

**UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTA MARIA**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS**

**ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

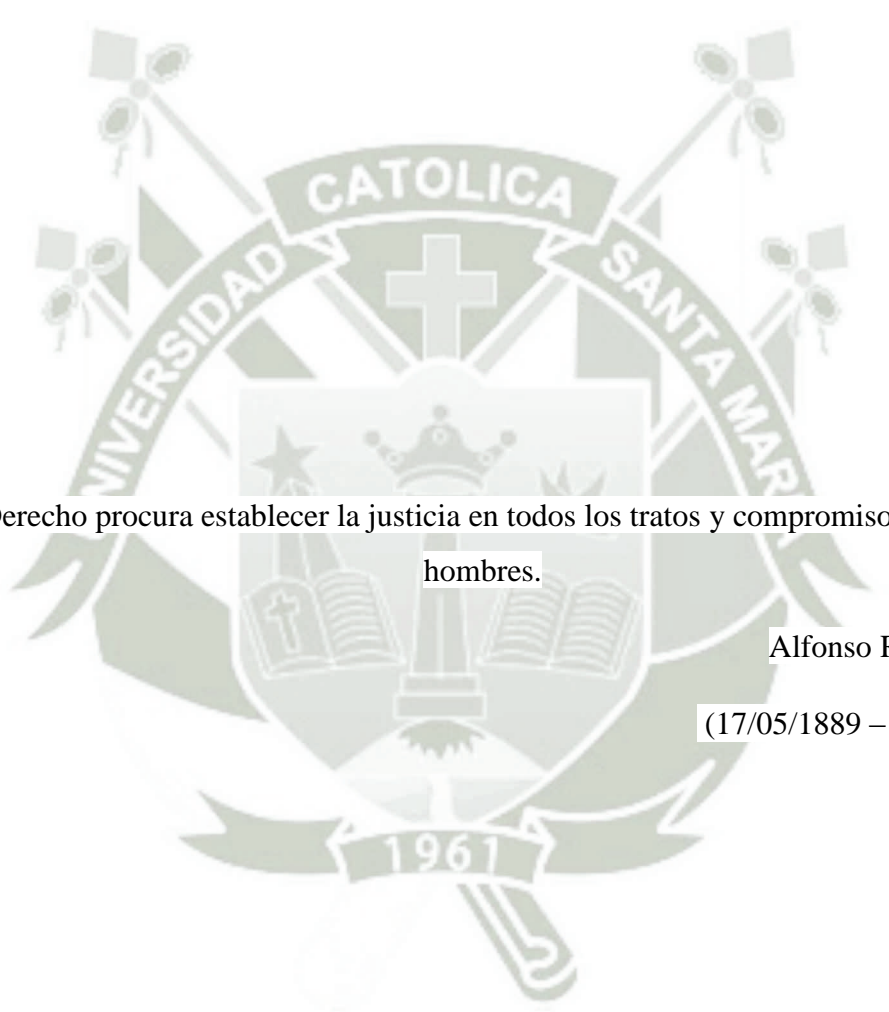


**TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERÚ:  
NECESIDAD JUSTIFICADA O EXCESO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA**

**TESIS PRESENTADA POR EL BACHILLER:  
ZUMARÁN DELGADO FERNANDO MIGUEL  
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE  
ABOGADO**

**ASESOR. DR. WILLIAM FARFAN RODRIGUEZ**

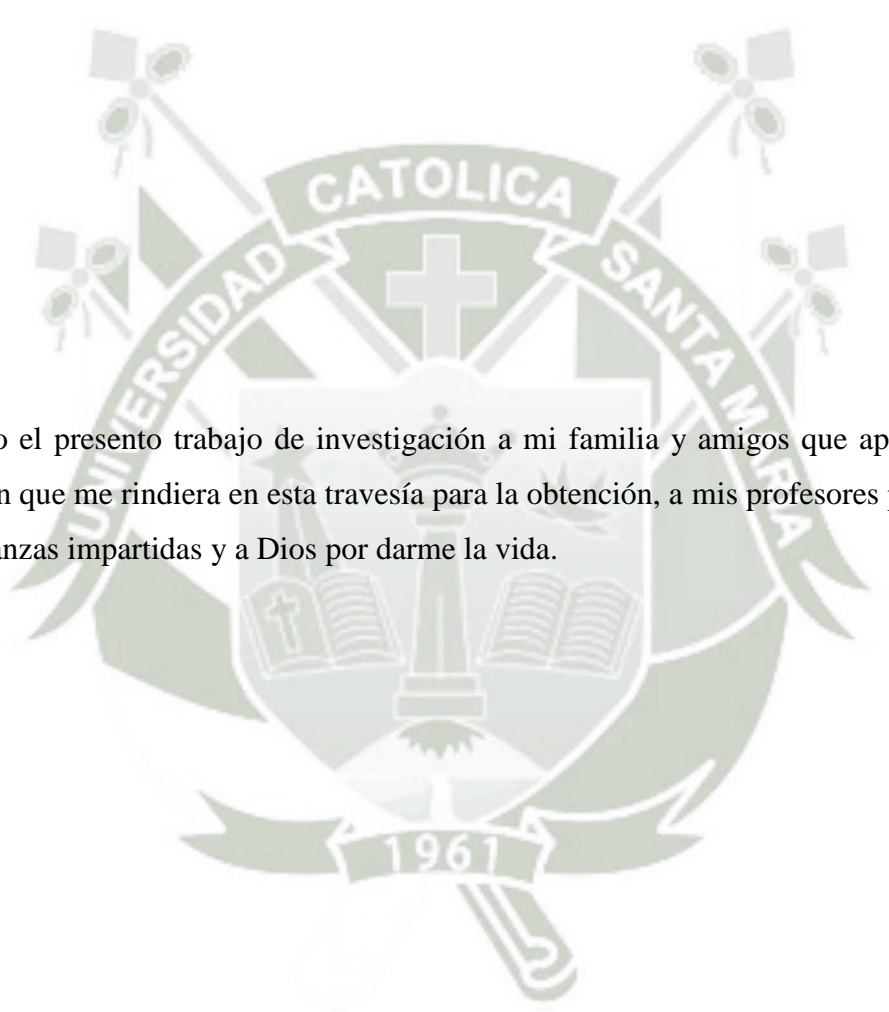
**AREQUIPA - 2017**



El Derecho procura establecer la justicia en todos los tratos y compromisos entre los  
hombres.

Alfonso Reyes Ochoa

(17/05/1889 – 27/12/1959)



Dedico el presente trabajo de investigación a mi familia y amigos que apoyaron y no dejaron que me rindiera en esta travesía para la obtención, a mis profesores por todas las enseñanzas impartidas y a Dios por darme la vida.

## **INTRODUCCION**

El Perú como un Estado social y democrático tiene la misión y el deber, de buscar y generar bienestar social para toda la población que lo conforma ya que a través de su satisfacción de sus objetivos el Estado también podrá cumplir con los suyos propios, para tal fin el Estado necesita ingresos por lo que hace uso de distintos medios, uno de estos corresponde a la utilización de su Potestad Tributaria, el cual es una capacidad propia y única derivada de su ius imperium y contenida en el art. 74° de la Constitución Política del Perú la cual se encuentra limitada por los Principios del Derecho Tributario, esta potestad le permite la creación y aplicación de tributos en el territorio nacional, pero dentro de este género existe una clase especial identificada como tributos con fines extrafiscales, por medio de estos tributos el Estado puede intervenir de manera indirecta en su economía, además de permitirse recolectar dinero, y principalmente combatir las situaciones anómalas y negativas que afectan a la sociedad y a futuro generan gastos para el Estado, como la evasión fiscal y la informalidad, desaceleración de la economía, alcoholismo y tabaquismo entre otras actividades.

Pero no importa que tan altruista un fin puede ser, se debe recordar que la imposición de un tributo, siempre significa la afectación en cierto grado del patrimonio de los contribuyentes y que por mandato constitucional un tributo solo puede tener una finalidad recaudatoria, por lo tanto, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo determinar y dar a conocer en primer lugar que es un tributo con fin extrafiscal, como se está llevando a cabo la creación y aplicación de las normas tributarias con fines extrafiscales dentro del Perú, determinar cuáles son los principales tributos con fines extrafiscales vigentes en nuestro territorio nacional, analizar si esta especie tributaria se encuentran acorde a los Principios del Derecho Tributario o en caso contrario que Principios se han visto afectado por el abuso de una Potestad Tributaria desmedida por parte del Estado, analizar cómo se está llevando el cumplimiento de los fines extrafiscales de estos tributos y evaluar si justifica su existencia.

## **RESUMEN**

El Perú como cualquier otro estado en la actualidad, posee dentro de sus capacidades la Potestad Tributaria, por medio de esta cualidad el Estado peruano puede crear, regular, modificar y extinguir tributos, por medio de esto, el Estado recolecta ingresos para asegurar el funcionamiento de su estructura y aparatos estatales, financiar proyectos de infraestructura y mejoramiento, etc.; pero dicha potestad no es absoluta, sino que se encuentra limitada por los Principios Jurídicos del Derecho Tributario, estos principios sirven como límite y garantía para los contribuyentes, ya que les aseguran la protección de sus derechos y principalmente su patrimonio, dentro de estos principios destacan el Principio de Capacidad Contributiva, Principio de Legalidad - Reserva de la Ley, Principio de Igualdad, Principio de No Cofiscatoriedad entre otros.

Pero con el pasar del tiempo se ha estado empezando a utilizar a los tributos como medios instrumentales para combatir situaciones anómalas y negativas que afectan a la sociedad y en especial a algunos sectores de la población, lo que ha generado que el Perú se aleje de los postulados del Derecho Tributario Clásico, que establecen que el tributo solo puede tener un fin recaudatorio, y han asumido las doctrinas del Derecho Tributario Moderno, que establecen que las normas tributarias no son meros instrumentos de la economía sino que a través de ellas pueden cumplir con fines distintos a la recaudación, ante esta situación desde finales de la década de los años 90 y a inicios del nuevo milenio, en la normatividad tributaria peruana empezaron a aparecer los denominados tributos con fines extrafiscales, caracterizados por ser un medio excepcional de intervención del Estado en la economía para modificar conductas y comportamientos de la población justificándolo en fines parafiscales.

Por tal motivo en la actualidad coexisten con los tributos clásicos (impuestos, tasas y contribuciones), tributos que combaten la evasión fiscal y la elusión fiscal, tributos que buscan reducir el consumo de bienes suntuarios, tributos que buscan promover el turismo, etc., pero estos no han estado exentos de críticas y observaciones, en el presente trabajo se ha podido recolectar algunos pronunciamientos de doctrinarios y maestros en el derecho que denuncian constantemente que la aplicación y utilización de estos afectan a los contribuyentes ya que muchas veces estos gravan acciones u hechos que no califican

como reveladores de capacidad económica o que las tasa del tributo llegan ser a confiscatoria, dichas discusiones han llevado muchas veces a que se discuta ante el Tribunal Constitucional la legalidad de dichos tributos; respecto a cómo se ha desarrollado el cumplimiento de sus fines extrafiscales, el presente trabajo ha identificado que se encuentran en situaciones incipientes la mayoría de los casos salvo excepciones, por tal motivo se ha llegado a la conclusión que el sistema en el que se encuentran los tributos con fines extrafiscales debe someterse a un mejor control y no se debe a largar su vida si estos permiten ingresos fáciles al estado sino su vigencia debería estar sujeta a si cumplen o no con su fin extrafiscal.

**PALABRAS CLAVES:** Tributos, Potestad Tributaria, Fines Extrafiscales



## **ABSTRAC**

Peru as any other state currently has within its capacity the power to tax, through this quality the Peruvian state can create, regulate, modify and extinguish taxes, through this, the collecting state revenues to ensure the functioning its structure and state apparatus, financing infrastructure projects and improvement, etc .; but that power is not absolute but is limited by the Legal Principles of tax law, these principles serve as limit and guarantee for taxpayers, as they ensure them the protection of their rights and especially its heritage within these principles include Principle of Taxable Capacity, Principle of Legality - Reserve Act, principle of equality, principle of non confiscatoriety among others.

But with the passage of time has been starting to use taxes as instrumental means to combat abnormal and negative situations that affect society and especially to some sectors of the population, which has generated that Peru away from the postulates Classic tax law, which states that the tax can only have one tax collection end, and assumed the doctrines of Modern tax law, which states that the tax rules are not mere instruments of the economy but dare them can meet ends other than the collection, in this situation since the late 90s and beginning of the new millennium, the Peruvian tax regulations began to appear the so-called taxes with non-tax purposes, characterized as an exceptional means of intervention in the economy to change behaviors and behaviors of the population in parafiscal justifying purposes.

Therefore today coexist with classical taxes (taxes and contributions), fighting tax evasion and tax avoidance, tax seeking to reduce the consumption of luxury goods, taxes aimed at promoting tourism, etc., but these have not been exempt from criticism and comments in this paper has been able to collect some pronouncements of doctrinal and teachers of the law to constantly denounce the application and use of these affect taxpayers because many times these taxed acts or facts that developers do not qualify as economic capacity or the rate of tax to be confiscatory arrive, these discussions have led many times to be discussed before the Constitutional Court the legality of those charges; about how it has developed the fulfillment of its non-tax purposes, this work has identified found in emerging situations most cases, for that reason has concluded that the system in which they are the taxes with non-tax purposes must submit to him to better control and not due

to enlarge their life if they allow easy revenue to the state but its effect should be subject to whether or not fulfill their extra- fiscal end.

KEYWORDS :Tributes, Tax Authority, Extra - Fiscal Purpose.

