre la ley. A su turno, la ley tiene preeminencia sobre el reglamento y así sucesivamente. En este sentido, existe una marcada jerarquía entre los diversos dispositivos legales, que constituye nuestro patrón de referencia para determinar el orden de presentación de los diferentes instrumentos legales que forman parte del derecho tributario.

3.1. Constitución (Norma III.a del Título Preliminar del Código Tributario)

En el Perú, se entiende que la sociedad organiza al Estado a través de un proceso especial —donde generalmente tiene un rol protagónico la Asamblea Constituyente—, cuyo resultado final es un dispositivo legal que recibe la denominación de «Constitución».

En esta clase de instrumento legal, quedan establecidos los parámetros básicos para la organización de las finanzas públicas (constitución financiera). Dentro de este orden de ideas, en la Constitución también se fijan las normas más importantes para la creación y diseño del ingreso fiscal más importante: el tributo. En efecto, es en la Constitución donde

se encuentran las normas que se refieren a los principios tributarios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad, según se desprende del segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución.

Conviene aclarar que un principio viene a ser un criterio rector que sirve para el desarrollo de futuras normas y, en este sentido, precede a la norma. Ahora bien, puede ocurrir que un principio pase a ser consagrado en cierta parte de la Constitución, en cuyo caso se trata de un principio-norma. Muchas veces, el constituyente prefiere que el principio aparezca en el plano legislativo del más alto nivel (Constitución) para que adquiera mayor fuerza obligatoria, especialmente si se trata de controlar al poder político cuando se dedica a la creación de tributos.

En este sentido, la consagración a nivel constitucional de los principios tributarios constituye una etapa muy importante en el proceso de juridificación del tributo, cuyos efectos son los siguientes: queda organizado de modo permanente el proceso para la creación del tributo, estableciendo la relación exclusiva de órganos estatales que pueden generar impuestos, contribuciones y tasas; y queda establecido también el contenido básico del tributo, pues debe respetar los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

3.2. Tratado internacional (Norma III.b del Título Preliminar del Código Tributario)

Muchas veces, conviene a los Estados la fijación de ciertas limitaciones a sus potestades tributarias para atraer a la inversión extranjera. Otras veces, más bien, interesa a los Estados acumular esfuerzos para luchar contra la evasión del impuesto a la renta. En los artículos 56 y 57 de la Constitución, existe un proceso especial para la negociación y celebración de estos acuerdos internacionales, cuyo producto final es un dispositivo legal que se conoce como «tratado internacional».

Estos tratados pueden contener diversas materias tributarias que generalmente tienen que ver con la disminución de ciertos impuestos (derecho arancelario o impuesto a la renta) o la facilitación del intercambio

de información entre las administraciones tributarias nacionales para potenciar la fiscalización del impuesto a la renta.

En materia de impuestos, ya hemos explicado los alcances de los tratados de libre comercio (TLC) y los convenios relativos a la doble imposición (CDI). Por otra parte, con relación al intercambio de información entre las administraciones tributarias nacionales, también ya nos hemos referido al tratado que sobre el particular ha sido celebrado entre el Perú y EE. UU.

3.3. Legislación comunitaria

Se trata de un tema especial en la medida que debemos empezar indicando que la legislación comunitaria no se encuentra señalada de modo expreso dentro de la relación de fuentes del derecho tributario prevista en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

Con motivo de la globalización económica, los Estados vienen realizando esfuerzos de integración para conformar bloques de nivel internacional. Dentro de esta dinámica, se crean órganos supranacionales que son equivalentes a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial que existen en cada país, de tal manera que son capaces de generar normas jurídicas.

En el caso específico de la Comunidad Andina (CAN), se trata de un proyecto de integración que empezó en la década del setenta del siglo XX y que actualmente cuenta con la participación de Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú. Uno de los órganos supranacionales de la CAN es la Comisión de la Comunidad Andina que, luego de seguir un procedimiento especial, emite un dispositivo legal que es conocido como «decisión».

Algunas decisiones tienen que ver con tributos. La decisión 578 contiene normas para evitar la aplicación simultánea del impuesto a la renta en los supuestos de sujetos que son residentes en uno de los países andinos y resulta que obtienen beneficios económicos en el territorio de otro de los países andinos. La decisión 578 se encuentra vigente desde el 1 de enero de 2005. Además, hay que tener presente la decisión 599 que contiene

un modelo del impuesto al consumo general (que en el Perú viene a ser el IGV), mientras que la decisión 600 incluye un modelo de impuesto a los consumos específicos (que en el Perú es el impuesto selectivo al consumo). Estos modelos de impuestos al consumo debieron ser incorporados por los países miembros dentro de sus ordenamientos particulares. Para estos efectos, se establecieron ciertos plazos, pero los Estados miembros no han podido cumplir con la adecuación de sus normas internas en función de los preceptos comunitarios andinos.

Conviene aclarar que la decisión no es un tratado internacional. En efecto, esta es generada por un órgano comunitario especial; en cambio, el tratado internacional viene a ser el resultado de las negociaciones directas entre los Estados.

Una particularidad de la decisión es que, según el artículo 2 del tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, es suficiente que este dispositivo comunitario se publique en el diario oficial de la CAN —denominado *La Gaceta*— para que, de modo automático, forme parte de los sistemas jurídicos de los países andinos. En el Perú, esta ha sido la posición de la Sunat expresada en la carta 111-2010-SUNAT/2B0000. En cambio, en nuestro país, el resto de los dispositivos legales primero tienen que ser publicados en el diario oficial *El Peruano* o la zona (diario de la localidad cuando se trata de ordenanzas regionales y ordenanzas municipales) para que su vigencia quede habilitada, según lo tiene dispuesto la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario.

3.4. Ley tributaria y normas de rango equivalente (Norma III.c del Título Preliminar del Código Tributario)

En teoría, la sociedad, representada por el Congreso de la República, puede autorizar la creación, modificación y eliminación de tributos (principio de autoimposición). Este proceso, que se encuentra previsto en los artículos 105 y siguientes de la Constitución, culmina con la expedición de un dispositivo legal que recibe la denominación de ley.

Además, debemos contemplar la existencia de otras normas de rango equivalente a la ley. En este sentido, el último párrafo de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario señala que son normas de rango equivalente a la ley aquellas por las que, conforme a la Constitución, se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios.

Entonces, los decretos legislativos son normas equivalentes a la ley en la medida que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución, el Poder Ejecutivo puede recurrir a esta clase de dispositivos legales para normar impuestos y contribuciones. Del mismo modo, son normas equivalentes a la ley los decretos supremos que expide el Poder Ejecutivo, toda vez que el citado primer párrafo del artículo 74 de la Constitución prescribe que este poder del Estado puede regular aranceles (impuestos a las importaciones de bienes) y tasas mediante esta clase de dispositivos legales. Finalmente, son normas equivalentes a la ley las ordenanzas contempladas en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, que son emitidas por los gobiernos regionales y gobiernos locales, puesto que el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución tiene establecido que estas instancias de gobierno pueden normar contribuciones y tasas.

Pasando al campo de la práctica, se advierte que es el Poder Ejecutivo y no el Congreso de la República quien ejerce el liderazgo en la tarea de establecer las reglas generales aplicables a todo el sistema tributario y las reglas relativas a los principales impuestos del país. En efecto, el texto original del sistema tributario nacional se aprobó a través del decreto legislativo 771 de diciembre de 1993; mientras que el texto original del actual Código Tributario (donde se encuentran las normas generales aplicables a todo el sistema tributario) fue aprobado mediante el decreto legislativo 816 de abril de 1996; el texto original del actual IGV, por otro lado, se aprobó a través del decreto legislativo 821 de abril de 1996; el texto original del actual impuesto a la renta se aprobó mediante el decreto legislativo 774 de diciembre de 1993; y, finalmente, el texto original

relativo al actual sistema tributario municipal se aprobó a través del decreto legislativo 776 de diciembre de 1993.

Aquí observamos cierto retroceso en el proceso de juridificación de la actividad tributaria del Estado. En efecto, si el Congreso de la República asumiese el liderazgo en la creación, modificación y eliminación de las normas jurídicas relativas a la materia tributaria, habría más posibilidades para el control del poder político. En cambio, si la actividad tributaria pasa a ser comandada por el Poder Ejecutivo, disminuyen las posibilidades de este control en la medida que en el proceso para la toma de decisiones no van a tener mayor participación efectiva los representantes de la sociedad (Congreso de la República) y las fuerzas vivas de la sociedad misma, tal como son los partidos políticos, los gremios de empresas, los gremios de trabajadores y los gremios profesionales.

3.5. Leyes orgánicas o especiales relativas a los tributos regionales o municipales (Norma III.d del Título Preliminar del Código Tributario)

Vamos a examinar dos clases de leyes que tienen ciertas particularidades que las diferencian de la ley común: leyes orgánicas y leyes especiales relativas a tributos regionales y municipales.

3.5.1. Ley orgánica

De conformidad con el artículo 106 de la Constitución, mediante un proceso especial se tramita la creación de leyes orgánicas cuya finalidad es regular la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución.

En materia regional, existe la ley 27867, denominada «Ley orgánica de los gobiernos regionales» (del 11 de noviembre de 2002), en donde se encuentran descritas ciertas normas relativas al proceso de creación de tributos regionales. Por ejemplo, en el artículo 15.m de la citada ley orgánica, se establece que el concejo regional (órgano que forma

parte del gobierno regional) tiene la atribución de proponer la creación, modificación o supresión de tributos regionales. Se trata de una norma que ya se encuentra desfasada, ya que, tiempo después de su promulgación, la ley 28390 (del 17 de septiembre del 2004) modificó el artículo 74 de la Constitución, disponiendo que los gobiernos regionales pueden aprobar (y no solo proponer) dos tipos de tributos: contribuciones y tasas.

En el tema municipal, existe la ley 27972 («Ley orgánica de gobiernos locales»). Una norma destacable se encuentra en el tercer párrafo del artículo 40 de la citada ley orgánica, relativo a las ordenanzas distritales que crean contribuciones y tasas. En este, se establece que el proyecto de ordenanza que es elaborado por la municipalidad distrital tiene que ser ratificado por la respectiva municipalidad provincial.

3.5.2. Ley especial

Con relación a los gobiernos regionales, la ley 27783, llamada «Ley de bases de la descentralización» (de julio de 2002) señala, en su artículo 37.c, que constituyen rentas de los gobiernos regionales los tributos (impuestos, contribuciones y tasa) que han sido creados a su favor por determinadas leyes. Aquí también advertimos que esta regla ya se encuentra desfasada puesto que la ley 28390 modificó el artículo 74 de la Constitución, de tal modo que hoy en día la ley puede crear solamente impuestos para financiar a los gobiernos regionales, mientras que la ordenanza que es dictada por el propio gobierno regional puede crear contribuciones y tasas.

En materia municipal, en el artículo 11 de la ley 28976 («Ley marco de la licencia municipal de funcionamiento»), se regula los hechos generadores de la obligación tributaria, estableciéndose que pueden consistir en el otorgamiento de licencias de vigencia indeterminada u otorgamiento de licencias de vigencia temporal.

3.6. Normas reglamentarias (Norma III.e del Título Preliminar del Código Tributario)

La ley tributaria o las demás normas con rango equivalente establecen las reglas básicas sobre el tributo, de tal manera que fijan el ámbito de aplicación del tributo, acreedor, deudor, etc. Corresponde al reglamento completar la regulación relativa a la estructura del tributo.

De conformidad con la Norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario, la tarea de reglamentar las leyes tributarias o normas de rango equivalente se debe llevar a cabo a través de un procedimiento especial en donde debe tener participación protagónica el Ministerio de Economía y Finanzas. El resultado de este procedimiento es un dispositivo legal que se conoce como «decreto supremo».

Es frecuente que las leyes o normas con rango de ley (como, por ejemplo, los decretos legislativos) que regulan un impuesto sean complementadas mediante un reglamento. Por ejemplo, existe el reglamento del decreto legislativo 821 que regula al IGV.

Un tema bastante interesante sobre el particular tiene que ver con la definición de «venta» para efectos del IGV. El artículo 3.a.1 de la LIGV define a la venta de bienes del siguiente modo: «Todo acto por el que se transfieren bienes [...]». A su turno, el artículo 2.3.a del RIGV señala que la venta viene a ser: «Todo acto [...] que conlleve la transmisión de propiedad de bienes [...]». Nótese que en la ley no se hace mención expresa a la transferencia de propiedad; en cambio, el reglamento se refiere de modo específico a esta. Gracias al reglamento, queda claro que para efectos tributarios la venta tiene que ver con todo acto que guarde relación directa con la transferencia de propiedad. Al respecto, Villanueva Gutiérrez comenta que esta colaboración reglamentaria no desnaturaliza la definición legal, sino antes bien la concretiza y la hace más coherente y viable con nuestro sistema legal.

3.7. Decretos supremos (Norma III.e del Título Preliminar del Código Tributario)

El Poder Ejecutivo, mediante un procedimiento especial, puede generar un tipo de dispositivo legal de alcance general que se conoce como «decreto supremo», pudiendo abarcar materias tributarias en casos muy puntuales que no tienen que ver directamente con la estructura del tributo (ámbito de aplicación del tributo, acreedor, deudor, etc.).

Por ejemplo, la Norma XV del Título Preliminar del Código Tributario hace alusión a la unidad impositiva tributaria (UIT), que es un valor de referencia que, entre otras aplicaciones, sirve para determinar el monto de ciertos tributos. La citada Norma XV señala que el valor de la UIT se establece mediante decreto supremo. En efecto, en diciembre de cada año —vía decreto supremo— se establece el valor de la UIT que debe ser tomado en cuenta para el año siguiente.

3.8. Resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria (Norma III.g del Título Preliminar del Código Tributario)

En la mayoría de los casos, el punto de partida es que la ley —específicamente el Código Tributario— establece las reglas básicas relativas a la recaudación (recepción de pagos de tributos), cobranza (cobro coactivo de tributos) y control (fiscalización de cálculos y pagos de tributos), que vienen a ser un conjunto de actividades cuyo responsable es la administración tributaria.

Con relación a esta clase de actividades, la administración tributaria, mediante un proceso especial, puede dictar un dispositivo legal de alcance general que se conoce como «resolución» con la finalidad de generar todas aquellas normas que permitan la efectiva aplicación de la ley dentro de los límites de su competencia.

Por ejemplo, la Sunat, a través de la resolución de superintendencia 161-2015/Sunat, ha fijado las reglas relativas al aplazamiento y/o

fraccionamiento de las deudas tributarias cuya recaudación se encuentra a su cargo; es decir, de tributos tales como IGV e impuesto a la renta cuya captación corresponde a la Sunat.

3.9. Oficio, circular, avisos

Los oficios son comunicaciones dirigidas entre autoridades que pueden tratar sobre un tema tributario de alcance individual. Por ejemplo, dentro de una misma administración tributaria, el área legal puede enviar un oficio al área de fiscalización, absolviendo una consulta sobre la aplicación del impuesto a la renta en cierto caso particular que viene siendo investigado.

Los oficios también pueden ser comunicaciones que circulan entre dos entidades del Estado. Por ejemplo, el Ministerio de Economía y Finanzas puede enviar un oficio al Ministerio de Relaciones Exteriores para absolver una consulta sobre la aplicación de los impuestos que gravan la importación de bienes cuando los diplomáticos retornan al país y traen sus objetos personales, tales como autos, muebles, etc.

Por otro lado, las circulares contienen reglas que dirigen las autoridades a sus funcionarios, en cuya virtud quedan establecidas las normas sobre determinados procedimientos internos de trabajo. Por ejemplo, los ejecutivos de la aduana pueden recurrir a la circular para fijar las reglas de actuación que tienen que cumplir los funcionarios encargados de aprobar y numerar la declaración única de importación.

El común denominador de los oficios y circulares es que no constituyen fuentes de derecho tributario y tienen alcances muy limitados en la medida que en el proceso comunicacional participa un reducido grupo de personas. Por tanto, estos producen efectos solo para los sujetos que participan en el referido proceso.

Si, de modo extraoficial, resulta que, a través de publicaciones privadas, estos oficios y circulares son conocidos por los privados, debe quedar claro que constituyen criterios solamente referenciales que podrían ser tomados en cuenta por los operadores del derecho tributario en general.

Un tema aparte tiene que ver con los avisos que suelen dirigir las administraciones tributarias mediante los periódicos o por cualquiera de los recursos que ofrece internet. Estos avisos tampoco constituyen fuente de derecho tributario en la medida que su contenido es informativo, mas no normativo. Los avisos sirven para recordar a los administrados (personas naturales, empresas e instituciones) las fechas de cumplimiento de sus obligaciones tributarias o deberes administrativos.

3.10. Oficios, cartas, etc., relativo a la absolución de consultas

Nos vamos a referir a los casos de consultas institucionales y personales.

3.10.1. Consultas institucionales

Según el primer párrafo del artículo 93 del Código Tributario, las entidades representativas de las actividades económicas y laborales pueden formular consultas a la administración tributaria competente sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 94 del Código Tributario, el parecer que adopte la administración tributaria es vinculante solamente para los órganos que forman parte de la administración tributaria que ha emitido opinión. En este sentido, el pronunciamiento de esta no obliga a la entidad que formuló la consulta ni a todos los administrados en general. A su turno, el tercer párrafo del artículo 94 del Código Tributario prescribe que, en el caso de consultas de suma importancia, la administración tributaria emitirá una resolución de superintendencia o norma de rango similar relativa al asunto consultado, debiéndose publicar en el diario oficial.

Al respecto, Donayre Lobo señala que el interés del consultante es solo de tipo informativo en el sentido que pretende conocer la posición interpretativa de la administración tributaria, que no es en sí misma una norma o una regla de conducta. Por otra parte, una posición interpretativa de carácter oficial constituye tan solo un punto de vista sobre el contenido

de una norma, de tal manera que siempre tienen cabida otras posiciones interpretativas distintas y hasta opuestas.

