

10/10/11

Eduardo Sotelo Castañeda(*)

Notas para una aproximación a la **aplicación del principio de no confiscatoriedad** en materia tributaria

«EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA ES EL PRINCIPIO AL QUE MÁS FÁCILMENTE ECHAMOS MANO LOS ABOGADOS CUANDO INTENTAMOS CUESTIONAR EL EJERCICIO POR EL ESTADO DE SU TITULARIDAD O PODER TRIBUTARIO».

Cada día menos las ramas del Derecho se encuentran compartimentalizadas en espacios estancos, inconexos con otras ramas de esta misma ciencia o con otras disciplinas. Cada día se visualiza con mayor urgencia la apertura y mayor sensibilidad que una rama como el Derecho Tributario debe mostrar con influencias tomadas de, por ejemplo, la economía y la política. No solo ya en cuanto inspiradoras de institutos, conceptos o tendencias jurídicas, sino, también, en cuanto herramientas de la hermenéutica de tales institutos, conceptos y tendencias. El principio de no confiscatoriedad, por ejemplo, es uno de los institutos que exige a los abogados de una conceptualización que involucra consideraciones que van un tanto más allá de los límites del propio Derecho.

El presente trabajo intenta presentar algunas pocas ideas asociadas al análisis de la no confiscatoriedad en materia tributaria que permitan que el sujeto que reflexiona sobre este fenómeno sea consciente de que una «perspectiva eminentemente jurídica» acerca del principio de no confiscatoriedad solo resulta admisible, en tanto y en cuanto, por ella o bien se comprenda una serie de elementos no originariamente jurídicos que se «juridizan» al ser convocados dentro del análisis jurídico de la no confiscatoriedad, o bien, de otro modo entendido, en tanto y en cuanto tal perspectiva se nutra con una visión «no eminentemente jurídica» que el agente que opera el derecho está obligado a tomar en cuenta, antes de su alegato y conclusión final sobre la confiscatoriedad o no confiscatoriedad jurídica.

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Derecho (LLM) por The University of Chicago Law School (USA). Master en Ciencias (MSc) en Políticas Públicas y Administración Pública por The London School of Economics and Political Science. University of London (UK). Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la PUCP, Profesor de la Escuela de Graduados de la PUCP, Asistente Académico de la Maestría de Derecho Tributario de la Escuela de Graduados de la PUCP y asesor de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

El presente trabajo, de igual manera que uno precedente del mismo autor que le sirvió de base⁽¹⁾, no intenta desarrollar ideas inéditas u originales sobre la no confiscatoriedad -como se verá, gran parte de lo dicho aquí se ha encontrado ya escrito por autores o declarado con buen juicio por la jurisprudencia nacional-, sino de hacer expresas algunas cosas que se encuentran implícitas, dar énfasis a otras y, en suma, sistematizar algunas otras ideas dispersas y otras no tanto, sobre las cosas a tener presente cuando se postula la confiscatoriedad de un tributo dentro del sistema tributario.

El objetivo que subyace al interés en escribir sobre la presente materia es contribuir a disciplinar y autoregular las pretensiones de confiscatoriedad que abundan en nuestro sistema procesal administrativo y judicial.

El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria es el principio al que más fácilmente echamos mano los abogados cuando intentamos cuestionar el ejercicio por el Estado de su titularidad o poder tributario. Empero, cierto es que no todo tributo que nos resulta incómodo o que creemos contraproducente o antitécnico, es jurídicamente confiscatorio. Con gran beneplácito constataremos en las líneas siguientes que los autores y la jurisprudencia no tienen una gran deuda a este respecto, pues bastante es lo que ya se ha avanzado en las definiciones necesarias para efectuar una correcta y razonable aplicación del principio de no confiscatoriedad en nuestra realidad.

En qué consiste -o debe consistir- una violación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria (artículo 74 de la Constitución Política del Perú) no será, pues, el objeto puntual de reflexión y desarrollo en las siguientes líneas, sino tan solo algunas materias y aspectos que a nuestro juicio tienen relación con la forma de entender la no confiscatoriedad tributaria y que, por tanto, pueden contribuir a la mejor definición y aplicación de este principio jurídico en casos concretos.

«NO ES TAMPOCO ARGUMENTO NUEVO QUE LA CONCEPTUALIZACIÓN DE LA NO CONFISCATORIEDAD DEBA APRECIARSE DE MODO DISTINTO DEPENDIENDO DEL TIPO TRIBUTARIO QUE SE TENGA BAJO ANÁLISIS»

En ese sentido, el presente artículo está dedicado a todos mis alumnos y a todos aquellos a quienes gustan de seguir formulando preguntas aunque no hayamos siquiera terminado de responder bien las precedentes. Espero que la falibilidad que caracteriza mi juicio no desmerezca la honestidad con la que intento expresarme en las líneas que siguen. La honestidad que me permiten sentir y mostrar abiertamente a ustedes, es una deuda que nunca acabaré de retribuirles.

1. La confiscatoriedad cuantitativa y cualitativa

El primer comentario que uno enfrenta cuando empieza a abordar el principio de no confiscatoriedad se contrae a descubrir si se trata de un principio que protege el derecho a la propiedad desde un reducto exclusivamente cuantitativo contra el ejercicio del poder tributario del Estado⁽²⁾ o si también lo hace desde un punto de vista cualitativo⁽³⁾.

(1) En: prensa, Revista Derecho y Sociedad, PUCP, noviembre de 2007.

(2) No es insustancial y no soslayamos el debate acerca de la existencia o no de este principio. Empero, adoptada que sea la tesis afirmativa sobre su existencia e identidad, aparece «la prohibición de confiscatoriedad como una valla ante las posibles afectaciones por vía tributaria al derecho de propiedad». NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*. Madrid: Mc Graw Hill; 1997 p. 107.

(3) No es, sin embargo, esta caracterización diferenciada entre confiscatoriedad cuantitativa y cualitativa, la misma que viene documentada por Naveira. Para él, el principio de no confiscatoriedad apreciado cualitativamente significa que la

Eduardo Sotelo Castañeda

Lo dicho tiene razón de ser en la introducción expresa que en nuestro sistema se ha hecho del principio de no confiscatoriedad con una faceta cualitativa, entendida, según se colige, como una afectación de la riqueza que resulta ilegítima con prescindencia de que el monto que detrae la exacción tributaria sea o no exagerado o desproporcional. Veamos.

El principio constitucional de no confiscatoriedad tiene en nuestra jurisprudencia constitucional un reconocido carácter de «concepto jurídico indeterminado», como el de los demás principios tributarios⁽⁴⁾. Esto quiere decir, que el principio va tomando caracterización cuando se le coteja en casos particulares, teniendo en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él. Esto no enerva la posibilidad de reflexionar sobre este principio y sobre cómo se ha aplicado, pensar sobre su alcance y matices. Esto, dicho sea de paso, no torna insustancial el objetivo de este trabajo.

Una faceta del principio de no confiscatoriedad no abriga, al parecer, duda o cuestionamiento alguno para ser aceptada: esa es su faceta cuantitativa.

La relativamente nueva faceta cualitativa se presenta en la Sentencia 0041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional que ha establecido que:

«Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo

sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (...). (Fojas 56).

Por su parte el mismo Tribunal Constitucional peruano en su sentencia 00053-2004-PI/TC⁽⁵⁾ señaló que:

«Los problemas en la regulación de arbitrios no solo se han presentado a nivel formal por el incumplimiento del requisito de la ratificación (confiscatoriedad cualitativa/ violación de la reserva de ley)». (VIII. A.).

«La confiscatoriedad no solo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios. De este modo, habrá confiscatoriedad cualitativa si la municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente». (VIII. D. par. 1).

«La parte demandante precisa que la inconstitucionalidad de esta Ordenanza se fundamenta en que no cuenta con el informe técnico que sustente los costos en base a los cuales se cobran los arbitrios y, en consecuencia, tal como este Tribunal lo

cantidad según la cual el tributo confisca no aparece determinada mediante guarismo alguno, sino que se expresa con fórmulas generales de aplicación a cada caso, que se basan en la apreciación de algunos conceptos, como el efecto sustitución, o el hecho de tener que desprenderse de todo o parte del patrimonio, o en la llamada afectación sustancial del derecho de propiedad, del capital o de la renta. Se trata, entonces, en ambos casos de una confiscatoriedad configurada debido a la afectación de una cantidad exagerada de riqueza, solo que el límite expresado en un guarismo en un caso (confiscatoriedad cuantitativa) y en una fórmula desprovista de guarismo en el otro (confiscatoriedad cualitativa) NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 415.

- (4) DANÓS, Jorge, *El Principio Constitucional de No confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. 138. En: *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público*. Lima: Palestra, 2006.
- (5) El 4 de enero del 2006 el Tribunal manifestó que: «En efecto, mediante la Sentencia 0053-2004-AI/TC publicada el 17 de setiembre del 2005, en el proceso de inconstitucionalidad contra la municipalidad de Miraflores, el TC pudo advertir una serie de vicios de inconstitucionalidad que trascendían al caso de Miraflores, motivo por el cual consideró que la *ratio decidendi* (motivación) y el fallo (mandato) de esta sentencia, constituyan precedente vinculante para el resto de Municipios».

afirmó en el fd. 62 de la STC 0041-2004-AI/TC, se trata de un caso de confiscatoriedad cualitativa, al no haberse observado el principio de reserva de ley. (IX. B. par. 2).

«Evidentemente, esta fórmula de cobro no se encuentra acorde con el ordenamiento constitucional, de modo que es ilegítima y, por consiguiente, confiscatoria cualitativamente, ya que afecta los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, motivo por el cual es, también inconstitucional». (IX. B. par. 3)

Cuando se piensa en tributos se suele dar a estos el alcance de un límite al derecho de propiedad. La doctrina administrativista⁽⁶⁾ y la tributaria sustentan los tributos como una forma de modular el derecho de propiedad desde el interior mismo de este derecho, autorizando al Estado a apropiarse constitucionalmente de una porción de esa propiedad sin compensación directa por ello.

Esto queda más claro aun si se piensa que, dentro de los sistemas políticos modernos, los tributos son recursos perdurables y permanentes del Estado, entonces, al sistema tributario no le queda más que atribuirle expresión consustancial al propio derecho de propiedad en su entendimiento moderno -y previsto que, por lo menos nosotros, nos encontramos en un contexto político económico y constitucional, libertario capitalista.

Como señala Spisso⁽⁷⁾, el derecho de propiedad no ampara a los individuos a oponerse legítimamente a contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponde.

Si tributo es un límite jurídico e intrínseco al derecho de propiedad, el principio jurídico de no confiscatoriedad es un límite al ejercicio exagerado de ese poder del Estado para imponer tributos. La violación del principio de no confiscatoriedad da efecto o alcance confiscatorio a la

tributación, es decir, el efecto de tomar el Estado propiedad sin compensar o indemnizar por ello, tornando subnormal el goce del derecho de propiedad, que se ve mancillado, vejado, afectado en demasía o exceso, e irregular el ejercicio del poder tributario⁽⁸⁾. Este efecto, debe indicarse, se produce con prescindencia de la voluntad o voluntariedad impresa en la medida que la provoca.

Y es que, en efecto, se considera que el volumen económico excesivo de un tributo puede tornarlo irrazonable⁽⁹⁾. La razonabilidad aquí importa que el tributo no llegue a constituir un despojo de la propiedad, esto es, que la respete y, aunque afectándola, no la niegue. Lo razonable, entonces, implica que la exacción se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad. Decir esto, significa admitir que el espectro de aplicación del principio de no confiscatoriedad consiste en dilucidar «hasta dónde puede llegar un tributo sin lesionar el derecho de propiedad»⁽¹⁰⁾. Según lo dicho, entonces, y apoyado por la doctrina que nos soporta, parece que el principio de no confiscatoriedad, en efecto, se gesta como un límite eminentemente cuantitativo para el ejercicio del poder tributario.

Ya tan solo desde esta óptica cuantitativa, el principio de no confiscatoriedad abraza obscuridades y dificultades. Hasta aquí, el lector debió haber notado el alto grado de subjetivismo que puede haber introducido la estimación de la no confiscatoriedad

(6) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho administrativo*. Tomo I. Madrid: Civitas, 2004. p. 125.

(7) SPISSO, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Desalma, p. 33.

(8) «El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas». Sentencia recaída en la acumulación de los Expedientes 001-2004-AI/TC Y 002-2004-AI/TC de 27 de diciembre de 2004, en fojas 42.

(9) NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 107.

(10) NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 114.

Eduardo **Sotelo** Castañeda

«cuantitativa». ¿Qué es no razonable? ¿Existe, en Derecho Tributario algún estándar objetivo de razonabilidad? ¿De existirlo, lo será para todo el Derecho Tributario o para cierto Derecho Tributario doméstico aquí y ahora -ni qué decir de si para todo tributo en general o para cada tributo en particular?⁽¹¹⁾

Danós refiere que el Tribunal Constitucional peruano ya ha, en efecto, recurrido a los principios de «razonabilidad y proporcionalidad» como criterios para evaluar la posible confiscatoriedad de un tributo⁽¹²⁾. Si el poder del Estado para cobrar tributos es un atributo constitucional -y el deber de contribuir a las arcas públicas también- y el derecho de propiedad es un derecho fundamental, el principio de no confiscatoriedad se convierte en el juez del límite en el cual el poder del Estado se ejerce ilegítimamente con afectación de la propiedad. Por ello se dice que el principio de no confiscatoriedad guarda una estrecha relación con el denominado principio de la capacidad contributiva, relación cuyos ribetes aun no se encuentran del todo bien establecidos.

Pero, del mismo modo en que se admite que afectar el núcleo esencial del derecho de propiedad por la cuantía, monto o volumen de la exacción, conduce a una confiscatoriedad tributaria, otros son tolerantes para aceptar que la lesión de la propiedad se configura «no solo cuando se produce mediante tipos del 100% sino cuando, cualquiera sea el tipo, se detrae una cantidad tal que frustra las razonables expectativas derivadas de la propiedad»⁽¹³⁾.

Naveira aborda, sin definir muy claramente su posición y sustento, este problema sobre la posibilidad de una faceta cualitativa del principio -distinto del resumido en la nota 4 precedente-, cuando esboza el siguiente comentario sobre las posturas que niegan independencia al principio de no confiscatoriedad: «(...) es observable en esta manera de concebir el principio el hecho de que no se sabe qué es lo primero, si el huevo o la gallina: ¿al no actuar debidamente los demás

principios estamos ante un caso de confiscación tributaria o porque es un supuesto de confiscación los demás principios no actúan? La diferencia estriba en que en el segundo caso nos vemos ante una imposibilidad jurídica de actuar de los demás principios. En el primero, cuando no se respetaron los principios, se llegó a un supuesto de efectos confiscatorios, que se resuelve con el principio especial de no confiscación, y luego con el normal funcionamiento de los principios generales»⁽¹⁴⁾.

Siguiendo al mismo autor, este reconoce que la tributación puede ser un instrumento de política económica, el contenido de la no confiscación no está tanto -pero entonces ¿cuánto? reclamamos- en las altas detracciones o en tarifas excesivas, sino que es preciso conformar un concepto más técnico jurídico, que le dé un contenido más certero a la hora de analizar su concreta operatividad. Para Naveira, entonces, esa barrera se encuentra cuando el tributo pasa el límite social e históricamente determinado y jurídicamente precisable por el órgano jurisdiccional competente, cuando esa superación del límite sea similar a la pena de confiscación de bienes, esto es, una proscripción de lo claramente sancionatorio. Danós, asimismo, refiere la posición sobre el aspecto cualitativo del principio, entendido como lo estamos abordando aquí, sin detenerse a comentarlo críticamente.

Desde la óptica de los principios del derecho tributario se ha esbozado en diversas instancias y en más de una oportunidad, que

(11) Líneas abajo, confirmaremos la relatividad de y el enorme rango que se tiene para llenar este estándar de no razonabilidad o no proporcionalidad.

(12) DANÓS, Jorge. *Op. cit.*; p. 145, con referencia, por ejemplo, a las sentencia recaída en los Expedientes 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC.

(13) NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 114.