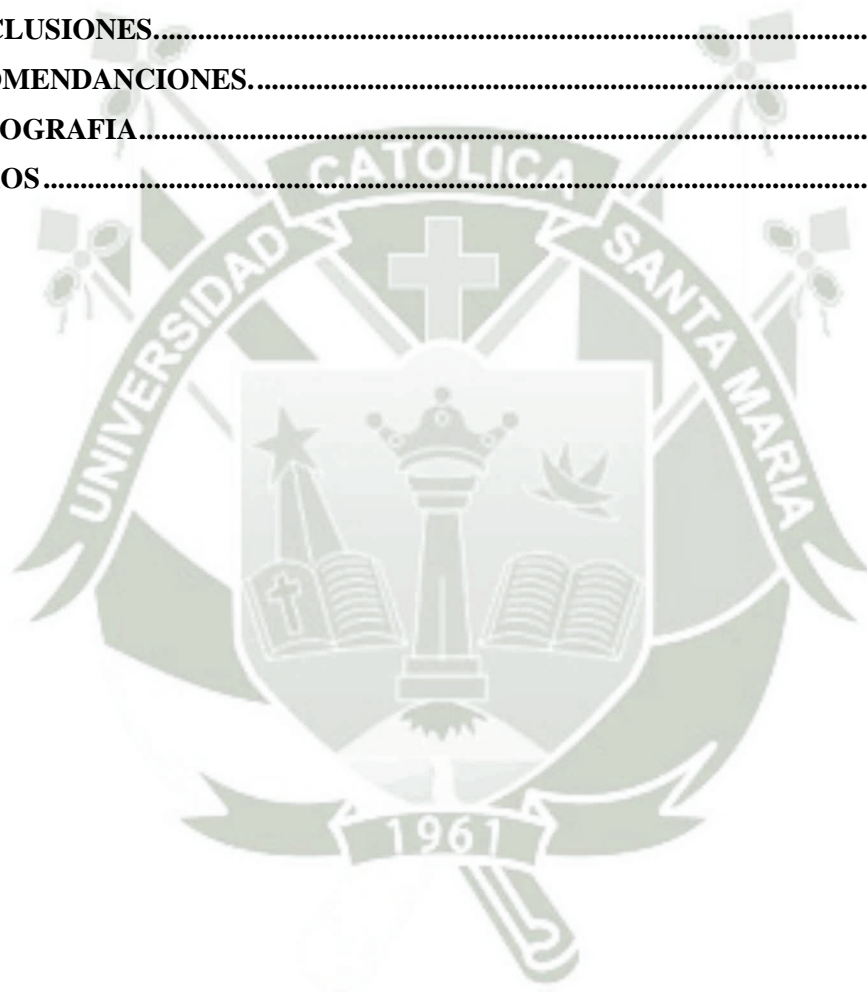


## INDICE

<b>INTRODUCCION .....</b>	<b>4</b>
<b>RESUMEN.....</b>	<b>5</b>
<b>ABSTRAC.....</b>	<b>7</b>
<b>RESULTADOS DE LA INVESTIGACION.....</b>	<b>12</b>
<b>MARCO TEORICO .....</b>	<b>13</b>
<b>I. EL TRIBUTO .....</b>	<b>13</b>
<b>1º. Definición:.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1. Definiciones Doctrinarias:.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2. Definición del Tribunal Constitucional:.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3. Definición propia del Investigador:.....</b>	<b>16</b>
<b>2º. Clasificación de los Tributos:.....</b>	<b>16</b>
<b>3º. Estructura del Tributo.....</b>	<b>20</b>
<b>II. LA POTESTAD TRIBUTARIA .....</b>	<b>21</b>
<b>1º. ¿Qué es la Potestad Tributaria?:.....</b>	<b>21</b>
<b>2º. Teorías que justifican la existencia de la Potestad Tributaria .....</b>	<b>25</b>
<b>2.1. Teoría de los servicios públicos o de la equivalencia.....</b>	<b>25</b>
<b>2.2. Teoría de la relación de sujeción.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3. Teoría de la necesidad social .....</b>	<b>26</b>
<b>2.4. Teoría del seguro:.....</b>	<b>27</b>
<b>2.5. Teoría de Eheberg .....</b>	<b>28</b>
<b>2.6. Teoría del Gasto Público .....</b>	<b>28</b>
<b>3º. Los Límites a La Potestad Tributaria .....</b>	<b>29</b>
<b>3.1 Principio de Legalidad y Reserva de la Ley .....</b>	<b>31</b>
<b>3.2 Principio de Igualdad.....</b>	<b>33</b>
<b>3.3 Principio de Respeto a los Derechos Humanos.....</b>	<b>35</b>
<b>3.4 Principio de No Confiscatoriedad .....</b>	<b>35</b>
<b>3.5 Principio de Irretroactividad en Materia Tributaria .....</b>	<b>37</b>
<b>3.6 Principio de Seguridad Jurídica .....</b>	<b>38</b>
<b>3.7 Principio de Capacidad Contributiva .....</b>	<b>39</b>
<b>3.8 Principio del Beneficio y Costo de Servicio.....</b>	<b>42</b>
<b>3.9 Principio de Generalidad.....</b>	<b>42</b>
<b>III. LOS FINES EXTRAFISCALES .....</b>	<b>43</b>

1°.	¿Qué es el Fin Extrafiscal? .....	44
2°.	Características del Fin Extrafiscal .....	45
3°.	Requisitos para la creación de un tributo con fin extrafiscal .....	46
4°.	Aspectos Positivos y Aspectos Negativos de los fines extrafiscales .....	48
5°.	El Tributo extrafiscal y otras figuras jurídicas .....	50
6°.	Legislación comparada y los fines extrafiscales .....	53
<b>IV.</b>	<b>PRINCIPALES TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERU: EVALUACION Y ANALISIS.....</b>	<b>57</b>
1.	El Perú y los tributos con fines extrafiscales.....	57
2.	Principales Tributos con Fines Extrafiscales en la normatividad peruana .....	59
3.	Impuesto Selectivo Al Consumo (ISC) .....	62
3.1	Antecedentes Legislativos .....	62
3.2	Naturaleza del Impuesto Selectivo al Consumo.....	63
3.3	Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria .....	65
3.4	Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento .....	67
3.5	Principios afectados por el Impuesto Selectivo al Consumo .....	70
4.	Impuesto Temporal A Los Activos Netos (ITAN) .....	71
4.1.	Antecedentes Legislativos .....	71
4.2.	Naturaleza del ITAN.....	73
4.3.	Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria .....	75
4.4.	Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento .....	77
4.5.	Principios afectados por el ITAN.....	79
5.	Impuesto Extraordinario A La Promoción Turística .....	83
5.1.	Contexto Socio Económico para la creación del Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística .....	83
5.2.	Naturaleza del Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística.....	84
5.3.	Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria .....	85
5.4.	Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento .....	86
5.5.	Principios afectados por el Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística	88
6.	Impuesto A Las Transferencias Financieras (ITF) .....	88
6.1.	Antecedentes Legislativos .....	88
6.2.	Naturaleza del ITF. ....	89
6.3.	Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria .....	90
6.4.	Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento .....	91

6.5. Principios afectados por el ITF .....	94
7. Impuesto A Los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas .....	96
7.1. Antecedentes Legislativos .....	96
7.2. Naturaleza del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas	97
7.3. Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria .....	98
7.4. Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento .....	99
7.5. Principios afectados por el Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas .....	100
8. Ley 30296° Ley Promueve La Reactivación Económica .....	102
CONCLUSIONES.....	106
RECOMENDACIONES.....	108
BIBLIOGRAFIA.....	112
ANEXOS .....	116



## **RESULTADOS DE LA INVESTIGACION**

En la presente investigación se ha podido responder las siguientes interrogantes y establecer los siguientes facticos:

- Se ha podido establecer que el legislador peruano inobservar los Principios del Derecho Tributario principalmente en la etapa de creación de la norma, y hay una falta de conocimiento en técnica legislativa en materia tributaria.
- Se puede indicar que el legislador peruano al momento de establecer el aspecto material de un tributo con fin extrafiscal, elige hechos, acciones u objetos que no son verdaderos indicadores de capacidad contributiva,
- El Perú a diferencia de otros países ha optado por convertir a los impuestos en los principales medios para que lleven en si fines extrafiscales.
- Se ha podido establecer que la vigencia de un tributo extrafiscal en el Perú está condicionado principalmente a cuanto ingreso fácil de dinero puede dar al Estado y no en base si es eficaz o no al cumplir su fin extrafiscal.
- Respecto a la hipótesis formulada en el proyecto de investigación y tomando en cuenta los temas desarrollados en el marco teórico, se plausible considerarla como probada y cierta, ya que de lo analizado es factible establecer que el Estado inobserva o no aplica un principio del derecho tributario especialmente los principios de capacidad contributiva, principio de igualdad y el principio de no confiscatoriedad siempre generan una sobre afectación injustificada en el patrimonio de los contribuyentes.

## MARCO TEORICO

### I. EL TRIBUTO

#### 1º. Definición:

Para poder entender de una manera adecuada la importancia del Tributo en nuestras vidas y en el ordenamiento peruano es necesario previamente definir dicho termino por tal motivo se debe recurrir a los conocimientos de la lingüística y gramática, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>1</sup> nos señala que la palabra tributo, deriva del vocablo latín *tributum*, y le otorga los significados de 1) aquello que se tributa, 2) censo (contrato) ,3) carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo y 4) de obligación dineraria establecida por ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas; podemos señalar que todas estas definiciones nacidas del campo fáctico y del común entendimiento de las personas, son correctas ya que el tributo cumple con tales características y funciones, pero ahora cabe preguntarnos que es el tributo pero ya no desde un esfera externa al derecho, sino desde un punto vista puramente doctrinario y legal para tal motivo es necesario buscar las normas con contenidos legales y los tratados de los maestros del derecho para entender desde una orientación más técnica.

De la lectura del Título Preliminar y de los primeros artículos del Código Tributario peruano, se puede observar que el legislador no ha intentado definir o conceptualizar que es el tributo, sino ha desarrollado cuáles son sus especies y quienes son los sujetos que participan en una obligación tributaria, para la presente investigación, considero que es de vital importancia la correcta definición del término “tributo”, dado que es una palabra polisémica y siempre se encuentra sujeta a interpretaciones; pero como definirla, ante esta interrogante los doctrinarios y maestros especializados en materia tributaria

---

<sup>1</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Tributo, <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=tributo>

han realizado lecturas entre las líneas de los artículos y han inferido el concepto de este término jurídico, identificándolo ya sea como una obligación, prestación de dinero, cuantía de dinero, norma jurídica entre otras; aparte de la labor de los doctrinarios también existe el desarrollo teórico proporcionado por el Tribunal Constitucional del Perú y del Tribunal Fiscal, los cuales a través de sus resoluciones han proporcionado luces sobre este término jurídico, a continuación se desarrollaran los conceptos más populares y aceptados por los operadores del derecho.

### 1.1. Definiciones Doctrinarias:

El maestro Villegas B. Héctor, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario* menciona que la concepción jurídica del tributo es distinta a la de sus especies, pero indispensable para establecer elementos comunes entre ellas y a la vez diferenciarlas de otros ingresos que perciba el Estado, y además señala que: “...son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”<sup>2</sup> la presente definición corresponde al **Tributo como una prestación de dinero**, de esta definición podemos identificar que un tributo para Villegas B. Héctor contiene elementos como el valor monetario, el imperio del Estado, la existencia de una ley previa para su cumplimiento y la necesidad de financiamiento para las obras y metas del Estado.

Medrano C. Humberto en su artículo: “*En Torno al Concepto y la Clasificación de los Tributos en el Perú*”, los identifica como recursos del Estado de naturaleza derivada, las cuales son obtenidas de los ingresos de los particulares y sus economías, identificando, además las siguientes características: 1) prestaciones generalmente en dinero, 2) establecidas por ley, 3) no constituyen sanción, y 4) que deben efectuar las personas

---

<sup>2</sup> Villegas B. Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. 2001. Págs. 67 - 68

privadas a favor de los entes públicos, Gobierno Central, administraciones locales, entidades autárquicas<sup>3</sup>, la presente definición corresponde al **Tributo como ingreso de Derecho Público.**

Bravo Cucci Jorge lo identifica como: “ (...) *la obligación jurídica pecuniaria, ex lege que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley*”<sup>4</sup>

La presente definición corresponde al **Tributo como obligación**, de esta definición podemos identificar las siguientes características: 1) la naturaleza pecuniaria, 2) calidad de obligación ex lege, 3) no es una sanción administrativa, y 4) los sujetos del tributo son la entidad pública y el sujeto sometido por la voluntad de la ley.

## 1.2. Definición del Tribunal Constitucional:

El Tribunal Constitucional del Perú en su sentencia 03303-2003-AA, caso Dura Gas S.A contra OSINERG en el cual se debate si la demandada posee facultades normativas para extender disposiciones tributarias a sujetos no afectos a la ley N° 27332, en el cuarto párrafo citan al maestro Ataliba Gerardo, sobre lo señalado en su artículo Hipótesis de Incidencia Tributaria, en la que se define al tributo como una obligación, la cual ha sido desarrollada en punto anterior, agregando que para el Tribunal Constitucional un tributo presenta los siguientes elementos esenciales: “ a) *su creación es por ley* , b) *la obligación pecuniaria basada en el Ius Imperium del Estado*, y c) *carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito.*”<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Medrano Cornejo Humberto, *En Torno al Concepto y la Clasificación de los Tributos en el Perú.* Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1990. Págs, 40, 41

<sup>4</sup> Bravo Cucci Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2009, págs. 62 -63

<sup>5</sup> STC – 3303-2003, Acción de Amparo, año 2005, Tribunal Constitucional

### **1.3. Definición propia del Investigador:**

Al haber revisado en los puntos anteriores las definiciones dadas por los doctrinarios al igual que la definición adoptada por el Tribunal Constitucional del Perú sobre el concepto de Tributo, es necesario dar presentar a los lectores nuestra posición.

Para el investigador de la presente tesis, el tributo es aquella obligación pecuniaria ex lege, es decir nacida de una ley, y distinta a una sanción de naturaleza administrativa, por la cual se busca recaudar ingresos diversos para financiar gastos y fines sociales, teniendo como sujeto activo al Estado ejerciendo su ius imperium y un privado sometido a una ley.

### **2º. Clasificación de los Tributos:**

Es necesario establecer que el termino tributo corresponde a una colectividad de sub especies, que cumplen con una función similar, la cual es la recaudación de ingresos de parte de los contribuyentes para sustentar el gasto público del Estado, y brindar servicios para la población, la doctrina clásica señala que los tributos están conformados principalmente por tres clases, 1) Los Impuestos, son los tributos considerados los más importantes y principalmente son aquellos que aportan la mayor cantidad de ingresos al Estado; 2) Las Tasas, aquellos tributos generados por el uso de un servicio o un bien por parte del Estado hacia los contribuyentes; y 3) Las Contribuciones, todos aquellos que financian y destinados para brindar una mejor calidad de vida en una comunidad.