Por estas razones, es correcto afirmar que el documento que emite la administración tributaria con motivo de la absolución de consultas no constituye un instrumento que pueda ser considerado fuente de derecho tributario.

3.10.2. Consultas personales

El artículo 6 de la ley 30296 (del 31 de diciembre de 2014) ha introducido el artículo 95-A en el Código Tributario, estableciendo una posibilidad ciertamente novedosa: el deudor tributario podrá consultar a la Sunat sobre el régimen jurídico tributario aplicable a los futuros hechos que tenga pensado realizar. Las absoluciones de estas consultas serán publicadas en el portal de la Sunat. Nótese que la posibilidad de esta clase de consulta se puede llevar a cabo únicamente ante esta institución, quedando excluidas las demás administraciones tributarias del país.

Además, en el quinto párrafo del mencionado artículo 95-A, se señala que la contestación a la consulta escrita tendrá efectos vinculantes solo para los órganos internos de Sunat. Aquí también podemos apreciar que la indicada contestación no es vinculante tanto para el propio deudor consultante como respecto de los demás administrados en general.

Por coherencia con el planteamiento de Donayre Lobo, aquí también se puede sostener que el interés del consultante es de tipo informativo con relación al régimen tributario que habrá de resultar aplicable para los futuros hechos que piensa realizar; por tanto, el documento que emite la Sunat para responder una consulta no constituye un instrumento que pueda ser considerado fuente de derecho tributario.

4. JURISPRUDENCIA (NORMA III.F DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

El juzgador, al nivel de la más alta instancia administrativa o judicial, tiene que resolver una controversia que gira alrededor de un caso particular y, para estos efectos, aplica la ley al caso concreto. Nótese que en la ley ya tenemos una fuente del derecho.

Por otra parte, es importante advertir que en la ley encontramos normas con alto grado de generalidad para que puedan abarcar la mayor cantidad de casos posibles, pero bien sabemos que cada caso que sucede en el mundo real tiene sus particularidades. Es entre estos extremos —que van de la generalidad a la individualidad— que resulta necesario un trabajo de adaptación del contenido de la norma general en función de las particularidades del caso concreto, para precisar del modo más exacto posible los alcances de esta norma general. Este trabajo analítico de adaptación de la norma general al caso concreto queda plasmado en cierta resolución administrativa o judicial.

Si esta clase de resolución llega a tener fuerza vinculante, entonces pasa a ser considerada una fuente del derecho tributario. Este tipo de resolución es conocida como «jurisprudencia vinculante». Por tanto, los futuros casos que tengan alto grado de semejanza en comparación con el caso que generó una jurisprudencia vinculante habrán de merecer el mismo trabajo de adaptación de la norma general al hecho concreto. Desde luego, una jurisprudencia vinculante compromete a todos los operadores del derecho tributario, sean privados o públicos (administraciones tributarias y órganos estatales encargados de la resolución de conflictos, etc.). Veamos las posibilidades de jurisprudencia vinculante en materia tributaria.

4.1. Tribunal Constitucional

Vamos a examinar los siguientes temas: jurisprudencia vinculante y doctrina jurisprudencial.

4.1.1. Jurisprudencia vinculante

De conformidad con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, las sentencias del Tribunal Constitucional que resuelven controversias sobre casos concretos y que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia en aquellas partes que considere pertinente. Además, esta sentencia debe ser publicada en el diario oficial *El Peruano*, tal como lo tiene dispuesto el artículo 48 del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, aprobado por resolución administrativa 095-2004-P/TC (del 14 de septiembre de 2004).

Callier Ferreyros y Ruiz Reyna Farje señalan que un caso de jurisprudencia vinculante se encuentra en la sentencia del Tribunal Constitucional 3741-2004-AA-TC (del 14 de noviembre de 2005), en donde se dispone que todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo como requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública es contrario a los derechos constitucionales relativos al debido proceso y por tanto las normas que lo autorizan son nulas. También es importante aclarar que, mediante la sentencia 4242-2006-PA/TC (del 19 de enero de 2007), el Tribunal Constitucional precisó que esta jurisprudencia vinculante no era aplicable en la eventualidad de la interposición de un recurso de reclamación contra una orden de pago, toda vez que en este caso muy especial existe certeza acerca de la existencia de la deuda tributaria.

4.1.2. Doctrina jurisprudencial

El punto de partida es que en muchos casos el Tribunal Constitucional ya ha emitido sentencias que han supuesto trabajos especiales de interpretación que tienen carácter general respecto de determinados preceptos constitucionales. El desarrollo de estos trabajos de interpretación recibe la denominación de «doctrina jurisprudencial». De conformidad con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional,

el Tribunal Constitucional tiene que señalar de modo expreso las posiciones interpretativas que considera vinculantes.

Pues bien, la Norma VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala que el juez, a la hora de resolver un caso, debe hacerlo respetando el marco constitucional general y, de modo específico, tiene que considerar las posiciones interpretativas realizadas con carácter genérico por parte del Tribunal Constitucional respecto de determinados preceptos constitucionales. Para estos efectos, las posiciones interpretativas que venimos comentando deben ser consideradas vinculantes por parte de la respectiva sentencia y esta tiene que haber sido publicada en el diario oficial, según lo tiene dispuesto el artículo 48 de la resolución administrativa 095-2004-P/TC.

Las autoras ya citadas señalan, a título de ejemplo, el caso de la sentencia 02044-2009-AA/TC (del 12 de diciembre de 2012), en cuya virtud se estableció que constituye doctrina jurisprudencial vinculante los fundamentos 7, 11, 12 y 13 expuestos en dicha sentencia, con la finalidad de delimitar la actuación del ejecutor coactivo dentro del procedimiento de cobranza de deudas tributarias que no sean administradas por los gobiernos locales.

4.2. Poder Judicial

Aquí también vamos a examinar los siguientes temas: jurisprudencia vinculante y doctrina jurisprudencial.

4.2.1. *Jurisprudencia vinculante*

Sabido es que dentro del Poder Judicial la más alta instancia es la Corte Suprema de Justicia de la República que, en vía de casación, emite sentencias que resuelven controversias sobre casos concretos. Específicamente, la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema tiene competencia para pronunciarse sobre controversias tributarias y se encuentra habilitada para generar jurisprudencia vinculante.

4.2.2. Doctrina jurisprudencial

De conformidad con el artículo 37 de la ley 27584, denominada «Ley del proceso contencioso administrativo», la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede emitir una sentencia que constituya doctrina jurisprudencial vinculante cuando fija un determinado principio.

Es importante tener presente que el artículo 37 de la ley 27584 dispone que el texto íntegro de todas las sentencias que emite la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema se tiene que publicar en el diario oficial *El Peruano* y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas las sentencias. Aquí también es importante precisar que, tratándose de doctrina jurisprudencial relativa a temas tributarios, tampoco se requiere que la respectiva sentencia cuente con el respaldo de un previo acuerdo de la Sala Plena de la Corte Suprema.

Existen pocos casos de doctrina jurisprudencial en materia tributaria. Las autoras ya citadas señalan que uno de estos casos tiene que ver con la regla en cuya virtud los tratados relativos al tema de la soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley.

4.3. Tribunal Fiscal

En vía administrativa, la instancia de más alta jerarquía para pronunciarse sobre controversias tributarias es el Tribunal Fiscal. Se trata de un órgano que forma parte del Ministerio de Economía y Finanzas.

De conformidad con el artículo 98 del Código Tributario, las salas plenas del Tribunal Fiscal pueden desarrollar un trabajo de adaptación de cierta norma general al caso concreto, así como también pueden fijar una determinada posición interpretativa respecto de un dispositivo legal. Al respecto, el acuerdo de Sala Plena 2002-10 (del 17 de septiembre de 2002) establece que las posiciones que se adopten mediante salas plenas obligan a todos los vocales del Tribunal Fiscal. El citado acuerdo de Sala Plena 2002-10 agrega que, si las salas plenas lo estiman conveniente, pueden ordenar que los casos concretos que motivaron estas salas plenas

y que todavía se encuentran pendientes de resolver sean decididos en los términos establecidos por estas salas plenas, de tal modo que las respectivas resoluciones del Tribunal Fiscal tienen que señalar que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria según lo tiene dispuesto el artículo 154 del Código Tributario. Este último dispositivo legal también señala que las indicadas resoluciones deben ser publicadas en el diario oficial *El Peruano*.

Es muy importante tener en cuenta el primer párrafo del artículo 154 del Código Tributario, según el cual las sentencias publicadas en el diario oficial obligan solamente a los órganos de la administración tributaria. En ese sentido, esta clase de resoluciones no obliga a los privados. Por esta razón, se puede sostener que la jurisprudencia de observancia obligatoria que genera el Tribunal Fiscal no constituye fuente de derecho en sentido estricto.

Por otra parte, según los artículos 154 y 170 del Código Tributario, los supuestos que habilitan la posibilidad de que el Tribunal Fiscal genere resoluciones vinculantes son la interpretación expresa y con carácter general del sentido de las normas tributarias, la existencia de resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el cambio de un criterio anterior, la aclaración del sentido de una norma que genera duda razonable en su interpretación, la existencia de un criterio recurrente de las salas especializadas y la existencia de un conflicto de jerarquía entre los dispositivos legales.

Cada vez existen más resoluciones del Tribunal Fiscal que tienen la calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria. A modo de ejemplo se puede citar el caso de una persona jurídica AA que tenía la condición de sujeto no domiciliado en el Perú. Esta empresa AA llevó a cabo servicios en el Perú a favor de una persona jurídica BB, que tenía la calidad de sujeto domiciliado en el Perú, a cambio de una retribución de 100. Además, la compañía BB pagó 20 a una empresa que prestó el servicio de hospedaje en el Perú a favor de los tres técnicos de la empresa AA que vinieron a nuestro país para cumplir con el referido servicio. La resolución del Tribunal Fiscal 162-1-08 (del 25 de enero de 2008) dejó establecido

que en este caso el impuesto a la renta que debió pagar la empresa AA al Estado peruano tenía que haberse aplicado sobre el monto total que fue abonado por la empresa BB por concepto de prestación del servicio de reparación y prestación del servicio de hospedaje.

4.4. Otras sentencias y resoluciones

Tanto las sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial como las resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal no son vinculantes para los privados y/o Estado y constituyen criterios solamente referenciales que podrían ser tomados en cuenta por los operadores del derecho tributario en general.

5. DOCTRINA (NORMA III.H DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

En sentido estricto, la doctrina no es fuente de derecho tributario, toda vez que no constituye un instrumento capaz de introducir reglas en materia impositiva dentro del sistema jurídico de un país. Sin embargo, es muy importante, porque fortalece a las otras fuentes del derecho: legislación y jurisprudencia. En efecto Rubío Correa señala que la doctrina cumple varias funciones.

En primer lugar, se encarga de la descripción de las normas. En este sentido, permite la presentación ordenada de las normas tributarias. Gracias a ella podemos entender, por ejemplo, que existen normas generales aplicables a todo tributo que se encuentran contempladas en el Código Tributario y que también existen normas especiales que pertenecen a la ley de cada tributo en particular.

En segundo lugar, corresponde a la doctrina la explicación de las normas. En efecto, la doctrina permite el desarrollo de conceptos que permiten un mejor entendimiento de la norma tributaria. Por ejemplo, gracias a la doctrina podemos formular el concepto de tributo, toda vez que la legislación no suele ofrecer una definición al respecto.

En tercer lugar, es responsabilidad de la doctrina la sistematización de las normas. Al respecto, la doctrina ayuda a entender las causas de las normas tributarias, así como sus finalidades. Además, la doctrina ayuda a la comprensión de los hilos conductores que determinan la ubicación y funciones de cada norma tributaria. Por ejemplo, gracias a la doctrina sabemos que el tributo no constituye un fin en sí mismo, sino que viene a ser un medio para el logro de ciertos fines públicos que persigue el Estado, tales como la satisfacción de las demandas sociales de primera generación (defensa, orden interno, justicia, etc.) y las demandas sociales de segunda generación (salud y educación).

En cuarto lugar, toca a la doctrina criticar y aportar soluciones. Muchas veces las normas tributarias son insuficientes, se encuentran mal diseñadas o generan contradicciones que la doctrina cumple con detectar, además que también ofrece soluciones. Por ejemplo, en el literal a de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, se define una de las especies del tributo en los siguientes términos: «Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado». Esta norma nos dice lo que no es un impuesto, por lo que es insuficiente, ya que no queda claro el concepto de impuesto. En este caso, es la doctrina la encargada de desarrollar la definición del impuesto.

6. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO (NORMA IX DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

Este punto no se encuentra regulado en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, pero constituye un tópico que, de algún modo, se encuentra emparentado con el tema de las fuentes del derecho tributario. Seguidamente, vamos a ocuparnos del concepto y funciones de los principios generales.

6.1. Concepto

Rubio Correa señala que los principios generales del derecho son definiciones que informan la estructura, forma de operación y contenido de las normas jurídicas.

Existen principios generales del derecho que son conceptos no contemplados de modo expreso por la legislación (tributaria o no), como, por ejemplo, la seguridad jurídica. También existe otra clase de principios generales del derecho que son incorporados por la legislación, de tal modo que tienen la calidad de reglas. En estos casos, es la legislación como tal y no tanto el principio en sí mismo el instrumento que constituye fuente de derecho. En materia tributaria, se puede citar el caso del artículo 74 de la Constitución que consagra el principio de igualdad.

6.2. Funciones

Rubio Correa señala que los principios generales desarrollan funciones básicas, algunas de las cuales pasamos a examinar.

En primer lugar, los principios inspiran al legislador. Por ejemplo, el principio de legalidad, según el cual no hay tributo sin ley, lleva al poder constituyente a establecer, en el primer párrafo del artículo 74 de la Constitución, que dicta que es mediante la ley que el Congreso de la República puede crear o estructurar un impuesto o contribución.

En segundo lugar, los principios son utilizados para desarrollar el trabajo de interpretación de la norma jurídica. Por ejemplo, el artículo 37 de la ley del impuesto a la renta del Perú señala lo siguiente: «A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla [...]». En términos sencillos, esta norma precisa que, para determinar la utilidad que está sometida a la imposición a la renta, se debe considerar los ingresos menos los gastos realizados por la empresa. El texto literal de la norma permite la deducción de todo gasto siempre que sea «necesario» para producir rentas. Por ejemplo, podemos pensar en los gastos de publicidad que realizan los fabricantes

de gaseosas. Sin embargo, en virtud del principio de justicia, esta norma jurídica tiene que ser interpretada en sentido más amplio, de tal modo que debe entenderse que son deducibles todos los gastos que se encuentren «vinculados» a la generación de las rentas empresariales, sean necesarios o no. En este sentido, ciertos gastos de atención al público que visita de modo guiado las instalaciones de una fábrica de gaseosas, por ejemplo, son plenamente deducibles para efectos tributarios.

En tercer lugar, los principios sirven para cubrir ciertos vacíos del derecho. Es decir que, ante la ausencia de legislación y jurisprudencia en materia tributaria, cabe recurrir a los principios generales del derecho, tal como lo tiene dispuesto la parte final de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario del Perú.

7. *SOFT LAW* (DERECHO BLANDO)

Se trata de normas no oficiales, reglas que no han seguido el procedimiento ordinario para la elaboración y aprobación de los dispositivos legales clásicos que ya hemos examinado. Sin embargo, en la práctica, los privados y el propio Estado vienen intensificando la aplicación de esta clase de reglas cuando se encuentran en la etapa de análisis de algún tema tributario que requiere un determinado pronunciamiento. Sobre el particular Durán Rojo señala que, en rigor, estas normas técnicas no pueden ser consideradas fuente de derecho.

Por ejemplo, ciertos organismos internacionales privados generan normas técnicas que, de algún modo, se encuentran vinculadas con materias tributarias. Es el caso de la International Accounting Standards Board (IASB), órgano perteneciente al sector privado, que ha venido estableciendo reglas conocidas como «normas internacionales de contabilidad» (NIC) y «normas internacionales de información financiera» (NIIF), muchas de las cuales tienen que ver con temas que también son regulados por la ley del impuesto a la renta.

8. PREGUNTAS

1. Qué es fuente de derecho tributario?
2. ¿En qué consisten los dispositivos legales que constituyen fuente de derecho tributario?
3. ¿En qué consiste la jurisprudencia como fuente de derecho tributario?
4. ¿En qué consiste el *soft law* para la materia tributaria?

Fondo Editorial PUCP

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO VII DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. INTRODUCCIÓN

Los aspectos constitucionales son muy importantes, porque tienen que ver con las reglas relativas a la creación, el contenido básico y la razonable aplicación del tributo.

2. ESTADO SOCIAL DE DERECHO

Según el primer párrafo del artículo 43 de nuestra Constitución: «La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana». El término «social» hace referencia a que en el Perú existe un Estado social de derecho en cuya virtud el Estado se encuentra al servicio de la sociedad; es decir, el Estado tiene que enfrentar y resolver los problemas sociales, sobre todo los de los sectores de menores ingresos.

Este mayor protagonismo fiscal hace que la actividad financiera pública sea cada vez más importante. Así pues, el ingreso tributario se vuelve fundamental para que el Estado realmente pueda atender las necesidades y retos que plantea la sociedad.

3. PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

El Tribunal Constitucional del Perú ha dejado establecido que el principio de solidaridad no se encuentra reconocido de modo expreso en la Constitución, pero de todas maneras está comprendido en el artículo 43 de esta, en la parte que se refiere al Estado social de derecho, según se desprende de la sentencia 004-2004-AI/TC.