(14) NAVEIRA, Gustavo. *Ibid.*; p. 167.

no guarda consistencia la existencia y persistencia de un principio jurídico o de una faceta de él (no confiscatoriedad), que tenga como condición para considerarse violentado, el hecho de que se violente o viole previamente alguno otro principio jurídico (legalidad, igualdad, etcétera). En otras palabras, lo que está en juego es la justificación seria y académica para requerir una extensión del principio de no confiscatoriedad desde un reducto meramente cuantitativo - exacción exagerada o desproporcional- a otro en que la afectación ilegítima de la riqueza se configuraría con prescindencia de la medición y constatación de si el monto que detrae el tributo es exagerado o desproporcional. Sinceramente, no vemos utilidad en este último aspecto cualitativo si es que no se reconceptúa doctrinal y jurisprudencialmente para que se distinga de una simple confiscatoriedad configurada luego de haberse violado otro principio jurídico de la tributación previamente.

Una sentencia no bien ponderada del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 001-1999-AI/TC sobre las contribuciones al FONAVI, señala quizás el derrotero menos cuestionable de una faceta cualitativa de la no confiscatoriedad, cuando afirma que este principio jurídico también alcanza el caso en el cual el Estado destina fondos recaudados a un fin distinto del predeterminado en norma legal, caso en el cual, lo que sucede es que una declarada contribución tributaria se acaba confesando desvinculada y se perfila cercana a un impuesto camuflado. Pues, en este caso, sin tener que pasar por una descalificación según la legalidad o igualdad, entre otros, el tributo detrae ilegítimamente, con independencia del monto o cuantía, una porción de la propiedad del individuo. Esta forma de entender cualitativamente la no confiscatoriedad, sin desmedro ni sacrificio de ningún otro principio tributario, no ha sido, por lo menos hasta donde va nuestro entendimiento, hasta hoy debidamente merituada.

Por supuesto que aquí no se agota la exploración sobre este interesante tema. En cualquier caso, la admisión por nuestros tribunales de un aspecto cualitativo de la no confiscatoriedad - salvo el demérito circunstancial y eventual que ocasiona en la

vigencia y vigor de otros principios tributarios- no hace mella en la apreciación cuantitativa que de él se ha practicado, estudiado, y concluido. La crítica y comentario en este punto se reduce a exigir fundamentar y distinguir con consistencia y base conceptual, la necesidad y perdurabilidad de una faceta cualitativa del principio sobre el cual continúa desarrollando el presente artículo.

2. Confiscatoriedad: cuestión de alícuotas o tasas efectivas

El Tribunal Constitucional ha reconocido la posibilidad de una evaluación, abstracta y de modo general, de la confiscatoriedad de un tributo⁽¹⁵⁾. Esto hace que se contemple una doble posibilidad de juicios sobre la no confiscatoriedad: uno objetivo o abstracto que analice en la norma legal de su creación los elementos constitutivos del tributo y, muy particularmente, la materia imponible y la alícuota; y, otro subjetivo, que tome en cuenta adicional las circunstancias personales de un contribuyente concreto⁽¹⁶⁾.

El límite superior y regular de la confiscatoriedad en juicios abstractos está, sin duda alguna, en el ciento por ciento (100%): el 100% del ingreso o renta, el 100% del patrimonio o capital. Por la forma de configuración, en el caso de los tributos que gravan el consumo como impuestos traslativos, el límite -si se concede que la confiscatoriedad aplica- podría exceder del 100%. El límite inferior de la confiscatoriedad es el que genera los mayores problemas, tanto desde el punto de vista abstracto, como, con mayor razón, en el juicio subjetivo.

(15) Sentencia recaída en el Expediente 004-2004-AI/TC de 21 de setiembre de 2004, fojas 20.

(16) Este último tipo de análisis de confiscatoriedad importa la evaluación de pruebas concretas que «acrediten fehacientemente la afectación de la capacidad contributiva de los llamados a sufragarlo que se consideren perjudicados por su cobro». DANÓS, Jorge. *Op. cit.*; p. 150.

Eduardo **Sotelo** Castañeda

Las posturas diversas en doctrina señalan la existencia de dos formas de fijación de un límite: la fijación cuantitativa del límite - cuando se establece en la forma de un guarismo o «una razón que permita comprobar, tras una serie de operaciones aritméticas, si se ha traspasado o no la frontera»-, y la fijación cualitativa, mediante fórmulas generales que no señalan un guarismo⁽¹⁷⁾ sino enunciados del tipo «absorber parte sustancial de la renta o el patrimonio».

Una tasa nominal de 40%, 60%, o de 10% en un tributo cualquiera⁽¹⁸⁾, otra tasa fija, o tasa progresiva, ¿cuándo configuraría una alícuota confiscatoria? La respuesta se salva cuando se difiere el análisis -porque corresponde- a la perspectiva subjetiva de la confiscatoriedad en el caso concreto. Empero, la simple posibilidad de una evaluación objetiva o abstracta -que por cierto, además, es postulada en la práctica cotidiana del litigio tributario, nos exige abordar algún planteamiento para la respuesta.

Una forma interesante de empezar una clase de no confiscatoriedad es preguntar a un auditorio lego si una alícuota nominal de un impuesto a la renta personal ascendente a 90% le parece susceptible de ser *a priori* catalogada como confiscatoria⁽¹⁹⁾. Si tan solo por su tasa o alícuota, los alumnos tenderán a plegarse mayoritariamente hacia la respuesta afirmativa. Entonces, el dato que quizás no era evidente para todos se revela: no se trata tan solo de alícuotas o tasas nominales, sino de ellas con relación a sus bases de cálculo o bases imponible. Es decir, ¿sobre qué base de cálculo se aplica tal o cual alícuota nominal? Si el tributo del ejemplo otorgase un deducción personal o mínimo no imponible, individual y por todo concepto, ascendente al 80% de la base bruta de ingresos, entonces,

el 90% del 20% de la base imponible, haría una tasa efectiva de 18% ¿será esta alícuota y, por ende, este impuesto así configurado confiscatorio?

Se cita con frecuencia y como caso paradigmático la fijación cuantitativa, hace décadas (años de 1950), por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, de una confiscatoriedad cuando la alícuota sobre el capital o la renta gravada llegaba al 33%. Este criterio explícito fue una evolución luego de que el mismo tribunal hubo considerado años antes que un impuesto sucesorio al 50% era violatorio de la Constitución Nacional. Desde siempre los autores se han preguntado ¿qué fundamento pudo tener tal fijación⁽²⁰⁾? ¿Por qué fue 33% y no 40%? ¿Y por qué un mismo tope para el capital que para la renta? Se discute, además de su fundamento y su medición, sobre la perdurabilidad de este límite, y se corrige en su enunciado el hecho de que, en realidad, debe entenderse aplicable a la renta y al rendimiento del capital, en vez de al mero capital, pues de otro modo, este se perdería al cabo de tres períodos impositivos. Cuando se alude a este límite, además, se soslaya el hecho de que la jurisprudencia argentina elevó dicho tope a 50% -tratándose de un impuesto sucesorio combinado con un recargo por ausentismo en el caso de un beneficiario no

(17) NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 415.

(18) Sabemos que la pregunta no puede ser formulada así de abierta, es decir, no puede tratarse en realidad de un «tributo cualquiera» sino de un tipo de tributo concreto, aquí y ahora, como se comentará más adelante.

(19) Más adelante utilizaremos la misma pregunta modulada, es decir, hasta cierto punto, perfeccionada. ¿Sería confiscatorio *a priori* un Impuesto a la Renta personal por tener la alícuota marginal más alta en 90%, aquí y ahora, verbigracia en el Perú de 2007?

(20) Con relación a esta fijación se señala: «El establecimiento del *quantum* máximo constitucionalmente admisible que años después explicitara la Corte Suprema en el 33%, se halla huérfano de sustento jurídico dogmático» CASÁS, José Osvaldo. *Principios Jurídicos de la Tributación*. En: *Tratado de Tributación*. Tomo 1. Volumen 1. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 341. Asimismo, Dino Jarach sostuvo que «La Corte estableció 33%, como pudo decir otra cifra, y durante mucho tiempo aplicó este criterio, cualquiera que fuera el grado de parentesco entre los herederos y el monto hereditario». Citado por CASÁS, José Osvaldo. *Op. cit.*; p. 341.

residente- en un desarrollo posterior⁽²¹⁾. Pero, no siendo este tampoco el objeto de comentario en esta parte, la pregunta que queremos hacer es si este tope es uno establecido en términos efectivos o reales, o nominales. La duda no es nueva y la respuesta está ya implícita y hasta cierto punto disponible en la doctrina y en la diversa actuación jurisprudencial de la Nación.

Sin poner en discusión por un instante, la calificación que del Impuesto a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas hiciera el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia de 29 de enero de 2002, recaída en el Expediente 009-2001-AI/TC -el Colegiado adujo que a pesar de que el impuesto señalaba gravar la explotación, en la práctica, incidía sobre las utilidades⁽²²⁾-, se tendría que el Tribunal, por la vía de sustentar la confiscatoriedad por la que concluye, confirmaría tácitamente que la búsqueda en su análisis es de tasas efectivas -relación «tributo calculado/base imponible»-, o sea, de los reales impactos de la tasa nominal sobre la materia gravada. Así, sobre este tributo señala que la base imponible estaba «constituida por la ganancia bruta mensual» entendiendo por ella «a la diferencia resultante del total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes»; y, por otro lado, a criterio del Tribunal, la aplicación de una alícuota de 20% «parece ser excesiva» porque recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no era considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del Impuesto a la Renta. El Tribunal Constitucional, por tanto, si alude a las tasas nominales del Impuesto las tomaría como un indicio del exceso, pues, no soslaya que, en el fondo lo importante es el verdadero efecto de ellas sobre la materia gravable.

En otro caso relacionado con el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos⁽²³⁾, el Tribunal Constitucional ha establecido que

este Impuesto cobrado a una tasa de 0.5% no resulta desproporcionado, pues «no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable», porque permitía deducir de la base imponible las depreciaciones y amortizaciones admitidas por ley en el Impuesto a la Renta y porque el monto del IEAN era susceptible de ser utilizado como crédito contra los pagos a cuenta o de regularización de ese mismo impuesto.

Con relación al ya aludido ITF⁽²⁴⁾, el Tribunal Constitucional peruano descartó que pudiese configurarse una confiscatoriedad debido a la configuración técnica del gravamen -juicio objetivo o abstracto- pues, aun cuando el hecho imponible puede repetirse muchas veces, «el monto ínfimo de la alícuota aplicable (0.10%) desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo (...)» y sobre todo, si dicho «valor numérico porcentual se reducirá a 0.08% a partir del 1 de enero de 2005, y a 0.06% desde el 1 de enero de 2006, y de que perderá todo efecto a partir del 1 de enero del 2007». No obstante, el Tribunal deja a salvo para el análisis subjetivo de la no confiscatoriedad que «no puede descartarse la posibilidad de que tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del

(21) *Ibid.*; p. 341.

(22) Este hecho puede, como no, ser relevante si encontramos o no en este Impuesto razones suficientes para caracterizarlo como un tipo de *Sin Tax*, *Pigovean Tax* o Impuesto a actividades perniciosas, que ocasionan externalidades negativas. Este último hecho, podría, a su vez, ocasionar que se lea de modo diverso la confiscatoriedad cuando aplicada a un tributo de estas características.

(23) Sentencia de 19 de diciembre de 2003, recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC, fojas 10.

(24) Sentencia de 21 de setiembre de 2004, recaída en los Expediente 004-2004-AI/TC y otros acumulados, fojas 21 y 23.

Eduardo Sotelo Castañeda

impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados. Es decir, cuando el juzgador encuentre que la tasa efectiva aplicada a un sujeto particular rompa el equilibrio y razonabilidad que en abstracto posee la configuración técnica del ITF y pueda atribuírsele, entonces, carácter o efecto confiscatorio.

La búsqueda de la relación real entre tributo y base, es decir, de tasas efectivas, resulta a veces más ardua debido a la compleja forma en que se estructuran modernos tributos, con deducciones personales, créditos, deducciones sobre base real, sobre base objetiva, sobre lista cerrada o lista abierta. Se hace complejo y menos propenso para un juicio apriorístico, por ejemplo el análisis de alícuotas progresivas -donde las tasas marginales juegan con los rangos en la base, y los mínimos exentos-, y más ardua la labor cuanto más son las escalas de la progresividad. En los tributos de la especie tasa la misma pregunta no se puede justificar de igual forma, pues, parece impertinente su entendimiento en la forma de medición de tasas efectivas⁽²⁵⁾.

La confiscatoriedad de un tributo, sobre todo impuestos, debería entonces atender no al dato facial o epidérmico de la tasa nominal del tributo, sino al dato real y económico de las alícuotas o cargas efectivas. De otra forma, puede existir el riesgo de anticipar el juicio y errarlo. Sin tasa efectiva disponible, un test de confiscatoriedad aplicado a un impuesto se convierte en un juego de «ponerle la cola al burro». Ello no niega que las tasas nominales sean y puedan seguir siendo tomadas como un *proxy* respecto de la incidencia real del tributo sobre las bases gravadas, pero en tanto ello no se quedé como dato definitivo sino que sea un indicio que provoque una reflexión

más profunda que termine por descubrir esa tasa efectiva o real.

El mismo ejercicio de búsqueda tácita de alícuotas efectivas la efectuó el Tribunal Constitucional en el caso de la denominada contribución solidaria para la asistencia provisional⁽²⁶⁾, procediendo, incluso, a estimar ejemplos aplicando el mínimo exento y la escala progresiva a la base y concluyendo que en los ejemplos utilizados «en ningún caso queda afectada una parte sustancial del patrimonio».

Pero la relevancia de este dato relativo al impacto real de las tasas nominales sobre la materia gravada -es decir sobre las tasas efectivas- trasciende la mera anécdota. Así, los regímenes tributarios de determinación presunta a los que se aplique un test de confiscatoriedad deberían indagar, en abstracto si posible y, luego, en concreto, siempre, sobre la tasa efectiva resultante por aplicación del método presunto. Si el mecanismo indirecto utilizado para llegar a la capacidad contributiva que se pretende aprehender con el tributo de determinación presunta no llega a dar un resultado razonable satisfactorio en su relación «tributo calculado/base imponible», el tributo podría estar dando indicios serios de confiscatoriedad⁽²⁷⁾. Casos en los cuales lo

(25) Ello debido a que, como veremos más adelante, la evaluación de la confiscatoriedad en el caso de tributos tasa observa, principalmente, si el costo total del servicio corresponde correctamente al gasto incurrido por la entidad pública; para, luego, saber si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido hecha de modo que cada contribuyente pague lo que verdaderamente le corresponde por el servicio recibido (beneficio), esto es, en función de la intensidad del uso del servicio público correspondiente.

(26) Sentencia del Tribunal Constitucional, de 27 de setiembre de 2004, recaída en los Expedientes acumulados 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC, fojas 44-52.

(27) Claro que otras restricciones para llegar tan prontamente a esta conclusión aplican y de allí el uso del modo condicional. Las demás restricciones serán esbozadas en las líneas siguientes del presente trabajo, por lo pronto, quedémonos con la idea de que el tributo con determinación presunta aquí aludido podría tener un explícito objetivo antielusivo o antiabuso y, además, ser la única medida costo-eficiente para llegar a la aprehensión de una dimensión de capacidad contributiva individual -el tributo así estructurado podría, en el mejor de los escenarios para el Estado, tener efecto confiscatorio en concretísimos y esporádicos casos, pero no en todos, es decir, no necesariamente por el mecanismo de determinación presunto elegido.

dicho pudo haber sido puesto en acción son aquellos constituidos por los cuestionamientos⁽²⁸⁾, hace más de una década, del extinto Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), que era un tributo alternativo y eventualmente sustitutorio del Impuesto a la Renta de las empresas domiciliadas en el Perú. En tales casos concretos, el IMR fue reputado inconstitucional en su aplicación a casos concretos debido a que el Tribunal halló una falta de adecuación o incongruencia en el medio utilizado por el Estado -alícuota aplicada sobre el valor de los activos netos- para aprehender o gravar la renta de las empresas, considerando que el IMR se insertaba dentro de una Ley y un Impuesto que tenía como finalidad gravar los beneficios producidos por las fuentes productoras (es decir, las rentas) y no la fuente productora misma (es decir, el capital)⁽²⁹⁾. En tales casos, alegar la no existencia de utilidad o ganancia era un argumento capaz de deslegitimar el Impuesto Mínimo porque el IMR, como parte del Impuesto a la Renta, intentaba gravar las rentas. Empero, en estos casos, aunque pudo realizarse el ensayo, no existió una medición abstracta u objetiva de tasas efectivas, que hubiera reforzado el argumento, contextualizando al IMR en su aplicación a los diversos sectores específicos de la economía peruana.