Remitiéndonos al segundo artículo del Título Preliminar del Texto Único Ordenado *del Código Tributario*, el legislador peruano señalo que:

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

*a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*

*b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*

*c) Tasas: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el Contribuyente.”*

De la lectura de este artículo podemos observar que el legislador nacional optó por una clasificación en torno a la especie, sin embargo, dicha clasificación señalada en la ley resulta muy simple y general, es por esta razón que algunos doctrinarios han optado por desarrollar sus propias clasificaciones

Por tal motivo Jorge Bravo Cucci en su obra Fundamentos del Derecho Tributario cita al maestro Ataliba Gerardo, el cual desarrolla una clasificación en base a la vinculación del contribuyente con el Estado, señalando la existencia de dos tipos de tributos:

*Tributos vinculados: siendo aquellos en el cual el contribuyente recibe un servicio o un beneficio directo por parte del Estado a cambio de una contraprestación económica, teniendo en cuenta lo señalado podemos afirmar que a este grupo corresponderían las tasas y las contribuciones.*

*Tributos no vinculados: son aquellos en el cual no existe beneficio o servicio alguno por parte del Estado hacia el contribuyente, sino que por disposición legal se encuentra obligado a cumplir con el pago de dichos*

*tributos, la presenta clasificación hace referencia al Impuesto de acuerdo a lo señalado por el Código Tributario peruano.<sup>6</sup>*

Una segunda clasificación menciona el profesor Ruiz de Castilla Ponce de León Francisco Javier, docente de la Pontificia Universidad Católica del Perú, en su Blog de Reflexiones sobre Temas de Derecho Tributario y Política Fiscal, sobre el Sistema Tributario Peruano, el menciona que el Decreto Legislativo N° 771 “Ley Marco del Sistema Tributario Nacional”, identificó la siguiente clasificación en base al destinatario de los montos recaudados, siendo los siguientes:

*“1.) Sub Conjunto de tributos que constituye ingresos del Gobierno Nacional, art. 2 DL n°771, Cesar Cosciani señala que en virtud del principio de contraprestación el usuario de bienes y servicios que ofrece el Estado debe cumplir con un pago a título de remuneración o retribución (...) estos impuestos se encuentran detallados en el D. Leg. N°771, se trata del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Derechos Arancelarios y Régimen Único Simplificado.*

*2.) Sub Conjunto de Tributos que constituyen Ingresos de Gobiernos Regionales: De conformidad con el Art. 74 de la Constitución, los Gobiernos Regionales pueden crear contribuciones y tasas. Se trata de ingresos tributarios para los Gobiernos Regionales que no están contemplados en el D. Leg. N°771.*

*3.) Sub conjunto de Tributos que constituyen ingresos de los Gobiernos Locales, de conformidad con el art. 2 del D. Leg N°771:*

*En la medida que un contribuyente utiliza los bienes y servicios de su localidad, tiene que retribuir a través del pago de impuestos, contribuciones y tasas que son recaudadas por las Municipales Distritales y Provinciales. Estos tributos no están detallados en el D. Leg. N° 771, el citado dispositivo señala que la Ley de Tributación Municipal establece la*

---

<sup>6</sup> *Ibíd*em Bravo Cucci, pág. 42

*relación de los impuestos que financian a las 1832 Municipalidades actualmente existentes.*

*(...) En materia de impuestos los art. 3.a, 6 y 3.c de la LTM se refieren al Impuesto Predial, Impuesto de Alcabala, Impuesto a los Juegos, Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto al Rodaje e Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.*

*(...) Respecto a las contribuciones debemos indicar que los artículos 3.b y 62 de la LTM hacen referencia a contribución especial de obras públicas. No cabe contribución de servicios.*

*(...) Con relación a las tasas los art.3b y 68 de LTM, contemplan las siguientes modalidades: tasas por servicios públicos o arbitrios, tasas por servicios administrativos o derechos, tasa por licencia de apertura de establecimiento, tasa por estacionamiento de vehículo, tasa de transporte, tasas especiales por fiscalización o control municipal.*

*4.) Sub conjunto de contribuciones que constituyen ingresos para otras reparticiones públicas diferentes del Gobierno Nacional y Local conforme a lo dispuesto por el art. 2.3 del D. Leg. 771:*

*Se trata de contribuciones de seguridad social financia el sistema administrado por ESSALUD y el sistema público de pensiones administrado por la Oficina de Normalización Previsional, la contribución al servicio nacional de adiestramiento técnico industrial – SENATI y la contribución al servicio nacional de capacitación para la industria de la construcción – SENCICO.”<sup>7</sup>*

De las clasificaciones desarrolladas puede observarse que a diferencia del legislador peruano que opto por una clasificación más simplista, en las clasificaciones desarrolladas por los doctrinarios mencionados se puede observar que estas especies de tributos aun pese que sus destinos de recaudación son

---

<sup>7</sup> Ruiz De Castillo Ponce De León, Francisco Javier, *SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO*, 2008/08/03 <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2008/02/07/sistema-tributario-peruano/>, revisado el 15/09/2016

diferentes e incluso el origen de la obligación distinto, nos permiten identificar los elementos necesarios para ser considerados como tributos, tal como es mencionado por el Tribunal Constitucional en la sentencia mencionado en el punto anterior.

### **3º. Estructura del Tributo**

Habiendo establecido el concepto y las clases de tributos en el Perú, corresponde ahora señalar cuales son los elementos que componen a un tributo, por lo que es necesario remontarnos a la doctrina, ya que ella ha establecido que criterios componen al tributo, los cuales se encuentran contenidos en la denominada hipótesis de incidencia tributaria

La hipótesis de incidencia tributaria tal como menciona el maestro Geraldo Ataliba en su obra "*Hipótesis de Incidencia Tributaria*", señala que esta es la descripción abstracta e hipotética de los hechos que el legislador busca que sean gravados por un tributo en cuestión, no solamente comprende estos hechos sino además de aspectos facticos y espacio – temporales<sup>8</sup>; la hipótesis de incidencia tributaria comprendería un elemento jurídico, el cuerpo normativo que se encuentra dicho tributo; un elemento personal en el que se identifica al sujeto pasivo (contribuyente) y sujeto activo (Estado); un elemento material cual corresponde a una materia imponible y a un hecho generador imponible; un elemento temporal el cual puede adoptar una periodicidad o de realización inmediata, un elemento espacial correspondiente a la jurisdicción del sujeto activo y un elemento mensurable representado por la base imponible, las cuantías y porcentajes.

Es necesario señalar que el cumplimiento de todos los elementos que componen la hipótesis de incidencia tributaria va permitir que el tributo como

---

<sup>8</sup> Ataliba, Geraldo. *La Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Ministerio Público, [http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_2\\_hipotesis\\_de\\_incidencias\\_tributaria.pdf](http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf). Fecha de consulta: 20/09/2016

norma surte efectos en la realidad, por lo tanto, de no realizarse alguno de estos elementos el tributo carecería de exigibilidad.

## II. LA POTESTAD TRIBUTARIA

Habiendo desarrollado que es el Tributo en las distintas concepciones desarrolladas por los doctrinarios y por la jurisprudencia nacional, además de conocer las clasificaciones de tributos desarrolladas en el territorio nacional, corresponde ahora desarrollar el tema de “La Potestad Tributaria”, aquella facultad única y exclusiva del Estado por la cual se da la creación de tributos que los contribuyentes nos encontramos afectos.

El desarrollo del presente punto es de vital importancia dado que se analizarán los principios y límites reconocidos y exigidos por la Constitución Política del Perú, los cuales servirán como base para un mejor entendimiento de la naturaleza y funcionamiento de los Tributos con Fines extra fiscales.

### 1º. ¿Qué es la Potestad Tributaria?:

De una rápida lectura al Art. 74 de la Constitución Política del Perú, podría entenderse a la Potestad Tributaria del Estado como una facultad exclusiva para la creación de normas con contenido tributario, Bravo Cucci la entiende como competencia legislativa que crean fenómenos tributarios y estos son insertados en nuestra normativa, a través de leyes y otras normas, pero previamente éstas deben cumplir con las formalidades y requisitos exigidos por nuestra legislación, además haciendo recalcar que no debe confundirse a la potestad tributaria con la calidad de sujeto activo en un relación tributaria, pues la primera es la creación del tributo y sus especies tributarias, mientras que la segunda es la posibilidad de exigir el pago del

tributo, agregando que dicha calidad tiene la posibilidad de ser transferible para el cobro del tributo<sup>9</sup>.

Otro concepto nos ofrece Manuel Belaunde Guinasi al citar Vicente Fernando Arche Domingo quien señala que: “*la potestad tributaria engloba el poder legislativo verdadero y la potestad reglamentaria de la Administración Fiscal*”<sup>10</sup> agrega además lo dicho por A.D, Gianini que lo conceptualiza como una parte o elemento del poder de imperium del Estado<sup>11</sup>.

Habiendo dado lectura al art. 74° de la Constitución Política del Perú y revisado algunas definiciones dadas por profesores de Derecho, podemos entender que significa el termino Potestad Tributaria, continuando con el análisis del mismo de lo señalado en dicho artículo podemos ver que el legislador peruano ha dado entender que la Potestad Tributaria posee dos especies o dos clases, 1.) La Potestad Tributaria Originaria y 2). Potestad Tributaria Derivada.

La Potestad Tributaria Originaria, es señalada por el legislador peruano en el primer párrafo del art. 74°, el cual establece que los tributos son creados, modificados y extinguidos por una ley, es decir que el Poder Legislativo es el que ostenta dicha facultad en el nivel más alto de jerarquía; en el mismo artículo en su segundo párrafo se menciona que también los Gobiernos Locales Y Regionales ostentan esta potestad originaria en la creación de sus contribuciones y tasas, que para ello estas se dan a través de sus ordenanzas.

---

<sup>9</sup> Ibídem Bravo Cucci, págs. 113 - 115

<sup>10</sup> Belaunde Guinasi, Manuel, *La Relación Jurídico Tributaria y Codificación*, Seminario Sobre Codificación Tributaria, 1965, págs. 32 - 34

Del texto constitucional podemos inferir que la Potestad Tributaria Originaria en sus dos niveles tanto el Congreso de la República como los Gobiernos Regionales y Locales deben cumplir ciertos requisitos para el ejercicio de este, por ejemplo, concordando el art.74° de la Constitución con los art. 103° al 109° de la Constitución referente a los capítulos de “Función Legislativa”, y “de la Formación y Promulgación de las Leyes” con lo señalado por el Reglamento del Congreso de la República en su cuarto artículo del Título Preliminar, el cual desarrolla “La Función Legislativa” y lo señalado en los art. 72° al art. 78° los cuales desarrollan el “Procedimiento Legislativo”, que reclama previamente a la aprobación de las leyes un presentación de informes técnicos y debate en el congreso, siendo esto aún más importante en materia tributaria dado que una ley con contenido tributaria siempre va generar una afectación al Derecho de Propiedad de los contribuyentes que se encuentren afectos; de una modo similar las ordenanzas municipales expedidas en virtud de la Potestad Tributarias de los Gobiernos Regionales y Locales, en este caso las concordancias se dan entre el art.74° de la Constitución y la Ley Orgánica de Municipalidades a través de su art.40°, y de su lecturas se puede observar que el ejercicio de este facultad se encuentra sometida al requisito previo de una ratificación de las municipalidades locales, es decir previamente las municipalidades deben evaluar dichas ordenanzas antes de implementar su aplicación.

Continuando con el análisis del art. 74° de la Constitución, esta señala que salvo por excepción puede delegarse al Ejecutivo la Potestad Tributaria para que cree, regule exonere o elimine tasas y aranceles a través de decretos supremos, a esta delegación se le denomina como la Potestad Tributaria Derivada, ahora cabe preguntarse ¿Cuál es la razón para que la Constitución prevea la posibilidad que el Ejecutivo pueda emitir normas con contenido tributario, la respuesta es desarrollada por el profesor Enrique Bernales Ballesteros, el cual considera que la Potestad Tributaria Derivada debe entenderse como una excepción al Principio de Reserva de

la Ley, dado que los tributos sometidos a esta, tasas y aranceles, son instrumentos orientados no a la recaudación de ingresos para el Estado sino para el fomento de una mejor política macroeconómica<sup>12</sup>. Pero es necesario recalcar que el ser emitida por un poder estatal distinto al Congreso de la República, no tendrá menos requisitos o exigencias que un tributo contenido en una ley, sino por lo contrario deben tener los mismos cuidados, esto ha sido señalado por el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones, citando un ejemplo lo resuelto en el Proceso Constitucional N°1837-2009, proceso de Amparo interpuesto por Gloria S.A. y Trupal S.A. en contra de SEDAPAL, se discutió, la naturaleza, legalidad y aplicación de la “tarifa de agua subterránea”, en dicho proceso se estableció que dicha tarifa, desde su origen es decir desde la emisión del decreto supremo, no había cumplido con los requisitos mínimos para la emisión de una norma con contenido tributario, señalado de manera expresa en los siguientes párrafos de la sentencia:

*(...) 18. Al respecto, de una revisión de la norma autoritativa (Ley N.º 23230) se aprecia que se autorizó al Ejecutivo a que dicte la normas relativas a la “Ley General de Endeudamiento Público Externo, Legislación Tributaria y Perfeccionamiento de la Ley General de Cooperativas N.º 15260” entre otras. Por consiguiente, este Tribunal aprecia que la creación de un tributo en cualquiera de sus especies es una delegación que requiere el máximo de formalidad. Pues bien, la norma autoritativa debió prever de manera expresa la facultad otorgada para crear nuevos tributos ya que este poder no simplemente obedece a un ánimo o uso de facultades del legislativo ya que al tratarse de la intervención en la propiedad de los ciudadanos-usuarios se debe pedir la máxima rigurosidad en la regulación. Así también resulta oportuno hacer referencia a que la creación de un tributo como el que nos ocupa debió obedecer a un estudio y previsión –por lo menos mínima- de*

---

<sup>12</sup> Bernalles Ballesteros, Enrique, *La Constitución de 1993, Análisis Comparado*, 1993

*la política fiscal del sector economía y no una a una regulación mínima, escueta y limitada. Por lo señalado, este extremo de la demanda resulta fundado<sup>13</sup>.*

## **2º. Teorías que justifican la existencia de la Potestad Tributaria**

Para justificar la existencia de la potestad tributaria que los estados ostentan por ser portadores del ius imperium, se han generado varias teorías a partir del pensamiento de los maestros del derecho, por medio de ellas buscamos darnos a conocer la razón de su existencia, finalidades a cumplir entre otros aspectos que la potestad tributaria posee, por tal motivo recurrimos al doctrinario Chavez Ackermann Pascual quien nos enumera cuales son las principales teorías que justifican la existencia de la potestad tributaria<sup>14</sup>:

### **2.1. Teoría de los servicios públicos o de la equivalencia**

La primera teoría señala que la razón de la existencia de la potestad tributaria radica en la obligación del Estado de satisfacer las necesidades de la población que forma parte de él, señala además que el funcionamiento de un estado para brindar estos servicios se encuentra financiado por los ingresos recolectados de los ciudadanos a través de la imposición tributaria.

Esta teoría ha recibido críticas por parte de sus opositores, tal como las enumera Chávez Ackermann Pascual:

- 1) No se puede limitar la existencia del estado a solo brindar servicios, ya que este también destina parte de los recaudado a desarrollo de infraestructura, actividades públicas entre otras acciones,

<sup>13</sup> STC - 1837-2009, Accion de Amparo, Tribunal Constitucional

<sup>14</sup> CHÁVEZ ACKERMANN, PASCUAL, *La Tributación*, Revista Quipukamayock, 1993, págs. 47-50

- 2) La concepción de servicio varía de un estado a otro,
- 3) Solo reconoce la existencia de tributos destinados únicamente a la recaudación, negando todos aquellos tributos con fines parafiscales, y
- 4) Los servicios públicos no solamente son dados a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias, sino también aquellos que no cumplen o no colaboran.

Chávez Ackermann termina concluyendo que no se debe conceptualizar lo recaudado en el presupuesto nacional como una simple cantidad de dinero entregado a un grupo humano, sino que debe aspirarse a un fin superior el cual es desarrollo y superación de la persona humana.

### **2.2. Teoría de la relación de sujeción**

Esta teoría está basada en el deber de sujeción que tienen los contribuyentes con el estado, es decir el contribuyente no percibe ningún beneficio por parte del Estado, por lo tanto, se desconoce la clasificación tripartita de impuestos, tasas y contribuciones, además de desconocer el contenido filosófico y ético de estos.