En efecto, la sociedad tiene la imperiosa responsabilidad de participar en los asuntos públicos. Una de las manifestaciones de esta participación tiene que ver con el financiamiento de la actividad del Estado; es decir, corresponde a la sociedad la provisión de dinero, a través del pago de los tributos, para que el Estado pueda gobernar y también realizar las obras y servicios que demanda la sociedad.

Son prácticas contrarias al principio de solidaridad las actividades de evasión (no incluir ingresos en las declaraciones juradas con la finalidad de evitar el pago de impuestos), elusión (utilización de reglas legales para aparentar hechos que se encuentran liberados de impuestos) e informalidad (realización de actividades económicas al margen de la ley, de tal modo que no se pagan los tributos que ordena la legislación).

4. DEBER DE CONTRIBUIR

El Tribunal Constitucional del Perú también ha precisado que el deber de contribuir no se encuentra señalado de modo expreso por la Constitución; pero, en la medida que deriva del principio de solidaridad, entonces forma parte de nuestro derecho tributario, según se aprecia en la sentencia 004-2004-AI/TC.

En este sentido, el deber de contribuir viene a ser el desarrollo del principio de solidaridad en lo referente a la materia tributaria. Este deber comprende dos prestaciones: deber de tributar y deber de colaborar con el Estado en la lucha contra la evasión tributaria.

El deber de tributar viene a ser aquella exigencia constitucional dirigida a las personas naturales, empresas, instituciones y demás sujetos

que conforman la sociedad para que financien la actividad del Estado mediante el pago de tributos. De modo paralelo, existen varios deberes de colaboración con el Estado, de cargo de los privados, que tienen que ver con la lucha contra la evasión tributaria cuando, por ejemplo, las empresas que compran bienes deben exigir al proveedor que cumpla con emitir un comprobante de pago (factura). De este modo, queda una evidencia escrita de la operación realizada por el proveedor; entonces, este sujeto se verá inducido a declarar y pagar al Estado el impuesto a la renta e impuesto general a las ventas.

5. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El proceso de juridificación de la actividad financiera del Estado ha llevado al desarrollo de ciertos principios constitucionales tributarios que se constituyen como reglas que, al decir de Landa Arroyo, fijan parámetros de razonabilidad a la hora que el Estado ejerce la llamada «potestad tributaria». Esta potestad es entendida como un poder del Estado, sometido a normas jurídicas, para que pueda crear, estructurar, modificar y suprimir tributos. Uno de los objetivos de los principios constitucionales tributarios es evitar el abuso del establecimiento de cargas económicas por parte del Estado en perjuicio de todos los que componemos la sociedad.

Para que este esfuerzo de juridificación sea más efectivo, se ha procedido con la consagración expresa en el texto constitucional de una serie de principios tributarios (positivización de los principios tributarios). Además, la moderna doctrina señala que estos principios constituyen reglas que son de observancia obligatoria y no constituyen simples recomendaciones al legislador. Por tanto, las normas tributarias que no respetan los principios tributarios son nulas, de tal modo que no surten efectos, tal como lo dispone expresamente el último párrafo del artículo 74 de la Constitución cuando señala que: «No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo».

Dentro de este orden de ideas, debe quedar claro que, para efectivizar la nulidad de una norma tributaria que infringe la Constitución o para

lograr su inaplicación al caso concreto, el afectado tiene que ejercer, según corresponda, la acción de inconstitucionalidad, acción popular, acción de hábeas corpus, acción de amparo, etc., que son las llamadas «garantías constitucionales» que se encuentran previstas en el artículo 200 de la Constitución.

A contiación pasamos al estudio de los principios constitucionales tributarios más importantes.

6. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Este principio se encuentra expresamente reconocido en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución.

6.1. Universo

El principio de reserva de ley tiene que ver con dos temas básicos: distribución de la potestad tributaria y regulación de la relación entre la ley y reglamento.

6.2. Distribución de la potestad tributaria

El Estado se encuentra compuesto por una gran cantidad de órganos que requieren de financiamiento para poder cumplir sus objetivos, cada uno de los cuales puede tener la tentación de crear tributos para financiar sus actividades. De efectivizarse esta posibilidad, las personas naturales, personas jurídicas e instituciones terminarían soportando un conjunto de cargas tributarias que sería imposible cumplir, generándose toda una crisis de las finanzas públicas. Para evitar estos abusos y perjuicios, la Constitución tiene establecido que solo un grupo muy reducido de órganos del Estado cuenta con la posibilidad de crear, diseñar, modificar y suprimir tributos. Estos órganos generalmente son aquellos que representan directamente a la sociedad (por ejemplo, el Congreso de la República).

En los textos de los dos primeros párrafos del artículo 74 de la Constitución, se establece las reglas relativas a la distribución de la facultad

del Estado para la creación, diseño, modificación y eliminación de los tributos recurriendo a la técnica que consiste en fijar el dispositivo legal que determinado órgano del Estado tiene que emplear para normar cierta especie de tributo.

6.2.1. Esquema general para la creación, diseño, modificación y supresión de tributos

El Congreso de la República, mediante ley, puede crear, estructurar, modificar y suprimir impuestos y contribuciones, al igual que el Poder Ejecutivo, a través de decretos legislativos. Este último, además, se encuentra habilitado para regular aranceles y tasas, por intermedio del decreto supremo. El gobierno regional puede hacer lo propio mediante ordenanzas, y también el gobierno local. Con relación a este último punto, cabe precisar que, en el artículo 74 de la Constitución, no existe una referencia expresa a las ordenanzas. Por otra parte, el último párrafo de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario señala que: «Son normas de rango equivalente a la ley; aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios». En la medida que a través de la ordenanza regional y municipal es posible la creación, diseño, modificación y supresión de contribuciones y tasas, esta clase de dispositivo legal se encuentra comprendido dentro de los alcances del principio de reserva de ley.

En el tercer párrafo del artículo 74 de la Constitución, se prohíbe, de modo expreso, que por decreto de urgencia se pueda crear, diseñar, modificar o suprimir tributos y en general queda excluida toda posibilidad de normar el conjunto de la materia tributaria. Esta regla constituye una reacción ante los abusos que ya había cometido el Poder Ejecutivo a la luz de la Constitución de 1979; pues, mediante decretos de urgencia, muchas veces se regularon importantes materias tributarias sin mayor participación sustantiva del Congreso de la República, que es el titular por excelencia de la potestad tributaria.

Finalmente, en el tercer párrafo del artículo 74 de la Constitución, también se establece la misma prohibición. Al respecto, Morón Urbina señala que, en el derecho de la hacienda pública, existe el principio de especialidad temática, en cuya virtud se trata de preservar la especificidad del procedimiento parlamentario relativo al presupuesto, toda vez que goza de tramitación urgente, plazos preclusivos y restricción del debate parlamentario, que no permiten el pleno conocimiento de estas materias por parte de la sociedad. Como se aprecia, el procedimiento parlamentario, para la discusión y aprobación del presupuesto, se lleva a cabo dentro de parámetros restringidos, que no son compatibles con la necesidad de los debates más bien amplios que requieren las discusiones en materia tributaria.

6.2.2. Impuestos

En el caso específico de los impuestos, el gobierno nacional, a través del Congreso de la República y Poder Ejecutivo, viene a ser la única instancia para crear, diseñar, modificar y suprimir esta clase de tributos que merecen especial atención por constituir los ingresos más importantes para el Estado.

Atendiendo al principio de autoimposición, debería ser el Congreso de la República y no tanto el Poder Ejecutivo el que lidere la actividad normativa en materia de impuestos. Sin embargo, la práctica constitucional demuestra que el Poder Ejecutivo es el principal actor en el desarrollo de la función normativa en relación con los impuestos.

En efecto, si examinamos las plantillas básicas de los principales impuestos que constituyen ingresos directos para el gobierno nacional, advertiremos que fueron establecidas por el Poder Ejecutivo. Así, la matriz normativa inicial del IGV proviene del decreto legislativo 821 (de abril de 1996) que, dicho sea de paso, suele ser denominado equivocadamente «ley del impuesto general a las ventas». A su turno, la matriz normativa inicial del impuesto a la renta se remonta al decreto legislativo 774 (de diciembre de 1993), que también muchas veces es llamado erróneamente «ley del

impuesto a la renta». Del mismo modo, las principales modificaciones a las plantillas básicas que acabamos de señalar también suelen ser introducidas a través de decretos legislativos.

Estas situaciones también se reproducen en relación a los impuestos que constituyen ingresos directos de los gobiernos locales. En efecto, la matriz normativa inicial de la mayoría de estos impuestos ha sido establecida por el decreto legislativo 776 (de diciembre de 1993), que regula al impuesto predial, impuesto de alcabala, impuesto al patrimonio vehicular, impuesto a las apuestas, impuesto al juego, impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, impuesto de promoción municipal, impuesto al rodaje e impuesto a las embarcaciones de recreo. Aquí también existe un error en la denominación del dispositivo legal que ha sido empleado, pues usualmente se utiliza la expresión «ley de tributación municipal», cuando en rigor se trata de un decreto legislativo.

En el caso específico del impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, más bien ha sido el Congreso de la República y no el Poder Ejecutivo el autor de la modificación de la actual estructura matriz de este tributo llevada a cabo mediante la ley 27153 (de julio de 1999).

6.2.3. Normas de alcance general para la creación, diseño, modificación y supresión de los tributos

Resulta ser el gobierno nacional quien centraliza el establecimiento de normas generales para las actividades de creación, diseño, modificación y supresión de toda clase de tributos del país (impuestos, contribuciones y tasas). Estas normas se encuentran en el Código Tributario. Por ejemplo, el primer párrafo de la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario regula el aspecto espacial del derecho tributario cuando señala que el criterio del domicilio en el Perú es determinante para establecer que las actividades económicas que realizan las personas naturales y personas jurídicas con domicilio en el Perú se encuentran sometidas a las obligaciones tributarias que establecen las leyes peruanas.

Pasando al tema específico de las contribuciones y tasas que financian a los gobiernos regionales, consideramos que el gobierno nacional debería establecer las reglas básicas concernientes a la respectiva actividad normativa; es decir, tendría que existir una ley que establezca las reglas generales para la creación, diseño, modificación y supresión de las contribuciones y tasas que financian a los gobiernos regionales, pues solo de este modo los veinticinco gobiernos regionales hoy existentes podrían contar con la posibilidad de apuntalar un sistema tributario más uniforme y razonable.

Por otra parte, en el caso específico de las contribuciones y tasas que financian a los gobiernos locales, observamos que el gobierno nacional efectivamente ha llegado a fijar el establecimiento de reglas generales para las actividades de creación, diseño, modificación y supresión de estas especies tributarias. En este sentido, además de las reglas comprendidas en el Código Tributario, la actividad normativa por parte de los gobiernos locales en materia de contribuciones y tasas tiene que tomar en cuenta la ley 27972 (de mayo del 2003), conocida como «Ley orgánica de municipalidades» (LOM) y el decreto legislativo 776.

Por ejemplo, en el tercer párrafo del artículo 40 de la Ley orgánica de municipalidades, se establece que el proyecto de ordenanza que prepara la municipalidad distrital tiene que ser ratificada por la municipalidad provincial competente. Por otra parte, en el artículo 68 de la ley de tributación municipal, se establece una lista de las posibles modalidades de tasas que el gobierno local puede crear.

6.3. Relación entre la ley y reglamento

El Tribunal Constitucional del Perú ha expedido la sentencia 0042-2004-AI/TC que permite sostener que en el Perú el principio de reserva de ley debe ser entendido en su versión relativa. En este sentido, a la ley o norma con rango de ley le corresponde el establecimiento de las reglas básicas que tienen que ver con la creación y diseño del tributo. Al respecto, el literal a de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala lo

siguiente: «Solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción [...]».

En cambio, toca al reglamento la tarea de completar la regulación dispuesta por ley. Por ejemplo, se puede advertir que el artículo 3.b de la LIGV señala que, para efectos de la operación gravada conocida como «venta de bienes muebles», se entiende que el bien mueble comprende a los objetos corporales que se pueden llevar de un lugar a otro. En virtud de este texto legal, tendríamos la impresión que, por ejemplo, la venta de moneda extranjera que es realizada por las casas de cambio estaría afecta al impuesto. Sin embargo, no es así, toda vez que el artículo 2.8 del RIGV precisa que no se consideran bienes muebles a la moneda nacional o extranjera. Como se advierte, el reglamento colabora con la ley, precisando los alcances que esta debe tener.

6.4. Distinción entre el principio de legalidad, principio de reserva de ley y principio de preferencia de ley

Se trata de tres principios que tienen en común el hecho que apuntan a la tarea de normar al tributo y sus relaciones conexas en materia procesal, penal, etc. Sin embargo, estos principios guardan importantes diferencias, como se explica a continuación.

En primer lugar, el principio de legalidad se encuentra previsto en los dos primeros párrafos del artículo 74 de la Constitución, en la parte que se señala que los tributos se crean, modifican o derogan por ley, decreto legislativo, etc., de tal manera que se trata de un principio que tiene rango constitucional. Nos encontramos ante una cuestión que tiene que ver con las fuentes del derecho. Es la ley —y no la jurisprudencia o doctrina— la encargada de crear, diseñar, modificar y suprimir un tributo. En este sentido, es frecuente sostener que sin ley no hay tributo. El sustento de fondo del principio de legalidad tiene que ver con un principio político-social conocido como «principio de autoimposición», en cuya virtud

la sociedad participa a través de los órganos representativos que forman parte del Estado, cuyos miembros han sido elegidos por el pueblo, para el consentimiento, estructuración, modificación o supresión de todas aquellas cargas económicas que van a financiar al Estado.

En segundo lugar, el principio de reserva de ley también está contemplado en los dos primeros párrafos del artículo 74 de la Constitución, en la parte que se procede con la distribución de la potestad tributaria, de tal modo que también nos encontramos ante un principio de rango constitucional. Por ejemplo, queda definido que tratándose de impuestos en principio la creación, diseño, modificación y supresión se puede llevar a cabo a través del gobierno nacional mediante una ley o decreto legislativo.

En tercer lugar, Gamba Valega señala que el principio de preferencia de ley está contemplado entre los literales c y f de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, de tal manera que viene a ser un principio que posee rango legal y no constitucional. Este principio establece una competencia negativa para la administración pública en la medida que señala que las reglas básicas sobre los temas relativos a las relaciones conexas del tributo no pueden ser establecidas por normas de menor jerarquía que la ley. En este sentido, el literal c de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala que: «Solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos [...]». Por otra parte, el literal d de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que: «Solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede definir las infracciones y establecer sanciones». Como se aprecia, las relaciones conexas al tributo —como, por ejemplo, los procedimientos e infracciones— pueden ser reguladas por el gobierno nacional, específicamente a través de la participación del Congreso de la República y el Poder Ejecutivo. No cabe la posibilidad que las reglas básicas sobre estas materias puedan ser establecidas por la administración pública.

7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El principio de capacidad contributiva no se encuentra señalado de modo expreso en el artículo 74 de la Constitución. El Tribunal Constitucional, mediante la sentencia 33-2004-AI/TC (del 29 de setiembre de 2004), ha dejado establecido que el principio de capacidad contributiva forma parte del derecho tributario peruano, pues guarda importante vinculación con el principio de igualdad que sí está expresamente contemplado por el citado artículo 74 de la Constitución. La posición del Tribunal Constitucional es acertada en la medida que ambos principios fijan parámetros de razonabilidad relativos a los aspectos económicos de la estructura del tributo.

La capacidad contributiva tiene que ver con la riqueza económica. En este sentido, todo tributo siempre se encuentra íntimamente relacionado con la riqueza económica, pues ya hemos visto que por intermedio del tributo opera una transferencia de esta clase de riqueza por parte del sector privado a favor del Estado.

Una de las manifestaciones más intensas de la presencia de la riqueza económica en el tributo se aprecia en materia de impuestos. Según la sentencia del Tribunal Constitucional 53-2003-PI/TC (del 9 de enero de 2003), la riqueza económica constituye la causa del impuesto y se manifiesta en la existencia de renta, patrimonio o consumo. Por esta razón, en el Perú existe impuesto a la renta, impuesto predial e impuesto general a las ventas, toda vez que se justifican en la existencia de renta, patrimonio y consumo, respectivamente.

A la inversa, si por ejemplo un sujeto no obtiene ingresos, entonces no se encuentra comprendido por los alcances del deber de contribuir mediante el pago del impuesto a la renta. Así sucede con los sectores sociales pobres.

8. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad se encuentra reconocido de modo expreso en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución. Según la sentencia del Tribunal Constitucional 5970-2006-PA/TC (del 12 de noviembre de 2007), el principio de igualdad tiene que ver con la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir.

En este sentido, el principio de igualdad acepta una clasificación que se refiere a la igualdad horizontal e igualdad vertical. Según la igualdad horizontal, todos los sujetos que poseen un determinado nivel de riqueza económica tienen que soportar un mismo nivel de carga tributaria. Por otra parte, la igualdad vertical señala que los sujetos que poseen mayor riqueza económica tienen que soportar mayor carga tributaria, mientras que los sujetos que poseen una menor riqueza económica deben soportar menos carga tributaria.

Supongamos la existencia de un impuesto a la renta para las personas naturales, en cuya virtud los sujetos que poseen ingresos de hasta S/. 100 000 anuales se ven expuestos a una alícuota de 15%; mientras que, tratándose de sujetos que poseen ingresos que superan ese monto anual, se tiene que la alícuota es 30%.

En este caso, la igualdad horizontal significa que, si dos sujetos obtienen ingresos hasta S/. 80 000 anuales, entonces, para ambos casos, la carga tributaria habrá de ser 15%. Como se aprecia, dos sujetos que tienen un mismo nivel de riqueza económica tienen que soportar el mismo nivel de carga tributaria.