Un caso similar en el cual se prueba el alcance de la trascendencia de la medición y hallazgo de tasas efectivas en el curso de análisis de la confiscatoriedad, se podría dar cuando se evalúa el eventual efecto o alcance confiscatorio de los anticipos o adelantos tributarios respecto de una obligación periódica principal. En tales casos, muchas variantes pueden agregarse. ¿Se puede aislar el análisis del efecto confiscatorio de los anticipos de su relación con el resultado «tributo calculado/base imponible» de la obligación principal al final del periodo?⁽³⁰⁾ ¿Es posible este análisis -interdependiente del resultado t/b de la obligación principal al final del periodo- pero efectuado antes de que el periodo finalice, es decir realizando una apreciación objetiva o en abstracto de la confiscatoriedad? ¿Qué si, por añadidura, el propio anticipo o adelanto usa un mecanismo de determinación presuntivo o ficto?⁽³¹⁾

- (28) Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1996, recaída en el Expediente 646-96-AA/TC.
- (29) A nuestro entender, el criterio del Tribunal en dicha época fue sobre inclusivo y exagerado, pues, luego de una serie de sentencias en este sentido, terminó vigorizada la postura que señalaba que el Estado había quedado impedido o al menos dificultado para echar mano de una herramienta de política tributaria como los impuestos mínimos sobre la renta -con todas las objeciones y defectos que la generalidad de estos pueden mostrar en los sistemas fiscales comparados- (ver a este efecto STOTSKY, Janet. *Impuestos Mínimos*, p. 502, En: *Manual de Política Tributaria*. Ed. Shome, 1995, FMI). Los efectos de este modo de razonar se filtrarían posteriormente en la sentencia recaída en el proceso relacionado a la inconstitucionalidad del anticipo adicional del Impuesto a la Renta -Expediente N.º 033-2004-AI/TC- que el Tribunal Constitucional declaró fundada.
- (30) En su sentencia sobre las percepciones del IGV, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que: «A nuestro juicio el perjuicio económico alegado por la recurrente debido a la supuesta falta de congruencia entre la obligación accesorio y la principal, no es tal, por lo siguiente: a) si existe un nexo económico entre ambas obligaciones, pues la importación se produce con expectativa de venta, es decir, el contribuyente será necesariamente sujeto del Impuesto General a las Ventas; b) cuando la actividad principal de la empresa es la importación y venta de vehículos (usados), conforme se aprecia de su Ficha RUC a fojas 10, el argumento que cuestiona el adelanto de pago por hechos 'futuros e inciertos' deja de tener asidero, pues resulta impensable que una empresa constituida para dichos fines mantenga su capital improductivo y no logre consumir sus ventas a futuro; c) suponiendo que puedan darse casos extremos, en los cuales la percepción del IGV determine un desmedro real en el capital de la empresa, con claros efectos negativos sobre inversiones futuras, tales supuestos necesitan ser demostrados, de lo contrario se corre el riesgo de quedar en el plano de meras suposiciones y presunciones». Sentencia de 19 de abril de 2007, recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC, par. 5, 37.
- (31) Un caso idóneo para probar esta utilidad se pudo haber tenido en casa cuando el Tribunal Constitucional peruano efectuó el análisis de la confiscatoriedad del anticipo adicional del Impuesto a la Renta en la Sentencia recaída en el Expediente 033-2004-AI/TC. En dicha sentencia el TC declaró la inconstitucionalidad del «Anticipo Adicional de Renta» -un adelanto mensual por concepto de Régimen General del Impuesto a la Renta, pero calculado en un porcentaje del valor de los activos de la empresa.

Eduardo Sotelo Castañeda

Esbozado el comentario sobre las tasas efectivas de los tributos y ganado que fuese el eventual juicio sobre la confiscatoriedad otros problemas afloran. Si es decretada excesiva la alícuota o tasa, ¿cuál es la instancia pública idónea y legitimada para señalar la alícuota que libere al tributo de este defecto?⁽³²⁾ En este punto, suspendemos la reflexión sobre las alícuotas efectivas.

3. Algunas comparaciones de tasas o alícuotas nominales de impuestos

Para efectos de ilustrar lo dicho hasta el momento y utilizar las tasas nominales como *proxy* o medio indiciario de tasas

efectivas, se pueden efectuar comparaciones internacionales con una gama amplia de países tomando ejemplos provenientes de países con sistemas impositivos relativamente maduros. Este ejercicio nos brinda una pauta de la variabilidad y varianza no solo del desarrollo de un tributo tan generalizado como el impuesto a la renta sino, además, de sus propias alícuotas nominales. Veamos.

El impuesto a la renta federal australiano⁽³³⁾ fue introducido en 1915 como una forma de

Una lectura razonable de los fundamentos del Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en dicho Expediente 033-2004-AI/TC, debería acotar su mensaje, en el peor de los casos, a la relación entre la base de la obligación principal de un tributo -por ejemplo, uno a la renta anual- y la base de su anticipo, adelanto o «pago a cuenta» -mensual- y no extender su alcance a la creación de un tributo o régimen presunto o simplificado, o que determina objetivamente su base. En su fundamento 12 el Tribunal se lee:

«Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados; ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional».

Por su parte En su fundamento 16. el Tribunal Constitucional desarrolla lo dicho de este modo:

«Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento 12, supra, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás esta decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente».

Finalmente, en su fundamento 18. la misma sentencia señala:

«Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y, por otro, el Impuesto a los Activos Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento 12, supra, se señaló que en la STC 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, mas no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse».

(32) En la Sentencia recaída en el expediente 009-2001-AI/TC, sobre el Impuesto a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, el Tribunal Constitucional se inclina a que sea el Congreso quien deberá aprobar una alícuota hasta un nivel en que salve la confiscatoriedad -reducir la nominal de 20% decretada confiscatoria. Lo que produjo, efectivamente, su posterior reducción legislativa a 12%.

(33) AULT, Hugh y Brian ARNOLD. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. 2da edición. Aspen, 2004. pp. 3-5

financiar la guerra. Antes de la federación, en 1884 en Australia del Sur se había introducido el primer Impuesto a la Renta de la isla. En 1907 todos los estados, federados en 1901, tenían impuestos sobre la renta. La reforma de los 80 para ampliar bases impositivas y reducir tasas, redujo la máxima tasa marginal de los individuos de 60% a menos de 49%. Mientras la alícuota para empresas es de 30% desde 2003-2004.

En Canadá⁽³⁴⁾ existe impuesto a la renta federal desde 1917 como un mecanismo para financiar la Primera Guerra Mundial. Desde allí hasta los años 1960, el Impuesto se convirtió en esencial para el financiamiento del Estado, las tasas se incrementaron y la base *-ad hoc-* también. En 1962 se estableció una Comisión Real (Carter Commission) y se produjo una revisión del impuesto, transformándolo en uno más sofisticado y complejo. Las provincias también imponen impuestos sobre la renta de los individuos y sobre las empresas, y el federal deja hasta un 10% de la base para ser tomada por las provincias. En 2003 el Impuesto federal sobre la renta de individuos tenía como tasa marginal máxima de 29%. La tasa federal del impuesto a la renta aplicable a empresas ha descendido en el transcurso del tiempo desde 28% a 21% en 2004.

En Francia⁽³⁵⁾ el primer sistema de impuesto sobre la renta fue instituido por tres estatutos en 1914 y 1917, y consistía en siete tasas proporcionales aplicables a siete cédulas de renta, en un primer nivel, y una progresiva sobre la globalización de estas, en un segundo nivel. En 1930 se sustituyó por un impuesto progresivo. El pico de tasa marginal se alcanzó en la década de 1980: 70%; siendo en 2004 de 48.09%. Un impuesto a la renta distinto para las empresas fue introducido en 1948. La tasa de este impuesto llegó a 50% en 1958 y permaneció en ese nivel durante casi treinta años. Desde 1986 la tasa del impuesto disminuyó progresivamente hasta alcanzar 33%, la que aumentaba a una conjunta de 42% cuando se distribuía el dividendo. Luego, por necesidades presupuestales se fueron creando sobretasas en 1995 a 1997 y, luego, en el 2000, para grandes corporaciones. Estas han sido reducidas paulatinamente al día de hoy.

(34) AULT, Hugh y Brian ARNOLD. *Op. cit.*; pp. 23 y 24.

(35) *Ibid.*; pp. 37-40.

(36) *Ibid.*; pp. 53-55.

(37) AULT Hugh y Brian ARNOLD. *Op. cit.*; pp. 115-121.

En Alemania⁽³⁶⁾, bajo la constitución del Reich (1871), solo los estados federados alemanes tenían poder para imponer impuestos sobre la renta. El impuesto a la renta comienza entonces con la Ley del Impuesto a la Renta prusiano de 1891, que introdujo un impuesto sistemático basado en las distintas fuentes de renta. Debido a las exigencias financieras de la Primera Guerra Mundial, el poder para imponer impuestos a la renta fue pasada al Reich por la Constitución de Weimar de 1919. En 1920 se dictó una Ley de un moderno impuesto a la Renta y el primer Impuesto a la Renta empresarial, los que no resistieron la hiperinflación de 1922-1923 y fueron sustituidos por las leyes de Impuesto a la Renta de 1925 y 1934, que fueron las bases del actual Impuesto a la renta. El impuesto a la renta empresarial ha sufrido dos reformas mayores, en 1977 y en 2000. La tasa del Impuesto a la Renta individual ha variado desde 2001 a 2005 de 19.9%-48.5% a 15%-42%. Desde 1995 una tasa de solidaridad de 7.5% (5.5% desde 1998) aplica para hacer frente a las necesidades financieras generadas por la unificación. Las tasas del Impuesto a la Renta empresarial han sufrido drásticas caídas en los últimos 25 años. En 1977 la tasa para utilidades retenidas no distribuidas era de 56%. Desde 1980 esta empieza a reducirse gradualmente hasta alcanzar 40% en 1999. En el mismo período, la tasa para utilidades distribuidas se redujo desde 36% a 30%. Cuando el sistema de imputación se derogó en 2000, la tasa para utilidades retenidas y distribuidas era la misma: 25%.

En el Reino Unido⁽³⁷⁾ el Impuesto a la Renta fue introducido en 1798 y, salvo por el

Eduardo Sotelo Castañeda

período 1816-1842, ha permanecido en vigencia desde entonces. Se trata de un impuesto temporal -salvo el impuesto a las ganancias de capital y el que aplica a las herencias- que tiene que ser aprobado año tras año por el Parlamento, una reminiscencia tendiente a equilibrar las fuerzas del Parlamento y el Rey, pues se basa en la idea de que una fuente perpetua de recursos para el Rey hace menos necesario al Parlamento. Al inicio del siglo XX (1907) se diferenciaba una tasa menor para la renta del trabajo, y solo en 1973 la tasa se expresó en términos de rentas del trabajo y una adicional sobre las rentas de inversión. En 1910 la gradualidad se obtuvo por la vía de un nuevo tributo o sobretasa sobre el ingreso total (por ejemplo 40% y una sobretasa de 20%). Solo en 1973 estos dos tributos fueron fusionados. Otro dato curioso de este sistema, vigente hasta 1996, era la determinación sobre la base del año previo, esto es, la base imponible para el año x era tomada del año $x-1$ y se aplicaban las tasas o tipos del año x . Un impuesto separado para las ganancias de capital fue introducido en 1965. En este mismo año se introdujo un Impuesto sobre la renta empresarial -antes de esta fecha las empresas pagaban un impuesto sobre las utilidades proveniente de una combinación entre el impuesto a la renta individual e impuestos especiales. Las tasas marginales nominales del Impuesto a la renta individual empiezan en 10% y van hasta 40%, los intereses son gravados al 22%, los dividendos al

10% y puede llegar al 32.5%. La carga individual está ajustada por las deducciones personales, otra para los invidentes, y algunas especiales también por edad, estado civil y otros factores. Para las empresas, la tasa completa es 30% con una tasa reducida de 19% para cierto monto de rentas.

La siguiente tabla, tomada de una fuente no oficial -salvando su posible desactualización, que no afecta el objetivo de mostrarla aquí- puede darnos un idea general sobre este mismo nivel de variabilidad de impuestos y alícuotas nominales, en un espectro más amplio de países en el mundo, esta vez, incluyendo las alícuotas de sus respectivos impuestos sobre el valor agregado. (Ver Cuadro 1)

La tendencia más reciente en cuanto a las tasas de los impuestos sobre la Renta es a la baja⁽³⁸⁾ y lo mismo, con algunas matizaciones, se puede decir acerca de las cargas impositivas totales de los Estados⁽³⁹⁾.
A mayor abundamiento, se puede introducir

(38) «Following recent trends, the overwhelming majority of countries that have changed their income tax rates over the past 12 months have cut them (...) The 33% rate is well above average rates in the Asia-Pacific region and for OECD countries. The average rate in the Asia-Pacific region is 29.99% and the OECD average rate has fallen from 28.55% to 28.31%. Rate reductions were most pronounced in Europe, where the average statutory corporate income tax rate fell from 25.32% to 25.04%. (...) The five EU countries which have reduced their rates are the Czech Republic (-2 to 24 percent), Estonia (-1 to 23 percent), France (-0.5 to 33.33 percent), Greece (-2 and -3 percent to 22 and 29 percent respectively), Luxembourg (-0.75 to 29.63 percent) and the Netherlands (-1.5 and -1.9 percent to 25.5 percent on the first E 22,689 of profits and 29.6 percent thereafter; this is due to fall in 2007 to 24.5 percent and 29.1 percent respectively)». KPMG's Corporate Tax Rates Survey 2006, April 2006. Ver en: <http://www.kpmg.co.nz/download/102964/110012/KPMG's%20Corporate%20Tax%20Rate%20Survey%202006.pdf>.

(39) «Our 2006 Tax Misery & Reform Index offers a global view of the top marginal rates of taxation -the ones that typically most affect a successful entrepreneur. The news is good as the rates generally continue to decrease around the world. The Misery scores -a sum of six tax rates- are lower in 16 of the locations this year, with France decreasing the most (although still in the top position). There was no change in 28 locations, and only 8 increased Tax Misery (7 of them just slightly). Overall, the original European Union -15 and China have the highest levels of Tax Misery- China because of its extraordinary social security and pension rates. The lowest levels generally continue to be in the rest of Asia, the Middle East, Russia and the U.S. (Keep in mind that countries at the bottom of our chart are the most tax-friendly to entrepreneurs and wage earners, while those at the top are the harshest)». ANDERSON, Jack. Tax Misery & Reform Index. (05.22.06). <http://members.forbes.com/global/2006/0522/032.html>.

Cuadro 1

País	Impuesto a la Renta		IVA
	SOCIEDADES %	INDIVIDUOS %	
Argentina	35	9-35	21
Australia	30	17-47	10 GST
Austria	25	21-50	20 GST
Belgium	33.99	25-50	21
Brazil	34	15-27.5	17-25
Bulgaria	10	10-24	20
Canada	36.1	15-29 (Federal)	6 (gst)
China	33	5-45	17
Cyprus	10	20-30	15
Czech Rep.	24	12-32	19
Denmark	24	38-59	25
Egypt	40	20-40	-
Estonia	22	22	18
Finland	26	9-32	22
France	33.33	10-48.09	19.6
Germany	38.34 (average)	15-42	19
Gibraltar	33	17-40	-
Greece	22/25	0-40	19
Hong kong	17.5	16-20	-
Hungary	16	18-36	20
India	30-40	10-30	12.5
Indonesia	30	5-35	10
Ireland	12.5	20-41	21
Israel	29	10-48	15.5
Italy	33	23-43	20
Japan	30	5-40	5(consump)
Latvia	15	25	18
Lithuania	15	15/27	18
Luxemburg	29.63	6-38.95	15
Malta	35	15-35	18
México	29	3-29	15
Monaco	33.33	0	19.6
Morocco	35	0-41.5	20
Montenegro	9	15	17
Netherlands	29.6	0-52	19
New Zealand	33	0-39	12.5 gst
Norway	28	28-51.3	25
Pakistan	35	7.5-35	15
Philippines	35	5-32	10
Poland	19	19-40	22
Portugal	27.5	10.5-40	21
Romania	16	16	19
Russia	24	13	18
Saudi Arabia	20	20	-
Serbia	10	10/14	18
Singapore	20	3.75-21	5
Slovakia	19	19	19
Slovenia	25	16-50	20
South Africa	29	18-40	14
Spain	35	15-45	16
Sweden	28	0-56	25
Taiwan	25	6-40	5
Thailand	30	5-37	7
Turkey	20	15-35	18
U.K.	30	0-40	17.5
U.S.A.	35	0-35	-
Vietnam	28	0-40	10
Zambia	35	10-30	17.5

Fuente: Worldwide-tax.com (En. <http://www.worldwide-tax.com/index.asp#partthree>)

en esta comparación internacional otras tasas impositivas asociadas a la imposición de la renta, como son las tasas sobre ganancias de capital. Aun cuando la información no es reciente, pues se recopiló para efectos de discutir una reducción de las tasas impositivas norteamericanas a 1998 demasiado altas sobre las ganancias de capital, lo importante es resaltar las abisales diferencias que se detectaban y que persisten hoy en día.