### **2.3. Teoría de la necesidad social**

Esta teoría nos indica que la razón de existencia de la tributación es la satisfacción de las necesidades sociales, tanto de las necesidades físicas como espirituales de los integrantes de la sociedad, como la sociedad en sí, dado que consideran que las necesidades de la sociedad son similares a las necesidades de las personas, con la única diferencia en el grado de generalidad de las necesidades de la sociedad, por tal motivo los tributos según esta teoría pueden tener un finalidad extrafiscal distinta a la recaudación, por la cual un Estado puede promoviendo la reactivación nacional del sector

industrial, buscar la reducción del consumo de productos dañinos para la colectividad, etc. Chávez Ackermann señala:

*“(..) Esta teoría de la imposición u obligación tributaria es sumamente aceptable y comprende mejor las actividades estatales actuales. Además de las características antes señaladas, es decir, que el Estado debe generar bienestar social este debe cumplir un papel integrador. Los problemas socio económicos de un determinado país tiene orígenes que no son ajenos a los que acontecen o acontecieron en otros, de manera que, por medio de un proceso permanente de comunicación, se puede cumplir mejor el papel de satisfacer las necesidades sociales.”*

El investigador de la presente tesis, concuerda con lo señalado por Chávez Ackermann, dado que se puede observar que esta teoría es la más cercana a la realidad del Perú, ya que nuestro país al optar por ser un Estado social y democrático de derecho tiene una especial preocupación en el desarrollo del bienestar de las personas que lo conforman y esto se manifiesta en las variadas especies tributarias que el Perú posee actualmente en su legislación.

#### **2.4. Teoría del seguro:**

Esta teoría establece que la principal función del Estado es la de protección a la vida de los particulares y la protección del patrimonio de estos, Chávez Ackerman nos indica que, se basa en el pensamiento del individualismo más puro, ya que considera que la única función del Estado es la protección, y el tributo tiene razón de garantía; al igual que la teoría de los servicios públicos, el autor recopiló las siguientes críticas realizadas a esta teoría:

- a) Esta teoría parte de la idea falsa que el Estado solo tiene una reducida gama de tareas, cuando en la realidad su nivel de intervención y actividad es mayor.
- b) La cantidad de dinero invertida en protección y seguridad del presupuesto público no es tan grande en comparación a otros fines.
- c) El Estado no debe ser considerado como una empresa de seguro, ya que eso implicaría que al momento de producirse un daño a la persona o al patrimonio de esta, el Estado debería ser el encargado de indemnizar, el cual es una idea alejada de la realidad.
- d) Si bien el Estado posee una finalidad de protección, esta no puede verse limitada solo al daño, sino el Estado es solidario con todos los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades físicas como sociales.

### **2.5. Teoría de Eheberg**

La siguiente teoría es la más criticada dentro de los postulados que buscan identificar la razón de ser la Potestad Tributaria de los Estados, la presente teoría se basa en que no existe una razón jurídica o justificada por la existencia de la Potestad Tributaria, según este postulado los ciudadanos solo deben aportar cuando esta es solicitada por el bienestar de la generalidad.

### **2.6. Teoría del Gasto Público**

Chávez Ackermann nos ilustra esta teoría señalando que: “(...) *la justificación fundamento jurídico y ético de la tributación estaría en el hecho que el Estado necesita recursos para el gasto público pueda ser cubierto y se cumpla con brindar los servicios que los ciudadanos en general deban recibir, sean de carácter público o privado.*”, el autor concluye el análisis de la presente teoría señalando que existe gran necesidad para su correcta aplicación que

el Estado tome en cuenta la capacidad contributiva de sus ciudadanos, ya que siempre la aplicación de las normas tributarias a la realidad significa un desmedro patrimonial para los contribuyentes.

### **3º. Los Límites a La Potestad Tributaria**

Ninguna potestad o poder proveniente del Ius Imperium del Estado puede ser absoluta, esto es una garantía de la Constitución Política del Perú de 1993, esto se debe a que el Estado Peruano, optó por incorporar el modelo de Estado Social Democrático, presente por primera vez en la Constitución del 79, pero qué importancia tiene esto para la Potestad Tributaria anteriormente desarrollada.

El profesor César Landa Arroyo señala de manera precisa que: “(..) *en la medida que en el Estado social los derechos del individuo no son excluyentes con el interés social, tampoco con el interés del Estado ni con el interés público, pues la realización de uno no puede darse sin el concurso de los otros*”<sup>15</sup>, tomando en cuenta esto podemos concluir que el Estado Peruano pone en igual rango de importancia los objetivos y metas trazadas por los privados como los suyos propios y entiende que ambos son necesarios, por tal motivo ha adoptado un rol integrador de intereses, esto se ha demostrado a través de políticas implementadas por el Estado Peruano para la reducción de barreras y obstáculos que impiden que la realización del sector privado y a la vez asegurando que exista situaciones en que él pueda cumplir con sus objetivos. En razón de esto la Potestad Tributaria si bien es propia del Estado, y su uso es monopólico, además de necesario para la recaudación de ingresos para su funcionamiento, seguridad y bienestar de la población, esta debe desarrollarse dentro límites establecidos, ya que un uso desmedido generaría que los privados se vean

---

<sup>15</sup> LANDA ARROYO, CESAR, *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional*, GACETA JURIDICA, 2005, págs. 37 - 50

limitados en la búsqueda de su realización y por consiguiente el Estado también se sufriría en la búsqueda de cumplir sus metas.

Conociendo el modelo Constitucional que el Perú posee debemos cuestionarnos que son estos principios o límites que condicionan a la potestad del Estado; Bravo Cucci entiende estos límites como posiciones o directrices axiomáticas que son la base del sistema jurídico tributario y condiciona o regulan a los operadores de este ordenamiento con el fin que se desarrolle este de manera racional, señala además que para él estos límites no son meras normas jurídicas o comandos normativos, sino superiores a estas dado que considera que la inobservancia o desobediencia de una de estas directrices no afecta únicamente a una parte sino a todo el ordenamiento jurídico positivo en su integridad<sup>16</sup>, además cita a Puig Brutau quien sostiene que:

*“Lo que caracteriza al principio general es que no contiene una referencia concreta al supuesto de hecho de su aplicación. Por eso un principio no es una norma jurídica en sentido técnico porque no contiene una indicación vinculante de carácter inmediato para un determinado campo de problemas”.*

Por otro lado, Carmen del Pilar Robles Moreno identifica a estos principios o límites como parte del Derecho Constitucional, en sentido estricto los identifica como el denominado Derecho Constitucional Tributario, como aquellos principios y normas constitucionales que gobiernan todo lo relacionada a la tributación, delimita las distintas competencias tributarias de los diferentes niveles de gobierno y protege a los que se encuentran regulados a través de garantías y derechos a favor de los contribuyentes<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Bravo Cucci Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2009, págs 117 - 118

<sup>17</sup> Robles Moreno, Carmen Del Pilar, *Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional, Principios Constitucionales Tributarios*, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>, revisado 01/10/2016

Tomando en consideración lo anteriormente desarrollado podemos señalar que ya sean parte del Derecho Constitucional o Principios Autónomos los límites a la potestad tributaria son garantías que protegen al contribuyente de un posible ejercicio abusivo o desmedido por parte del Estado ya sean en la creación, regulación de Tributos como en su recaudación, de esta manera se asegura el cumplimiento de los objetivos del particular como a la vez el cumplimiento de objetivos del Estado.

Pero ahora cabe preguntarnos donde se encuentran dichos límites, y cuáles son, para obtener dicha respuesta se debe revisar los textos normativos que desarrollen contenido tributario, es decir se deberá revisar la Constitución Política del Perú y el Código Tributario en su Título Preliminar, de su lectura podría identificar la siguiente clasificación de Principios:

**Principios Explícitos:** son aquellos expresamente señalados en los textos y se encuentran conformados por Principio de Legalidad y de reserva de ley, Principio de Igualdad, Principio de No Confiscatoriedad, Principio de Respeto a los Derechos Humanos y Principio de Irretroactividad en materia tributaria.

**Principios Implícitos:** son aquellos principios que si bien no se encuentran señalados de manera expresa en los textos normativos son de igual importancia para el control de la potestad tributaria y se encuentran conformados por: Principio de Seguridad Jurídica, Principio de Capacidad Contributiva, Principio del Beneficio y Costo del servicio, Principio de Generalidad.

### 3.1 **Principio de Legalidad y Reserva de la Ley**

De una primera lectura a la nomenclatura de este principio tributario, podría entenderse que corresponde a un solo principio, pero esto es una concepción equivocada ya que el Principio de Legalidad es distinto al Principio de Reserva de la Ley, Bravo Cucci los diferencia, señalando que el primero corresponde a una subordinación de los poderes públicos a leyes generales que

regulan el ejercicio de estos pero que previamente reclaman que estas sean sometidas a un control de legitimidad por parte de los operadores del derecho, además señala que el Principio de Legalidad no es propio del Derecho Tributario sino que es derivado del principio de legalidad señalado en la Constitución, y al segundo lo define como las regulaciones e imposiciones a ciertas materias tributarias, en especial aquellas que contienen los elementos fundamentales del tributo, es decir los desarrollados en la hipótesis de incidencia tributaria y en la consecuencia normativa<sup>18</sup>, por otro lado Landa Arroyo nos explica que el principio de legalidad es un forma de garantía por el cual la potestad tributaria de los Poderes Legislativo y Ejecutivo son sometidos a la constitución y a las leyes, recalcando además la posición del Tribunal Constitucional del Perú, el cual aplica el aforismo de *nullum tributum sine lege*, el cual limita la exigibilidad de un tributo si esta no se encuentra regulado en una norma con rango de ley o una norma con rango igual, por otro lado señala que el principio de reserva de la ley corresponde a la garantía que la creación, modificación, derogación, exoneración y entre otros aspectos de los tributos solo pueden ser dados únicamente por el Legislativo sin la intromisión del Ejecutivo por mandato constitucional, denotando que el Principio de Legalidad posee un fin limitativo y el Principio de Reserva de la Ley posee un fin regulador<sup>19</sup>; también respecto al tema desarrollado Robles Moreno dice que estos principios se complementan uno con el otro, por un lado el Principio de Reserva de la Ley nos señala que los tributos deben ser regulados por ley y no por reglamento, el cual se complementa con el Principio de Legalidad, el cual de una forma instrumental permite que la potestad tributaria sea utilizada por el respectivo titular y dentro de

---

<sup>18</sup> Bravo Cucci Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2009, págs 122 - 126

<sup>19</sup> Landa Arroyo, Cesar, *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993*. Una Perspectiva Constitucional, GACETA JURIDICA, 2005, págs. 42

las competencias de este, incluye también la acertada cita del maestro Iglesias Ferrer:

*“(…) son diversas las razones que han llevado a considerar que determinados temas tributarios sólo puedan ser normados a través de la ley: Primero: Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía. Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan. Tercero: Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias.”<sup>20</sup>.*

Por lo tanto, podemos concluir respecto al primer principio explícito del derecho tributario, que el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de la Ley son distintos pero complementarios entre ellos, nos garantizan que un tributo estará contenido dentro de una ley o que será modificado por una ley, que estará subordinado a la Constitución, se evitara que el Ejecutivo salvo delegación explícita de facultades intervenga en la creación y regulación de los tributos en el Perú, y que previamente este será debatido y analizado por nuestros representantes en el congreso de la república tomando en cuenta los intereses de los contribuyentes que los eligieron.

### 3.2 Principio de Igualdad

El presente principio ha sido desarrollado originalmente en el segundo artículo de la Constitución Política del Perú, por medio de

---

<sup>20</sup> Robles Moreno, Carmen Del Pilar, *Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional, Principios Constitucionales Tributarios*, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>, revisado 05/10/2016

este el constituyente rechaza cualquier acto o forma de discriminación por razón de sexo, raza, idioma, religión entre otros, pero en lo referente en materia tributaria el presente principio no tiene un alcance tan grande como el anteriormente descrito, dado que este se centra solamente en razón a la aplicación de un tributo, es decir una carga tributaria solo afectara a los contribuyentes que se encuentren en una situación económica similar y por lo tanto aquellos que se encuentran en una situación diferente no se les debería aplicar la misma carga tributaria, Landa Arroyo nos menciona que:

*“(…) En particular en relación con los impuestos directos en la medida que un impuesto implica el reconocimiento y respeto de ciertos presupuestos como el de capacidad contributiva. Esencialmente en materia tributaria directa debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera, y a la inversa situaciones económicas disimiles deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva”<sup>21</sup>,*

Incluso nos señala que el Tribunal Constitucional ha tenido pronunciamientos parecidos estableciendo que en el reparto cargas de los tributos estas deben aplicarse de forma que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, estableciendo además que en un primer momento estas deben recaer en donde haya riqueza susceptible de ser gravada, pero teniendo en consideración a la persona y su capacidad contributiva.

---

<sup>21</sup> Landa Arroyo *Ibíd*em pág. 42 -44

### 3.3 **Principio de Respeto a los Derechos Humanos**

El presente principio es considerado una novedad por parte de los doctrinarios, Roble Moreno y Pebe Diaz citan al maestro Juan Velázquez Calderón, que señala si bien esta es una novedad para el derecho tributario, de no producirse su inclusión en el cuerpo legal del Código Tributario, esto no hubiera disminuido la garantía que otorga a los contribuyentes, ya que esta se encuentra contenido en la Constitución en su artículo segundo, además mencionan que para la potestad tributaria sea legítima esta debe ser ejercida en respeto a los derechos fundamentales de las personas<sup>22</sup>, además menciona Bravo Cucci, que el Respeto de a los Derechos Humanos no lo considera en si como un principio del Derecho Tributario sino más bien como un límite a la potestad tributaria que el legislador debe tomar en consideración al momento de expedir normas con contenido tributario para evitar alguna afectación a los derechos reconocidos por la constitución como derecho al trabajo, libertad de asociación, secreto bancario entre otros<sup>23</sup>.