Por otra parte, tratándose de la igualdad vertical, se aprecia que, si un sujeto obtiene S/. 300 000 soles por concepto de ingresos anuales, entonces los primeros S/. 100 000 se encontrarán sometidos a una carga tributaria de 15%, mientras que los siguientes S/. 200 000 habrán de soportar una carga tributaria de 30%. En este caso, existe una graduación de la carga

tributaria en función del nivel de riqueza económica del sujeto que tiene que cumplir con el deber de contribuir.

9. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio de generalidad no se encuentra previsto de modo expreso en el artículo 74 de la Constitución; sin embargo, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia 0004-2004-AI/TC, señala que este principio forma parte del derecho tributario del Perú. Esta posición del Tribunal Constitucional es correcta en la medida que el principio de generalidad guarda importante relación con el principio de igualdad que está reconocido expresamente en el artículo 74 de la Constitución, pues ambos principios apuntan a fijar los parámetros de razonabilidad en cuanto a los aspectos económicos de la estructura del tributo.

Con relación al principio de generalidad, el punto de partida es que la norma legal señala el hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Entonces, esta norma ciertamente alcanza a todos y cada uno de los hechos que tiene contemplados. Por tanto, no caben privilegios; es decir, en principio, no tiene lugar la posibilidad que ciertos hechos previstos por la norma queden liberados de la carga tributaria. Por ejemplo, la ley del impuesto a la renta grava las utilidades que generan las empresas; en consecuencia, las ganancias de las empresas privadas y públicas (compañías que pertenecen al Estado) están sometidas al impuesto. No puede ser que las ganancias de las empresas públicas se encuentren liberadas del impuesto.

Hernández Berenguel señala que por excepción se acepta que algunos hechos previstos en la norma tributaria puedan ser liberados de la carga tributaria siempre que medien razones objetivas. Al respecto, la parte inicial del artículo 103 de la Constitución señala que pueden expedirse leyes especiales atendiendo a la naturaleza de las cosas y no a la diferencia de las personas.

En este sentido, se aprecia que en el Perú la materia tributaria que está dirigida a las empresas comprende dos grandes bloques normativos. Por una parte, existe el conjunto de normas que establece el régimen tributario común, en cuya virtud toda empresa debe cumplir con el pago del impuesto a la renta que grava sus utilidades y con el pago del IGV que afecta a sus operaciones de ventas y prestaciones de servicios. De otro lado, existe una gran variedad de regímenes tributarios sectoriales que contienen diversas modalidades de liberación de la carga tributaria como, por ejemplo, la inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario que encuentran justificación en razones objetivas. Por ejemplo, la venta de frutas que llevan a cabo las empresas está exonerada del IGV para abaratar el precio de este producto estratégico de primera necesidad que es consumido por importantes sectores de la población que poseen ingresos económicos bajos.

10. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El principio de no confiscatoriedad se encuentra expresamente reconocido en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución cuando en la parte final señala que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

En primer lugar, se trata de proteger la propiedad privada señalando que tiene que existir una proporción razonable entre el monto del tributo y el total del patrimonio del sujeto que tiene el deber de contribuir. En este sentido, si un predio vale 100, entonces el impuesto predial puede llegar a tener una alícuota de 1% , pero nunca puede llegar a alcanzar una alícuota de 50%, toda vez que en este supuesto el monto del tributo por pagar resultaría ser tan alto que la única alternativa para el deudor tendría que ser la venta forzada del predio (configurándose un conflicto con el derecho a la propiedad privada. Como se aprecia, un diseño irracional del tributo podría llevar a la desaparición forzada del patrimonio de las personas o, cuando menos, a una afectación compulsiva bastante importante, y, como consecuencia, quedar resentido el derecho de propiedad.

En segundo lugar, se trata de proteger la potencialidad del desarrollo de las actividades económicas, sociales y culturales por parte de los privados. En efecto, el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia 8349-2006-PA/TC, ha establecido que la carga tributaria no debe disminuir la posibilidad que el deudor pueda participar con normalidad en la vida económica, social y cultural. En este sentido, la idea es que, luego del pago del tributo, el deudor debe mantener intactas sus posibilidades para poder seguir desarrollando sus actividades con la mayor normalidad posible.

En tercer lugar, se trata de proteger el nivel de bienestar. Al respecto, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia 2302-2003 (del 13 de abril de 2005), ha señalado que el problema de la irracionalidad de la carga económica puede ser generado por un tributo o por un conjunto de tributos (sistema tributario). En este último caso, se trata de aquellos supuestos donde la presión tributaria (comparación entre los ingresos tributarios recaudados y el producto bruto interno) es tan alta que afecta en demasía el nivel de bienestar de la población. Al respecto, conviene tener presente que en los países ricos la presión tributaria tiene un promedio de 30%, mientras que en los países pobres la presión tributaria llega a un promedio de 15%. Si un país pobre tuviese una presión tributaria de 25%, ciertamente quedaría resentido de modo significativo el nivel de bienestar de la población, generándose un conflicto con el principio de no confiscatoriedad.

Por otra parte, en el principio de no confiscatoriedad se distingue entre la confiscatoriedad cuantitativa y la confiscatoriedad cualitativa. La primera se refiere a aquellos casos en que, por ejemplo, la base imponible es muy alta o la alícuota del impuesto resulta ser muy elevada. Así lo tuvo entendido el Tribunal Constitucional mediante la sentencia 009-2001-AI/TC, cuando dispuso que en el impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas que grava la renta de las empresas que se dedican a esta clase de juegos, la base imponible era muy elevada porque eran francamente reducidas las posibilidades para deducir gastos, además que la alícuota del impuesto —que entonces era 20%— resultaba ser considerablemente

alta. Luego de esta sentencia, el Congreso procedió con la expedición de la ley 27796 (de julio de 2002), reconociendo como deducción adicional el 2% por concepto de mantenimiento de las máquinas tragamonedas y la alícuota se redujo a 12%.

Pasando al tema de la confiscatoriedad cualitativa, la sentencia del Tribunal Constitucional 4251-2007-PA/TC señala que esta clase de confiscatoriedad tiene que ver con las actuaciones de la administración tributaria que perjudican a los administrados. Así ocurre cuando, por ejemplo, el artículo 162 del Código Tributario señala que existe un plazo de 45 días para que la administración tributaria se pronuncie sobre una solicitud relativa a una devolución de impuestos y resulta que este pronunciamiento ocurre mucho después, causando de esta manera perjuicios financieros al solicitante.

11. RESPETO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA

Se trata de un principio que se encuentra expresamente previsto en el artículo 74 de la Constitución. El Tribunal Constitucional, mediante la sentencia 01417-2005-AA/TC, ha señalado que en rigor no nos encontramos ante un principio exclusivo de la materia tributaria, sino que constituye un principio del derecho en general.

Todo tributo afecta la economía de los particulares y, en general, las actividades diarias e intereses de las personas. Desde el punto de vista constitucional, es válido que el tributo afecte los derechos fundamentales de las personas, pero solo en grado razonable. En ese sentido, el actuar de las administraciones tributarias tiene que respetar los derechos fundamentales de las personas.

Con relación al primer tema, se puede citar, como ejemplo, el caso donde el legislador que diseña el IGV que grava el servicio de transporte aéreo de pasajeros tiene que llegar a establecer una carga tributaria de tal

nivel que no termine por impedir que el grueso de las personas naturales puedan ejercer su libertad de tránsito.

Respecto al segundo tema, cabe hacer referencia al supuesto relativo al derecho a la igualdad. Al respecto, el numeral 2 del artículo 2.2 de la Constitución señala que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Una de las manifestaciones de esta igualdad tiene que ver con la igualdad de trato. En este sentido, cuando la administración tributaria o cualquier otro órgano del Estado actúa ante los administrados, tiene que cumplir con dicha igualdad. Por ejemplo, la administración tributaria tiene que respetar el derecho de defensa; es decir, debe aceptar toda la actividad probatoria que desarrolla el administrado, que bien puede ser una pequeña empresa que reclama respecto de cierta deuda de menor cuantía o cuando se trata de una de las compañías más grandes del país que impugnan deudas tributarias de gran cuantía.

Pero también es correcto señalar que, en lo referente a la actividad de la administración tributaria, existe la figura de la discrecionalidad (reconocida en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario), en cuya virtud la administración tributaria puede llegar a establecer ciertas diferencias de trato cuando encuentra justificación en criterios objetivos. Así ocurre si la administración tributaria procede con la planificación anual de las fiscalizaciones y establece un universo de deudores —ciertamente reducido— que van a ser investigados. Muchos privados terminan por quedar excluidos de estas investigaciones debido a que la administración tributaria tiene un número limitado de auditores, de tal modo que es prácticamente imposible poder fiscalizar a todos los deudores en el mismo año. La administración tributaria, sobre la base del criterio de oportunidad, antecedentes históricos de cada deudor, etc., determina el universo de los deudores que van a ser investigados. Estas razones objetivas justifican un trato diferenciado por parte de la administración tributaria.

12. PREGUNTAS

1. ¿Qué es el deber de contribuir?
2. ¿En qué consiste el principio de reserva de ley en materia tributaria?
3. ¿En qué consiste el principio de capacidad contributiva?
4. ¿En qué consiste el principio de no confiscatoriedad?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO VIII

HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

1. CONCEPTO

La hipótesis de incidencia tributaria significa que la ley describe al hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

2. UBICACIÓN DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA EN EL INTERIOR DE LA LEY

Todo dispositivo legal que crea y diseña tributos como la ley, ordenanza municipal, etc., tiene la siguiente estructura: ámbito de aplicación y obligación tributaria, entre otros temas. La hipótesis de incidencia tributaria es un tema que se ubica en la primera parte del dispositivo legal. En consecuencia, la hipótesis de incidencia tributaria tiene que ver con el ámbito de aplicación del tributo.

3. UBICACIÓN DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA EN EL INTERIOR DE LA NORMA JURÍDICA

La estructura lógica de toda norma jurídica que forma parte de un dispositivo legal es: si P entonces Q. Se entiende que P es el supuesto de la norma, mientras que Q es la consecuencia de la norma.

En el caso específico de la norma jurídica que se encuentra dentro de los primeros artículos de un dispositivo legal de carácter tributario, resulta que el componente P viene a ser precisamente la hipótesis de incidencia tributaria.

Por ejemplo, el literal del artículo 1 de la LIGV señala que: «El Impuesto General a las Ventas grava la venta de bienes muebles». Para efectos pedagógicos, vamos a reordenar el contenido de esta norma para que guarde correspondencia con la estructura lógica que venimos trabajando. En este sentido, se puede afirmar que, según el literal a del artículo 1 de la LIGV, la regla es la siguiente: la venta de bienes muebles está afecta al IGV. El supuesto de la norma (P) viene a ser la venta de bienes muebles. Este supuesto es la hipótesis de incidencia tributaria. En cambio, la consecuencia (Q) es el nacimiento de la obligación tributaria; es decir, el IGV.

4. ASPECTOS DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Robles Moreno (2014, p. 118) señala que en su trabajo descriptivo la norma se refiere a cuatro aspectos relativos al hecho generador de la obligación tributaria: aspectos objetivos, aspectos subjetivos, aspectos espaciales y aspectos temporales.

4.1. Aspectos objetivos

La norma describe al hecho como tal. Por ejemplo, el literal a del artículo 1 de la LIGV se refiere a la venta de bienes muebles. Aquí tenemos dos aspectos objetivos: venta y bien mueble.

Un caso práctico tiene que cumplir con ambos aspectos objetivos para comenzar a pensar que puede estar afecto al IGV. Imaginemos una empresa que se dedica a la venta de casas. La particularidad es que se trata de las llamadas «casas prefabricadas»; es decir, pequeñas casas desarmables. Este caso cumple con los aspectos objetivos contemplados en la norma que venimos analizando. En primer lugar, la empresa realiza una operación

de venta (transferencia de propiedad); en segundo lugar, el objeto que es comercializado viene a ser un bien mueble en la medida que una casa prefabricada es desarmable y por tanto puede ser transportada de un punto a otro en el espacio.

4.2. Aspectos subjetivos

La norma describe al autor del hecho generador de la obligación tributaria. Por ejemplo, en el literal a del artículo 9.1 de la LIGV, se señala que uno de los aspectos subjetivos viene a ser el sujeto que realiza actividades empresariales de comercialización. Puede ser el caso de una sociedad anónima que se dedica al negocio de ferretería.

4.3. Aspectos espaciales

La norma describe el lugar donde tiene que ocurrir el hecho generador de la obligación tributaria. Por ejemplo, tratándose de bienes corpóreos (bienes que pueden ser apreciados por los sentidos), el literal a del artículo 2.1 del RIGV señala que: «Se encuentra comprendida en el Artículo primero del Decreto: la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional [...]». Como se aprecia, el bien mueble se tiene que encontrar físicamente dentro del territorio del Estado peruano. Así sucede cuando recurrimos a cualquier ferretería para comprar clavos. En circunstancias normales, esta clase de bienes se encuentran ubicados dentro del territorio del Perú.

4.4. Aspectos temporales

La norma describe la fecha que habrá de estar vinculada al hecho generador de la obligación tributaria. Por ejemplo, en el literal a del artículo 4 de la LIGV, se señala que, en la venta de bienes muebles, es determinante la fecha de emisión del comprobante de pago. Imaginemos un caso donde la empresa A vende un lote de mercadería a la empresa B y, con fecha 17 de diciembre del año 1, se procede a la suscripción del respectivo contrato

de compraventa. Más adelante, con fecha 4 de enero del año 2, la empresa A emite la correspondiente factura. De acuerdo al artículo 4.a de la LIGV, la fecha relevante para efectos tributarios es el momento de emisión del comprobante de pago; es decir, el 4 de enero del año 2.

5. ITINERARIO

El itinerario hace referencia a una secuencia lógica de pasos que en la práctica hay que considerar para tener claro cómo se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Sobre el particular, se tiene la siguiente secuencia: hecho, norma legal, hecho imponible y nacimiento de la obligación tributaria.

Para entender este itinerario, retomamos el ejemplo en donde la empresa A vende un lote de mercadería a la empresa B. En primer lugar, con relación al «hecho», en este caso es menester referirnos al hecho económico. Se trata de una venta de mercadería que es realizada por una empresa comercializadora, ubicada en el Perú, que ya ha procedido con la emisión de la respectiva factura.

Ahora bien, para saber si este hecho se encuentra gravado o no con el IGV, el siguiente paso consiste en dos análisis sucesivos: estudio de la norma legal pertinente y evaluación acerca de si el hecho cumple con la norma legal pertinente. Con relación al estudio de la norma legal pertinente, ya conocemos los alcances de los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria. Acto seguido, se debe verificar que el hecho cumple con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria.

Es muy importante tener en cuenta que el hecho, necesariamente, tiene que cumplir con todos y cada uno de los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria. De lo contrario, no se producirá el nacimiento de la obligación tributaria.

En el instante en que el hecho cumple con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia, deviene en «hecho imponible»; es decir, ya nos encontramos ante un hecho que se encuentra sujeto a la imposición

de cierta carga tributaria establecida por el derecho. En este sentido, la ocurrencia de un hecho imponible genera el inmediato nacimiento de la obligación tributaria individualizada, tal como reza el artículo 2 del Libro Primero del Código Tributario cuando establece que: «La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación».

6. PREGUNTAS

1. ¿Qué es la hipótesis de incidencia tributaria?
2. ¿Cuál es la ubicación de la hipótesis de incidencia tributaria en el interior de la norma jurídica?
3. ¿En qué consisten los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria?
4. ¿Qué es el hecho imponible?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO IX DESGRAVACIÓN

1. IMPORTANCIA

En el Perú existen dos clases de regímenes impositivos. En primer lugar, se encuentra el régimen tributario común, compuesto básicamente por el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y ciertos tributos municipales como el Impuesto Predial y arbitrios. En principio todas las personas naturales, empresas y organizaciones en general, siempre que posean capacidad contributiva, tienen que cumplir con el pago de estos tributos.

En segundo lugar, existen diversos regímenes tributarios especiales para diferentes sectores de la economía o espacios geográficos del Perú, en donde aparecen una serie de figuras, tales como la inmunidad, la inafectación, la exoneración, el beneficio y el incentivo, que, en definitiva, determinan la inexistencia del tributo o la disminución de su cuantía, con la finalidad de atraer al inversionista privado. Veamos algunos ejemplos. El sector minero cuenta con la denominada «Ley general de minería», cuyo texto único ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo No 014-92-EM del 4 de junio de 1992. Por otra parte, la selva tiene un régimen tributario especial que se encuentra previsto en la ley No 27037 de diciembre de 1998 llamada «Ley de promoción de la Amazonía».

Entonces, es importante el estudio de la inmunidad y la inafectación, debido a su extendida presencia en nuestra legislación tributaria.

2. CONCEPTO

La desgravación consiste en la posibilidad de que la norma legal impida la existencia del tributo o la disminución de su cuantía.

3. UNIVERSO

La desgravación comprende básicamente cinco figuras. Por un lado, se encuentra la inmunidad, la inafectación y la exoneración, cuya finalidad es impedir la existencia del tributo. De otra parte, se tiene al beneficio e incentivo, cuyo objetivo es la disminución de la cuantía del tributo.

4. CARACTERÍSTICAS

Existen dos rasgos muy importantes que particularizan a la desgravación: el principio de legalidad y el aspecto temporal.

4.1. Principio de legalidad

Si existe la ley, entonces existe la desgravación, que puede ser introducida en nuestro sistema jurídico siempre que un dispositivo legal así lo disponga de modo expreso. Solo se cuenta un caso donde la desgravación no requiere de norma expresa directa, cuando estamos ante un caso de inafectación lógica.

4.2. Aspecto temporal

Aquí es necesario formular dos grupos: desgravación permanente y desgravación temporal.

4.2.1. Desgravación permanente

Se trata de una desgravación que es continúa, de tal modo que no existe un plazo de duración. Son los casos de la inmunidad e inafectación.