La no confiscatoriedad, entonces, que, especialmente tratándose de impuestos, es un asunto sobre tasas efectivas, puede tomar como indiciaria la comparabilidad de las distintas tasas nominales con las que los países inciden sobre diversas materias gravadas. Este ejercicio, conlleva de por sí, la constatación de una grande variabilidad y dispersión, que el operador del derecho tiene que encargarse de trasladar de manera refleja -no automática- a sus análisis abstracto y subjetivo de tasas efectivas para evaluar la no confiscatoriedad en casos específicos. Otros elementos extraños al derecho -no originariamente jurídicos, queremos decir- también deben ser invocados en este análisis, como a continuación explicamos.

4. Confiscatoriedad y régimen político-económico

Como dijimos anteriormente, el principio de no confiscatoriedad, como concepto jurídico indeterminado, que busca la razonabilidad de la imposición debe establecerse en casos concretos con atención de las exigencias que dicten el tiempo y el lugar, y según los fines económicos y sociales del tributo en cuestión⁽⁴⁰⁾. Así, la evaluación y determinación de la no confiscatoriedad dentro de un sistema político de bases

Eduardo **Sotelo** Castañeda

PART I: COMPARISON OF CAPITAL GAINS TAX RATES FOR INDIVIDUALS
(*indicates note)

Country	Gross Domestic Saving as a Percent of GDP	Maximum Individual Tax Rate	Individual Capital Gains: Max. Tax Rate on Equities		Individual Period
			Short-term	Holding Long-term	
Argentina	18.0	33.0	Exempt	Exempt	No
Australia	21.0	48.5	48.5	48.5; asset cost is indexed	No
Belgium	23.0	56.7	Exempt	Exempt	No
Brazil	18.0	27.5	15.0	15.0	No
Canada	21.0	31.3	23.5	23.5	No
Chile	26.0	45.0	45.0; annual exclusion of \$6,600	45.0; annual exclusion of \$6,600	No
China	44.0	45.0	20.0; shares traded on major exchange exempt	20.0; shares traded on major exchange exempt	No
Denmark	21.0	61.7	40.0	40.0; shares valued at less than \$16,000 exempt if held 3+ years	Yes, 3 years*
France	21.0	58.1	26.0; annual exclusion of \$8,315	26.0; annual exclusion of \$8,315	No
Germany	23.0	55.9	55.9	Exempt	Yes, 6 months
Hong Kong	31.0	20.0*	Exempt	Exempt	No
India	24.0	30.0	30.0	20.0	Yes, 1 year
Indonesia	33.0	30.0	0.1	0.1	No
Italy	22.0	46.0	12.5	12.5	No
Japan	30.0	50.0	1.25% of sales price or 20% of net gain	1.25% of sales price or 20% of net gain	No
Korea	34.0	40.0	20.0; shares traded on major exchange exempt	20.0; shares traded on major exchange exempt	No
Mexico	23.0	35.0	Exempt	Exempt	No
Netherlands	26.0	60.0	Exempt	Exempt	No
Poland	18.0	40.0	Exempt	Exempt	No
Singapore	50.0	28.0	Exempt	Exempt	No
Sweden	22.0	57.0	30.0	30.0	No
Taiwan	N/A	40.0	Exempt (local company shares)	Exempt (local company shares)	Yes, 1 to 10 years*
United Kingdom	15.0	40.0	40.0; shares valued at less than \$11,225 exempt	40.0; shares valued at less than \$11,225 exempt	Yes, 1 year*
United States	16.0	39.6	39.6	20.0	79.2% have no holding period
Average	25.2	42.4	19.4	15.9	

PART II: COMPARISON OF CAPITAL GAINS TAX RATES FOR CORPORATIONS
(*indicates note)

Country	Maximum Corporate Income Tax Rate	Corporate Capital Gains: Maximum Tax Rate on Equities		Corporate Holding Period
		Short-term	Long-term	
Argentina	33.0	33.0	33.0	No
Australia	36.0	36.0	36.0; asset cost is indexed	No
Belgium	40.2	Exempt	Exempt	No
Brazil	33.0	33.0	33.0	No
Canada	29.1	21.8	21.8	No
Chile	15.0	15.0	15.0; asset cost is indexed	No
China	33.0	33.0; shares traded on major exchange exempt	33.0; shares traded on major exchange exempt	No
Denmark	34.0	34.0	Exempt*	Yes, 3 years*
France	41.7	41.7	23.8	Yes, 2 years
Germany	45.0	45.0	45.0	No
Hong Kong	16.0*	Exempt	Exempt	Yes, 1 year
India	35.0	35.0	20.0*	No
Indonesia	30.0	0.1*	0.1*	Yes, 3 years
Italy	37.0	37.0	27.0*	No
Japan	34.5	34.5	34.5	No
Korea	28.0	20.0; shares traded on major exchange exempt	20.0; shares traded on major exchange exempt	No
Mexico	34.0	34.0	34.0	No
Netherlands	35.0	Exempt	Exempt	No
Poland	36.0*	Exempt	Exempt	No
Singapore	26.0	Exempt	Exempt	No
Sweden	28.0	28.0	28.0	No
Taiwan	25.0	Exempt (local company shares)	Exempt (local company shares)	No
United Kingdom	31.0*	31.0*	31.0*; asset cost is indexed	No
United States	35.0	35.0	35.0	83% have no holding period
Average	32.1	22.8; United States is 54% higher than average	19.6; United States is 79% higher than average	

Notes on Table/Parts I and II

Maximum Individual Tax Rate

Hong Kong Maximum marginal tax rate is 20 percent for the assessment year 1997/1998 and 17 percent for 1998/1999.

Individual Capital Gains

Denmark Gains on shares held three or more years are tax exempt if taxpayer owns less than US \$16,000 of the company's shares.

U. Kingdom Sliding scale of rates applies to 1 to 10 years of ownership through an exclusion that rises gradually to 75 percent for assets held 10 or more years. Thus, assets held 10 or more years face a top marginal rate of 10 percent.

United States Shares held 12 months or more are taxed at a rate lower than that on ordinary income under the IRS Restructuring and Reform Act of 1998.

Maximum Corporate Income Tax Rates

Hong Kong Maximum corporate rate is 16 percent for the assessment year 1998/99 and 16.5 percent for 1997/98.

Véase: <http://www.accf.org/publications/reports/sr-intcomparisoncap1998.html>

capitalistas suelen ser distintas de la que operará dentro de un sistema político diferente.

La relación de respeto a los Derechos Fundamentales de la persona -entre ellos el de propiedad- en su coordinación con el deber de contribuir a las cargas sociales y el sostenimiento del Estado a través de un sistema tributario, se inspira en el sistema político que sustenta el destino de la Nación⁽⁴¹⁾ Con el dato sobre este sistema, el principio de no confiscatoriedad

en materia tributaria toma un cierto cariz o contenido, no parangonable con el de un Estado que no acoge estos paradigmas liberal capitalistas, o que los acoge en un grado o nivel diverso⁽⁴²⁾.

Aunque suene contradictorio, en los sistemas capitalistas, la razón de ser del sistema tributario es la existencia del derecho de propiedad y su perduración y perpetuación, y no su supresión. No es concebible que un sistema político requiera invertir a un Estado de un poder jurídico soberano como el poder tributario -cosa que, por lo demás, se consagra en las normas supremas-, si no se reconociese, previa o simultáneamente, que un tal poder es indispensable para poder afectar el derecho de propiedad cuya validez también se encumbra y reconoce⁽⁴³⁾.

Incluso, hay quienes hoy ya detectan⁽⁴⁴⁾ que en el mundo jurídico el principio del «Estado Fiscal» o el «Estado Impositivo» comienza a ponerse en cuestión, sobre todo por lo que respecta a su alcance, y a discutirse

(40) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas de Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Desalma. p. 207.

(41) Tal y como lo hace notar Naveira (página 32), en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano (1789), fundacional del Estado capitalista burgués, se establece que (artículo 13): «Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades». Esta alusión en la Declaración se encuentra consagrada de modo precedente, incluso, al reconocimiento -sagrado e inviolable- del derecho a la propiedad de todos los ciudadanos (artículo 17).

(42) Nuestro Tribunal Constitucional ha señalado ya que «(...) cuando el trasfondo de una controversia gira en torno a la intervención estatal en la vida económica de los particulares, este Colegiado ha procedido a fundamentar sus decisiones partiendo de los fines inherentes a nuestro tipo de Estado y particularmente desde los principios rectores que inspiran nuestro régimen económico, dentro del cual, evidentemente, también se integra el régimen tributario». Sentencia de 19 de abril de 2007, recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC.

(43): «No puede concebirse un tributo, riqueza que va de los particulares hacia el Estado, sin que se esté reconociendo previamente (o en forma simultánea) el derecho de los particulares a la propiedad privada de los bienes, de cierta clase de ellos, los de producción. De otro lado, tampoco es fácil imaginar la existencia de la propiedad privada, como derecho universalmente reconocido y garantizado a todos los habitantes o, mejor dicho a los sujetos de derecho, sin que un aparato estatal lo reconozca, regule y ampare, aparato que debe ser sostenido con riqueza aportada por los mismos particulares, sea por vía de tributo o de las alternativas que históricamente han sido y dejado de ser». NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 33.

(44) BARQUERO, Juan Manuel. *La función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2002. p. 30.

Eduardo Sotelo Castañeda

intensamente sobre el lugar que cabe otorgar al tributo, y sobre todo a los diferentes tipos de tributos, como instrumentos de financiación u ordenación en la sociedad. Este fenómeno es, en medidas distintas, compartido por los Estados que de alguna manera están implicados en la idea de fondo de una «teoría del Estado fiscal» -con base en la constitución económica alemana⁽⁴⁵⁾, Ley Fundamental de Bonn (1949)-, esto es, los estados que han acogido sistemas de Estado de Bienestar o de Estado Social⁽⁴⁶⁾. Jeffrey D. Sachs, por ejemplo, ha resaltado las profundas diferencias entre las tasas impositivas de Estados de Bienestar y de los Estados de Economía de Mercado, sin que de ello resulte una violación de las libertades individuales⁽⁴⁷⁾.

De forma análoga, un sistema tributario que vaya en desmedro del derecho de propiedad, estaría negándose y condenándose a desaparecer, y con él el Estado mismo que lo necesita. Sería un error, pues, reconocer una antinomia en la relación entre tributos y derecho de propiedad⁽⁴⁸⁾ en los

sistema capitalistas, los tributos requieren de un derecho de propiedad sólidamente sustentado, de la misma forma en que el derecho de propiedad requiere, como todo derecho, de límites o limitaciones para lograr perpetuarse en tal sociedad capitalista. Cuando se anula y niega este derecho de propiedad individual, el Estado, en su concepción política, deslegitima asimismo su poder para exigir tributo, o, hasta cierto punto también, convierte esta necesidad en fútil.

En una realidad como la descrita precedentemente, los tributos pierden su relevancia y utilidad como herramienta para contribuir con la sociedad⁽⁴⁹⁾: ¿acaso no es previsible encontrar en tales realidades intensidades o grados diversos de

- (45) Con relación a la realidad alemana y al desarrollo de su modelo de Estado Fiscal, Barquero afirma que en una economía de mercado, el poder de establecer y exigir impuestos resulta un correlato necesario del Estado social. Los derechos fundamentales de libertad y economía de mercado posibilitan y provocan desigualdades materiales; el Estado social, por su parte, exige la disminución de esas desigualdades, y en el Estado de Derecho esto solo es posible a través de la redistribución, tarea para lo cual el Impuesto es herramienta fundamental. BARQUERO, Juan. *Op. cit.*; p. 42.
- (46) En alusión, ahora, a la realidad española y al desarrollo de su modelo de Estado social, Barquero indica que el artículo 31.1 de la Constitución Española presupone una financiación de las cargas públicas apoyada fundamentalmente en los tributos, ocupando estos un lugar central. En cuanto a cuál es la importancia cuantitativa de estos, es claro que cualquier fijación apriorística es arbitraria y que esta presencia fundamental no puede traducirse en un límite porcentual mínimo de financiación tributaria por debajo del cual el sistema de financiación pública resulte inconstitucional. *Ibid.*; pp. 92 y 93.
- (47) «Austrian-born free-market economist Friedrich August von Hayek suggested that high taxation would be a «road to serfdom,» a threat to freedom itself (...) Most of the debate in the U.S. is clouded by vested interests and by ideology. Yet there is by now a rich empirical record to judge these issues scientifically. The evidence may be found by comparing a group of relatively free-market economies that have low to moderate rates of taxation and social outlays with a group of social-welfare states that have high rates of taxation and social outlays. Not coincidentally, the low-tax, high-income countries are mostly English-speaking ones that share a direct historical lineage with 19th-century Britain and its theories of economic laissez-faire. These countries include Australia, Canada, Ireland, New Zealand, the U.K. and the U.S. The high-tax, high-income states are the Nordic social democracies, notably Denmark, Finland, Norway and Sweden, which have been governed by left-of-center social democratic parties for much or all of the post World War II era. They combine a healthy respect for market forces with a strong commitment to antipoverty programs. Budgetary outlays for social purposes average around 27 percent of gross domestic product (GDP) in the Nordic countries and just 17 percent of GDP in the English-speaking countries (...) The Nordic countries maintain their dynamism despite high taxation in several ways (...) The Nordic states have also worked to keep social expenditures compatible with an open, competitive, market-based economic system. Tax rates on capital are relatively low (...) Von Hayek was wrong. In strong and vibrant democracies, a generous social-welfare state is not a road to serfdom but rather to fairness, economic equality and international competitiveness». SACHS, Jeffrey. *The Social Welfare State, beyond Ideology*. 2006.
- (48) DE LUQUI, Juan Carlos, Buenos Aires: Depalma, 1994. pp. 226 y siguientes.

intervención estatal en la sociedad y en la propiedad por medio de la tributación?, ¿y el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria en tales regímenes, cómo debiera entenderse? Es decir, ¿cómo debiéramos imaginar que operaría el análisis de la confiscatoriedad de un tributo concreto dentro de un régimen legal y político como el aludido, esto es, una de economía planificada o economía administrativamente centralizada -en antinomia con un régimen liberal capitalista? Pregunta similar y menos alejada de los antípodas del paradigma ¿cómo operara el análisis de la confiscatoriedad de un tributo concreto dentro de un Estado que ostenta un régimen legal y político más cercano al de un Estado no capitalista que al de un régimen capitalista?

La idea precedente se encuentra, una vez más, implícitamente delineada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano⁽⁴⁹⁾. Ello porque, si no de modo explícito, por lo menos de manera implícita, las consideraciones evidenciadas en las preguntas que preceden sí tienen relevancia en el análisis concreto que un operador del derecho realice de un caso alegado de confiscatoriedad

dentro un sistema tributario específico. No es lo mismo analizar la confiscatoriedad jurídica de un impuesto a la renta en el Perú, que hacerlo en Venezuela, Cuba, Corea del Norte, Holanda, Noruega, Portugal o Polonia⁽⁵¹⁾.