### 3.4 **Principio de No Confiscatoriedad**

El presente principio está relacionado con la protección del derecho a la propiedad, el cual se establece como límite de la potestad tributaria y a una garantía en caso de un posible ejercicio desproporcionado de este, Bravo Cucci nos dice que un tributo puede ser considerado confiscatorio cuando esta grava parte de la riqueza de manera desproporcionada, en este sentido, nos menciona el caso del “Impuesto mínimo a la Renta”, el cual gravaba los activos netos de las empresas, este tributo fue revisado por nuestro Tribunal Constitucional estableciendo la inaplicación

---

<sup>22</sup> Robles Moreno, Carmen Del Pilar; Pebe Díaz, Martha Rosa. *Los Principios Constitucionales Tributarios*. Actualidad Empresarial - Informe Tributario, 2005, 11 -13

<sup>23</sup> *Ibíd*em Bravo Cucci, págs.134 -136

de este dado que este afectaba de manera sustancial y desproporcionada los ingresos obtenidos por los contribuyentes; Robles Moreno y Pebe Diaz nos señalan que los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva de los sujetos afectos, ya que de producirse esta afectaría la economía de las personas y sus familias dado que cualquier gravamen o imposición afecta la conducta de los contribuyentes siendo los más apreciables aquellos que tienen efectos negativos; también citan lo dicho por Juan Velázquez Calderón que señala:

*“Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental. a la propiedad pues tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho a la propiedad para poder hacer frente a las obligaciones tributarias frente al Fisco, el contribuyente debe desprenderse de su propiedad”.*

Concluyen señalando que el estado antes de ejercer su potestad tributaria y asegurarse que los contribuyentes cumplirán con dichas obligaciones debe cumplir con los siguientes límites:

*“1) limite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria. 2) Limite económico, entendido como el limite real de soportar la carga tributaria, 3) limite jurídico, que pretende normar el limite real del contribuyente.”<sup>24</sup> (ROBLES MORENO & PEBE DIAZ, 2005)*

Por otro lado, también es menester señalar que el presente principio de la no confisactoriedad ha sido dividido y evaluado por parte de

---

<sup>24</sup> Ibídem Robles Moreno, Carmen Del Pilar; Pebe Díaz, Martha Rosa.

los doctrinarios según el efecto que este produce en la relación obligacional que generan los tributos, entre el Estado y el contribuyente, por tal motivo la autora Rosa Sofía Figueroa Suarez, en su artículo “*Test de Proporcionalidad*”, nos indica los efectos desde un punto de vista cuantitativo y desde un punto de vista cualitativo; respecto a la evaluación cualitativa esta se produce cuando la afectación al derecho de propiedad se ha dado por la vulneración de otros principios jurídicos tributarios distintos al de no confiscatoriedad, siendo de poca o nula importancia el monto que esta especie tributaria exige a los contribuyentes; y en contraposición la evaluación cuantitativa ha de realizarse cuando la onerosidad de un tributo, exige que los contribuyentes tengan que sacrificar parte de su patrimonio para poder hacerle frente y así evitar las posibles sanciones de la administración tributaria; la autora mencionada termina recomendándonos que en materia tributaria para buscar un mayor protección de los bienes jurídicos protegidos, estos se deben evitar generalización, cada caso en concreto, tomando en cuenta las el tributo y los circunstancias de los obligados.<sup>25</sup>

### 3.5 Principio de Irretroactividad en Materia Tributaria

El presente limite se encuentre señalado en el art. 103 de la Constitución Política del Perú, en dicho artículo se señala que la irretroactividad de las leyes es de aplicación general, por lo que ninguna ley tendría fuerza o efectos retroactivos, pero más adelante se establece la excepción a dicha mandato, el cual corresponde a los normas de materia penal siempre y cuando estas favorezcan al reo, por lo tanto las normas con contenido tributario no surten efectos retroactivos, esto también es mencionado por Bravo Cucci, quien establece en un primer momento que las normas que establecen sanciones e infracciones tributarias no pertenecen a la

---

<sup>25</sup> Figueroa Suarez, Rosa Sofia, *Test de Proporcionalidad*, Actualidad Empresarial, año 2010, pág.23

materia penal sino a contravenciones administrativas, es decir en materia tributaria estas corresponden a acciones u omisiones que el sujeto pasivo ha incurrido que han afectado al normal desenvolvimiento de la obligación tributaria y perturbado a la administración tributaria.<sup>26</sup>

### 3.6 Principio de Seguridad Jurídica

Cabe mencionar que el presente principio en sí no es propio del derecho tributario, sino que se encuentra en todas las ramas y campos del derecho, pero tiene una particular importancia en el derecho tributario; se puede conceptualizar este principio como “el saber que esperar” de un acto con efectos jurídicos ya sea producido por una persona natural, jurídica o por parte del Estado, pero en especial en el derecho tributario esta seguridad jurídica permite conocer como la obligación tributaria, obligación en la que no actúa la voluntad de una de las partes, se desarrolla, Rafael Calvo Ortega nos señala que la importancia de este principio obedece a varias razones: 1) la naturaleza legal de la obligación tributaria en la cual no interviene la voluntad del obligado, 2) la variada creación y modificación de normas tributarias que modifican la economía y a la tributación que a su vez de adecuarse a estas, 3) la uniformidad en las decisiones e interpretaciones que las entes públicos administrativos que ostentan potestad tributaria, que generan una desproporción de información con el contribuyente sobre sus deberes y obligaciones, también considera este autor que la seguridad jurídica debe estar incluso al momento de la creación del tributo y aplicación de este en el campo administrativo, indicándonos que:

---

<sup>26</sup> Ibídem Bravo Cucci, págs. 137 -138.

*“(…), una mejor proporción de seguridad jurídica tributaria debería seguir determinadas líneas. En el plano legislativo una mayor diligencia en la producción de normas que evitaría en ocasiones recurrir a preceptos retroactivos, (...) y en la vertiente administrativa sería más conveniente una más frecuente interpretación administrativa, la ampliación máxima de la legitimación para la consulta administrativa y del carácter vinculante de las respuestas.”<sup>27</sup>*

### **3.7 Principio de Capacidad Contributiva**

Este principio a opinión del autor de la presente tesis es considerado como el más importante de los principios implícitos que regulan el derecho tributario, la doctrina a nivel nacional e internacional lo reconocen como uno de los auténticos reguladores de la Potestad tributaria del Estado junto al Principio de Igualdad; este principio nos indica que el legislador al momento de crear, modificar y aplicar un tributo debe tener en consideración la capacidad económica de los contribuyentes que se verán afectados a este, ya que de imponer un tributo con una elevada tasa sin considerar lo señalado anteriormente este puede afectar la vida de los contribuyentes de manera negativa; Landa Arroyo nos señala que el presente principio debe ser considerado como un salvaguarda de un posible ejercicio arbitrario y abusivo por parte del Estado, tomando como ejemplo el caso del impuesto a la renta donde para él, los contribuyentes que posee mayor ingresos deben pagar mayor cantidad dicho impuesto por lo tanto aquellos contribuyentes que posean menor cantidad de ingresos deben pagar menor cantidad; también nos señala lo siguiente :

---

<sup>27</sup> Calvo Ortega, Rafael, Curso de Derecho Financiero I: Derecho Tributario (Parte General), 2000, págs. 90 - 92

*“(…) la relevancia de este principio se puede apreciar con mayor intensidad desde que impone al Estado la necesidad de remitirse a indicadores objetivos y razonables de la capacidad contributiva de las personas, (...) para establecer un tributo este deberá guardar una íntima relación con la capacidad económica de los obligados<sup>28</sup>.”*

Por otro lado, Calvo Ortega nos explica el principio de Capacidad Contributiva o Capacidad Económica es de carácter constitucional y de observancia básica para la formulación de tributos, nos señala que la capacidad económica debe ser entendida como aquella aptitud de los contribuyentes para hacer frente a las obligaciones tributarias, lo que le permite concluir que:

*“1) la capacidad económica es una situación patrimonial que hay que predicarle ante situación concreta, (...) cada prestación que se exija al contribuyente tiene que basarse en una manifestación de capacidad económica concreta, 2) entre la capacidad económica y obligación tributaria exigida tiene que ver un vínculo. Más exactamente esta es consecuencia de aquella (...) no obstante la traslación de impuestos y la responsabilidad tributaria pueden llevar en determinados casos llevar a la ruptura de la relación necesaria entre capacidad y obligación antes citada<sup>29</sup>”*

En la misma línea de pensamiento también se encuentra Bravo Cucci el cual añade que dicho principio se encuentra contenido en todas las especies tributarias ya que este es base para los impuestos ,gradúa a las tasas y contribuciones; para dicho autor la capacidad

---

<sup>28</sup>Ibídem Landa Arroyo

<sup>29</sup> Ibídem Calvo Ortega, págs. 69 - 72

contributiva se materializa en la realidad a través de los índices reveladores de riqueza los cuales están conformados por la renta, el consumo y el patrimonio, por lo tanto un impuesto debería ser considerado ilegal en caso de gravar un hecho que no pertenezca a los índices de riquezas, por esta razón el doctrinario considera irregular la existencia del impuesto extraordinario para la promoción y desarrollo nacional. Bravo Cucci identifica la capacidad contributiva en dos clases: 1) la capacidad contributiva subjetiva o capacidad económica real, como aquella que individualiza a los sujetos en la medida de sus posibilidades económicas, y 2) la capacidad contributiva objetiva como aquella que solo considera eventos que puedan demostrar aptitud económica, agrega dicho por el Maestro Alberto Pinheiro, Xavier:

*“Tampoco todas las situaciones de la vida abstractamente susceptibles de desencadenar efectos tributarios pueden pues, ser designadas por el legislador como hechos tributables. Este se encuentra limitado en su facultad de selección por la exigencia de que la situación de la vida a integrar en la previsión de la norma sea reveladora de capacidad contributiva, esto es, de capacidad económica, de riqueza, cuya expresión sobre cualquier forma se pretende someter a tributo. Puede el legislador escoger libremente las manifestaciones de riqueza que repute relevantes para efectos tributarios, bien como delimitálas por una forma más siempre deberá proceder a esa elección entre las situaciones de la vida reveladoras de capacidad contributiva y siempre a estas se ha de referir en la definición de los criterios de medida del tributo”*

Concluye señalando que un tributo que pretenda gravar la posible explotación o rendimiento potencial de un bien que no se encuentra

en explotación no respeta el principio de capacidad contributiva, pues el hecho no estaría configurando manifestación de riqueza alguna sino todo lo contrario<sup>30</sup>.

### **3.8 Principio del Beneficio y Costo de Servicio**

Dicho tema es desarrollado principalmente por el Tribunal Fiscal, quien señala que es propios de las tasas y contribuciones, estableciendo que los aspectos materiales de las hipótesis de incidencias deben tener vinculación entre la actividad realizada por el Estado y el beneficio obtenido por el particular, estableciendo que en caso produzca resultados negativos en la esfera patrimonial del particular debe ser considerado ilegal.<sup>31</sup>

### **3.9 Principio de Generalidad**

Este principio de igual manera no se encuentra contenido en ningún cuerpo legal, sino es otro de los principios considerados implícitos por los doctrinarios, este es un principio que establece que todos los ciudadanos deben participar en el sostenimiento del país a través de asumir las cargas tributarias que le corresponde; Calvo Ortega sostiene que el origen de este principio recae en la situación de histórica donde algunos privilegiados se encontraban exentos de pagar tributos, y además que este principio posee una relación simbiótica con el principio de igualdad ya que se manifiesta a través del principio de generalidad<sup>32</sup>.

A manera de conclusión para el presente capítulo podemos señalar que los límites a la Potestad Tributaria del Estado, es decir los principios jurídicos del Derecho Tributario, deben ser entendidos como una unidad, ya que la inobservancia de uno o más principios por parte del legislador pueden

---

<sup>30</sup> Ibídem Bravo Cucci, págs. 138 - 144

<sup>31</sup> RTF ° 173-2-98, 1998 – Tribunal Fiscal

<sup>32</sup> Ibídem Calvo Ortega, págs. 68-69

generar que un tributo recaiga en ilegal, y a la vez de afectar derechos protegidos de los contribuyentes, poniendo como ejemplo: la inobservancia del principio de capacidad contributiva, al gravar una actividad que no es manifestación de riqueza, viola también los principios de igualdad, principio de no confiscatoriedad, entre otros.

### III. LOS FINES EXTRAFISCALES

Desde la perspectiva clásica, los tributos siempre habían adoptado una posición en la cual su único fin debe ser la recaudación de dinero para solventar los gastos y servicios del Estado, esta tendencia forma parte, según los doctrinarios, del Derecho Tributario Clásico, materializado en el Principio de Neutralidad, el cual establece que los tributos deben poseer únicamente una finalidad recaudadora y que la aplicación de estos no debe influir de ninguna manera en la vida económica de una país y sus habitantes para evitar posibles desequilibrios económicos; con el pasar de tiempo esta concepción de los tributos fue cambiando a la vez que aparecían nuevos principios como la capacidad contributiva como nuevo límite a la potestad tributaria de los estados, también empezaron a surgir una nueva especie de tributos que poseían una finalidad distinta a la recaudación, este fenómeno es propio de lo que podría denominarse del Derecho Tributario Moderno presente en los estados actuales que conscientes de las limitaciones al intervenir para tratar de reducir las desigualdades o deficiencias sociales de su nación, vieron cómo uno de los medios la aplicación de tributos que buscan reducir dichas situaciones negativas y las efectos de estas.

### 1º. ¿Qué es el Fin Extrafiscal?

De lo señalado en párrafos anteriores, podemos inferir que una finalidad extrafiscal, es aquel objetivo del tributo distinto al de recaudación de dinero y que desea principalmente reducir o eliminar un comportamiento, estado o situación social de los sujetos que lo conforman; Landa Arroyo nos da entender por medio de la sentencia del Tribunal Constitucional 009-2001 que el objetivo extrafiscal de los tributos es aquel medio excepcional permitido dentro del ordenamiento jurídico peruano, por el cual, el legislador busca controlar y reducir aquellos comportamientos nocivos para la sociedad y para la protección de los derechos fundamentales<sup>33</sup>; de igual manera Gustavo Lazo Saponara en su artículo “*Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transferencias Financieras*”, nos indica que desde la aparición del derecho tributario moderno los tributos han empezado a adoptar una doble finalidad, a la par de búsqueda de la recaudación de dinero, dicha finalidad extrafiscal intenta modificar conductas privadas, a través de una vía impositiva, y de esta forma poder intervenir en la economía a un cierto grado de forma indirecta, agrega el autor que esta situación se encuentra fundamentada en el deseo de satisfacer las necesidades públicas<sup>34</sup>. Y para concluir, mencionamos lo señalado por Bravo Cucci, en su artículo “*Los fines extrafiscales de los tributos*”, en la cual idea a dichos fines como aquellos distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado, basándose en la concepción moderna de la actividad financiera, la cual ha abandonado el carácter instrumental, y que tiene como objetivo el actuar de una manera más directa<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> Ibídem Landa Arroyo

<sup>34</sup> Lazo Saponara, Gustavo, Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las transferencias financieras, Revista 48, 2009, págs. 48 -49

<sup>35</sup> Bravo Cucci, Jorge, Los Fines Extrafiscales de los Tributos, Foro Jurídico, 2014, pág. 239

## **2º. Características del Fin Extrafiscal**

Habiendo señalado los distintos conceptos y definiciones que la doctrina ha dado los fines extrafiscales, es posible determinar las características que poseen dichos fines:

**2.1.La excepcionalidad:** por medio de un tributo con finalidad extrafiscal el Estado puede intervenir de manera indirecta en la economía, ya que nuestro propio cuerpo constitucional al adoptar un modelo neo liberal, reduce considerablemente el intervencionismo del Estado en el mercado y en cierta medida en la vida de las personas.