4.2.2. Desgravación temporal

La desgravación está sujeta a un determinado plazo. Son los casos de la exoneración, beneficio e incentivo. Cuando la causa de la exoneración, beneficio e incentivo es de corto o mediano plazo, entonces estos períodos pueden ser hasta de tres años, según lo tiene previsto el inciso c de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

Pensamos, de modo muy particular, que si la causa de la exoneración, beneficio e incentivo es de largo plazo, entonces la desgravación tiene un período de duración que habrá de superar los tres años. Lo razonable es que la desgravación debe existir hasta el momento en que desaparezca la causa que la generó. Por ejemplo, en el artículo 19 de la Ley de tributación municipal, se ha establecido que el pensionista que es propietario de un solo predio puede deducir 50 UIT para determinar la base imponible para efectos del impuesto predial. En este caso, nos encontramos ante un beneficio. ¿Cuál es la causa de esta desgravación? La respuesta es la siguiente: el bajo nivel de ingresos que perciben la gran mayoría de pensionistas, al punto tal que se aprecia una limitación de las posibilidades económicas para el pago de impuestos. Se trata de un problema que tomará décadas en ser resuelto. Entonces, es perfectamente razonable sostener que, mientras se mantenga un nivel bajo de ingresos, los pensionistas deben estar liberados de la carga tributaria. Por tanto, pensamos que, en estos casos especiales, no es de aplicación el plazo de tres años que tiene prevista la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

5. INMUNIDAD

La primera figura desgravatoria que vamos a estudiar es la inmunidad.

5.1. Concepto

Carvalho (2012, p. 217) señala que la inmunidad consiste en cierta limitación a la potestad tributaria, que es el poder del Estado para imponer tributos.

5.2. Fuente

La inmunidad puede ser establecida por la Constitución o tratado internacional. Por ejemplo, el artículo 74 de la Constitución faculta al Congreso de la República para que, mediante una ley, pueda implantar el impuesto predial. Sin embargo, el primer párrafo del artículo 19 de la propia Constitución señala que las entidades educativas gozan de inmunidad respecto de los impuestos que afectan los bienes que son dedicados a la actividad educativa. En el citado artículo 19 se encuentra la inmunidad tributaria, a pesar que el texto literal de esta norma utiliza el término «inafectación». Entonces, en virtud del artículo 19 de la Constitución, el Congreso se encuentra imposibilitado de recurrir a una ley para establecer que el impuesto predial puede afectar los inmuebles que las entidades educativas emplean en la realización de sus actividades educativas.

Otro ejemplo: el artículo 34 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas del 18 de abril de 1961 señala que las retribuciones que perciben los diplomáticos se encuentran liberadas de los tributos que tienen establecidos los Estados ante los cuales ejercen representación. Entonces, el sueldo que percibe el Embajador de EE.UU. en el Perú se encuentra liberado del Impuesto a la Renta del Perú.

6. INAFECTACIÓN

La segunda figura desgravatoria que analizaremos es la inafectación.

6.1. Concepto

El punto de partida es que la ley establece un conjunto «AA» donde se encuentran los hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Por otra parte, un hecho «X» está fuera del conjunto «AA». Este hecho «X» se encuentra inafecto; es decir, no es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

6.2. Clases

Las inafectaciones pueden ser clasificadas en lógicas y legales, según se explica a continuación.

6.2.1. *Inafectación lógica*

En este caso, no se necesita un dispositivo legal que establezca que el hecho «X» se encuentra inafecto. Por ejemplo, en el artículo 1 de la LIGV, se hace referencia a la venta de bienes muebles; es decir, la entrega de bienes muebles por parte del vendedor —vinculada a la transferencia de propiedad— constituye un hecho que genera el nacimiento del IGV. ¿Qué sucede cuando una empresa minera entrega muestras de minerales a un laboratorio para que analice su grado de pureza? Este hecho se encuentra inafecto al IGV, toda vez que en la entrega del mineral no existe la posibilidad de una transferencia de propiedad. Como se aprecia, es por lógica o razonamiento que queda establecido que el hecho «X» se encuentra inafecto al IGV.

6.2.2. *Inafectación legal*

Existen casos donde una ley plantea cierta lista de hechos inafectos. Por ejemplo, en el artículo 18 de la LIR, se tiene establecido que los ingresos que percibe una persona natural por concepto de compensación por tiempo de servicios se encuentran inafectos para efectos del impuesto a la renta.

7. EXONERACIÓN

La tercera figura desgravatoria que explicaremos es la exoneración.

7.1. Concepto

El punto de partida es que la ley establece un conjunto «AA» en donde se encuentran los hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Dentro de este conjunto, se encuentra el subconjunto «EE», en donde a su vez se encuentran ciertos hechos exonerados.

Por ejemplo, en el artículo 1 de la LIGV, se tiene prevista la venta de bienes muebles, lo cual quiere decir que la entrega de bienes muebles por parte del vendedor constituye un hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria (IGV). Entonces, si una empresa vende un kilo de manzanas, este se considera un hecho que se encuentra dentro del conjunto «AA»; es decir, nos encontramos ante una operación que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria (IGV). Sin embargo, ocurre que la referida venta se encuentra exonerada del IGV, según el artículo 5 de la LIGV, de tal modo que esta operación forma parte del subconjunto «EE». Por tanto, en definitiva, esta venta no va a generar el nacimiento de la obligación tributaria por constituir un hecho exonerado del IGV.

7.2. Efecto de la exoneración

Iglesias Ferrer (2000, p. 578) precisa que en el Perú un hecho exonerado es uno que en definitiva no genera el nacimiento de la obligación tributaria; es decir, la obligación tributaria nunca tiene existencia. Así también lo tiene precisado la resolución del Tribunal Fiscal 5002-2-2002.

8. BENEFICIO

La cuarta figura desgravatoria que desarrollaremos es el beneficio.

8.1. Concepto

El punto de partida es la existencia de una obligación tributaria. Lo que sucede es que va a operar una disminución parcial o total de la cuantía de esta obligación.

8.2. Modalidades

Vamos a concentrarnos en dos modalidades: la disminución de la base imponible y la disminución de la alícuota.

8.2.1. Disminución de la base imponible

Según el artículo 25 de la Ley de tributación municipal, para efectos del impuesto de alcabala, procede que la base imponible experimente una rebaja por un monto equivalente a 10 UIT.

Por ejemplo, Daniel vende su casa a Francisco por un valor de 200 000. Esta transferencia constituye un hecho que genera el nacimiento del impuesto de alcabala, cuyo contribuyente es el comprador, que en este caso es Francisco. Imaginemos que el valor de una UIT es 5000; entonces, el impuesto se determina del siguiente modo:

• Valor del predio	200 000
• Mínimo no imponible (10 UIT)	
10 × 5000	(50 000)
• Base imponible	150 000
• Impuesto	4500

Como se aprecia, la base imponible inicial es 200 000. Sin embargo, esta base experimenta una rebaja por un monto equivalente a 10 UIT, de tal modo que opera una disminución de la cuantía del tributo por pagar al Estado.

8.2.2. Disminución de la alícuota

En el año 2015, las empresas de turismo ubicadas en Lima tuvieron que aplicar sobre sus utilidades un impuesto a la renta del 28%, según el artículo 55 de la LIR, recientemente modificado por la ley 30296 (del 31 de diciembre de 2014). En cambio, las empresas de turismo ubicadas en la zona de la Amazonía aplican el impuesto a la renta sobre sus utilidades con la tasa del 10%, en virtud del artículo 12 de la ley 27037. En este caso, la reducción de la tasa nominal del impuesto a la renta es de 18 puntos, los que desde luego provocan una considerable disminución de la cuantía del tributo por pagar al Estado.

9. INCENTIVO

La quinta figura desgravatoria que vamos a examinar es el incentivo.

9.1. Concepto

En primer lugar, existe una obligación tributaria. En segundo lugar, cierta ley «YY» propone a los privados una determinada conducta. En tercer lugar, un privado decide optar por la referida conducta. En cuarto lugar, por mandato de la ley «YY», los privados que han cumplido con esta conducta gozan de una disminución parcial o total del monto de la obligación tributaria. Como se aprecia, la ley «YY» induce a los privados para que adopten una determinada conducta, en cuyo caso opera una disminución de la cuantía del tributo por pagar al Estado.

9.2. Modalidades

Existen varias alternativas en materia de incentivos tributarios. Vamos a referirnos específicamente al crédito tributario por reinversión, empezando por plantear un caso hipotético. Un colegio que se dedica a la educación primaria y secundaria es organizado como sociedad anónima.

En el quinto año de ejecución de sus actividades, este colegio cumple con la declaración jurada del impuesto a la renta en los siguientes términos:

• Utilidad anual	800 000
• Impuesto a la renta (28)	224 000
• Crédito (28%) de la utilidad reinvertida (28% de 800 000)	(224 000)

En el primer momento, existe una obligación tributaria cuyo monto es S/. 224 000. Luego, hay que considerar el artículo 13 del decreto legislativo 882 (de noviembre de 1996), que propone a los privados la posibilidad de reinversión de utilidades. El colegio decide reinvertir el íntegro de sus utilidades. Entonces, en virtud del mencionado artículo 13, el monto reinvertido genera un crédito cuyo monto equivale al 28% de la utilidad reinvertida, de tal modo que, en este caso, se produce una reducción total del monto de la obligación tributaria.

10. PREGUNTAS

1. ¿Por qué es importante el tema de la desgravación?
2. ¿En qué consisten las dos características de la desgravación?
3. ¿En qué consiste cada una de las cinco modalidades de desgravación?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO X

INTERPRETACION DE LA NORMA LEGAL TRIBUTARIA

1. CONCEPTO

El punto de partida es que un sujeto se encuentra ante una norma legal tributaria. Como bien sostiene Donayre Lobo, acto seguido, el sujeto atribuye un determinado significado a la norma. En otras palabras, no es que la norma tiene un significado propio y resulta que el sujeto simplemente tiene que descubrir este significado.

Es verdad que si varios sujetos se encuentran frente a una misma norma, lo más probable es que habrá cierta multiplicidad de significados que pueden ser atribuidos a ella, generándose pues inseguridad jurídica. Para enfrentar este problema, en la práctica se ha venido diseñado una metodología que apunta al desarrollo de cierto trabajo interpretativo con la finalidad de lograr cierto nivel de uniformización de resultados. Gracias a la existencia de esta metodología se reduce, aunque no necesariamente se elimina, la multiplicidad de pareceres.

Por tanto, siempre habrá casos donde se advierte la concurrencia de diversas posiciones interpretativas en relación al sentido y alcance de un determinado dispositivo legal. ¿Qué posición tiene que prevalecer? Nos parece que debe tener preeminencia aquella postura que resulte ser la más coherente con el conjunto de parámetros relativos a la política fiscal, derecho constitucional, derecho de la hacienda pública y derecho

tributario. Existen casos donde conviene que el trabajo interpretativo tome en cuenta estos cuatro parámetros. En cambio, en otras oportunidades, es suficiente que la labor interpretativa tome en cuenta algunos de los parámetros que acabamos de indicar. Por último, también hay que sostener que el trabajo interpretativo siempre debe considerar por los menos los parámetros que se refieren al derecho constitucional y derecho tributario.

En efecto, ya hemos visto que Economía y Derecho son ciencias sociales cuyos objetos de estudio guardan importantes niveles de vinculación, específicamente en lo que concierne al tema de las finanzas públicas, de tal modo que los planteamientos jurídicos tienen que guardar coherencia con los esquemas económicos.

Por otra parte, en el campo exclusivamente jurídico, actualmente está claro que, en virtud del moderno fenómeno de la constitucionalización del derecho, los trabajos interpretativos tienen que buscar la máxima aproximación posible respecto de los postulados del derecho constitucional.

Asimismo, en la medida que el derecho tributario posee un importante nivel de entroncamiento, de carácter histórico y sistemático, con el derecho de la hacienda pública, los planteamientos jurídico-tributarios también deben guardar importantes niveles de coherencia con las propuestas que son propias del derecho de la hacienda pública.

Por último, sabemos que el derecho tributario tiene sus propios conceptos, principios y reglas, de tal modo que constituyen marcos de referencia que, por naturaleza, tienen que ser tomados en cuenta por el intérprete.

2. METODOLOGÍA DEL TRABAJO INTERPRETATIVO

Es la doctrina la que ha venido sistematizando la metodología del trabajo interpretativo, distinguiendo dos etapas: criterios interpretativos y métodos de interpretación.

3. CRITERIOS INTERPRETATIVOS

Se trata de un tema muy particular que no está expresamente contemplado en el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Ahora bien, un criterio interpretativo viene a ser cierto patrón de referencia que guía el camino por donde habrá de discurrir el trabajo interpretativo. Veamos algunos de los criterios interpretativos más usuales en el derecho tributario.

3.1. Criterio técnico

En este caso, el parámetro de referencia que ilumina el desarrollo del trabajo interpretativo es la norma jurídica. Al respecto, Rubio Correa (2003, p. 75) señala que el intérprete no va a tomar en cuenta otros aspectos tales como valores, realidad social o intereses en juego.

Vamos a recurrir a un ejemplo para facilitar la explicación. Una empresa cede el uso de cierto derecho de ruta a cambio de una retribución. ¿La operación realizada por la empresa constituye un servicio gravado con IGV?

Comencemos por señalar que una posibilidad para analizar este caso tiene que ver con aquella parte del primer párrafo del artículo 3.c.1 de la LIGV que señala que los servicios afectos al IGV incluyen a los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles que realizan las empresas.

En este dispositivo legal, podemos identificar dos conceptos que resultan relevantes: arrendamiento y bienes muebles. El concepto de arrendamiento se puede desarrollar a partir del artículo 1666 del Código Civil, según el cual «por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida». El trabajo interpretativo lleva a sostener que el arrendamiento incluye la cesión de uso temporal de intangibles.

Por otra parte, el concepto relativo a los bienes muebles se puede desarrollar tomando en cuenta el literal b del artículo 3 de la LIGV, en donde se encuentra la lista exclusiva de bienes muebles. Aquí se hace

referencia a los bienes corpóreos que se pueden llevar de un lugar a otro, signos distintivos, derechos de autor, derechos de llave y similares. El trabajo interpretativo lleva a sostener que la cesión de uso temporal del derecho de ruta no se encuentra dentro de los alcances del citado dispositivo.

Entonces, la conclusión final sería que el caso analizado se encuentra inafecto al IGV. Esta fue la posición original del Tribunal Fiscal expresada en la resolución 2028-4-96 (del 9 de agosto de 1996). Lo que nos interesa destacar es que el parámetro de referencia que ha condicionado la realización del trabajo interpretativo ha girado en torno a la norma jurídica (dispositivos legales).

3.2. Criterio finalista

Aquí el parámetro de referencia que sirve de guía para la realización del trabajo interpretativo tiene que ver con los intereses en juego que se encuentran detrás del caso. Por ejemplo, el interés del Estado generalmente tiene que ver con la necesidad de incrementar sus ingresos tributarios. Regresando al caso planteado, resulta que si consideramos los intereses del Estado, entonces no es conveniente la adopción del criterio técnico para la realización del trabajo interpretativo, pues el Estado quedaría privado de la posibilidad de recaudar cierto ingreso tributario.

Entonces, el intérprete explora otro camino que bien puede satisfacer el interés fiscal. Comenzamos por señalar que otra posibilidad para analizar el citado caso tiene que ver con aquella parte del primer párrafo del artículo 3.c.1 de la LIGV, según el cual el servicio que se encuentra afecto al IGV comprende a toda prestación que genera renta de tercera categoría. En este dispositivo, podemos advertir que existe una sólida posibilidad para sustentar que la cesión de uso del derecho de ruta que realizan las empresas se encuentra afecta al IGV.

En efecto, con relación al término «prestación», el trabajo interpretativo puede llevar a sostener que se trata de todo acto o actividad que lleva a cabo la empresa en relación con terceros. La cesión de uso del derecho de

ruta que lleva a cabo una empresa viene a ser un «acto», de tal modo que este negocio se encuentra comprendido dentro de los alcances del primer párrafo del artículo 3.c.1 de la LIGV. La actual posición del Tribunal Fiscal, expresada en la resolución 215-4-2009 (del 9 de enero de 2009), es que el caso que venimos analizando efectivamente se encuentra afecto al IGV, aun cuando no es tan claro y explícito su trabajo interpretativo en los términos que acabamos de plantear.

Como se aprecia, ha sido el criterio finalista (búsqueda de la satisfacción del interés fiscal) lo que ha condicionado el derrotero por donde ha transitado el trabajo interpretativo.

4. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

Sabemos que en derecho existen diversos métodos de interpretación. En la medida en que la norma legal tributaria, en esencia, es similar a cualquier otra norma legal, se acepta el uso de todos los métodos de interpretación generalmente admitidos en derecho. Esta regla se encuentra expresamente prevista en el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario cuando se señala que «al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho». A continuación, vamos a estudiar los métodos de interpretación más usuales en el derecho tributario.

4.1. Método literal

En doctrina, se sostiene que el primer método de interpretación que hay que utilizar es el método literal, en cuya virtud se debe estar atento al significado de la palabra, frase u oración que aparece en el texto de la norma legal. A veces es suficiente este método para llegar a una posición interpretativa razonable.

Por ejemplo, el artículo 19 de la Constitución señala que «las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación

de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural».

Veamos un caso. Cierta municipalidad cumple con el recojo diario de basura, incluyendo los materiales desechables que genera una universidad privada. ¿Este centro educativo se encuentra obligado al pago de la tasa-arbitrio? Cuando el intérprete comienza el análisis de la norma legal propuesta, tiene que fijar su atención en el término «impuesto» que viene a ser una de las tantas modalidades del tributo. Resulta que el dispositivo legal bajo análisis libera de modo expreso a las universidades respecto del pago de impuestos, pero no del pago de contribuciones y tasas. Por tanto, la universidad se encuentra obligada al pago de la tasa-arbitrio.