Las cláusulas constitucionales de los estados, en las que se consagra la confesión ideológica política de estos regímenes, influyen en la comprensión y ponderación: (i) del poder que se reconoce legítimo al Estado para exigir exacciones tributarias obligatorias; y, (ii) de la mayor o menor capacidad de resistencia del derecho de propiedad de los ciudadanos a esta intervención del Estado a través del tributo⁽⁵²⁾. De otra forma dicho, las cláusulas constitucionales relativas al régimen político y económico de los estados⁽⁵³⁾, afectan la medición jurídica de la tolerancia del derecho de propiedad

- (49) «En rigor, en un Estado en que la economía fuese enteramente pública perdería sentido la necesidad de la existencia de un sistema de tributos. Si el deber de contribuir se configura en el Estado social y democrático de Derecho como un deber de solidaridad, la solidaridad económica presupone necesariamente la existencia y diversidad de riquezas puesto que redistribuir la riqueza no significa, en efecto, eliminarla, sino, al contrario, conservarla y difundirla en mayor medida». PAUNER CHULVI, Cristina. *El Deber Constitucional de Contribuir al Sosténimiento de los Gastos Públicos*. Centro de Estudios Políticos Constitucionales. Madrid, 2001. p. 180.
- (50) «(...) teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales en nuestro modelo de Constitución económica». Sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC de 19 de diciembre de 2003, foja 5, y en el Expediente 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 56.
- (51) Refiere Danós, por ejemplo, que en Alemania, el Tribunal Constitucional Federal, si bien con relación a una confiscatoriedad de una agrupación de tributos (sistema tributario), ha señalado que la carga total que puede soportar un contribuyente no debe superar el 50% de sus ingresos. DANÓS, Jorge. *Op. cit.*; p. 154. Respecto de las demás realidades visualizar las tablas antes glosadas sobre tasas nominales en distintos países del orbe.
- (52) Un Estado social, dirigido a la disminución de las desigualdades de renta y riqueza o a garantizar a los ciudadanos una serie de prestaciones básicas con independencia de su capacidad de gasto, no puede dejar fuera las necesidades redistributivas requeridas por el valor supremo de la dignidad de la persona y por la idea de solidaridad que lo impregna. Tal sistema, requiere complementarse con elementos de marcado carácter impositivo, si no directamente por impuestos, guiados por la idea de la contribución según la capacidad económica. BARQUERO, Juan. *Op. cit.*; p. 142.
- (53) Es curioso a este respecto el dato del Reino Unido que es un Estado que no posee una constitución escrita. Desde los tiempos de la monarquía de los Tudor, el rey pagaba sus alianzas con la clase media, permitiendo al Parlamento y, especialmente, a la Cámara de los Comunes, un rol importante en el gobierno y en la tributación. Y sobre los aspectos curiosos también del sistema tributario del Reino Unido nada como su historial de tasas para proveer un ejemplo impactante en cuanto a la influencia de la historia y la política. Así, en los tiempos finales del Régimen Laborista (1978-1979) la

Eduardo Sotelo Castañeda

frente al ejercicio del poder del Estado para imponer tributos, es decir, en la medición de la confiscatoriedad en el caso de específicos y concretos tributos vigentes en tales realidades⁽⁵⁴⁾. Por ello, no deja de ser cierta la afirmación que señala que la exacción tributaria debe ser respetuosa del sistema económico en el que está inserta⁽⁵⁵⁾.

Imbricado con el diverso contenido que puede tener la confiscatoriedad cuando se la analiza aplicando el prisma de una cierta y concreta ideología política y económica imperante, se encuentra el tiempo y el desarrollo de las ideas en ese devenir histórico.

El transcurso del tiempo, dice Naveira⁽⁵⁶⁾, con el consiguiente cambio de la mentalidad histórica, hace que el límite que se establece en cierto momento, quede desactualizado o pierda vigencia. En efecto, debe reconocerse en este sentido que a lo largo de la historia ha variado, y continúa haciéndolo, la comprensión del propio derecho de propiedad y el de la

propiedad individual⁽⁵⁷⁾. Del paradigma de la propiedad colectiva a la exacerbación de la propiedad individual y excluyente, existe una sucesión temporal y una gama de desarrollos que también tienen un efecto en la diversa forma que tendremos de entender y tolerar, aquí y ahora, la intromisión del poder del Estado en esa propiedad individual por medio de los tributos.

Nuestra nada original idea es que, de similar manera como ha operado en ciertos institutos asociados al derecho de la propiedad⁽⁵⁸⁾, la intervención del Estado en el derecho de propiedad mediante el uso del poder tributario ha sufrido análogos desarrollos con el pasar del tiempo, de forma tal que el análisis jurídico de la no confiscatoriedad ha variado, varía y seguirá haciéndolo, intertemporalmente, y

alícuota marginal más alta del Impuesto a la Renta individual alcanzaba el 83%; y si el ingreso era clasificado como renta por inversión y excedía cierta suma, se le agregaba un impuesto suplementario de 15% -lo que arrojaba una tasa marginal de 98%. Esta modalidad era un rezago post-1945 y mostraba la creencia doctrinal en la equidad entendida como «participación-en-la miseria». Desde la elección del gobierno Conservador (1979) las tasas nominales del Impuesto a la Renta bajaron -en 1979 las marginales más altas descendieron de 83% a 60%; en 1984 se abolió la sobretasa a la renta por inversiones y en 1988 la tasa máxima se redujo a 40%. El gobierno laborista de 1997 mantuvo esta tendencia en la tributación a la renta. AULT, Hugh y Brian ARNOLD. *Op. cit.*; pp. 117-119.

- (54) Casado Ollero, por ejemplo, afirma que para hallar el límite en el cual un tributo se convierte en confiscatorio hay que situar al precepto dentro del contexto constitucional correspondiente, recurriendo a diferentes elementos, tales como la función social del derecho de propiedad o las limitaciones constitucionales a este derecho. Casado Ollero. El principio de capacidad contributiva y el control constitucional de la imposición indirecta (II). p. 194.

- (55) MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. p. 74.

- (56) NAVEIRA, Gustavo. Nota 191 en p. 413.

- (57) En la antigüedad griega y romana por ejemplo, se conoce que nos encontrábamos con impuestos de emergencia o de guerra, que conforme la estructura simple que tenía el patrimonio en aquella época, recaía más fuertemente sobre la posesión de la tierra; además se tenían en cuenta los esclavos, el ganado, muebles, joyas y dinero metálico. De otro lado, los Estados Unidos y Suiza han mantenido este tributo invariable desde el siglo XVIII hasta comienzos del siglo XX por razones de administración fiscal. Es más, solo a partir de 1913, año en el que se instaura el impuesto a la renta como tal en EEUU, comienza a crecer la participación del impuesto a la renta en detrimento de los gravámenes al patrimonio.

- (58) Un instituto como la expropiación, por ejemplo, se conceptúa de una cierta forma antes que después de la Revolución Francesa. En origen, es un derecho especial y extraordinario proveniente del concepto de soberanía, para pasar luego a ser un instituto del Derecho Común, ejercido como un *Imperium*. Con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, la expropiación toma el cariz de un instituto garantista, defensor del derecho de la propiedad individual frente a la desposesión que podía operar el Estado. Posteriormente, cuando el derecho de propiedad se insufla con elementos sociales y adopta notas de deber y función social, la expropiación pasa a considerarse una potestad del Estado para apoderarse de bienes en resguardo del bien común.

ningún operador del derecho debería soslayar esta variable dinámica⁽⁵⁹⁾.

El vaivén histórico desde un supuesto y exacerbado derecho de propiedad absoluto hasta llegar a las tesis que atribuyen función social a la propiedad⁽⁶⁰⁾, ha producido también una mutación pendular en la forma de comprender la intromisión pública por efecto de la tributación en dicho derecho.

En tiempos modernos, la propiedad «ha ido perdiendo las aristas de exclusividad irritantes de la convivencia social que solía tener» antaño⁽⁶¹⁾ y con ello, la confiscatoriedad y el principio de no confiscatoriedad han movido sus propias líneas de acción y de tolerancia o resistencia, respectivamente. Sobre todo, esto tiende a ser más evidente cuando se contrasta en la modernidad el uso de la tributación en el diseño de políticas medioambientales, vislumbrándose la alta incidencia de un componente social en la propiedad y las titularidades jurídicas, facilitando así la imposición de gravámenes en cantidad y volumen hasta hace poco impensables según los esquemas tradicionales de ponderación entre propiedad privada y tributos⁽⁶²⁾. Análogo razonamiento explica la difundida tributación moderna aplicable a otras actividades que producen efectos indeseados o externalidades negativas socialmente

no «compensables» de una forma distinta que con una incidencia impositiva alta. En tales circunstancias el principio de no confiscatoriedad y la confiscatoriedad tributarias tienen que ser permeables a los «signos de los tiempos» y, como dijimos, mover sus líneas de tolerancia y accionar, respectivamente.

Y todo esto dicho, en ausencia de una eventualidad extraordinaria e imprevista, que en el tiempo pueda, asimismo, provocar una variación a veces más abrupta del límite de lo confiscatorio (una guerra o catástrofe natural, por ejemplo⁽⁶³⁾), con la recíproca exigencia de mayores sacrificios en el derecho de propiedad de los ciudadanos con mayores posibilidades contributivas⁽⁶⁴⁾.

5. Confiscatoriedad y tipo de tributo

Expresado todo lo anterior, no es tampoco argumento nuevo que la conceptualización

- (59) O como también señala Danós, luego de confirmar las dificultades para hallar un límite uniforme para calificar a un tributo como confiscatorio: «La determinación de cuando un tributo puede ser considerado confiscatorio depende de varios elementos vinculados a la tradición política y a la realidad económica de cada país en un momento dado». DANÓS, Jorge. *Op. cit.*; p. 159.
- (60) Para algunos, un límite al derecho de propiedad no es un recorte externo del derecho sino un elemento definitorio del mismo derecho, esto es delimitador del contenido interno del derecho, mientras que una limitación al derecho de propiedad es distinta, pues importa que desde fuera se viene a recortar la extensión normal de este derecho y es una de sus características su no indemnizabilidad, pues deben ser soportadas como una carga de la vida social.
- (61) NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 34.
- (62) José Manuel Gallego es, por ejemplo, uno de los que cree que «Con mayor acierto, se ha señalado, en términos generalizados, que solo los impuestos extrafiscales pueden afectar el derecho fundamental de propiedad, siempre y cuando el gravamen represente una agresión a los bienes del contribuyente equiparable a la privación expropiatoria». GALLEGO, José Manuel. *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria*. Comares, 2003. p. 197.
- (63) «Históricamente, ha ocurrido en etapas siguientes a situaciones bélicas, en las cuales nuestra Hacienda ha estado comprometida, financieramente hablando, en un elevado grado. Posiblemente, el constituyente español de 1978 no ha reparado en las dificultades hacendísticas que suelen acompañar a estos casos, mas, en la actualidad, la dicción del artículo 55 de la CE no da lugar a equívocos (...)». GALLEGO, José Manuel. *Op. cit.*; p. 198. A renglón seguido, el mismo autor, concluye, con énfasis, señalando que la regulación presente sobre estados de excepción y de sitio en la Constitución Española, impediría hoy en día que se privase de eficacia al principio de no confiscatoriedad en tales ocasiones insólitas.
- (64) Ya aludimos en una nota precedente, a la extraordinaria tasa alcanzada en Reino Unido por el Impuesto a la Renta individual -que arrojaba una tasa marginal de hasta 98%-, como rezago de la época post Segunda Guerra Mundial.

Eduardo Sotelo Castañeda

de la no confiscatoriedad deba apreciarse de modo distinto dependiendo del tipo tributario que se tenga bajo análisis⁽⁶⁵⁾.

Se ha dicho precedentemente que el principio de no confiscatoriedad es un «concepto jurídico indeterminado» y como tal su definición apriorística no es posible sino su caracterización en casos particulares, tomando en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él -cosa que no contradice, claro está, la capacidad de un análisis objetivo o abstracto. Lo dicho no puede ser de mayor pertinencia en este punto. La consideración de la confiscatoriedad, dado la propia consideración que hacen las distintas especies tributarias del derecho de propiedad y de la capacidad contributiva, varía dependiendo de la especie tributaria -impuesto, contribución y tasa- sobre la cual hagamos recaer el análisis.

El caso de los impuestos lo hemos venido abordando prácticamente en lo que va de desarrollado este trabajo, así que son las demás especies las que merecen unas palabras.

El tributo denominado contribución, como especie del género tributo, es «el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales»⁽⁶⁶⁾.

La contribución es así un tributo «vinculado» porque se asocia en su generación a una actividad estatal -actuación u obra pública-, que a la par que produce beneficios generales a toda la colectividad, genera «beneficios diferenciales» a cierto número de sujetos dentro de dicha colectividad. Existen dos tipos de contribuciones más conocidas: la contribución al gasto y la contribución por obra pública o contribución de mejoras.

El carácter vinculado de las contribuciones, determina que en todos los casos:

La medición de la cuantía de la contribución individual tome como base el beneficio diferencial producido y tenga como tope el costo total de financiamiento de la obra o actuación pública.

Los recursos recaudados por las contribuciones deban ser destinados íntegramente a financiar las actividades y obras estatales que generan el beneficio general y el beneficio diferencial.

Toda contribución, entonces, hace deudores tributarios a los «beneficiarios diferenciales» de la actuación u obra estatal misma. En una contribución por obra pública, son deudores de la contribución los propietarios de los predios aledaños a la obra que se han visto diferencialmente beneficiados por ella, al haber incrementado el valor de su propiedad predial como efecto de la nueva obra -es decir, al haber visto su capacidad contributiva incrementada como consecuencia de la actuación estatal. Esto sucede con un puente, una pista o autopista, un desagüe, electrificación, o similares. En una contribución al gasto, son deudores tributarios los agentes regulados o supervisados, debido al beneficio diferencial evidenciado en el ahorro en costos de transacción que provoca la intermediación de la actuación estatal. Ello sucede en el caso de las instituciones bancarias y financieras respecto de la actuación de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS), de las empresas bajo el ámbito de la Superintendencia Nacional de Servicios de

(65) «La respuesta, entonces, al menos a priori, parece ser indubitada, siendo aplicable el principio a cualquier especie del género tributo. Obviamente, con las particularidades que requiera cada especie de tributo, presentando tal vez el impuesto, por su falta de contraprestación directa, más posibilidades de aplicación de esta garantía al resultar más sencillo el planteo». NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; pp. 391 y 392. «De todas maneras, no hay que dejar de tener presentes las diferencias entre las especies de tributos, para medir sobre ellas de distinta manera la posible configuración de los efectos confiscatorios». NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 394.

(66) Inciso b) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario vigente.

Saneamiento (SUNASS), el Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL), el Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (OSITRAN), el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN), y similares. En las contribuciones al gasto, las actuaciones estatales que justifican su establecimiento o cobro, son sobre todo actividades de control, regulación, supervisión, supervigilancia. En ambos casos -contribución por obra pública y contribución al gasto- el beneficio general es para la colectividad toda, la sociedad toda, y el beneficio diferencial es para un subgrupo de la colectividad. El beneficio diferencial parece ser el elemento medular que debe analizarse cuando se evalúa la no confiscatoriedad del tributo contribución.

La confiscatoriedad, entonces, en los tributos contribución se configurará cuando exista una falta de adecuación o razonabilidad entre la carga real o efectiva y el monto estimado del beneficio diferencial producido por la obra o actividad estatal, o cuando, siguiendo el desarrollo de la jurisprudencia local, la medición de la cuantía de la contribución individual no se detenga o contraiga al tope del costo total de financiamiento de la obra o actuación pública, o -entrando ya en el terreno de la «confiscatoriedad cualitativa»⁽⁶⁷⁾- cuando los recursos recaudados por las contribuciones se destinen a financiar actividades y obras estatales distintas de las que generan el beneficio general y el beneficio diferencial. En todos estos casos, se puede ver que el principio de no confiscatoriedad, en paralelo a configurar una inconstitucionalidad, hace patente una traición al hecho causal del tributo, esto es, a su esencia de tributo «vinculado», o sea relacionado causalmente con una actuación, obra o servicio estatal determinado, en tanto, «desvincula» su exigencia, cuantificación y aplicación o destino al financiamiento concreto de tales actuaciones, obras o servicios. Este análisis de la confiscatoriedad en los tributos de la especie contribución difiere del efectuado en el caso de los impuestos, en tanto enfrenta la barrera de una obra o servicio estatal concreto y el costo en él involucrado, pero, se asemeja a ese análisis en la medida en que el beneficio

diferencial producido se reputa como un incremento de la capacidad contributiva ocasionado o provocado por la actuación estatal, capacidad contributiva que solo se puede afectar razonablemente para no afectar el principio bajo análisis.