**2.2.Distinto a la recaudación:** su objetivo no es conseguir ingresos para sustentar los gastos públicos sino cumplir con otros fines considerados en la política fiscal de un Estado, por ejemplo la reducción de la evasión fiscal, lucha contra el lavado de activos, promoción del turismo, formalización laboral entre otros, cabe agregar que la política fiscal de un Estado debe entenderse como todas aquellas decisiones del campo económico que un gobierno implementa para la obtención del bienestar social de toda la población.

**2.3.Modificación Conductas de los Privados:** a través de estos fines, el Estado busca disuadir ciertas conductas que poseen efectos negativos en la población ya sea en los bolsillos de esta o en la integridad física, moral o espiritual, esto se fundamenta en las teorías anteriormente desarrolladas en la cual el Estado reconoce que previamente a cumplir con los objetivos de la colectividad este debe apoyar primeramente al cumplimiento de los objetivos de los individuos, esto lo hace a través de la promoción del ahorro, reducción del consumo de alcohol, etc.

### 3°. **Requisitos para la creación de un tributo con fin extrafiscal**

Tal como se desarrolló en el primer capítulo referente a la teoría general de los tributos, la doctrina había establecida que estos están conformados por la denominada “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, la cual está constituida por elementos jurídicos como elementos materiales, en el caso de los tributos con fines extrafiscales, al ser una categoría especial, si bien comparte los mismas bases de un tributo en general, el Tribunal Constitucional del Perú a través de sus sentencias, ha establecido los elementos mínimos que debe tener un tributo de esta categoría para que sea considerado legal.

3.1 **La Capacidad Contributiva como elemento esencial:** El Tribunal Constitucional nos señala que el primer elemento fue establecido en la sentencia N° 0033-2004 AI, en dicho proceso se discutió la constitucionalidad de las modificatorias introducidas al Impuesto a la Renta, en especial al Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta como forma de pago, el Tribunal Constitucional estableció en su décimo fundamento establece que no importa la especie tributaria siempre debe tomar como base alguna manifestación de la capacidad contributiva, esto es refrendado en el décimo segundo párrafo, en el cual nos indica que la capacidad contributiva posee un vínculo muy estrecho con la capacidad económica del obligado, de esta manera dicho tributo adquiere legitimidad, contrario sensu de sobrepasar los límites económicos del contribuyente estaríamos frente a un tributo confiscatorio y por lo tanto ilegítimo.

3.2 **La proporcionalidad de la Alícuota y la Cuantía:** en este punto el Tribunal Constitucional nos señala que el cálculo y la cuantía del tributo a pagar deben estar en relación con la capacidad contributiva del obligado, ya que estas son la manifestación del principio de Capacidad Contributiva, por tal

razón al Tribunal Constitucional nos está dando a entender que los tributos deben considerar la totalidad de los ingresos gravados y dependiendo de estos se debe establecer un porcentaje que vamos a pagar, ya sea en la totalidad del tributo o en la posibilidad de un pago a cuenta.

- 3.3 **“El Objetivo Extra”**: Este elemento fue reconocido en la sentencia N°6626-2006, donde se establece que este objetivo extra de los tributos puede variar en un grado de mayor o menor importancia al objetivo de recaudación, pero previamente reclama que este se encuentre dentro de los límites constitucionales, este objetivo debe buscar principalmente cumplir con metas trazadas en la política fiscal del gobierno, por ejemplo en el proceso anteriormente mencionado el fin extrafiscal era la lucha contra la economía informal y la evasión fiscal por tal motivo al estar dentro de los límites constitucionales, la demanda fue declarada infundada.

Habiendo establecido los requisitos y las características conviene señalar la diferencia entre los tributos extrafiscales con los tributos normales, recae en colocar a la recaudación en un segundo plano, pero no dejarla de lado, ya que en esta especie su existencia se justifica en el cumplimiento de los objetivos de la política fiscal, los cuales en la mayoría de los casos responden a problemáticas sociales y/o coyunturales relacionados con temas como la informalidad, evasión y elusión de impuestos entre otros, mientras que un tributo normal su único fin, tal como se ha señalado en los inicios de la presente investigación solo busca recaudar dinero para que este sea destinado a las arcas del Estado.

#### 4°. Aspectos Positivos y Aspectos Negativos de los fines extrafiscales

Como toda figura del derecho los fines extrafiscales poseen aspectos positivos que invitan a un uso más seguido de esta, como aspectos negativos que buscan disuadir la inclusión de estos en las distintas especies tributarias, en el presente punto se buscara desarrollar ambos aspectos, a efecto que el lector de la presente tesis pueda llegar a su propia conclusión y determinar por sí mismos si la presente figura jurídica tributaria es más positiva que negativa o viceversa.

##### 4.1° Aspectos Positivos de los Fines Extrafiscales:

- a) **Herramienta de la Política Fiscal**, por medio de los fines extrafiscales el Estado potencializa el cumplimiento de sus metas trazadas en su política fiscal, las cuales son todas aquellas decisiones de corte económico que el Estado adopta para un mejor desarrollo de su población y de el mismo. Esto se debe a la incorporación de estos fines el Estado ha obtenido un medio indirecto de modificar y regular conductas.
- b) **Es un medio de recaudación para combatir los efectos de la evasión y elusión fiscal**, como es de conocimiento el Estado Peruano recibe sus principales ingresos de la recaudación de los tributos que sus contribuyentes se encuentran afectos, los cuales a través de ellos financian sus proyectos, mejoran infraestructura y mantiene el aparato estatal, pero siempre ha existido grupos de contribuyentes que por sus actividades económicas tienden a evadir parte de los tributos a los que se encuentran afectos, por esta razón los tributos con fines extrafiscales, si bien no permiten la disminución e identificación de estos contribuyentes, su recaudación permiten reducir en cierto modo el déficit fiscal.

- c) **Permite adoptar distintas finalidades que buscan solucionar problemas sociales o coyunturales del Perú**, los fines extrafiscales pueden ser variados en sus especies, ya que estos son distintos al de recaudación, por medio de esto podemos adoptar medidas que van desde el combate a la evasión y elusión fiscal, a mejorar el desarrollo del turismo dentro del territorio, a la financiación de fondos destinados a combatir enfermedades como ludopatía y alcoholismo entre otros que afecten el desarrollo del Perú como una nación y estado.
- d) **Indicador de la injerencia del Derecho Tributario Moderno**, la inclusión de los fines extrafiscales en nuestra legislación jurídica tributaria, ha significado un gran avance ya que esto da entender que el Perú está en un proceso de transición de los postulados del derecho tributario clásico al derecho tributario moderno, esto se ha demostrado por medio de la incorporación de los famosos principios implícitos del derecho tributario moderno como la capacidad contributiva, dejando de lado aquella visión que daba un fin simplista a los tributos, ideándolos solo como meros medios para la recaudación de ingresos.

#### **4.2° Aspectos Negativos de los Fines Extrafiscales**

- a) **Falta de control y evaluación de los fines extrafiscales por parte del Estado**, una vez introducido en la estructura de un tributo, y la subsecuente publicación de este, el Estado no evalúa como se está llevando el cumplimiento de dicho fin extrafiscal es decir si está reduciendo o eliminando la conducta anti social o problemática social que se desea combatir, centrándose solamente en la recaudación de este.

b) **Permiten la introducción de cargas tributarias que afectan los principios del derecho tributario**, en años recientes el Tribunal Constitucional ha estado legitimando la naturaleza de los fines extrafiscales, tal es el caso de los impuestos a las transferencias financieras y el impuesto temporal a los activos netos, en ambos casos se le cuestiono su legitimidad por no considerar al principio de capacidad contributiva como la no confiscatoriedad, en tales casos el Tribunal Constitucional puso como justificación el fin extrafiscal de combatir la evasión y elusión tributaria, en virtud a un principio de solidaridad contenido en la constitución.

c) **El aumento de las cargas tributarias en los contribuyentes**, la incorporación de los fines extrafiscales en un tributo han permitido al Estado incrementar las cargas de los contribuyentes, ya que por medio de este justifican la existencia de esta nueva carga, ya que lo presentan no como un tributo recaudatorio sino como una herramienta para combatir situaciones irregulares dentro de la sociedad.

##### **5°. El Tributo extrafiscal y otras figuras jurídicas**

Habiendo establecido el concepto, la estructura del tributo y las distintas clases, el investigador considera que es menester, establecer las diferencias del Tributo para-fiscal como concepto con otras figuras jurídicas que se encuentran presentes en el derecho peruano, ya que al ser un concepto jurídico que engloba el pago de dinero puede generar confusión; la primera figura comparativa corresponde a la indemnización por daños y perjuicios , contenida en nuestro ordenamiento civil, esta figura se puede entender como la reparación monetaria producida en virtud a un perjuicio o incumplimiento, el cual

está vinculado muchas veces aun deber de cuidado o a un contrato, de lo mencionado anteriormente la principal diferencia con el tributo recae en la inexistencia de un hecho imponible, en el caso del origen, este proviene de una potestad especial del Estado mientras que la otra recae en un vínculo contractual o de la relación entre privados, otra diferencia recae en la posibilidad de negociación del monto a pagar, en el caso del tributo, el obligado se encuentra imposibilitado de negociar el monto siendo lo único que puede hacer es fraccionar el pago correspondiente; la segunda comparativa recae en la figura de la reparación en materia penal, tal como nos señala Pedro David Franco Apaza en su artículo *"Alcances Sobre La Reparación Civil En El Código Penal"* y tomando en consideración lo señalado por nuestros códigos penales, dentro de un proceso penal, la sentencia de un juez muchas veces otorga como pena la privación de libertad y en algunos casos también el pago ya sea al Estado o a la víctima del bien jurídico protegido que se ha afectado, es evidente que la principal diferencia, al igual que el caso anterior es la inexistencia de un hecho imponible, en su origen, en el caso de la pena esta recae en la ocurrencia de un ilícito penal y en el fin que implica la pena que también comprende la resocialización y reintegración del individuo que cometió el ilícito penal, a diferencia el fin del tributo es la recaudación de dinero para que sea destinada a las arcas del Estado, también puede señalarse como diferencia la necesidad de una sentencia en la cual se declare como culpable de delito al obligado de pagar la reparación, en el caso del tributo esta figura no existe ya que solo basta para ser obligado de pago de un tributo estar considerado dentro de la esfera de afectación de uno ya sea por la actividad o por la condición del sujeto; otro figura a comparar recae en aquella del derecho administrativo conocida como la multa, esta figura se diferencia del tributo en que esta reclama el incumplimiento de uno de los deberes que el administrador tiene con el administrado o viceversa y siendo está considerada comúnmente como una falta leve, podemos diferenciar esta figura del tributo, al

igual que los otros casos la inexistencia de un hecho imponible, el pago del tributo no es una sanción sino una obligación generada en el ius imperium del Estado a efecto que este puede mantener sus instituciones y servicios entre otros fines, en cambio la multa es una prestación monetaria originada por la inobservancia de un deber y que el incumplimiento de esta puede generar la pérdida de un derecho en caso que la falta se vuelva reincidente.

También es necesario mencionar que en la doctrina extranjera existen figuras jurídicas que son similares al tributo, el caso más representativo se encuentra en la normatividad española en la figura denominada como Precios Públicos, tal como nos indica Roberto J. Casanova - Regis Albi, en su artículo "*Diferencias entre Tributos y Precios Públicos*", nos indica que es un figura que si bien otorga financiamiento al Estado, es distinta al Tributo, ya que en primer grado esta no se origina de una ley sino de un contrato celebrado entre el Estado y un Particular, en la cual interviene la voluntad y posee un tratamiento como si fueran entre privados; otra diferencia es que no tiene fuerza coactiva, sino solo con quienes se ha celebrado el contrato; carece de un hecho imponible, y no tiene injerencia la capacidad contributiva.

Habiendo concluido este tema, considera el investigador de la presente tesis, hacer una diferenciación entre el tributo "puro" y el tributo parafiscal, dentro de las principales diferencias podemos mencionar en un primer punto, el fin, en el tributo puro su finalidad es solo la de recaudar, no existe fin específico o destino a cumplir mas solo el de conseguir los ingresos respectivos para la manutención del aparato estatal y de los servicios que este da a su nación, por otro lado el tributo parafiscal la recaudación pasa un segundo plano y se vuelve un medio e instrumento para cumplir otro que en la mayoría de los casos busca resolver una problemática social con connotaciones económicas; otra

principal diferencia que se puede rescatar su duración, como se sabe los tributos puros no tiene una vida previamente determinada, estos estarán activos hasta que el Estado decide eliminarlos o suspenderlos en su aplicación, en el caso de los tributos con fines parafiscales estos muchas veces nacen con una fecha de caducidad, la cual está condicionada a un aproximado de tiempo en el que se podría resolver el conflicto e irregularidades que los han originado, tal como fue el caso del ITAN, el cual en un primer momento solo iba tener una vida aproximada de 3 años; otra diferencia rescatable, es en la utilización del fondo recolectado, en los tributos con fines extrafiscales, los ingresos son manejados por el ministerio del sector para financiar sus actividades para el cumplimiento de los fines para los que fueron creados tal como es el caso de lo recaudado por Impuesto Selectivo al Consumo, el cual los ingresos son administrados por el MINSA para financiar campañas de concientización para el no consumo de alcohol o cigarrillos, en el caso de los tributos puros, estos ingreso son redistribuidos en el presupuesto nacional a todas las entidades del Estado para su funcionamiento, y por último, en su origen la existencia de los tributos "puros" a diferencia de los extrafiscales no están condicionados a la existencia previa de situaciones anómalas como son la evasión y elusión fiscal, consumo excesivo del bienes perjudiciales o abandono de sectores económicos o alto grado de informalidad, tal como es el caso de los tributos parafiscales.

#### 6°. Legislación comparada y los fines extrafiscales

Antes de pasar al análisis de estas especies tributarias en el territorio patrio, se debe previamente conocer el tratamiento que reciben los fines extrafiscales contenidos en tributos en otras legislaciones; tal como es el caso de la **Unión Europea**, mencionado por Bravo Cucci, actualmente se encuentran en debate la creación y aplicación de “*eco-impuestos*”, en dichos impuestos la finalidad parafiscal correspondería a la búsqueda de disuadir del deterioro ambiental, para ilustrarnos más

sobre este tema cita al maestro Fernando Serrano Anton, que considera que los tributos ecológicos son uno de los medios idóneos para instaurar el pensamiento “quien contamina paga”<sup>36</sup> en un caso más específico dentro del continente europeo, España a través de su Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la sentencia N° 37/1987 que:

*“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.”*

De estos indicios podemos señalar concluir que Europa ha aceptado la existencia de los fines distintos a la recaudación, como medio para resolver ciertas controversias, pero reconoce la necesidad que previo a su creación, es inexcusable un correcto debate por los legisladores para evitar situaciones como dobles imposiciones tributarias o sobre afectaciones al patrimonio.