En este caso, es suficiente el uso del método de interpretación literal para atribuir un significado a la norma legal que por lo demás resulta ser altamente compatible con la política fiscal (necesidad de financiar el servicio público de limpieza), derecho constitucional (toda la sociedad financia al Estado), derecho de la hacienda pública (correspondencia entre el gasto y el ingreso) y derecho tributario (distinción entre impuesto y tasa).

4.2. Método lógico

Cuando la interpretación literal resulta muy limitada porque no permite llegar a una posición interpretativa suficientemente compatible con la política fiscal, derecho constitucional, derecho de la hacienda pública y/o derecho tributario, el sujeto tiene que recurrir a otros métodos de interpretación. Muchas veces, el método que conviene utilizar es el método lógico, en cuya virtud el sujeto va a recurrir a la razón.

4.2.1. *La causa de la norma*

Una primera alternativa relativa al método lógico consiste en preguntarnos acerca de la causa o motivo de la norma legal que va a ser objeto de interpretación. Una vez que se ha encontrado la respuesta, el sujeto estará en mejores condiciones para atribuir un determinado significado al

dispositivo legal que va a interpretar. En el trabajo interpretativo relativo a las normas sobre impuestos, es frecuente empezar por la indagación a cerca de la causa económica de la norma que, a su vez, tiene que guardar correspondencia con cierta causa que pertenece al mundo del derecho.

Veamos un caso. Cierta sociedad anónima presta el servicio de taxi. ¿Este servicio genera la obligación de pagar IGV? Al respecto, es importante considerar que el numeral 2 del Apéndice II de la LIGV señala que se encuentra exonerado del IGV «el servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte público ferroviario de pasajeros y el transporte aéreo». Entonces, cabe formular la siguiente pregunta: ¿el servicio de taxi se encuentra exonerado del IGV? Aquí es donde cabe el desarrollo del trabajo interpretativo en torno a los alcances de la frase «transporte público» que aparece en la norma exoneratoria.

Sobre el particular, una interpretación literal no nos permite llegar a buen puerto. En efecto, podemos recurrir a cierto diccionario donde se encuentra una definición de transporte público, indicando que se trata de aquel servicio en cuya virtud el público tiene la posibilidad de acceder a esta clase de transporte. En la medida que en el servicio de taxi efectivamente el público puede acceder a esta clase de servicio, se podría pensar que tendría cabida la exoneración del IGV. Pero también cabe la posición contraria en el sentido que otro diccionario jurídico más bien puede señalar que el transporte público es aquel medio de movilización donde se satisface la necesidad o interés de una masa de personas. En este supuesto, resulta que el servicio de taxi no se encuentra comprendido dentro de este concepto, pues se trata de un sistema de movilización que satisface la necesidad o interés de un solo sujeto: el pasajero. Por tanto, el servicio de taxi no califica como transporte público, de tal modo que habría que pensar que nos encontramos frente a un hecho que genera el nacimiento de la obligación tributaria (IGV), sin existir la posibilidad que tenga cabida la exoneración del IGV.

Como se aprecia en este caso, conviene recurrir a otros métodos interpretativos como, por ejemplo, el método lógico. Al respecto, resulta

ser muy útil preguntarnos acerca de la causa de la norma exoneratoria del IGV. Sabemos que, en principio, el IGV debe gravar toda actividad de transporte de personas que realizan las empresas. Sin embargo, existen ciertos servicios de este tipo que son de primera necesidad y resulta que un gran sector de los usuarios de esta clase de servicio es pobre. Por ejemplo, nos estamos refiriendo a los casos de transporte terrestre masivo urbano. Si en estos casos se llegase a aplicar el IGV, entonces el tributo se volvería regresivo porque se gravaría más a quienes menos riqueza económica poseen. Para atenuar la referida regresividad, es conveniente que esta clase de transporte público pase a estar exonerado del IGV. Esta causa económica que explica la necesidad de una exoneración del IGV guarda estricta correspondencia con la causa jurídica que tiene que ver con el principio constitucional tributario de generalidad en cuya virtud, si existen razones objetivas —como, por ejemplo, la ausencia de un mínimo de riqueza económica—, es posible liberar de la carga tributaria al hecho que en principio debería tributar. Ahora, el intérprete ya se encuentra en mejor posición para atribuir un determinado sentido y alcance a la norma; es decir, para fijar el contenido del dispositivo legal que exonera de IGV al transporte público. Por coherencia con los planteamientos que acaban de ser expuestos, queda más claro que el transporte de taxi no califica para efectos tributarios como transporte público, porque no constituye un caso donde existe la ausencia de riqueza económica. Por tanto, el servicio de taxi debería soportar la aplicación del IGV.

Sin embargo, este no ha sido el parecer del Poder Judicial; pues, según la sentencia de casación 2646-2008-Lima del primero de marzo del 2010, el servicio de taxi se encuentra exonerado de IGV. Esta posición ha sido confirmada por la Sunat mediante el informe 49-2011-Sunat/2B0000 (del 6 de mayo de 2011).

En suma, por lo menos en el terreno académico, somos del parecer de que la posición interpretativa que debería prevalecer es aquella que sostiene que el servicio de taxi tiene que soportar la aplicación del IGV, ya que este planteamiento resulta ser más acorde con la política fiscal (inexistencia

del problema de la regresividad del impuesto), derecho constitucional (existencia de riqueza económica relevante que es rescatada por el principio de capacidad contributiva) y derecho tributario (las exoneraciones son excepcionales).

4.2.2. La finalidad de la norma

La segunda alternativa relativa al método lógico tiene que ver con la pregunta acerca del propósito de la norma legal. Luego de encontrar una determinada respuesta, el intérprete se encuentra en mejor posición para atribuir un significado al dispositivo legal que viene analizando. Este método, conocido como método teleológico, es muy útil especialmente cuando se trata de normas relativas a impuestos, en cuyo caso nos preguntamos acerca de los objetivos económicos que persigue la norma, los mismos que tienen que guardar estrecha correspondencia con determinadas finalidades jurídicas.

Analicemos un caso. Ocurre que una empresa que tiene la condición de sujeto no domiciliado en el Perú lleva a cabo un show musical en vivo dentro del territorio del Perú a cambio de una retribución. Concretamente, se trata de la presentación del conocido músico Juan Luis Guerra y su orquesta que cultiva música centroamericana perteneciente a los géneros bachata y merengue. ¿Se trata de un servicio consumido en el Perú que genera la obligación de pagar IGV? El numeral 4 del Apéndice II de la LIGV establece que se encuentran exonerados de IGV los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional. Sobre el particular, nos podemos preguntar lo siguiente: ¿un show musical llevado a cabo en el Perú por Juan Luis Guerra y su orquesta, interpretando música del tipo bachata y merengue, se encuentra exonerado del IGV? Este es el momento de emprender el trabajo interpretativo relativo a los alcances de la frase «folclore nacional» que aparece en el dispositivo legal de carácter exoneratorio.

Al respecto, una interpretación literal podría inducirnos al uso de diccionarios jurídicos donde seguramente se encontrarán afirmaciones,

formuladas en abstracto, en el sentido que un espectáculo del folclore nacional significa toda aquella expresión artística que representa la identidad de un determinado país. Entonces, se podría sostener que un *show* en vivo llevado a cabo en el Perú donde se difunde la música del género bachata o merengue, que forma parte del folclore nacional de cualquier país, estaría exonerado del IGV. Pero, a todas luces, esta posición interpretativa no parece ser coherente con la política fiscal, derecho constitucional y derecho tributario dentro del contexto del sistema tributario del Perú.

Entonces, conviene pasar al uso del método teleológico. En este sentido, nos preguntamos acerca de la finalidad que persigue la norma exoneratoria bajo análisis. En principio, todos los espectáculos artísticos que realizan las empresas en el Perú se encuentran afectos al IGV. Por otro lado, en la parte final del cuarto párrafo del artículo 17 de la Constitución, se ha establecido que es responsabilidad del Estado la preservación de las distintas manifestaciones culturales y lingüísticas del Perú, de tal modo que el Estado tiene que incentivar el cultivo de toda aquella música que forma parte de nuestro folclore nacional como, por ejemplo, la llamada música criolla, música negra, música andina, etc. Una manera de implementar este incentivo es mediante la exoneración de impuestos en los casos que se realicen esta clase de eventos. Precisamente, la finalidad del numeral 4 del Apéndice II de la LIGV, que establece la exoneración del IGV a los espectáculos musicales relativos al folclore nacional, consiste en la preservación de todas aquellas manifestaciones culturales que, por ejemplo, tengan que ver con la música que pertenece a la cultura peruana. En la medida que la bachata y el merengue no forman parte del folclore nacional de la República del Perú, los *shows* realizados en el país, en los que se difunde esta clase de música centroamericana, califican como servicios afectos al IGV. Esta ha sido la posición que ha adoptado de modo correcto el Tribunal Fiscal mediante la resolución 4565-5-03 (del 13 de agosto de 2003).

Esta posición interpretativa resulta ser la más coherente con la política fiscal (principio del beneficio), derecho constitucional (principio de generalidad que solo admite la liberación de la carga tributaria cuando existen razones objetivas que lo justifiquen, lo que no sucede en el presente caso) y derecho tributario (las exoneraciones son excepcionales).

5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

De conformidad con el principio de legalidad, la norma legal establece que los supuestos de afectación o liberación de la obligación tributaria y que los supuestos que corresponden en general a todas aquellas otras materias vinculadas al tributo como, por ejemplo, los temas administrativos, procesales, penales, etc. Es decir que es el Estado el sujeto que, mediante el dispositivo legal correspondiente, puede regular los temas antes indicados.

No es admisible en derecho que los privados, es decir los ciudadanos, empresas e instituciones privadas o públicas (administración tributaria) terminen afirmando la existencia de tributos, exoneraciones, infracciones, sanciones, etc. sin que exista una base legal expresa.

En este sentido, todo trabajo interpretativo supone la previa existencia de una norma legal expresa. A la inversa, no es admisible en derecho tributario que, a pesar que no existe una norma legal expresa, resulta que, de todos modos, se pretende sustentar la existencia de esta a partir de trabajos interpretativos.

Por esta razón, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que 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.

6. PREGUNTAS

1. ¿Cuál es el concepto relativo a la interpretación de la norma legal tributaria?
2. ¿En qué consisten los dos criterios interpretativos que son frecuentemente utilizados en el derecho tributario?
3. ¿En qué consisten los dos métodos de interpretación analizados en materia del derecho tributario?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO XI

CALIFICACIÓN, ELUSIÓN Y SIMULACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

Esta parte del trabajo la vamos a dedicar al estudio de ciertas figuras, tales como la elusión y simulación, que tienen que ver con la «recaudación negativa»; es decir, con las conductas de los privados, contrarias al derecho, que generan una disminución de las finanzas públicas.

Como punto de partida, conviene distinguir entre planeamiento, evasión y elusión tributarias. Sevillano Chávez (2014, p. 136) señala que, en el planeamiento tributario, el privado diseña sus actividades económicas dentro del abanico de alternativas que permite la ley, buscando el mayor ahorro en materia de pago de tributos. Si, en el caso de un joven profesional que ejerce la abogacía, este sujeto trabaja a título de persona natural, los ingresos que percibe están sometidos al impuesto a la renta. En cambio, si este sujeto constituye una persona jurídica y presta servicios legales, entonces esta actividad económica se encuentra sometida al impuesto a la renta e IGV. Es jurídicamente válido que, en este caso, el privado prefiera trabajar como persona natural para no pagar al Estado el IGV.

Distinto es el escenario de la evasión tributaria, que consiste en la obtención de ingresos por parte de los privados al no declararlos para así evitar el pago de impuestos. En esos casos, nos encontramos ante conductas que son contrarias a la ley y que, además, pasan a ser consideradas delitos.

Cuando un privado realiza cierto hecho imponible, de inmediato se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Acto seguido, el privado incurre en la omisión del pago del tributo (que es un hecho ilegal) y, además, sucede que esta omisión se encuentra acompañada de otro hecho ilegal (ocultamiento deliberado de los ingresos que ha obtenido el privado), que más bien es de carácter criminal. Si en determinado caso concurren todas estas circunstancias, nos encontramos ante un supuesto de evasión tributaria que es conocido como «delito de defraudación tributaria».

Sobre el particular, un caso concreto puede ser el que se expone a continuación. En efecto supongamos que una empresa desarrolla el servicio de preparación y expendio de comida. Esta operación se encuentra afectada al IGV. Resulta que en la declaración jurada mensual de IGV que cumple la empresa ante la Sunat se incluye solo una parte de los ingresos obtenidos. Entonces, se tiene que, de modo deliberado, la empresa está ocultando al Estado el resto de sus ingresos para evadir el pago del IGV. Como se aprecia, en este caso ocurre un hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria (IGV). Adviértase que la empresa no cumple con el pago del tributo en la parte que corresponde a los ingresos no declarados, de tal modo que queda configurado el hecho ilegal 1. Además, sucede que esta omisión al pago del tributo está acompañada de otro hecho ilegal, de carácter criminal, que consiste en el deliberado ocultamiento de ingresos ante el Estado, de tal modo que queda configurado el hecho ilícito 2. En suma, la concurrencia de ambos hechos ilícitos llega a conformar una figura jurídica que se conoce como «delito de defraudación tributaria». Al respecto, el inciso a del artículo 2 del decreto legislativo 813 (de abril de 1996) contempla una de las modalidades del delito de defraudación tributaria en los siguientes términos: «Son modalidades de defraudación tributaria ocultar total o parcialmente, bienes, ingresos y rentas para anular o reducir el tributo a pagar».

Por último, la elusión tributaria tiene que ver con aquellas conductas en que el privado lleva a cabo un hecho impropio para lograr cierto resultado. Así ocurre cuando, por ejemplo, un privado realiza cierto hecho

que es amparado por la ley para llegar a determinado resultado. Resulta que este acto se encuentra desprovisto de contenido esencial. El privado declara este hecho ante la administración tributaria y cumple con el pago de la respectiva obligación tributaria. Todo este comportamiento del privado se lleva a cabo con la única finalidad de no transparentar y tributar ante el fisco otro acto (económico) que definitivamente está sujeto al pago de un impuesto cuya cuantía es más alta, y que también lleva a la obtención del mismo resultado.

En todo caso, nos interesa destacar que por lo menos existen dos diferencias significativas entre evasión y elusión tributaria que pueden ser extraídas a la luz de los supuestos específicos que acabamos de plantear. En primer lugar, mientras que en la evasión ocurre un abierto incumplimiento de la obligación de pago del tributo, en la elusión, más bien, este incumplimiento opera de modo encubierto. En segundo lugar, en la evasión, el privado lleva a cabo un solo hecho económico (negocio) y este tiene un contenido esencial, mientras que en la elusión el privado realiza dos hechos y uno de estos resulta ser un acto que no tiene contenido esencial.

2. CALIFICACIÓN

En rigor, el tema de la calificación del hecho generador de la obligación tributaria no forma parte de la figura que hemos denominado «recaudación negativa». Esta clase de calificación constituye un tema que es mucho más amplio que el punto específico de la elusión tributaria. En la medida que el asunto de la calificación precede a la figura de la elusión, vamos a comenzar nuestro estudio concentrándonos en el tema de la calificación.

En el campo del derecho tributario, la calificación consiste en cierta actividad intelectual que procura determinar la figura jurídica que corresponde aplicar cuando, en el plano de la realidad, ocurre un hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

2.1. Ubicación

En el diario quehacer de los privados, existe una secuencia de hechos que conducen al nacimiento de la obligación tributaria. En esta secuencia podemos distinguir las siguientes tres etapas: hecho, ley y hecho imponible.

En la primera etapa, nos encontramos ante un hecho como, por ejemplo, la venta de mercadería que realiza cierta empresa. En la segunda etapa, advertimos que la ley tributaria ya tiene previsto este hecho; mientras que, en la tercera, el referido hecho pasa a ser capaz de producir el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, el tema de la calificación se encuentra en la primera etapa.

2.2. Base legal

La figura de la calificación se encuentra regulada en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario cuando establece que: «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». La calificación tiene que ver con estos actos, situaciones y relaciones económicas, cuyo protagonista es un privado.

2.3. Casos

La empresa AA se dedica a la confección de joyas. Un primer supuesto consiste en que AA confecciona y vende joyas que son elaboradas con sus propios modelos ¿Se trata de un caso de venta o, más bien, nos encontramos ante un servicio? Para responder a la pregunta planteada, se tiene que desarrollar un trabajo de identificación de la esencia del hecho ocurrido. Al respecto, primero hay que llevar a cabo el trabajo de calificación económica, para luego pasar a la tarea específica de la calificación jurídica.

Desde el punto de vista económico, advertimos que lo que más le interesa al comprador es el resultado final del proceso productivo: el lote

de joyas ya confeccionadas. Por tanto, nos encontramos ante un acto de comercio que es llevado a cabo por la empresa AA. Por otra parte, desde la perspectiva jurídica, queda claro que estamos ante un acto que tiene vinculación con la transferencia de propiedad de bienes, de tal modo que la figura que corresponde es la venta.

El segundo supuesto ocurre cuando la empresa AA confecciona y vende joyas que son elaboradas con los formatos proporcionados por el cliente. Nuevamente, nos preguntamos si se trata de una venta o servicio. Partiendo de la economía, advertimos que, en este caso, lo que más le interesa al cliente es el proceso de producción de las joyas, en la medida que él mismo deja establecido los modelos de joyas que van a ser confeccionadas. En consecuencia, nos encontramos ante una actividad que es conocida como «fabricación por encargo» y que es llevada a cabo por la empresa AA. Pasando al campo del derecho, se puede advertir que lo esencial es la actividad o prestación de hacer por parte de AA, de tal manera que estamos ante un servicio.