En el caso puntual de una contribución - salvando las discusiones acerca de su perfecta configuración como tal-, como la creada con el nombre de contribución solidaria para la asistencia previsional -que grava los beneficios derivados del régimen pensionario de la Ley 20530- por encima de cierto monto, el Tribunal Constitucional peruano ha admitido que debe realizar una estimación de los elementos que determinan la carga que recae sobre los sujetos del tributo -medir la afectación real o las tasas efectivas. Para ello, apreció que nadie con una pensión anual igual o menor a S/. 44,800, se encontraría afecto al tributo y que la tasa de la contribución sería la misma escala del impuesto a la renta de las personas naturales domiciliadas -una escala progresiva fijada sobre la capacidad contributiva-, y efectuó -para nuestra grata sorpresa- algunos cálculos aislados, concluyendo que «carece de todo sustento, con vista a los ejemplos utilizados (...), el argumento conforme al cual el tributo atenta contra el principio de no confiscatoriedad de los tributos. En efecto, carece de fundamento sostener que detraer S/. 562.50 de S/. 3,750 (o sea, una tasa efectiva de 15%), S/. 1,522.50 de S/. 7,250 (o sea, una tasa efectiva de 21%) o S/. 4,328 de S/. 14,426.60 (o sea, una tasa efectiva de 30%), constituyan actos confiscatorios, pues en ningún caso queda afectada una parte sustancial del patrimonio»⁽⁶⁸⁾.

(67) Sentencia recaída en el Expediente 001-1999-AI/TC sobre las contribuciones al FONAVI.

(68) Sentencia del Tribunal Constitucional, de 27 de setiembre de 2004, recaída en los Expedientes acumulados 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC -fojas 44-52.

Eduardo Sotelo Castañeda

En el caso de la especie de tributo denominadas tasa, se sabe que la menor incidencia del principio de capacidad contributiva -por centrar su núcleo básico en los costes de los servicios públicos y en su distribución individual- no es óbice para que sea posible hablar de violación del principio de no confiscatoriedad en este tipo tributario. Para algunos, es difícil imaginar una tasa confiscatoria, pues se trata de tipos impositivos bajos que trasladan costes de servicios públicos que ya vienen, en alguna parte, financiados con otros recursos públicos alternos.

El análisis de lo confiscatorio en los tributos tasa resulta similar -ojo, tan solo similar- al mencionado con referencia a las contribuciones, en la parte en que involucra la sujeción a un servicio estatal concreto y al costo por él irrogado en las arcas del Estado⁽⁶⁹⁾.

En el caso de los tributos tasa denominados arbitrios, por ejemplo, el Tribunal Constitucional peruano ha reconocido que tratándose de tributos que conforme a las normas de la materia deben determinarse en función al costo que demanda su prestación a los vecinos «La evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio. Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio potencial»⁽⁷⁰⁾.

El mismo Tribunal en la misma sentencia, agrega que «uno de los elementos que contribuyen a verificar la confiscatoriedad cuantitativa, en el primer caso, es la falta de informe económico-financiero que sustente el coste; y en

el segundo, el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. De este modo, si la distribución del coste se ha basado en criterios que no guardan relación lógica con la naturaleza del servicio, cabe una fuerte presunción de que la carga asumida por el contribuyente no es la real, pudiendo ser mayor al costo ideal, o incluso extremadamente mayor, debiéndose analizar las circunstancias particulares de cada caso»⁽⁷¹⁾.

6. Confiscatoriedad y tipo de impuesto

La confiscatoriedad no solo se lee e interpreta de modo distinto dependiendo del tipo de tributo sobre el cual recaiga el análisis, sino que, incluso tratándose de la misma especie tributaria impuesto, el principio toma matices diversos dependiendo del tipo de impuesto en cuestión.

Es por todos conocido que la Constitución no ha «constitucionalizado» ningún impuesto, ni ha establecido qué tipo de actividades pueden estar sometidas a qué tipo de gravámenes⁽⁷²⁾. Sin embargo, la renta, el patrimonio y el consumo son las materias sobre las que recaen universalmente los tributos de esta especie.

Sobre la materia impuesto sobre la renta, casi todo lo que se ha dicho hasta el momento sobre la no confiscatoriedad lo ha tomado como referente, así que es sobre los impuestos al patrimonio y al consumo que se deben algunas palabras.

(69) «Intuitivamente parece que cuanto mayor sea la presencia del principio de beneficio, más restringido será el ámbito de aplicación del principio de no confiscación» NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*; p. 393.

(70) Sentencia recaída en el Expediente 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 61.

(71) Sentencia recaída en el Expediente 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 62.

(72) Sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC de 19 de diciembre de 2003, fojas 4 y 6.

En el caso de impuestos que gravan la propiedad en la forma de patrimonio o capital es indiscutible que estos, como posibles manifestaciones de capacidad contributiva, son susceptibles de ser objeto de gravámenes tributarios. El asunto, con relación al respeto del principio de no confiscatoriedad es dilucidar a partir de qué monto pueden resultar contrarios al derecho de propiedad. En este sentido el Tribunal Constitucional ha aceptado⁽⁷³⁾, por ejemplo, la incidencia legítima del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos que grava los activos netos de las empresas con admisión de ciertas pocas deducciones -depreciaciones y amortizaciones-, el cual, no por recaer sobre los activos denota confiscatoriedad⁽⁷⁴⁾.

De similar modo, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional peruano respecto del ya aludido ITF⁽⁷⁵⁾ afirmando como incorrecto el alegato según el cual la incidencia del ITF sobre el capital lo convierte automáticamente en confiscatorio y anticonstitucional.

Como se recordará, en el caso ya referido sobre el ITF, el Tribunal Constitucional aborda la apreciación en abstracto de la confiscatoriedad del Impuesto atendiendo a su base y descarta que esta pueda producirse debido a la configuración técnica del gravamen, dado la alícuota pequeña aplicable (0.10% y 0.08% y 0.06% en los siguientes dos períodos anuales). Pero, se recuerda también que el Tribunal dejó a salvo que en el análisis subjetivo o concreto de la no confiscatoriedad, aun con esta tasa diminuta, dado las repeticiones en los hechos gravados -flujo de dinero en el sistema bancario y financiero-, pueda generar una inconstitucionalidad en casos específicos.

Es claro que ni siquiera en la sentencia de los años noventa sobre el Impuesto Mínimo a la Renta⁽⁷⁶⁾ el Tribunal ha

cuestionado *per se* la legitimidad de que los tributos incidan sobre el patrimonio.

La doctrina financiera señala que en el caso de impuesto al capital o patrimonio, se debe respetar el principio -económico- de intangibilidad del capital, en el sentido de que, dado que incluso los tributos que intentan aprehender el capital o el patrimonio, se pagan con la renta, no deberían existir tributos que absorban directamente el capital al punto de confiscarlo.

No obstante, esto no lleva a significar que una alegación acerca de la no generación de renta o beneficio, o incluso de haber ocasionado pérdidas, por el capital que es objeto del tributo patrimonial sea argumento amparable para sustentar la confiscatoriedad de este tipo de impuestos. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional peruano ha sido lúcido en admitir esta realidad en varios casos⁽⁷⁷⁾, entre los cuales se cuenta el del análisis sobre la pretendida inconstitucionalidad del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN): «Por consiguiente, el argumento aducido por la parte demandante, según el cual la capacidad contributiva solo puede ser medida con la renta obtenida, carece de asidero, pues, como se ha visto la capacidad contributiva, desde un plano objetivo, puede manifestarse, bien con la generación de renta, bien con la tenencia de patrimonio, como en el caso del IEAN, cuya estructura fue elaborada tomando como manifestación de capacidad contributiva los activos netos»⁽⁷⁸⁾.

(73) Sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC.

(74) Véanse también los Impuestos Predial (con tasa progresiva de 0.2%, 0.6% y 1%) y Vehicular (alícuota de 1%) dentro de la Ley de Tributación Municipal.

(75) Sentencia del Tribunal Constitucional, de 21 de setiembre de 2004, recaída en el Expediente 004-2004-AI/TC.

(76) Sentencia del Tribunal Constitucional, de 28 de octubre de 1996, recaída en el Expediente 646-96-AA/TC.

(77) Sentencias del 27 de enero de 2005, recaída en el Expediente 1907-2003-AA/TC, del 21 de marzo de 2005, recaída en el Expediente 1255-2003-AA/TC, y del 29 de setiembre de 1998, recaída en el Expediente 148-96-AA/TC.

(78) Sentencia del 27 de enero de 2005, recaída en el Expediente 1907-2003-AA/TC, fojas 9.

Eduardo **Sotelo** Castañeda

En el mismo caso aludido sobre el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos⁽⁷⁹⁾, el Tribunal Constitucional descartó que una tasa de 0.5% fuese desproporcionada, pues no suponía una confiscación estatal de la propiedad privada, porque permitía algunas deducciones de la base imponible - depreciaciones y amortizaciones- y porque, además, el monto de este impuesto era acreditable contra el Impuesto a la Renta empresarial.

En otra decisión⁽⁸⁰⁾ relacionada al mismo IEAN, se ha reiterado esta posición, enfatizando esta vez que el tributo no era confiscatorio por su «tasa diminuta, por su corto período de vigencia, por las amortizaciones permitidas y por la posibilidad de ser usado como crédito contra el impuesto a la renta, lo cual garantizaba que el contribuyente no se viera saturado con el peso del impuesto».

El Tribunal Constitucional peruano se ha apoyado en el concepto de intangibilidad del capital en un contexto de análisis de imposición a la renta y ha señalado en el caso del IMR que «(...) a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible a respetar y garantizar la conservación del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta»⁽⁸¹⁾.

En el caso del análisis de la confiscatoriedad de impuestos patrimoniales, también se verán involucradas consideraciones distintas dependiendo de si se trata de un impuesto analítico establecido sobre determinadas categorías de bienes y que se calcula sobre la base del valor del respectivo bien, los cuales son, normalmente, periódicos y admiten tasas proporcionales- o de si se trata de un impuesto sintético que tiene como base el valor de la totalidad de los bienes del contribuyente, los que tienen regularmente naturaleza periódica y personal y son, generalmente, de tasas progresivas por comprender una totalidad o universalidad de categoría de capacidad contributiva (patrimonio). Aun cuando cabe relativizar lo dicho, al adicionar el ingrediente relativo a tasas efectivas, en el sentido de que incluso un impuesto

patrimonial sintético podría admitir una tasa proporcional que no sea más que el resultado de una simplificación de una alícuota progresiva. También se ha apreciado que juega un rol en la distinta rigidez o permisibilidad del principio de no confiscatoriedad, el carácter temporal (periódico o permanente) que tenga el tributo patrimonial analizado -lo dicho también puede ser de relevancia para un tributo especial o extraordinario a la manera de una sobre tasa sobre la renta.

Ahora bien, como vemos, en definitiva, en los tributos al patrimonio nacionales, no solemos encontrar alícuotas nominales superiores al dígito porcentual -Impuesto Vehicular proporcional, e Impuesto Predial, progresivo.

En cuanto a los tributos generales al consumo que suelen calificarse como indirectos o traslativos es también un consenso mayoritario en doctrina que ellos no pueden ser confiscatorios con los mismos límites que se aplican a otros tipos de tributos. García Etchegoyen⁽⁸²⁾, al comentar el tope de 33% hace tiempo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, para los impuestos al capital y las utilidades, resalta que dicho límite no resulta aplicable en materia de imposición indirecta porque dichos tributos pueden ser trasladados por el contribuyente, sin que su patrimonio o renta sufra perjuicio.

Nuestro Tribunal Constitucional en esta misma línea mayoritaria ha reconocido⁽⁸³⁾ la dificultad intrínseca en descubrir

(79) Sentencia de 19 de diciembre de 2003, recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC, fojas 10.

(80) Sentencia de 21 de marzo de 2005, recaída en los Expedientes acumulados 1255-2003-AA/TC y otros, fojas 11.

(81) Sentencia del 28 de octubre de 1996, recaída en el Expediente 0646-96-AA/TC.

(82) Citado por DANÓS, Jorge. *Op cit.*; p. 159.

(83) Sentencia de 13 de abril de 2005, recaída en el Expediente 2302-2003-AA/TC, fojas 21-25.

I
M
c
-
t
C
d
e
b
d
s
in
di
cc
el
ac
de

7
g
in
di

Si
del
del
tier
del
nac

(84)
(85)

confiscatoriedad en los impuestos indirectos -en un caso relativo al Impuesto Selectivo al Consumo- al señalar que «(...) la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extrafiscales de los impuestos al consumo, y, segundo, porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto. En la misma línea, algunos suelen descartar alegaciones de confiscatoriedad, en el caso de la imposición sobre el consumo donde determinadas técnicas y condicionamientos lo harían de imposible realización».

No obstante, cabe hacer la salvedad anunciada ya por Naviera⁽⁸⁴⁾, consistente en, primero, que la no confiscatoriedad debe contemplar también la faceta adquisitiva de la propiedad -no solo proteger de que no se pierda la que se posee, sino también permitir que quien no la posee acceda a ella. Desarrollando esta idea: un vendedor puede quedar excluido de un mercado a causa de la incidencia de un tributo establecido a cierta alícuota que recaiga sobre determinados bienes o servicios, dependiendo de la elasticidad de demanda del producto gravado, al verse impedido de trasladarlo- y, segundo, que la conceptualización de esta idea debe internalizar los diferentes impactos que pueden producir distintas alícuotas de un impuesto en la satisfacción de consumos básicos o de primera necesidad -de menor elasticidad y donde existe mayor exceso de gravamen-, y en aquellos que son suntuarios o prescindibles -sustituibles o de alta elasticidad.

7. Confiscatoriedad e impacto de la globalización y la competencia fiscal internacional en la política tributaria de los estados

Si la no confiscatoriedad tiene una identidad propia dependiendo, entre otros, del régimen económico político, del tipo de Estado, del tipo de tributo, del tipo de impuesto, y tiene que ver con el análisis de las tasas efectivas en un determinado momento del estadio de desarrollo de las naciones, la consideración del tópico al que alude el título

también puede jugar un rol relevante en la comprensión y en el análisis del principio.

Los sistemas tributarios de los países han empezado a sufrir una serie de cambios ocasionados, principalmente, por dos grandes razones de fondo: (i) la Globalización y la integración económica; y, (ii) la Competencia horizontal tributaria.

Los sistemas tributarios arrastran un componente inercial producto de su configuración histórica en una época en la cual las fronteras de los estados no estaban abiertas y el comercio era limitado y controlado. Conforme el mundo avanza en su globalización, los mercados se llenan de productos -latamente entendidos, bienes y servicios- provenientes de distintas partes del mundo, y el principio de tributación territorialista -gravar sobre base de fuente, preponderante en esas épocas- cede ante el proceso de internacionalización de los capitales y la apertura de las fronteras, para pasar paulatinamente a uno basado en la renta de fuente mundial (*worldwide taxation*).

Cuando por los motivos señalados, los estados son puestos en contacto unos con otros, y expuestos sus sistemas y políticas tributarias, se comienza a generar un vivo interés en atraer la mayor porción de la base tributaria, pero «exportando», a la vez, una parte de su carga tributaria⁽⁸⁵⁾. La competencia fiscal entre estados por la atracción de inversión extranjera directa ha ocasionado una competencia fiscal que genera el denominado efecto «*race to the bottom*», esto es, estados preocupados por ir a la baja de las tasas efectivas de sus impuestos para, de ese modo, no generar

(84) NAVIEIRA, Jorge. Op cit.; p. 56.

(85) ANZI, Vito. *Globalization, Tax Competition by The Future*. En: UCKMAR, Victor (coordinador). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tomo. 1. Bogotá: Temis, 2003. p. 20.

Eduardo **Sotelo** Castañeda

desincentivo a la hora en que los agentes económicos definen sus decisiones de inversión mundial. Ciertamente, a su vez, que son otras razones adicionales a la medición de tasas efectivas de carga tributaria, las que influyen simultáneamente en la decisión última para localizar la inversión, y que, conforme la competencia fiscal internacional acrecienta sus efectos, son dichos otros factores no tributarios los que cobrarían definitiva relevancia preponderante en la decisión de inversión⁽⁸⁶⁾. La competencia fiscal es un fenómeno al que hoy asistimos y que abriga la tendencia hacia la baja de tasas efectivas de los tributos en el mundo, al punto que este proceso en Europa se llega a reputar como una cuestión de vida o muerte, y tiende, sin duda, a una disminución de las cargas totales de los sistemas tributarios, conocida como «*tax degradation*»⁽⁸⁷⁾.