---

<sup>36</sup> Ibídem, Bravo Cucci. 2014

Respecto América del Norte, es menester señalar el caso mencionado por Rodríguez Suanze<sup>37</sup> en su columna del diario el mundo sobre la “**Tasa Tobin**”, formulado por el economista estadounidense James Tobin y aplicada en la mayor parte del mundo durante las décadas de los años 90, dicha tasa poseía como finalidad extrafiscal generar un pequeño porcentaje de desaceleración económica para así poder disuadir las acciones de los especuladores con el uso del dólar, dicha finalidad fue formulada por las decisiones económicas llevadas a cabo durante el periodo del ex presidente Richard Nixon, ante la buena respuesta que esta formulo países como Bélgica, Inglaterra, España entre otros deciden adoptar medidas similares para poder así hacer frente a los especuladores y poder injerir de manera indirecta en el mercado, lamentablemente para sorpresa del autor del impuesto Tobin su idea fue empezada hacer utilizado por grupos anti globalización y de altermunismo.

En el caso de América latina podemos señalar el tratamiento que poseen los fines parafiscales, encontramos a la República del **Ecuador**, en su ordenamiento coexiste sin ningún problema fines parafiscales que gravan una misma actividad relacionada, tal como menciona Lazo Saponara, como las transferencias financieras gravadas por impuestos similares a la tasa Tobin y a nuestro ITF<sup>38</sup>; continuando en **Argentina**, los fines extrafiscales son aceptados al igual que su uso, pero los legisladores argentinos reconocen el peligro que podría con llevar al abuso de estos, es por tal razón que optaron en reducir su injerencia en los impuestos, y plasmar principalmente en los tributos aduaneros y estímulos a la exportación, a través de la instauración fines proteccionistas para la industria argentina tal como nos señala la tratadista argentina Catalina Garcia Viscaino, en su obra “*Derecho*

---

<sup>37</sup> RODRIGUEZ SUANZES, PABLO, El mundo.es, Economía, 2012/01/29, <http://www.elmundo.es/elmundo/2012/01/28/economia/1327774109.html>, revisado en fecha 12/10/2016

<sup>38</sup> Ibídem Lazo Saponara

*Tributario: Parte General III*<sup>39</sup>; en el caso del país de **Chile**, mantiene en su constitución política de manera expresa el principio de neutralidad impositiva pero al igual que los otros países reconocen la utilización de tributos con fines extrafiscales y al igual que Argentina, Chile ha optado que estos fines se encuentren en exenciones y créditos como herramienta económica e incentivo a la inversión, tal como nos indica José Luis Zavala Ortiz, en su “*Manual de Derecho Tributario*” (ZAVALA ORTIZ, 1998).

A modo de una reflexión final los tributos con fines extrafiscales en el derecho tributario moderno, tienden a ser evaluados en base a criterios de costo-beneficio a favor del estado que los implementa, tal como lo menciona Lazo Saponara, si estos resultan ser favorables como una herramienta de política económica, el uso de esta norma legitimaría su uso ya que este respondería ante el bienestar general de la población, pero el autor nos indica que no importa el fin si esta afecta derechos reconocidos por la constitución debe ser siempre cuestionado, línea de pensamiento con la que el investigador de la presente tesis concuerda; el autor termina señala lo dicho por el maestro Perfecto Yebra Matul Ortega:

*“Sin que nos opongamos a la utilización del impuesto con fines no fiscales, si creemos que se deben señalar los peligros del impuesto extrafiscal si no se coordina adecuadamente con las demás instituciones tributarias, dentro de la unidad que constituye todo el edificio. Por eso repetimos nuestro convencimiento de lo que ya dijimos hace tiempo: Impuestos con fines no fiscales serán siempre posibles siempre que se respeten los principios de legalidad y sobre todo de justicia fiscal sino será cualquier otra cosa menos impuestos.”*<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> García Viscaino, Catalina, Derecho Tributario: Parte General III, 1997

<sup>40</sup> Ibídem Lazo Saponara

#### IV. PRINCIPALES TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERU: EVALUACION Y ANALISIS

##### 1. El Perú y los tributos con fines extrafiscales

El Perú como un Estado moderno en la actualidad es consciente de la existencia de situaciones irregulares y negativas para la población, como la desaceleración de la economía, incremento de la informalidad laboral, excesivo consumo de bebidas alcohólicas etc.; por tal motivo los gobiernos de turno buscan dar soluciones a través de distintas actividades, dentro de estas acciones, resalta la política fiscal que son todas aquellas medidas y decisiones principalmente de corte económico que buscan dar solución a problemas con origen en el mercado o aquellos de corte social que influyen en la económica del país; es necesario recalcar que el Estado no puede intervenir de manera directa y absoluta para tratar de cambiar esta realidad debido a sus propias limitaciones, impuestas a este por la propia Constitución Política, por lo que se ha visto en la necesidad de buscar alternativas; y una de estas la ha encontrado en el Derecho Tributario Moderno y sus postulados, el cual sostiene que los tributos no son normas meramente instrumentales sino que a través de ellos es factible una intervención indirecta en la vida económica del país y en la conducta de la población, a través de la creación y aplicación de tributos con fines extrafiscales.

Tal como ha sido mencionado en capítulos anteriores, el Estado como un ente jurídico y único, posee el denominado ius imperium, y una de sus manifestaciones de este, es la potestad tributaria, que es una cualidad única e intransferible la cual le permite crear y regular las distintas especies tributarias que conviven en nuestro ordenamiento legal, esta cualidad se encuentra señalada en el art.74° del cuerpo constitucional; pero se

encuentra limitada por los principios del derecho tributario, especialmente por el de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y el de igualdad los cuales son garantías a los contribuyentes, para evitar ejercicios abusivos de la administración del Estado; pero cabe hacernos la siguiente pregunta, considerando la existencia de los límites y la importancia de estas especies tributarias como medio para resolver conflictos y situaciones adversas para la población, ¿está haciendo el legislador peruano un trabajo a conciencia en la creación de estos tributos especiales?, para responder esta interrogante debemos tomar en cuenta que no son noticias nuevas las constantes críticas que reciben nuestros legisladores al emitir normas, ya sean con contenido económico o no, por otro lado la opinión de los doctrinarios peruanos sobre este tema es muy dividida; tenemos por ejemplo la posición esbozada por el maestro Cesar Arroyo Landa, y compartida por el Tribunal Constitucional, el cual considera que se ha estado haciendo un buen trabajo en la creación y aplicación de estos dispositivos legales, fundamentado su posición en la necesidad de buscar una solución a problemas económico/sociales como evasión fiscal, lavado de activos, promoción del turismo, entre otros; y sustentado esto en relación al principio de generalidad y principio solidaridad contenidos en la constitución; en contra posición otros autores como Jorge Bravo Cucci, indican que el Estado al momento de materializar estos tributos a la realidad peruana están afectando de manera negativa e injustificada el patrimonio de los contribuyentes, ellos consideran que no es suficiente fundamento de priorizar el fin extrafiscal al recaudatorio sino que este debe estar acorde a los principios constitucionales y no al revés, es decir los principios constitucionales adecuarse a estos nuevos tributos; otro punto que sostienen los defensores de este pensamiento son que el legislador, ya sea por la complejidad o dificultad que significa entender algunos limitantes como la capacidad contributiva, prefieren dejarla de lado y no considerarla al momento de la formulación de estas normas jurídicas, sin tomar en cuenta que los principios tributarios son una unidad y el no obedecer a uno de estos genera la afectación de los otros en mayor o menor grado; otra crítica que

señalan estos pensadores a la actividad de los legisladores es en la elección de supuestas manifestaciones de riqueza, que en la realidad no constituyen como tal, ya que si bien podrían dar apariencia de riqueza, estas no podrían estar más alejadas de la realidad.

Por lo tanto, para responder la pregunta anteriormente formulada, el autor de la presente investigación sostiene que debe dársele un enfoque distinto ya que no se puede responder generalizando, debido que existen tributos con fines extrafiscales que son utilizados y han sido creados de una manera correcta, es decir cumplen con una finalidad recaudatorio y a la vez satisfacen la finalidad parafiscal; al igual que existe tributos que afectan el patrimonio y que gravan acciones o actividades que no son manifestaciones de riqueza; tomando en consideración esto, el autor de la presente tesis sostiene que se debe realizar una evaluación y análisis de los principales tributos extrafiscales.

## **2. Principales Tributos con Fines Extrafiscales en la normatividad peruana**

De una rápida revisión a la normatividad tributaria podemos observar que el Estado Peruano ha optado por ver en los impuestos como el medio idóneo para poder introducir en la realidad peruana los fines extrafiscales, pero ¿a qué se debe esta decisión?; para dar respuesta a esta interrogante es menester recordar que en primer lugar, en el Perú coexisten tres especies de tributos: 1º) los impuestos, 2º) las tasas y 3ª) las contribuciones, de las especies mencionadas, el investigador del presente trabajo sostiene que el Estado peruano eligió a los impuestos como las principales candidatos para que en su estructura puedan llevar un fin distinto a la recaudación , y esto se debe a que el impuesto a diferencia de las otros especies tributarias grava a una generalidad de contribuyentes, ya que el tratamiento de los impuestos solo reclama que se genere la hecho gravado para que el impuesto pueda ser exigido por parte de la administración tributaria, además de no existir contraprestación alguna del Estado hacia el contribuyente; a diferencia las

tasas, reclaman por parte del Estado la utilización de un bien y servicio para ser exigible y estos no son utilizados por toda la mayoría de los contribuyentes, un ejemplo simple podría ser la tasa para el uso del camal municipal, esta tasa solo será usada por personas inmersas en el rubro ganadero; por otro lado las contribuciones son aquellos producidos por la realización de obras públicas o estatales, además estas no afectan a la totalidad el país sino estas solo poseen efectos legales dentro de su ámbito de aplicación el que se encuentra limitado comúnmente al de las municipalidades de donde pertenezca el contribuyente, por lo tanto al variar el ámbito de aplicación el monto de esta también varía dependiendo de la zona.

En segundo lugar, se llegó a la conclusión, que la otra razón por la que los impuestos fueron elegidos como medio instrumental para el cumplimiento de políticas fiscales a través de la utilización de los fines no recaudatorios es por la gran cantidad de ingresos que proveen al tesoro público, tributos como el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas representan una gran parte de lo recaudado; agregando que el destino de lo recaudado por los impuestos entra de manera directa a las arcas del tesoro público y es distribuido a obras, servicios y otras actividades para todo el país.

Y para finalizar la tercera razón, según el autor de la presente tesis, correspondería al origen de los impuestos, como se ha mencionado en el capítulo de la Potestad Tributaria, los impuestos nacen de una ley, la cual es debatida y aprobado por nuestro Poder Legislativo, esto nos indica que nuestros representantes al momento de expedir normas, estas han sido analizadas de manera cuidadosa por medio de un equipo técnico de profesionales y tomando en cuenta los intereses de las personas que los eligieron, mientras cabe la posibilidad que en la creación de tasas sobre derechos aduaneros, como un ejemplo, los cuales son facultad del Poder Ejecutivo, prevalezcan más criterios económicos y no se toman en cuenta las realidad de las personas en el país; o por otro lado citando un segundo

ejemplo puede existir una carencia técnica y profesional al momento de emitir normas municipales con contenido tributario.

Continuando con el desarrollo del tema, para identificar estos tributos nos conviene analizar los resultados provistos por la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria), en su Cuadro N°4 referente al tema de Ingresos Tributarios del Gobierno Central, del Memorial Anual del año 2014, se puede observar que el total recaudado de impuestos en el año 2013 y 2014 asciende respectivamente a s/ 89,398 millones de soles y s/ 95,389 millones de soles, estas cantidades son principalmente aportados por los siguientes conceptos: 1) **El impuesto a la Renta**, con sus cinco categorías han aportado s/ 36,512 millones de soles y s/ 40,157 millones de soles, respectivamente en los años 2013 y 2014, representando en el 2013 un 40,84% del total de ingresos y en el año 2014 un equivalente al 42,1% del total<sup>41</sup>; el impuesto a la renta es una contribución eminentemente recaudatoria, y solo busca generar ingresos para el gobierno central, pero es importante señalar que a finales del año 2014, se emitió la ley N°30296 “*Ley que promueve la reactivación de la economía*”, la cual ha modificado entre otras cosas las tasas del impuesto a la renta, estas modificaciones serán discutidas en el presente trabajo en puntos posteriores a razón de crítica a esta norma; 2) el segundo concepto proviene de los ingresos generados por los tributos que gravan la producción y el consumo, siendo estos el **Impuesto General a las Ventas (IGV)**, y el **Impuesto Selectivo al Consumo**, los cuales en los años 2013 y 2014 han generado ingresos de s/ 47,819 y s/ 5,480 millones respectivamente para el primer periodo; y s/. 50,352 y s/ 5,135 millones para el segundo periodo respectivamente siendo un equivalente de 52% de los ingresos totales de ambos años; de este segundo grupo de ingresos, el IGV es un impuesto eminentemente recaudatorio a diferencia del Impuesto Selectivo al Consumo el cual además de gravar ciertos bienes busca

---

<sup>41</sup> SUNAT, Plan Estratégico - memoria 2014, <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2014.pdf>

promocionar el ahorro y reducir el consumo de ciertos productos como el alcohol y los cigarrillos calificando, así como un tributo con fin extrafiscal. Y finalmente un tercer grupo distinto es considerado en los ingresos tributarios como **Otros Ingresos**, los cuales además de estar destinados como ingresos del tesoro público y destinado también a otros organismos, siendo los que más destacan Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística, e Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) siendo los impuesto con fines extrafiscales más representativos por el desarrollo doctrinario y discusiones generadas por los mismos en torno a su legalidad.

Teniendo en cuenta estos impuestos mencionados se procederá a analizarlos ya que ha visión del investigador son los más representativos e importantes.

### 3. Impuesto Selectivo Al Consumo (ISC)

#### 3.1 Antecedentes Legislativos

La imposición a los procesos económicos de consumo no es única ni propia del Perú, esta se encuentra desarrollada en varios países del mundo, ya que esta significa un ingreso considerable a las arcas del Estado, el maestro Cesar Rodríguez Dueñas nos señala el desarrollo que estos sufrieron, apareciendo por primera vez en Alemania en el año 1919, siendo ideada en su esquema básico por Wilhelm Von Siemens, con el pasar del tiempo este esquema fue introducido a las distintas naciones del mundo, siendo Francia la primera en introducirla en su normativa en 1954, más tarde países como Japón y países miembros de la Comunidad Europea introducen a su legislación tributos que gravan el valor agregado a las ventas de productos y bienes; en el caso de América Latina, el primer país en adoptar este medio de recaudación fue Brasil<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> Rodríguez Dueñas, Cesar, La Imposición al Consumo en el Perú: Análisis y Perspectivas, 1999, págs. 161-194

Centrándonos ahora en el territorio peruano, Rodríguez Dueñas nos indica, que la imposición al consumo se dio con la ley 9962, el Impuesto a los Timbres Fiscales, el cual consistía en el pago de tasas específicas de productos como el alcohol y tabaco los cuales portaban un sello específico provisto por el Estado para su comercialización, además este gravaba todos los movimientos de fondos dinero, este tributo era considerado negativo ya que afectaba el íntegro del precio y sin posibilidad de devolución; más tarde este es derogado por el Decreto Ley 19620, Impuesto a los Bienes y Servicios, en el año 1973; dicho impuesto gravaba la transferencia de bienes al nivel de producción de fábrica y también incluía estas actividades de construcción, con el pasar de los años se fueron produciendo modificaciones que introdujeron una suerte de técnica de valor agregado pero todavía en un estado muy insipiente; no es sino hasta el año 1982, con la entrada del Decreto Legislativo 190, donde por primera vez se introduce a la normatividad un impuesto general al consumo y un impuesto selectivo al consumo, dicho modelo se ha mantenido hasta la actualidad por medio del Decreto Legislativo 775 publicado el 31 de diciembre del 1993 y sus subsecuentes modificaciones.