2.4. Importancia

La calificación jurídica de los hechos es muy importante porque determina el marco legal aplicable. Por ejemplo, si la confección y entrega de joyas al cliente es calificada como venta, entonces deben aplicarse todas las normas que la LIGV tiene previstas para la venta de bienes muebles. En cambio, si es calificada como servicio, resultan de plena aplicación las normas que la LIGV tiene reservadas para las prestaciones de servicios.

2.5. Sujeto que realiza la calificación

En principio, el privado tiene que llevar a cabo el trabajo de calificación de los hechos, pues solo de este modo podrá realizar una correcta determinación del monto del tributo por pagar al Estado que habrá de expresar en la correspondiente declaración jurada.

Por otra parte, la Sunat, vía fiscalización, también puede llevar a cabo el trabajo de calificación en dos escenarios. En primer lugar, existe un supuesto en que el privado realiza operaciones económicas y cumple con la respectiva declaración jurada para efectos de la determinación del monto del tributo por pagar al Estado. Aquí, la administración tributaria puede investigar si el privado ha llevado a cabo un correcto trabajo de calificación de las operaciones que realizó e incluso esta entidad administrativa puede corregir la calificación efectuada por el privado. En segundo lugar, si el privado no cumplió con la respectiva declaración jurada, entonces la administración tributaria puede tomar la iniciativa para fiscalizar y proceder con el trabajo de calificación de los hechos realizados por el privado a efectos de llegar a la determinación de la obligación tributaria que ciertamente es inicial.

3. ELUSIÓN

Al inicio del segundo párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se hace referencia a la elusión, pero no se desarrolla un concepto de esta. Sin embargo, utilizaremos esta acepción de «elusión»: conducta impropia del privado que busca un determinado resultado, correspondiendo una obligación tributaria cuya cuantía es reducida o inexistente.

Con mayor profundidad, es posible afirmar que, para llegar a un resultado X, el privado realiza, ante la administración tributaria, cierto hecho que resulta amparado por la norma civil, comercial o laboral. Este acto se encuentra vacío de contenido económico o no persigue una finalidad económica normal como, por ejemplo, la eficiencia. Esta es, pues, la conducta impropia. De todos modos, el privado procede con la respectiva declaración y pago del impuesto ante el Estado. Por otra parte, este mismo sujeto lleva a cabo otro hecho, que también le permite llegar al resultado X, pero que no es transparentado ante la administración

tributaria porque genera una obligación tributaria de cuantía mucho mayor cuyo pago ciertamente pretender eludir.

Una puntualización que resulta ser muy importante hacer es que en la realización de ambos hechos se advierte una coincidencia entre la voluntad interna y la voluntad externa por parte del privado.

Otra importante acotación es que, en muchos supuestos, una conducta elusiva ciertamente desencadena un conflicto entre fines y medios que gira en torno a la ley. En efecto, el privado recurre a la aplicación de la norma civil, mercantil o laboral, pero no para que se cumplan las sanas finalidades que persiguen estos preceptos, que tienen que ver con el logro de una mayor eficiencia en la economía o la satisfacción de intereses legítimos. El privado recurre a cualquiera de estos dispositivos legales para utilizarlos como medios con el único propósito de no tributar. Ante semejantes conductas de los privados, que constituyen verdaderos actos de indebida manipulación de las normas legales, el derecho ha reaccionado estableciendo las llamadas cláusulas antielusivas.

3.1. Clasificación de las cláusulas antielusivas

Existen dos modalidades de cláusulas antielusivas.

3.1.1. Cláusula antielusiva general

Se trata de una ley general (por ejemplo, un Código Tributario), que autoriza a la administración tributaria a desconocer actos o contratos que constituyen hechos impropios, es decir elusivos.

Veamos un ejemplo hipotético. Leonel es un conocido jugador que participa en el campeonato de fútbol de primera división del país XX, donde percibe importantes montos por concepto de regalías como consecuencia de la cesión de uso de su «derecho de imagen». En materia tributaria, Leonel tiene dos caminos: el primero consiste en actuar con ética, ser transparente y declarar ante la administración tributaria del país XX que percibe regalías, de tal modo que se encuentra obligado al pago

del correspondiente impuesto a la renta aplicable a las personas naturales que residen en el referido país. La segunda vía, por su parte, contraria a la ética y la transparencia, consiste en la celebración de una cadena de actos y contratos que aparentan la inexistencia de la percepción directa de las referidas regalías por parte de Leonel, con la finalidad de eludir el pago del respectivo impuesto a la renta que corresponde aplicar en el país XX. Al respecto, Leonel y su padre constituyen una sociedad anónima llamada AA en cierto territorio del mundo que viene a ser un paraíso fiscal (lugar donde no existen impuestos o la cuantía de estos es baja). Acto seguido, mediante contrato, Leonel transfiere a favor de la empresa AA el derecho a la explotación económica de su imagen. Posteriormente, la compañía AA celebra un contrato con una empresa que se dedica a la fabricación y comercialización de zapatillas a nivel mundial para permitir que esta pueda realizar campañas de publicidad utilizando la imagen de Leonel a cambio de una retribución, es decir, de regalías. Entonces, la retribución que percibe la empresa AA termina por estar sujeta a una presión tributaria baja o nula, toda vez que reside en cierto paraíso fiscal. Por lo demás, Leonel y su padre acuerdan la distribución de las utilidades obtenidas por la compañía AA. Resulta que estos dividendos soportan un impuesto muy bajo en el país XX y, en este contexto, Leonel cumple con la respectiva declaración y pago de este impuesto en el país XX.

Supongamos que Leonel opta por el segundo camino. Aquí viene el punto crucial: si la ley lo permite de modo expreso, entonces la administración tributaria del país XX, vía fiscalización, puede evaluar y establecer que el segundo camino adoptado por Leonel es contrario al derecho, porque los actos y contratos que fueron celebrados implican una indebida utilización de la norma civil y comercial en la medida que no tienen por finalidad obtener el logro de una mayor eficiencia en la economía o la satisfacción de intereses legítimos, sino que el único propósito consiste en la elusión del pago del impuesto a la renta a favor del Estado XX por concepto de percepción de regalías. Entonces, la administración tributaria se encuentra habilitada para desconocer los

referidos actos y contratos. Luego, esta tiene que pasar a la calificación económica y jurídica de los actos efectivamente realizados por Leonel con relación a los ingresos obtenidos por derecho de imagen, para concluir que, en definitiva, existe una renta de capital que es obtenida por una persona natural residente en el país XX, de tal manera que se encuentra obligada a pagar el respectivo Impuesto a la Renta a favor del Estado XX.

3.1.1.1. Código Tributario del Perú

Como se aprecia, una cláusula antielusiva general es aquella norma que otorga a la administración tributaria la facultad de fiscalizar y desconocer, para efectos tributarios, los actos o contratos que son impropios. Es práctica internacional que esta potestad administrativa suele ser consagrada de modo expreso en los textos de los Códigos Tributarios.

En el caso específico del Perú, la cláusula antielusiva se encuentra regulada desde el segundo párrafo hasta el penúltimo párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Vamos a detenernos en dos puntos específicos de esta normatividad.

En primer lugar, el tercer párrafo de la Norma XVI ha establecido ciertos requisitos para que determinados hechos pasen a ser considerados parte de conductas elusivas. Los requisitos son los siguientes: que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y 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.

En el ejemplo que anteriormente hemos desarrollado, el primer requisito consiste en la cesión a favor de la empresa AA de los derechos para la explotación económica del derecho de imagen cuyo titular es Leonel, mientras que el segundo requisito tiene que ver con la existencia de un mismo resultado que era posible de ser alcanzado por cualquiera de las dos vías que estaban disponibles para Leonel.

En segundo lugar, el cuarto párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: «La Sunat aplicará la norma que hubiere correspondido a los actos usuales o propios». Es decir que la administración tributaria, luego de haber determinado que los hechos que viene fiscalizando se encuentran comprendidos dentro del supuesto de elusión, debe pasar a la etapa de la calificación económica y jurídica para establecer el hecho usual o propio. Acto seguido, la administración tributaria tiene que determinar la consecuente obligación tributaria y exigir su pago.

Finalmente, es importante destacar que, en virtud del artículo 8 de la ley 30230, actualmente se encuentran en suspenso las reglas de la Norma XVI relativas a la elusión tributaria, hasta que se publique el respectivo reglamento.

3.1.2. Cláusula antielusiva especial

El proceso por el que una ley especial (ley de un determinado impuesto) pasa a incluir un nuevo supuesto de afectación para neutralizar la realización de hechos impropios (conductas elusivas).

Imaginemos un caso donde el art. 1 de la ley que regula al IGV establece solamente tres operaciones afectas que son las siguientes: venta de bienes muebles, servicios y construcción. Ocurre que la empresa CC es propietaria de un terreno y necesita la construcción de un edificio para la venta de oficinas, de tal manera que llega a un acuerdo con la empresa MM para que esta se encargue de los trabajos de construcción.

Existen dos caminos para llevar adelante la actividad de la construcción. La primera vía responde a la ética y la transparencia. La empresa MM redacta y firma un documento donde consta un contrato de construcción de tal modo que esta operación se encuentra afecta al IGV que la compañía MM tiene que pagar al Estado en calidad de contribuyente.

La segunda vía, contraria a la ética y transparencia, tiene que ver con una secuencia de tres pasos. En primer lugar la empresa CC vende el terreno a la compañía MM. En segundo lugar la empresa MM construye

el edificio. En tercer lugar la compañía MM vende el edificio a la empresa CC. De conformidad con la imaginaria legislación del IGV antes propuesta resultaría que ninguna de estas operaciones se encuentra afecta al IGV de tal modo que la compañía MM habría logrado eludir el pago del IGV al Estado peruano.

Está claro que ambas empresas celebraron los contratos de venta entre sí, al amparo de la norma civil y comercial, con la única finalidad de lograr la elusión del pago del IGV que se aplica a la actividad de la construcción. En otras palabras, estas compañías no celebraron contratos de venta entre sí con el objetivo de buscar más eficiencia en la economía o satisfacer intereses legítimos.

Aquí es donde surge la necesidad de incorporar en la LIGV otra operación gravada con IGV que habrá de recibir la siguiente denominación «primera venta del inmueble por el constructor». El objetivo de esta nueva norma legal es la neutralización de las conductas elusivas que acabamos de observar. En efecto, si se aplica el IGV a la venta del edificio que realiza la empresa MM a favor de la compañía CC, entonces devienen en inútiles los dos pasos previos (venta del terreno por parte de la empresa CC y la autoconstrucción llevada a cabo por la compañía MM). En el Perú, el literal d del artículo 1 de la LIGV, precisamente grava con IGV a la primera venta del inmueble por el constructor.

Tal como se aprecia en el presente caso, una cláusula antielusiva especial significa que la ley de un impuesto en particular introduce nuevos hechos gravados con la finalidad de desalentar la realización por parte de los privados de actos o contratos que, si bien encuentran algún tipo de respaldo en norma ley civil, mercantil, laboral, etc., resulta que son celebrados con el único propósito de evitar el pago del impuesto.

4. SIMULACIÓN

En el último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se hace referencia a la simulación, pero sin ofrecer el desarrollo

de un concepto sobre el particular. La simulación consiste en el acto mediante el cual un privado, para lograr cierto beneficio, lleva a cabo una conducta aparente, correspondiendo una obligación tributaria de cuantía reducida o inexistente.

El punto de partida es que un privado realiza un hecho (hecho real) para llegar a un resultado X. Este hecho genera el nacimiento de cierta obligación tributaria cuya cuantía es alta y el privado lo oculta ante la administración tributaria para no tributar. Además, el privado realiza un segundo hecho (hecho aparente) que también le permite concretar el resultado X. Este, como genera una obligación tributaria de monto reducido, sí es declarado ante la administración tributaria. Al respecto, es muy importante resaltar que este segundo hecho es aparente en la medida que no existe una coincidencia entre la voluntad interna y la voluntad externa por parte del particular.

Dentro de este orden de ideas, queda entablado un conflicto entre el fondo y la forma. En efecto, se aprecia la concurrencia de un hecho real y un hecho aparente para llegar al mismo resultado. La citada Norma XVI señala que, en este caso, debe prevalecer el hecho real.

Finalmente, es posible sostener que tanto la elusión como la simulación guardan dos diferencias dignas de ser destacadas. En primer lugar, en la elusión, el privado realiza conductas en las que la voluntad interna y la voluntad externa coinciden. En cambio, en la simulación, el privado lleva a cabo por lo menos una conducta donde no existe coincidencia entre la voluntad interna y la voluntad externa.

En segundo lugar, en la elusión, existe un conflicto entre fines y medios; mientras que en la simulación, se advierte la presencia de un conflicto entre el fondo y la forma.

4.1. Base legal

La simulación está regulada en el último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

4.2. Tratamiento

Vamos a partir de un caso. La empresa DD necesita una secretaria para la gerencia, por lo que contrata los servicios de Anahí para que desempeñe el cargo de secretaria. Existen dos caminos para llevar adelante esta contratación. En primer lugar, la vía ética y transparente consiste en afirmar la celebración de un contrato en donde queda establecido que Anahí realiza un trabajo dependiente, sometido a la legislación laboral. Por tanto, para efectos del impuesto a la renta, Anahí percibe una renta bruta de quinta categoría que no admite la deducción de monto alguno por concepto de gasto. En la otra vía, contraria a la ética y la transparencia, la empresa y Anahí suscriben un contrato de prestación de servicios, en donde se afirma que Anahí realiza un trabajo independiente, sometido a las reglas del Código Civil, de tal manera que, para efectos del impuesto a la renta, Anahí percibiría una renta bruta de cuarta categoría que admite la deducción de 20% por concepto de gasto.

Aquí, el hecho real es la realización del trabajo dependiente, mientras que el hecho aparente consiste en el trabajo independiente. El resultado final es el mismo: Anahí realiza el trabajo de secretaria para la gerencia de la empresa.

Al respecto, el último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: «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».

Entonces, si la Sunat, vía fiscalización, determina que cierto hecho realizado por un privado es tan solo aparente y que, por tal circunstancia, se encuentra comprendido en la parte de la Norma XVI que se refiere a la simulación, entonces debe proceder con el desconocimiento de este hecho. Acto seguido, la administración tributaria habrá de desarrollar la calificación económica y jurídica del hecho real. Posteriormente, la Sunat tiene que fijar el marco legal tributario que corresponde aplicar.

Por último, la administración tributaria debe proceder con la determinación de la obligación tributaria resultante y exigir su pago.

5. PREGUNTAS

1. ¿Qué es la calificación para efectos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario?
2. ¿Qué es la elusión tributaria?
3. ¿Qué es la simulación en los términos previstos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO XII

VIGENCIA DE LA NORMA LEGAL TRIBUTARIA

1. CONCEPTO

La vigencia de la norma legal tributaria tiene que ver con la fecha de inicio de sus efectos jurídicos. A continuación, veremos los supuestos más frecuentes.

2. REGLA GENERAL

De conformidad con el primer párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, la ley tributaria rige desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, a menos que se indique una fecha posterior específica para el inicio de su vigencia.

Estas reglas son aplicables especialmente en materia de impuestos, cuyos hechos generadores de obligaciones tributarias son de realización inmediata. Al respecto, Villanueva Gutiérrez (2014, p. 83) precisa que, en estos supuestos, el hecho generador ocurre en tan solo un instante de tiempo. Por ejemplo, la venta de mercadería por parte de una empresa constituye un hecho generador de realización inmediata en la medida en que la venta viene a ser un acto que se configura en tan solo un instante de tiempo y se encuentra afecta al IGV.

En la historia del Perú, ha ocurrido que la ley 29666, que fue publicada en el diario *El Peruano* el 20 de febrero de 2011, comprende una norma que dispone la reducción de la alícuota del IGV, que hasta entonces se encontraba en 17% y que, en adelante, se incrementaría en 1%. La propia ley incluyó una norma que estableció que la vigencia de la nueva alícuota de IGV comenzaba el primero de marzo de 2011, lo cual es recomendable, ya que con una regla que disponga la postergación del inicio de la vigencia de la norma modificatoria es posible difundirla de tal modo que todos los privados, incluso los que se encuentran en los lugares más recónditos del país, tengan la oportunidad de conocer la nueva regla de modo oportuno.

Es bueno aclarar que, en estricto derecho las operaciones afectas al IGV, con la alícuota del 16% también se encuentran gravadas con otro impuesto cuya denominación es impuesto de promoción municipal, cuya alícuota es 2%. Al respecto, es práctica frecuente afirmar que el IGV tiene una alícuota de 18%; pero, insistimos, esta afirmación no es rigurosamente correcta.

3. TRIBUTO CUYO HECHO GENERADOR ES DE REALIZACIÓN PERIÓDICA ANUAL

En consonancia con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 74 de la Constitución, el segundo párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario señala que, tratándose de tributos cuyo hecho generador de la obligación tributaria se configura a lo largo del año, la ley entra en vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha de su publicación en el diario oficial, siempre que esta ley se refiera a los siguientes temas: la creación o modificación de esta clase de tributos o el señalamiento del hecho generador, obligación tributaria, base imponible, alícuota, acreedor y deudor tributario.

Al respecto, podemos citar el caso de la utilidad anual que obtiene la persona jurídica mercantil que goza de la condición de sujeto domiciliado en el Perú. Esta utilidad viene a ser el resultado de las operaciones

de la empresa que han sido llevadas a cabo a lo largo de un año y es, precisamente, el hecho generador de la obligación tributaria anual o impuesto a la renta.

Imaginemos una ley que es publicada en el diario oficial el 30 de octubre del año 1, donde se establece una reducción de la alícuota del tributo. Una regla de este tipo va a ser aplicable solo a partir del primero de enero del año 2; es decir que la utilidad que se genere el 31 de diciembre del año 2 pasa a estar sometida a la nueva alícuota del impuesto a la renta.