En adición, el hecho de que los capitales internacionales sean altamente volátiles en comparación con las rentas de bienes con escasa movilidad -inmuebles y rentas del trabajo, por ejemplo-, ocasiona un natural desbalance de cargas tributarias entre los primeros y los segundos. La globalización, las nuevas tecnologías de la información, a la vez que acrecientan las fricciones entre las distintas realidades tributarias de los países, aumentan el grado de homogenización de conceptos, reglas, criterios y terminologías. Debido a la globalización: las políticas tributarias locales acaban teniendo influencia más allá de las fronteras de las jurisdicciones propias de cada estado.

En lo concerniente a los impuestos a la renta de los individuos, la libre convertibilidad de las divisas, la creciente libertad en la repatriación y expatriación de capitales, las limitaciones

en la red de Convenios para evitar la doble imposición entre los estados -sobre todo del lado de los estados en desarrollo-, facilita la subdeclaración de rentas de fuente extranjera. Esto, combinado con la competencia fiscal que atrae el capital financiero a determinadas plazas, ocasiona un cambio en la asignación neutral de los recursos entre países y en las cargas tributarias sobre ellos. Algunos estados en el afán de luchar contra algunos de estos efectos, se arriesgan a producir o provocar nuevas distorsiones, cuando buscan compensar las pérdidas de recaudación ocasionadas, mediante la modificación de las alícuotas de los otros tributos o mediante la introducción de nuevos tributos ineficientes o antitécnicos.

En concreto, en cuanto a los Impuestos a la Renta sobre personas, la tributación con base global y tasas progresivas que fue la moda y paradigma generalizado en el siglo anterior, y contribuyó a hacer de los impuestos a la renta, por largo, el tributo por antonomasia para aprehender de la mejor manera las capacidades contributivas de los sujetos, sufre hoy los embates de la globalización, de la alta movilidad -alta elasticidad de oferta- y alta capacidad de trasladar cargas⁽⁸⁸⁾, del capital y los ahorros.

(86) «The KPMG study stresses that headline tax rates are not the only considerations for companies seeking low tax jurisdictions. A low tax rate does not necessarily mean a low tax burden. Effective tax rates and the general 'business friendliness' of a country's tax environment are also significant factors.

In releasing the survey, the Global head of KPMG's tax practice Loughlin Hickey said that effective tax burdens can vary significantly depending on the attitude of governments and their tax authorities to corporate taxpayers, ranging from aggressive policing to actively promoting business collaboration. Clarity and certainty in the application of tax laws is a rare, but much prized commodity».

«As tax competition progressively erodes differences in rates, these factors are likely to grow in importance. One of the keys to tax competitiveness could become the relative business friendliness of a nation's tax environment». KPMG's Corporate Tax Rates Survey 2006, Abril 2006.

(87) TANZI, Vito. *Op cit.*; p. 27.

(88) Se admite que imponer gravámenes altos al capital ocasiona con mucha facilidad -elasticidad- un retraimiento de este, o su fuga, y su consecuente escasez en el mercado local. Si ello ocurre, se conoce también que en situación de restricción presupuestal, el agente racional en la economía que viese encarecido el factor capital en razón de esta escasez, debido

De este modo estas manifestaciones de la riqueza, tradicionalmente incorporadas al gravamen de forma global, con progresividad y a tasas efectivas de cierto nivel, empiezan a gozar de un tratamiento dispar -en comparación con las rentas del trabajo-, y, a veces, hasta facialmente inequitativo -diferente incidencia tributaria sobre rentas del capital que sobre rentas del trabajo. Así, vemos un retorno a los esquemas de impuestos cedulares, como lo sucedido con la experiencia en los países nórdicos, España, y Holanda y, recientemente, en el propio Perú⁽⁸⁹⁾. Se operan, pues, sacrificios conscientes de los estados en materia de equidad -al reducir globalidad y progresividad- en aras de ganar en eficiencia y neutralidad de los tributos.

No faltará quien, en este escenario y ante estos cambios se atrevera a ensamblar y alegar una pretendida confiscatoriedad de la imposición sobre las rentas del trabajo remanente debido a, y en contraste con, la nueva imposición sobre las rentas del capital -a todas luces más benigna. Ante esto, el principio de no confiscatoriedad deberá esforzarse por ponderar en sus análisis -antes durante o después, pero siempre antes de lanzar su veredicto final- los impactos que la globalización y la competencia fiscal han producido en la política tributaria, en los sistemas tributarios, en cada uno de los tributos concretos, y cómo la no internalización de fórmulas que facialmente parecieran adolecer de injusticia, inequidad, desproporcionalidad, quizás sean las únicas formas en que, en el balance, se pueda hoy día imponer gravámenes sobre los factores de producción, evitando distorsiones mayores e injusticias aun mayores. De otra forma dicho, soslayar lo que la competencia fiscal y la globalización están provocando en el mundo en general y en el mundo tributario -y las políticas tributarias- en particular, puede hacernos considerar un

elemento aislado y concreto dentro un sistema tributario como una exageración o una desproporcionalidad irrita bajo el prisma del principio de no confiscatoriedad, cuando no fuese más que un adecuación gradual a este otro signo de los tiempos.

Otro ejemplo de los posibles impactos de globalización y competencia fiscal, en la política tributaria, en los sistemas tributarios y en la forma de entender el principio jurídico de no confiscatoriedad dentro de ese nuevo contexto, se podría dar dentro de poco en el Perú con relación a la propuesta gubernamental de modificar el Impuesto a la renta empresarial.

La participación relativa de los impuestos a la renta de las sociedades y empresas en los productos brutos nacionales (GNP), si bien con distintos ritmos, muestra un descenso en el transcurso de los últimos treinta años, tanto en países de la OECD, como en los asiáticos y en los latinoamericanos. Esto no es otra cosa que un «signo de los tiempos» ya anotado -competencia horizontal, incentivos diversos, erosión de bases debido a la explotación de tasas efectivas diferenciales entre países, con posibilidades de recolocar utilidades sin flujo o movimiento efectivo de los capitales⁽⁹⁰⁾, etcétera. En un tal contexto internacional se han dado iniciativas en

a la diferente elasticidad de oferta del factor trabajo, trasladaría la incidencia o impacto del gravamen sobre el capital al factor trabajo, es decir, penalizaría el trabajo: cancelando o posponiendo la ampliación de puestos de trabajo, provocando que los ocupados hagan más por lo mismo, más por menos, o, en su caso, que hayan menos ocupados haciendo lo mismo o más. Diferente elasticidad de oferta y mayor facilidad de traslado de cargas, explican la conveniencia de gravámenes tributarios dispares sobre capital y trabajo.

(89) A partir del año 2009, en el Perú se ha introducido el Modelo Dual de imposición en el IRPF. De esta forma, desde dicho ejercicio, las personas físicas domiciliadas quedarán gravadas con tasa proporcional, en cédula separada, por las rentas del capital y con tasa progresiva, en cédula separada, por las rentas del trabajo -globalizando estas con las rentas de fuente extranjera. La tasa proporcional impuesta equivale a un 5% efectivo sobre las rentas de capital de fuente peruana. De este modo, se ha hecho patente y transparente la explícita intención de generar un tipo impositivo preferencial a las rentas del capital. Mientras tanto, las rentas de capital generadas por empresas domiciliadas se siguen incorporando a todas sus rentas empresariales.

(90) TANZI, Vito. *Op. cit.*; p. 32.

Eduardo **Sotelo** Castañeda

nuestro país para modificar la legislación del denominado impuesto de la tercera categoría -impuesto a la renta que grava a las sociedades y empresas domiciliados por rentas empresariales de fuente peruana- y se rebaje en un 40% su tasa proporcional -hoy establecida en 30%- y se convierta en una tasa de 18%, con la consiguiente multiplicación por dos de la tasa que grava la distribución de utilidades o dividendos por dichas empresas -esto es, de 4.1% a 8.2%. Cabe anotar, para confirmar que hablamos de competencia fiscal, que, en similar moda, el Impuesto a la renta chileno vigente, llamado de la primera categoría, que grava las utilidades de los negocios tiene hoy una tasa de 17%, sobre el cual se agrega un impuesto adicional con la tasa de 35% a la distribución de los dividendos, y contra el cual se acredita el 17% pagado antes en cabeza de la sociedad.

Desconocer el impacto de los fenómenos que comentamos, podría tomar desprevenido a un eventual juzgador nacional que enfrentase la tarea -no remota, pues ya algunos empresarios han aplaudido la propuesta en la parte de la rebaja y mostrado su desagrado, incluso desde el aspecto legal, con la parte del incremento- de dilucidar si, por ejemplo, una eventual duplicación de la tasa de impuesto a la renta sobre los dividendos de 4.1% a 8.2%, o más, a la chilena - puede terminar configurando un caso de confiscatoriedad si aisladamente considerada, con abstracción del cambio general que operaría, de aprobarse la propuesta, en el impuesto a la renta de las empresas domiciliadas.

Por último, en esta materia, podemos ensayar algunas palabras con relación a los impuestos al consumo, sin perjuicio del debate sobre la idoneidad del principio de no confiscatoriedad para proteger la propiedad respecto de la incidencia de tributos indirectos. En un escenario en que no existe información disponible, y las fronteras son difíciles de cruzar, las asimetrías horizontales de los impuestos al consumo -diferentes tratamientos impositivos, incluidas las tasas efectivas- no generan gran distorsión. Cuando la

información empieza a fluir y se abaratan los costos del traslado de personas y capitales -inclusive mediante nuevas tecnologías-, una parte mayor del consumo gana en potencialidad de trasladarse internacionalmente. Esta potencialidad es mayor cuando se trata de productos de alto valor, y de poco peso y volumen, estos últimos, precisamente, bienes normalmente sujetos a impuestos selectivos al consumo, puesto que los impuestos «generales» sobre las ventas, normalmente sujetan a bienes de bajo valor, mucho peso y volumen, o bienes perecibles⁽⁹¹⁾.

Cuando algún grado de *cross-border shopping* se hace posible, las asimetrías horizontales favorecen a países pequeños capaces de atraer compradores de grandes países vecinos. Esto, como señalamos, genera también el incentivo para armonizar e internacionalizar las políticas tributarias⁽⁹²⁾. Empero esta armonización no hace idénticos los sistemas, las diferencias de tasas persistirán, dado que la posibilidad de movilidad y de *cross-border shopping* es, teóricamente, más intenso respecto de los bienes que son aprehendidos con impuestos selectivos, se esperaría mayor riesgo de pérdida de recaudación y, por lo tanto, mayor competencia fiscal horizontal y también mayor incentivo -aunque no necesariamente recíproco- para armonizar y homogeneizar en ellos⁽⁹³⁾ que en los impuestos generales al consumo.

Lo dicho respecto de lo que puede estar pasando en impuestos selectivos y

(91) TANZI, Vito. *Op. cit.*; pp. 21 y 30.

(92) Nuestra armonización viene concretada al interior de la CAN por la Decisión 599 (IVA), de reciente data.

(93) En el mundo, respecto de impuestos selectivos, también se ha visto que las altas tasas de antaño se han visto reducidas paulatinamente y se han empezado a concentrar en torno a bienes como el alcohol, el tabaco y los combustibles. Nuestra Decisión 600 ha hecho un esfuerzo en similar sentido, propugnando la armonización de las cargas tributarias para establecer mínimos y alcanzando al tabaco, la cerveza y las bebidas alcohólicas en una primera fase.

generales al consumo puede, de ser plausible el análisis de no confiscatoriedad sobre tributos indirectos, servir para estimar la razonabilidad de una determinada tasa efectiva dentro de un entorno de globalización y competencia fiscal. Y respecto de los selectivos, algo adicional deberá reflexionarse cuando se aborde su estudio -en caso ya enfatizado que la no confiscatoriedad pueda ser susceptible de ser aplicada- desde la perspectiva de su justificación en razón de bienes o actividades que producen externalidades negativas -tributos extrafiscales.

De similar manera en que cuando viajamos dentro de un vehículo lo hacemos bajo la ilusión de que no nos encontramos en movimiento y sin percibir la intensidad y dirección o sentido de nuestro propio movimiento, intentar un análisis de confiscatoriedad sin contextualizar el impacto que la globalización y la competencia fiscal están produciendo ya hoy en día en nuestros sistemas tributarios, puede arrojarnos análisis relativos que nos hagan juzgar de exagerada, irracional y desproporcionada una alícuota o tasa -efectiva- cuando comparada con una realidad nacional que aunque alejada y similar, se encuentra a la vanguardia de una competencia beneficiosa con nuestro propio país. Ser conscientes de lo que la globalización y la competencia fiscal producen en nuestros sistemas y políticas tributarias nos ayuda a contextualizar y comprender mejor por qué hoy en día un tributo se comporta como lo hace y por qué su tasa efectiva se configura y muestra como lo hace, si va rezagada o está en la vanguardia de estas corrientes.

8. Confiscatoriedad y tributos con fin extrafiscal

El poder tributario y el derecho de propiedad conviven con una serie de otros intereses y bienes jurídicos tutelados en el propio texto constitucional⁽⁹⁴⁾. Esta constatación es el punto de partida para fundar un tratamiento tributario circunstancialmente más gravoso sobre ciertas capacidades económicas, sobre todo en aquellos casos en que ellas no se despliegan en el mismo orden de la escala de valores que la Constitución o su supremo interprete propugnan⁽⁹⁵⁾.

Un esfuerzo adicional de ponderación de bienes y valores jurídicos dentro de la Constitución es indispensable para filtrar los casos que requieren de y justifican un tratamiento tributario diferenciado y más gravoso por razones extrafiscales. En ningún caso debe entenderse que los principios tributarios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva quedan suspendidos o preteridos debido al ejercicio de este esfuerzo o al resultado de este balance. Otros postulan que, adicionalmente, no existe razón siquiera para aplicar el principio de modo diferente respecto de impuestos

(94) Nuestro Tribunal Constitucional admite expresamente la vigencia y legitimidad de fines extrafiscales en la tributación nacional, así «De ello puede afirmarse que, siendo la función principal del tributo la recaudadora -entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales-, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.» Luego de lo dicho, continúa señalando que: «Consecuentemente, ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta *prima facie* no puede ser sino afirmativa; puesto que, si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales.» Sentencia de 19 de abril de 2007, recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC, par 4.1, 13 y 16.

(95) MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. En: AMATUCCI, Andrea (directora). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I. Bogotá: Temis, 2001. p. 278.

Eduardo Sotelo Castañeda

fiscales y extrafiscales⁽⁹⁶⁾. No obstante, consideramos que admitidos los fines extrafiscales de la tributación, y la incuestionable necesidad de conservar la aplicación del principio en ambos escenarios, la tesis sobre la aplicación indistinta del principio en el caso de tributos fiscales y extrafiscales, no resulta la más razonable.

Una vez más, García Etchegoyen⁽⁹⁷⁾, al comentar el tope de 33% establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, para los impuestos al capital y las utilidades, rescata no solo que dicho límite no resulta aplicable en materia de imposición indirecta, sino tampoco a los tributos aduaneros dado su condición de ser tributos reguladores y, por ende, por utilizarse muchas veces para la obtención de finalidades de política económica de carácter extrafiscal -política comercial-, pudiendo, por ende, en determinados casos, superar tal límite.

En la sentencia de 29 de enero de 2002, recaída en el Expediente 009-2001-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano se pronunció por la inconstitucionalidad del Impuesto a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas -atribuyéndole una vocación confiscatoria del capital invertido prohibida por la Constitución- debido a que la base imponible del citado impuesto estaba «constituida por la ganancia bruta mensual» entendiéndose por ella «a la diferencia resultante del total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes». Para el Tribunal, el impuesto que aducía gravar la explotación de esta actividad, en la práctica, terminaba incidiendo sobre las utilidades. De otro lado, abundaba en la argumentación sobre la inconstitucionalidad de este tributo, a criterio del Tribunal, el hecho de la aplicación de una alícuota de 20% que «parece ser excesiva» porque recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no era considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Estimamos que una lectura de este mismo gravamen pero atribuyéndole no solo el carácter puro de un tributo -así catalogado, sobre las utilidades- regular u ordinario, sino como un tributo con preponderantes finalidades extrafiscales -así como ponderar las elasticidades relativas a las actividades gravadas-, pudo haber influido en cierta forma para cambiar en parte la conclusión en esta sentencia sobre la confiscatoriedad de dicho impuesto cobrado a la alícuota cuestionada. Con Moschetti se encuentran representados quienes, desde la órbita del derecho, consideran que los fines extrafiscales no solo no se encuentran excluidos del concepto de capacidad contributiva, sino que son una implementación de dicha capacidad contributiva «de acuerdo con su apreciación solidaria», ya que no se debe considerar la riqueza de un individuo separadamente de las exigencias colectivas⁽⁹⁸⁾. Esto dicho, cobra mayor fuerza si tales otras exigencias e intereses colectivos se encuentran, a su vez, «juridizados» constitucionalmente.