4. EXONERACIÓN, BENEFICIO E INCENTIVO TRIBUTARIO

Según el inciso e de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, las normas que establecen exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios comienzan a regir a partir del primer día del año que sigue a la fecha de su publicación en el diario oficial.

Por ejemplo, si una ley es publicada el 16 de mayo del año 1 y contiene una norma que dispone una exoneración del impuesto a la renta para los intereses derivados de los depósitos bancarios que realizan las empresas, esta exoneración habrá de iniciar su vigencia a partir del primero de enero del año 2.

Esta regla para las desgravaciones se justifica atendiendo a ciertas razones de finanzas públicas. En efecto, en el presupuesto del gobierno nacional correspondiente al año 1, ya se tiene proyectado cierto nivel de ingresos tributarios que incluye la recaudación por concepto del impuesto que se aplica a los referidos intereses. Si la norma exoneratoria se aplicase de inmediato (es decir, a partir del 17 de mayo del año 1), se generaría una supresión de los ingresos corrientes del gobierno nacional que sería muy difícil de cubrir con otros recursos. En cambio, si la norma exoneratoria comienza a producir efectos a partir del año 2, existe tiempo suficiente para que en el presupuesto del gobierno nacional correspondiente a dicho año se tomen las provisiones financieras del caso.

5. NORMA INTERPRETATIVA

La Norma X del Título Preliminar del Código Tributario no contiene precepto legal alguno sobre la vigencia de las normas interpretativas. Humaní Cueva (2015, p. 303) señala que la norma interpretativa rige desde la fecha en que la norma interpretada comenzó a producir efectos. En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante la sentencia 0002-2006-PI/TC.

Se trata de una figura razonable toda vez que la norma interpretada viene a ser una regla que ya existe. El problema es que esta regla no tiene un contenido claro; es decir, en torno a su sentido y alcances cabe la posición interpretativa «A» y también tiene asidero la posición interpretativa «Z». La posterior norma interpretativa simplemente aclara el contenido de la regla original cuando, por ejemplo, establece que solo tiene cabida la posición interpretativa «A». Desde este punto de vista, es perfectamente razonable sostener que la vigencia de una norma interpretativa se da a partir de la fecha en que la norma interpretada empezó a producir efectos.

6. REGLAMENTO

El tercer párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario señala que los reglamentos rigen desde el inicio de vigencia de la ley reglamentada. También se indica que si los reglamentos se publican con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, entonces rigen desde el día posterior a su publicación.

Según el primer supuesto, se publican en el diario oficial la ley y el reglamento en la misma fecha. Entonces, es lógico que se disponga que el reglamento inicie su vigencia a partir de la fecha en que la ley comienza a producir efectos.

En el segundo supuesto, la ley se publica antes que el reglamento. En este caso, las reglas que forman parte del reglamento inician su vigencia a partir de la fecha de publicación de este. Se trata de una disposición

razonable en la medida en que muchas veces el reglamento contiene reglas de detalle que facilitan la aplicación de la ley, de tal modo que estos preceptos deben producir efectos a partir de la fecha en que son conocidas por los sujetos obligados a cumplirlas; es decir, desde el día siguiente de la publicación del reglamento en el diario oficial.

A continuación, expondremos un caso interesante ocurrido en materia de fiscalización. En la fecha 1 existía un texto del artículo 62 del Código Tributario que regulaba los requerimientos que la administración tributaria formulaba en los procedimientos de fiscalización. El 29 de junio de 2007, se publicó en el diario oficial el decreto supremo 085-2007-EF, que es el reglamento de fiscalización donde por primera vez se regula una serie de detalles que deben cumplir los requerimientos. Desde luego, este reglamento comenzó a producir efectos a partir del 30 de junio del 2007. Con toda razón, el inciso a de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del referido reglamento señaló que estas nuevas reglas se aplicaban solamente a los futuros requerimientos, incluso con relación a los procedimientos de fiscalización que ya se encontraban en pleno trámite.

7. PREGUNTAS

1. ¿Cómo opera la vigencia de la norma tributaria cuando se trata de tributos cuyo hecho generador es de realización periódica anual?
2. ¿Cómo opera la vigencia de la norma que regula exoneraciones tributarias?
3. ¿Cómo opera la vigencia de la norma interpretativa en materia tributaria?

Fondo Editorial PUCP

CAPÍTULO XIII
APLICACIÓN EN EL TIEMPO
DE LA NORMA LEGAL TRIBUTARIA

Vamos a estudiar el aspecto temporal de la norma legal tributaria desde la perspectiva de los hechos que pasan a ser regulados por esta. Examinaremos tres alternativas: irretroactividad, retroactividad benigna y ultraactividad.

1. IRRETROACTIVIDAD

Se trata de una regla general que es aplicable a todo dispositivo legal, tributario o no. De conformidad con el artículo 103 de la Constitución, la norma tiene fuerza y efecto solamente después de su entrada en vigencia. En este sentido, vale acotar que una norma posee «fuerza» cuando es capaz de generar consecuencias jurídicas y «efectos», si es que posee un determinado sentido y alcance. Ahora bien, ¿qué significa que una norma tiene fuerza y efecto hacia adelante? Al respecto, podemos advertir dos alternativas, tal como se explica a continuación.

1.1. Aplicación de la norma a los hechos posteriores

La norma se aplica a los hechos que ocurran con posterioridad al inicio de su vigencia. Es decir, la norma se aplica a los hechos generadores de obligaciones tributarias que se produzcan luego que esta norma haya comenzado a producir efectos.

Por ejemplo, en el capítulo anterior, vimos que la ley 29666, publicada en el diario oficial el 20 de febrero de 2011, contenía una norma que redujo la alícuota de IGV de 17% a 16%; también señalamos que esta norma empezó a ser efectiva a partir del primer día de marzo de 2011. Por tanto, la nueva alícuota de IGV se comenzó a aplicar a los hechos generadores de la obligación tributaria que empezaron a ocurrir a partir del primero de marzo de 2011. En este sentido, la nueva alícuota del 16% se ha debido aplicar a las ventas que se llevaron a cabo desde el primero de marzo del 2011 en adelante. De hecho, con mayor precisión, se puede señalar que la alícuota del 16% se ha tenido que aplicar a las ventas cuyos comprobantes de pago han sido emitidos por el vendedor a partir del primero de marzo del 2011.

1.2. Aplicación de la norma a las consecuencias posteriores de hechos anteriores a su promulgación

En estos casos, la norma se aplica a los efectos jurídicos que han ocurrido luego de su entrada en vigencia y que provienen de un hecho ocurrido previo a esta instancia.

A título de ejemplo, a continuación veremos lo que puede suceder con los intereses moratorios que forman parte de las deudas tributarias.

En la fecha 1, la resolución de superintendencia 053-2010/Sunat, publicada en el diario oficial el 17 de febrero de 2010, dispuso que la tasa mensual de interés moratorio (TIM) es de 1,2%. Asumamos, entonces, que en la fecha 2 un contribuyente omitió el pago del IGV que tenía que haber cumplido dentro del plazo de ley. Imaginemos, además, que en la fecha 3 se publicó en el diario oficial otra Resolución de Sunat que redujo la TIM a 1,0%. Por último, supongamos que en la fecha 4 el contribuyente procede con el pago del IGV más los intereses moratorios.

En este caso, el cálculo de los intereses moratorios se tiene que llevar a cabo en dos períodos. El primero es aquel comprendido entre el día siguiente de haber vencido el plazo legal para el pago del tributo y la fecha de publicación en el diario oficial de la resolución de Sunat que establece

la rebaja del interés. Durante este período, la TIM aplicable es de 1,2%. El segundo, por su parte, empieza al día siguiente de la publicación de la resolución de Sunat que fija la rebaja de la tasa de interés y concluye en la fecha de pago de la deuda tributaria. A lo largo de este período, la TIM aplicable es de 1,0%.

En consecuencia, la norma que establece la TIM de 1,0% se aplica a los intereses cuyo devengamiento se inicie a partir de la entrada en vigencia de esta nueva tasa de interés; en otras palabras, la TIM de 1,0% se aplica a las consecuencias que provienen de un hecho anterior a la fecha de entrada en vigencia de esta.

2. RETROACTIVIDAD BENIGNA

Nos encontramos ante una regla de excepción que conviene ser analizada respecto de dos temas: delitos tributarios e infracciones tributarias. El común denominador de estas figuras es que la norma posterior modifica ciertas consecuencias jurídicas ya nacidas antes del inicio de su vigencia.

2.1. Delitos tributarios

El primer párrafo del artículo 103 de la Constitución establece que la ley tiene fuerza y efecto retroactivo en materia penal cuando favorece al reo. Sobre el particular, la doctrina es pacífica: se admite la aplicación retroactiva de una norma que disminuye o elimina una sanción que restringe la libertad.

Por ejemplo, en la fecha 1, la ley penal señala que al delito tributario de contrabando le corresponde una pena privativa de la libertad con un máximo de 6 años. En la fecha 2, el Poder Judicial emite una sentencia que establece que Juan ha cometido el delito de contrabando y dispone que por ello tenga que cumplir con una pena privativa de libertad correspondiente a un periodo de seis años. En la fecha 3, se publica en el diario oficial una nueva ley penal que señala que al delito de contrabando le corresponde una pena privativa de la libertad de cinco años como máximo.

Asumamos que en la fecha de inicio de la vigencia de la nueva ley penal Juan ya había cumplido cuatro años de prisión efectiva. En este caso, la nueva ley se puede aplicar «hacia atrás»; es decir, que la nueva ley tiene la capacidad de modificar los efectos ya establecidos en la sentencia, de tal modo que Juan tiene derecho a solicitar al Poder Judicial la modificación de la sentencia para que se establezca que solo le queda un año de privación de su libertad. Desde luego, esta solicitud es procedente.

2.2. Infracciones tributarias

Partiremos de un caso hipotético para desarrollar el análisis. En la fecha 1, el Código Tributario señala que el cumplimiento extemporáneo de una declaración jurada merece una multa cuyo monto es 3000. En la fecha 2, un contribuyente cumple de modo atrasado con la declaración jurada de IGV. En la fecha 3, una ley modifica el Código Tributario y dispone que el cumplimiento extemporáneo de una declaración jurada se sancione con una multa cuyo monto es 1000. En la fecha 4, el contribuyente cumple con el pago de la multa.

Una primera alternativa puede ser la siguiente: en la fecha 3, el nuevo texto del Código Tributario señala de modo expreso que las normas que rebajan sanciones se aplican de modo retroactivo. Entonces, la nueva norma que establece que el monto de la multa es 1000 pasa a modificar una consecuencia que ya había ocurrido en la fecha 2: el nacimiento de la obligación de pagar una multa cuyo monto era 3000. En definitiva, al contribuyente le corresponde pagar una multa de 1000.

Una segunda alternativa es la siguiente: el nuevo texto del Código Tributario no dispone de modo expreso que las normas que rebajan sanciones se aplican de manera retroactiva. ¿En estos casos existe la posibilidad de una aplicación retroactiva de esta clase de normas? Nosotros sostenemos que, en virtud del numeral 5 del artículo 230 de la ley 27444 (Ley del procedimiento administrativo general), según el cual procede la aplicación retroactiva de las normas que reducen sanciones administrativas, es perfectamente válida la posibilidad de la aplicación retroactiva de la

nueva norma que reduce la multa a 1,000. Por tanto, en la fecha 4, el contribuyente se encuentra obligado a pagar la multa de 1000.

Este tema se complica, porque antes de la ley 27444, el Tribunal Fiscal ya había señalado, mediante la resolución 2000-4-96 (del 3 de marzo de 1997), que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que no tenía cabida la posibilidad de la aplicación retroactiva de las normas que suprimen o rebajan sanciones por la comisión de infracciones tributarias.

3. ULTRACTIVIDAD

Aquí también nos encontramos ante una regla de excepción: puede suceder que una norma se encuentre derogada y, sin embargo, continúe produciendo efectos para ciertos hechos que sucedan con posterioridad a su derogación.

4. PREGUNTAS

1. ¿Cómo opera el principio de irretroactividad de la norma en materia tributaria?
2. ¿Cuáles son los alcances de la aplicación retroactiva de la norma en materia de delitos tributarios e infracciones tributarias?
3. ¿En qué consiste la aplicación ultraactiva de una norma tributaria?

Fondo Editorial PUCP

BIBLIOGRAFÍA

- Arce Ortiz, Elmer Guillermo (2013). *Teoría del derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ataliba Geraldo (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria* (primera edición traducida al castellano). Lima: ARA.
- Barco, Iván (2009). *Teoría General de lo tributario*. Lima: Grijley.
- Bravo Cucci, Jorge (2009). *Fundamentos de derecho tributario* (tercera edición). Lima: Grijley.
- Carvalho, Paulo de Barros (2012). *Curso de derecho tributario* (24va. edición). Lima: Grijley.
- García Novoa, César (2009). *El concepto de tributo*. Lima: Tax.
- González, Eusebio & Ernesto Lejeune (2003). *Derecho tributario* (tomo I, primera edición). Salamanca: Plaza Universitaria.
- Guzmán Napurí, Christian (2015). *La Constitución Política: un análisis funcional*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Huamaní Cueva, Rosendo (2015). *Código Tributario comentado* (parte I). Lima: Jurista.
- Iglesias Ferrer, César (2000). *Derecho tributario: dogmática general de la tributación*. Lima: Gaceta Jurídica.

- Kresalja, Baldo & César Ochoa (2009). *Derecho constitucional económico*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Plazas Vega, Mauricio (2000). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: Temis.
- Robles Moreno, Carmen (2014). Comentario general. Libro primero. La obligación tributaria. En Robles Moreno, Carmen; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier, Villanueva Gutiérrez, Walker & Bravo Cucci, Jorge, *Código Tributario: doctrina y comentarios* (volumen I, tercera edición). Lima: Pacífico.
- Rubio Correa, Marcial (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA.
- Sevilla, José (2005). *Política y técnicas tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Sevillano Chávez, Sandra (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Villanueva Gutiérrez, Walker (2014). Comentarios a la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario. En Robles Moreno, Carmen; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier, Villanueva Gutiérrez, Walker & Bravo Cucci, Jorge, *Código Tributario: doctrina y comentarios* (volumen I, tercera edición). Lima: Pacífico.
- Villegas, Héctor (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario* (novena edición). Buenos Aires: Astrea.

VOLÚMENES PUBLICADOS

1. *Derechos reales*. Jorge Avendaño V. y Francisco Avendaño A.
2. *Los derechos fundamentales*. César Landa Arroyo
3. *Derecho penal básico*. Felipe Andrés Villavicencio Terreros
4. *Derecho constitucional*. Carlos Blancas Bustamante
5. *Introducción al derecho ambiental*. Patrick Wieland Fernandini
6. *Nociones básicas de derecho internacional público*. Elizabeth Salmón
7. *La enseñanza del derecho*. Lorenzo Zolezzi Ibárcena
8. *Derecho constitucional económico*. Baldo Kresalja y César Ochoa
9. *Aspectos jurídicos de la contratación estatal*. Juan Carlos Morón Urbina y Zita Aguilera B.
10. *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Marcial Rubio Correa y Elmer Arce
11. *Derecho tributario: temas básicos*. Francisco Ruiz de Castilla
12. *El mercado de valores en fácil*. Lilian Rocca
13. *Derecho de las obligaciones*. Mario Castillo Freyre
14. *Derecho de sucesiones*. César E. Fernández Arce
15. *Ética y ejercicio de la ciudadanía*. Alberto Simons Camino, S.J.
16. *Arbitraje comercial nacional e internacional*.
César Guzmán-Barrón Sobrevilla

17. *Derecho eclesiástico del Estado peruano*. Milagros Revilla Izquierdo
18. *Delitos económicos, contra la administración pública y criminalidad organizada*. José Ugaz Sánchez-Moreno y Francisco Ugaz Heudebert
19. *Sistema de justicia en el Perú*. David Lovatón Palacios
20. *Manual de derecho marítimo*. Percy Urday B.
21. *Los secretos de los seguros*. Alonso Núñez del Prado Simons
22. *Derecho internacional privado*. César Delgado Barreto y María Antonieta Delgado Menéndez
23. *Introducción al derecho urbanístico*. Iván Ortiz Sánchez
24. *La protección jurídica de los signos distintivos. Marcas, nombres y lemas comerciales*. María del Carmen Arana Courrejolles
25. *Sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades*. Julio Salas Sánchez
26. *Las creaciones industriales y su protección jurídica. Patentes de invención, modelos de utilidad, diseños industriales y secretos empresariales*. Baldo Kresalja Rosselló
27. *Derecho penal. Parte especial: los delitos*. Víctor Prado Saldarriaga
28. *El derecho a la seguridad social*. César Gonzales Hunt y Javier Paitán Martínez
29. *Derecho de la niñez y adolescencia*. María Consuelo Barletta Villarán
30. *La interpretación de la ley. Teoría y métodos*. Shoschana Zusman T.
31. *Las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional del Perú*. Christian Donayre Montesinos
32. *Derecho tributario. Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Humberto Medrano
33. *Teoría del conflicto y mecanismos de solución*. Javier La Rosa y Gino Rivas
34. *Instituciones del derecho familiar no patrimonial peruano*. Róger Rodríguez Iturri
35. *Análisis económico del derecho*. Alfredo Bullard
36. *Derecho procesal constitucional*. César Landa

Fondo Editorial PUCP

Se terminó de imprimir en
los talleres gráficos de
Tarea Asociación Gráfica Educativa
Psje. María Auxiliadora 156, Breña
Correo e.: tareagrafica@tareagrafica.com
Teléfono: 332-3229 Fax: 424-1582
Se utilizaron caracteres
Adobe Garamond Pro en 11 puntos
para el cuerpo del texto
septiembre 2018 Lima - Perú

Fondo Educativo PUCP