La tributación extrafiscal se caracteriza, precisamente por la gran dosis de penalización que se hace recaer sobre ciertas actividades, bienes o servicios. Sobre esta, es posible encontrar gran dispersión, inclusive dentro de un mismo estado o nación. Por ejemplo, el siguiente cuadro muestra las alícuotas del Impuesto selectivo cobrado sobre los cigarrillos en Estados Unidos de Norteamérica al año 2007.

(96) Resumimos la posición negativa de Naveira a este respecto, de la siguiente manera: Admitida la existencia de tributos fiscales y extrafiscales, no debería haber diferencia en cuanto a la aplicación del principio de no confiscación en uno u otro caso porque (i) no sabremos siempre cuándo estamos frente a un tributo de un tipo o del otro; (ii) aunque responda a diferentes finalidades en uno y otro caso, la disminución patrimonial que experimenta el contribuyente se da en ambos casos; (iii) admitida la confiscatoriedad por un conjunto de tributos, dentro de ese conjunto pueden existir tributos de ambos tipos; y, (iv) de combinar un tributo ambas finalidades (fiscal y extrafiscal), el caso sería insoluble. NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*, pp. 370 y 371.

(97) Citado por DANOS, *Op. cit.*, p. 159.

(98) MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit.*, p. 126.

State Excise Tax Rates on Cigarettes
(January 1, 2007)

STATE	TAX (¢ per pack)	RATE RANK	STATE	TAX (¢ per pack)	RATE RANK
Alabama (1)	42.5	40	Nebraska	64	31
Alaska (3)	180	7	Nevada	80	26
Arizona	200	4	New Hampshire	80	26
Arkansas	59	33	New Jersey	257.5	1
California	87	24	New Mexico	91	23
Colorado	84	25	New York (1)	150	13
Connecticut	151	11	North Carolina	35	44
Delaware	55	36	North Dakota	44	39
Florida	33.9	45	Ohio	125	16
Georgia	37	41	Oklahoma	103	19
Hawaii (3)	160	10	Oregon	118	18
Idaho	57	34	Pennsylvania	135	15
Illinois (1)	98	22	Rhode Island	246	2
Indiana	55.5	35	South Carolina	7	51
Iowa	36	42	South Dakota	53	38
Kansas	79	28	Tennessee (1) (2)	20	48
Kentucky (2)	30	46	Texas	141	14
Louisiana	36	42	Utah	69.5	30
Maine	200	4	Vermont	179	8
Maryland	100	20	Virginia (1)	30	46
Massachusetts	151	11	Washington	202.5	3
Michigan	200	4	West Virginia	55	36
Minnesota (4)	123	17	Wisconsin	77	29
Mississippi	18	49	Wyoming	60	32
Missouri (1)	17	50	Dist. of Columbia	100	20
Montana	170	9	U. S. Median	80.0	

Source: Compiled by FTA from various sources

(1) Counties and cities may impose an additional tax on a pack of cigarettes in AL, 1¢ to 6¢; IL, 10¢ to 15¢; MO, 4¢ to 7¢; NYC \$1.50; TN, 1¢; and VA, 2¢ to 15¢.

(2) Dealers pay an additional enforcement and administrative fee of 0.1¢ per pack in KY and 0.05¢ in TN.

(3) Tax rate is scheduled to increase to \$2.00 per pack on July 1, 2007 in AK and to \$2.00 on Sept. 30, 2007 in HI.

(4) Plus an additional 25.5 cent sales tax is added to the wholesale price of a tax stamp (total \$1.485).

En: <http://www.taxadmin.org/fta/rate/cigarette.html>.

El debate sobre los tributos extrafiscales y el principio de no confiscatoriedad no es posible agotarlo en estas reducidas líneas, menos cuando ya hemos excedido largamente los plazos y el espacio requeridos. Y, sobre todo, si este tema convoca preguntas previas y adicionales y de similar o idéntica complejidad acerca de la idoneidad de la tributación como mejor técnica de intervención estatal para lograr fines adicionales o distintos de los recaudatorios. Las posiciones, no obstante, han sido esbozadas escuetamente. La extrafiscalidad en materia tributaria impone un desafío adicional para el principio de no confiscatoriedad, pues, el «castigo» que es admisible sobre ciertas actividades económicas que el Estado y la sociedad no considera convenientes para el progreso, no debiera sobrepasar cierto límite proporcional a la capacidad económica y contributiva del deudor tributario⁽⁹⁹⁾. La búsqueda de ese límite es tan compleja en tributos extrafiscales como en los meramente fiscales o recaudatorios.

9. Confiscatoriedad y tributos tasa

Para iniciar tan solo el tratamiento de los tributos tasas desde el punto de vista del principio de no confiscatoriedad debe aludirse a su relación con el principio de capacidad contributiva⁽¹⁰⁰⁾.

Se ha escuchado mucho en el medio local el argumento según el cual el concepto de capacidad contributiva, que en nuestro

(99) Naveira, refiriendo a la posición de Héctor Villegas, expresa que la «razonabilidad en la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según las exigencias que dicten el tiempo y el lugar, y según los fines económico sociales de cada impuesto, dando relieve así también a los fines extrafiscales del tributo». Naveira, Gustavo. *Op. cit.*; p. 417.

(100) Así en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de setiembre de 2004, recaída en el Expediente 0033-2004-AI/TC, el tribunal señala que: «Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC Nº 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos que este: «(...) se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los

Eduardo Sotelo Castañeda

sistema legal se alza al nivel de principio de la tributación⁽¹⁰¹⁾ es un concepto reñido o en conflicto con la especie tributaria tasa. Esto quiere decir, que para algunos el tributo de la especie tasa no admite que su establecimiento o cuantificación incorpore elementos de la capacidad contributiva de su pagador.

En concreto, se admite -y esto es un consenso- que el concepto capacidad contributiva es un elemento nuclear en los tributos de la especie impuesto, en tanto y en cuanto todo impuesto debe aprehender una capacidad contributiva concreta, directa o indirecta y, en tal virtud, queda incorporado en el aspecto material de su hipótesis de incidencia.

Adicionalmente, se afirma que el mismo concepto de capacidad contributiva es modular -aunque de un modo un tanto más mediato de lo que sucede en el impuesto- en el tributo de la especie contribución, en tanto y en cuanto toda contribución debe identificar un beneficio diferencial provocado en un subgrupo social por la actividad estatal u obra pública, adicional al beneficio general que tal actividad u obra genera en la colectividad toda. El beneficio diferencial es observable, verificable y cuantificable en la forma de un aumento de la capacidad contributiva ocasionada por tal actividad u obra estatal -verbigracia un aumento en el valor de un predio o un ahorro de costos o, más propiamente, de costos de transacción en los sujetos sometidos a una actividad estatal de supervisión, control o regulación.

Empero, cuando a quienes aludimos se tropiezan con el tributo tasa, la permisibilidad al concepto de capacidad contributiva desaparece. Hay razones para ello. Nuestro Derecho, por ejemplo, define a la tasa como el «tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente»⁽¹⁰²⁾. Esta disposición se encuentra reiterada para el caso específico de las tasas municipales⁽¹⁰³⁾. De manera adicional, otras normas consagran que «El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación»⁽¹⁰⁴⁾, así como que, para el caso de un tipo de tasa denominada Arbitrio «Las tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación, en función del costo efectivo del servicio a prestar.

En doctrina se reconoce que en la especie de tributo tasa confluye tanto una finalidad retributiva⁽¹⁰⁵⁾ como una contributiva⁽¹⁰⁶⁾ -que le permite ser considerada tributo-, pero que

tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes».

(101) No contemplado de modo expreso en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, pero sí reconocido en reiterada jurisprudencia. Así en la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de setiembre de 2004, recaída en el Expediente 0033-2004-AI/TC, este tribunal declara que: «Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo un reparto equitativo de los tributos solo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción de capacidad contributiva (...). Fundamento 2, par.6.

(102) Norma II del Título Preliminar del Código Tributario

(103) Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal: «Artículo 66. Las tasas municipales son los tributos creados por los Concejos Municipales cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por la Municipalidad de un servicio público o administrativo, reservado a las Municipalidades de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades».

(104) Misma Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

(105) «Pero es evidente que en esta especie tributaria se aprecia claramente la estrecha vinculación que tienen con la actividad administrativa que las provoca y que están avocada a financiar, lo que da pie a la aparición de principios doctrinales explicativos de la naturaleza y función de las tasas como retributivas del beneficio que al particular le produce la acción

esta última debe ser tomada con ciertos límites⁽¹⁰⁷⁾. Pues, en definitiva, el principio sobre el cual la tasa basa su diseño y estructuración es el del beneficio y no del de la habilidad de pago. Una adecuación entre el costo del servicio público y el monto de la tasa es esencial y de allí que el principio de contraprestatividad cobra un protagonismo especial.

La determinación de las obligaciones referidas en el párrafo anterior deberán sujetarse a los criterios de racionalidad que permitan determinar el cobro exigido por el servicio prestado, basado en el costo que demanda el servicio y su mantenimiento, así como el beneficio individual prestado de manera real y/o potencial⁽¹⁰⁸⁾.

Desde un punto de vista estrictamente económico los «bienes públicos» que son el sustrato de la imposición de tasas se caracterizan por su consumo conjunto y por la imposibilidad de excluir a los demás de su disfrute. Estas dos notas generan problemas para la individualización de los costos que implican la prestación de servicios públicos. La medición de los costos individuales del servicio o bien público que justifican el cobro de una tasa no pretende ser una medición matemática sino una que arribe a una razonable equivalencia de dicho costo trasladado al contribuyente. Sin perjuicio de ello, debe buscarse una métrica que resulte la más adecuada.

La aceptación de ciertos criterios, entre los legalmente enunciados y los adicionales que admitan arribar a tal razonable medición, deberían tomar en cuenta la heterogeneidad de las municipalidades y otras entidades

publicas del país legitimadas constitucionalmente para imponer tasas. En todas ellas, existe una disparidad entre capacidades técnicas, recursos económicos, además de las diferencias demográficas y de potencialidad recaudatoria.

Algunas notas que involucran equidad, efectos redistributivos y subsidios cruzados podrían admitirse. En efecto, no debe excluirse sin mayor análisis consideraciones sobre principios redistributivos (solidaridad o equidad) que el propio Tribunal Constitucional ya ha aceptado, así como la contemplación de las capacidades contributivas (que puede servir para efectuar una estratificación en la cuantía⁽¹⁰⁹⁾ de las tasas dependiendo de tipos o categorías de contribuyentes, o beneficios referidos a esta clase de tributos⁽¹¹⁰⁾), para estructurar las alícuotas o fijar la cuantía de ciertos tipos de tributos tasa. Por ejemplo, experiencias comparadas muestran que es posible y admisible en regímenes legales no contrapuestos al que tiene el Perú en los que se puede distinguir o categorizar zonalmente, de acuerdo con criterios socioeconómicos, la jurisdicción y cobrar según las categorías.

administrativa -principio del beneficio-, o como resarcitorias de los costes que a la Administración le supone prestar el servicio -principios de equivalencia o cobertura de costes-, lo bien como resarcitorias de los costes que provoca el administrado receptor del servicio -principio de provocación de costes. LAGO MORENO, José María y María de los Angeles GUERVÓS MAÍLLO. *Tasas Locales: Cuantía*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 76.

(106) «A nuestro entender, las tasas son tributos que tienen, como todos los tributos, una función contributiva, sin perjuicio de la cual, por la evidente vinculación que presentan al servicio, actividad o utilización que las legitima, se puede sostener también que tienen una función retributiva del servicio o actividad que las genera.» LAGO MORENO, José María. *Op. cit.*; pp. 79 y 80.

(107) RUIZ GARIJO, Mercedes. *Problemas Actuales de las Tasas*. Madrid: Lex Nova, 2002. p. 185.

(108) Artículo 69 de la Ley de Tributación Municipal.

(109) «Junto a las exenciones totales, la capacidad económica puede articularse a través de la graduación de las tarifas». RUIZ GARIJO, Mercedes. *Op. cit.*; p. 235.

(110) «(...) a pesar de que en el artículo 18 establezca la prohibición de beneficios tributarios en las tasas, (salvo a favor del Estado y los demás entes públicos territoriales o institucionales o como consecuencia de los Tratados o Acuerdos internacionales), nada impide que estos beneficios fiscales se dispongan como medios aptos para el cumplimiento del principio de capacidad económica». RUIZ GARIJO, Mercedes. *Op. cit.*; p. 232.

Eduardo Sotelo Castañeda

Por esta vía, criterios que en calidad no responderían a un estricto *test* de pertinencia con la cuantificación del costo, no deberían excluirse *a priori* sobre todo si dichos criterios pueden servir para implementar la individualización con equidad, justicia, y solidaridad de dichos costos. Esto tiene que ver con la utilización, por ejemplo, del criterio referido al valor de los predios⁽¹¹¹⁾ en ciertas tasas municipales y tasas de otras entidades como la SUNARP, para ayudar a realizar la repartición individual de los costes de los servicios públicos en una realidad heterogénea como la peruana.

Preguntas ulteriores permanecen sin respuesta, como por ejemplo, cuánto en la medición de los costos (totales e individuales) puede o debe incorporarse de la variable que pondere la calidad del servicio prestado, la eficiencia en su prestación y las tasas de morosidad.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 0033-2004-AI/TC (publicada el 17 de setiembre del 2005), este tribunal declaró respecto de un arbitrio: «en términos generales, la evaluación de la confiscatoriedad se manifiesta por la determinación del monto global del arbitrio sobre la base de montos sobrevaluados o, en el caso de montos no justificados, por la falta de informe técnico financiero que demuestre la determinación de los costos»⁽¹¹²⁾.

Por su parte, como ya señalamos líneas arriba, el Tribunal Constitucional peruano ha reconocido que tratándose de tributos que conforme a las normas de la materia deben determinarse en función al costo que demanda su prestación a los vecinos «La evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio. Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio potencial»⁽¹¹³⁾.

Vamos a concluir aquí el presente trabajo. Hemos podido profundizar en algunos temas que dejamos de lado o inconclusos en un anterior trabajo. Siempre es posible que mayor trabajo y esfuerzo dé como resultado evolución y modificaciones en las ideas y las líneas que preceden. Un mayor análisis resta por razones de espacio para el caso de temas como la no confiscatoriedad y los tributos tasa. Otros temas, como los relativos a la parafiscalidad y la no confiscatoriedad⁽¹¹⁴⁾, el análisis de la confiscatoriedad sobre una multiplicidad de tributos⁽¹¹⁵⁾, la no confiscatoriedad y los aspectos internacionales, podrían ser susceptibles de un trabajo complementario. Esperamos haber cumplido con el modesto objetivo propuesto y haber contribuido a hacer explícitas algunas consideraciones, que ya se encontraban disponibles en las distintas fuentes del Derecho nacional y comparado, útiles cuando el operador del derecho se aproxime al análisis jurídico de la confiscatoriedad de los tributos.

(111) El principio de capacidad contributiva, como el propio principio de no confiscatoriedad que es materia del presente trabajo, es esencial dentro del derecho tributario, y su forma de actuar en el ámbito de las tasas sería variable, según la propia naturaleza de la tasa en cuestión.

(112) VIII, C.2.

(113) Sentencia recaída en el Expediente 041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, fojas 61.

(114) A este respecto, no es pacífica en la doctrina general, ni en Naviera, la afirmación de que «Asimismo, el principio es extensible a las contribuciones parafiscales, en tanto se les reconozca naturaleza tributaria, y por ello reconducibles a una de las tres especies tributarias». NAVEIRA, Gustavo. *Op. cit.*, p. 392.

(115) Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de abril de 2005, recaída en el Expediente 2302-2003-AA/TC.