### **3.2 Naturaleza del Impuesto Selectivo al Consumo**

Tomando la base de lo indicado en el punto anterior podemos identificar al Impuesto Selectivo al Consumo, como uno de los impuestos que gravan la actividad del consumo, pero para diferenciarlo de su gemelo normativo, el IGV, hay que centrarnos en las naturalezas de estos dos impuestos, para lo que es necesario consultar a los doctrinarios; el maestro Mario Alva Matteuci nos señala que la diferencia de estos dos impuestos, el IGV es un impuesto plurifásico, es decir, el IGV se encuentra presente desde el inicio de la actividad económica y gravando cada una de las etapas hasta la llegada del consumidor final; a diferencia el

Impuesto Selectivo al Consumo es un impuesto monofásico, por lo tanto este solo ejecuta sus efectos en una sola faceta de la actividad económica, además nos cita lo señalado por el maestro Zolezzi Moller:

*“(…) grava el producto, bien o servicio en una sola etapa del proceso de producción y distribución. Se trata de un impuesto único que puede ser exigido en la venta efectuada por el fabricante, en la fase del comercio al por mayor, cuando se efectúa la transferencia al minorista, o en la fase del detallista o comercio al por menor cuando el producto es vendido al consumidor final”<sup>43</sup>*

Pero es importante establecer que el ISC, no es el único impuesto monofásico que existe en nuestro ordenamiento jurídico tributario, otros como el impuesto al rodaje, o el impuesto a la venta de arroz pilado.

Además, es necesario señalar que el Impuesto Selectivo al Consumo no afecta a todas las operaciones, a diferencia del IGV, este solo afectara a los bienes y productos que se encuentren señalados los apéndices de la ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, citando como ejemplo venta de vehículos usados, venta de bebidas rehidratantes, venta de alcohol etílico, entre otros. También es imprescindible señalar que las tasas de aplicación para las presentes operaciones varían de a producto, a diferencia del IGV que posee una tasa única para todas las operaciones gravadas por él.

---

<sup>43</sup> ALVA MATTEUCCI, MARIO, Pautas para Entender el Impuesto Selectivo al Consumo ISC, 2013/06/05, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/06/05/pautas-para-entender-el-impuesto-selectivo-al-consumo-isc-a-prop-sito-de-la-reciente-modificaci-n-de-las-tasas-a-los-licores/>. Consultado el 22/10/2016

### 3.3 Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria

La estructura de un impuesto reside en su hipótesis de incidencia tributaria tal como se ha señalado en el primer capítulo de la presente investigación, teniendo en consideración esto se debe analizar los artículos 50° al 61° del Texto único ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

El primer aspecto a analizar de la hipótesis de incidencia tributaria corresponde al **Aspecto Material**, este punto corresponde al comportamiento o a la acción gravada por el impuesto, el art°50 de la ley nos indica el ISC, grava las ventas en el país tanto al nivel de producción de los productos señalados en sus apéndices, como la venta bienes importados y la realización de juegos de azar; para un mejor entendimiento la norma nos indica revisar el art.3 de la ley, la cual señala que se debe entender el concepto de venta:

*“Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas para las partes. Se encuentran comprendidas en el párrafo anterior las operaciones sujetas a condición suspensiva en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del bien. También se considera venta las arras, depósito o garantía que superen el límite establecido en el reglamento”*

El segundo aspecto analizar corresponde **Aspecto Espacial**, de la lectura de la ley en su art.1° nos indica que las ventas producidas por dentro del territorio peruano se encuentran afectas al IGV, es decir su ámbito de aplicación se encuentra dentro del territorio nacional, por lo que es correcto concluir que el ISC al ser su gemelo normativo y gravar el consumo, también posee un su ámbito

espacial similar el cual corresponde al territorio nacional. Referente al **Aspecto Temporal**, el art. 52° no indica lapso temporal para que esta se produzca, por lo que se puede concluir que el tiempo del ISC, es al momento de realizarse la operación. Respecto al **Aspecto Personal**, el cual nos servirá para identificar a los sujetos activos como pasivos de la relación jurídico tributaria, respecto al primer punto, al ser un impuesto el sujeto activo vendría ser el Estado y con respecto al segundo punto el art. 53° y 54° de la ley nos indica que sujetos se encuentran afectos al ISC, siendo los productores, a las empresas vinculadas económicamente, los importadores y a personas o entidades autorizadas para realizar juegos de azar y apuestas

Y para finalizar el **Aspecto Cuantitativo**, el art 55° nos indica que para determinar la base imponible previamente debe identificarse el tipo de bien que se está grabando, ya que la presente ley reconoce distintos tipos de sistemas para el cálculo de esta, siendo el primero desarrollado a) el sistema de valor, el cual nos establece que la base imponible será calculada por el valor de venta de los bienes, en el caso de importaciones se deberá considerar el valor de aduana, los derechos de importación pagados y otros exigidos por ley, en caso de juegos de azar, esta se calculara en base de la diferencia entre lo percibido como ingreso en un periodo de un mes y total de premios concedidos en dicho mes; b) el segundo sistema corresponde al específico el cual se calcula en base al volumen y a los valores establecidos por el MEF, y c) el tercer sistema corresponde al Valor según el Precio de Venta al Público sugerido por el productor o importador, este precio de venta debe comprender también los tributos que afectan a dicho bien y debe considerarse lo señalado por el MEF la base de referencia proporcionada por este ministerio. Continuando con el aspecto cuantitativo la tasa aplicarse, como se ha mencionado antes varía dependiendo del producto, a diferencia

del IGV, que posee una tasa única del 18% para todas sus operaciones, el ISC posee una tasa distinta por anexo y por bien gravado.

### 3.4 Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento

Como sabemos el ISC, grava determinados productos con una tasa extra a diferencia de otros, la razón por tal motivo recae en que estos productos en si no son negativos, pero el consumo y adquisición desmedida de estos afecta de manera negativa a los consumidores pudiendo afectar la economía de los individuos al no permitir un ahorro en su dinero o incluso afectar la salud de estos al producir dependencias al tabaco y alcohol que pueden generar enfermedades como cáncer; Bravo Cucci nos señala que el ISC grava aquellos bienes suntuarios, es decir no esenciales, como alcohol, tabaco o combustibles, incluyendo los juegos de apuestas, justificando que tal impuesto al generar un incremento en el valor a pagar produce efectos regresivos desincentivando el consumo de estos.<sup>44</sup>

Habiendo identificado que el ISC, busca la reducción del consumo de bienes que generen efectos negativos en la sociedad, corresponde analizar ahora como se está llevando a cabo, para tal motivo se analizara uno de los principales productos gravados además de presentar la mayor cantidad de variaciones en los últimos años de sus tasas de impuesto y ser aquellos productos que han generado problemas sociales y un gasto fuerte para el Estado peruano, los cuales son las bebidas alcohólicas.

En los últimos años el Perú ha optado por tomar medidas que reduzcan el consumo del alcohol como el del tabaco, respecto al alcohol, este ha sido identificado como una de las principales causas

---

<sup>44</sup> <sup>44</sup> Bravo Cucci, Jorge, Los Fines Extrafiscales de los Tributos, Foro Jurídico, 2014, pág. 239

de accidentes de tránsito en el Perú por el MINSA (Ministerio de Salud), de las cifras aportadas, un total de 8,929 accidentes de tránsito fueron producidos por el consumo del alcohol principalmente en las ciudades de Lima, Arequipa y Huancavelica en el año 2012<sup>45</sup>, ante esta situación, el gobierno de dicho periodo opto por la modificación en el sistema de cálculo de la base imponible de las bebidas alcohólicas, por medio del Decreto Supremo N° 092-2013-EF publicado el 14 de mayo del 2013, cambiando a un sistema mixto donde la tasa a pagar se calcula en base al grado de alcohol en la bebida, incrementándose la tasa de un 20% a un 25% para este bien; por medio de esta medida se esperaba reducir el consumo de las bebidas con un alto grado de alcohol, lamentablemente el fin extrafiscal perseguido no se ha cumplido, a un año de la entrada en vigencia de las modificaciones al ISC sobre las bebidas alcohólicas, la OMS (Organización Mundial de la Salud), público un informe, en el cual revelo que el Perú ocupa el sexto lugar dentro de América de Latina de los países donde el consumo de alcohol es alto<sup>46</sup>, esto nos indica que el incremento a la tasa no influencio en la población de la manera deseado, por el contrario se ha producido un incremento en el consumo de este producto; otro aspecto negativo de importancia es el señalado por el SNI (Sociedad Nacional de Industrias), cuyas declaraciones nos indican que desde la entrada del nuevo sistema de cálculo del ISC, las empresas formales productoras de bebidas alcohólicas han reducido 10% sus ventas debido a la necesidad de elevar el costo de venta, pero dicho incremento no ha sido el único factor que ha influenciado, también sostiene que desde la entrada de este nuevo sistema, la informalidad en dicho sector ha aumentado en un 34%, el representante del SNI, termino señalando que dicho sistema es defectuoso ya que el Estado no ha considerado

---

<sup>45</sup> LA REPÚBLICA, Más de 8 mil accidentes de tránsito se registraron por ingesta de alcohol en el 2012, 2012/12/04

<sup>46</sup> EL COMERCIO, Perú, el sexto país con mayor consumo de alcohol en la región, 2014/05/12

que el 88% del consumo de alcohol en el Perú corresponde a la cerveza y el 4% solo corresponde a bebidas con un grado de alcohol superior<sup>47</sup>. (GESTION, 2014).

Habiendo explicado la situación de las bebidas alcohólicas y el ISC en el territorio peruano, es posible aplicar la frase “*el remedio fue peor que la enfermedad*”, ya que hemos podido observar que si bien el Estado tiene una razón justificada que es la lucha contra el excesivo consumo del alcohol, este ha enfocado de manera errónea sus medios para regularlo, ya que no aumento la tasa del ISC en la cerveza, la cual es la bebida con mayor circulación y consumo, sino que alejado de la realidad decidió aumentar la tasa en las bebidas con un grado mayor de alcohol teorizando que a mayor grado de alcohol en la bebida mayor es la venta de este, lo que ha resultado en el aumento del consumo de este y de la informalidad dentro del territorio peruano.

Hay que tomar en consideración que, a inicios del presente año, el Ejecutivo ha vuelto a modificar tasas del ISC, en este caso corresponde a las tasas de los cigarrillos y el tabaco, siendo estas elevadas hasta un 157%, esto se ha originado a pedido MINSA y en recomendación a lo señalado por la OMS (Organización Mundial de la Salud), para disminuir el consumo de los cigarrillos en los jóvenes y además buscar la reducción de enfermedades de los pulmones para así reducir los gastos en tratamientos que el Estado debe asumir. (GESTION, 2016)<sup>48</sup>, si bien no es posible pronunciarse sobre el cumplimiento del fin parafiscal en el presente caso, podemos llegar a la conclusión que de no haberse evaluado de manera correcta como en el caso del alcohol, podría esta situación

---

<sup>47</sup> GESTION, SNI: *Precio de licores sube e informalidad se incrementó por cambios en ISC*, 2014/10/23

<sup>48</sup> GESTION, *Gobierno elevó impuesto ISC a los cigarrillos en 157% ¿en cuánto subirá el precio de venta*, 2016/05/05

llevar consecuencias negativas para el mercado y los productores de estos bienes.

### **3.5 Principios afectados por el Impuesto Selectivo al Consumo**

Habiendo desarrollado los temas de antecedentes, naturaleza, hipótesis tributaria y el fin extrafiscal del Impuesto Selectivo al Consumo, lleva a preguntarnos qué principios del derecho tributario pueden haber sido afectados o inobservados al aplicarse este impuesto; a opinión del investigador tomando como base el caso del aumento de las tasas a las bebidas alcohólicas, considero que el primer principio en verse en cierto grado afectado correspondería al Principio de No Confiscatoriedad, tal como ha sido mencionado en el periódico Gestión, estas empresas han presentado si bien no pérdidas, si han obtenido alertas en la producción que podrían llevar a que aún futuro de mantener medidas iguales estas afecten el patrimonio para poder cancelar el tributo; el segundo principio afectado considero que corresponde al Principio de Igualdad, en el caso analizado si bien el Estado ha buscado la reducción del consumo de alcohol, este solo aplica dicha medida a las bebidas con un grado de alcohol superior a la cerveza sin considerar que esta es la más consumida, generando claramente una desigualdad injustificada entre los dos productos; y finalmente el ultimo principio que considero se ha afectado correspondería al Principio de Seguridad Jurídica, en el aspecto de la creación de la norma o modificación , como se ha mencionado el capítulo de los límites de la Potestad Tributaria sobre la Seguridad Jurídica, señalamos lo dicho por el maestro Calvo Ortega quien considera que la correcta creación de la norma y sus subsecuentes modificatorias deben realizarse con un adecuado criterio para el adecuado cumplimiento de este principio, en el presente caso se ha podido observar que el Ejecutivo no ha analizado de manera correcta la realidad peruana, en donde el consumo de la cerveza corresponde el 88% del consumo

del alcohol en Perú, sino muy por el contrario decidió afectar al 4%, ya que el Estado supuso que el grado de consumo del alcohol es directamente proporcional al grado del alcohol en la sustancia.

#### **4. Impuesto Temporal A Los Activos Netos (ITAN)**

##### **4.1. Antecedentes Legislativos**

El Impuesto Temporal a los Activos Netos, no es el primer ni el único intento del Estado en intentar gravar los activos netos de las contribuyentes, sin embargo, el ITAN, es el primero de este tipo en haber sido considerado como legal y constitucional por nuestro Tribunal Constitucional, los anteriores impuestos que gravaban los activos netos fueron considerados inconstitucionales por esta Instancia; estos cuerpos normativos fueron el Impuesto Mínimo al Renta, y el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, para un mejor estudio del ITAN, en el presente tema desarrollaremos estos antiguos impuestos que gravaban los activos netos para tener un mejor entendimiento del ITAN y de lo que representa en la actualidad.

**El Impuesto Mínimo a la Renta**, fue un impuesto controversial desde su promulgación el 30 de diciembre del año 1991, tomando en cuenta el contexto social de la época, en la cual el Perú se encontraba, combatiendo las malas decisiones económicas de anteriores gobiernos como el combate contra el terrorismo, ante tal situación el gobierno de turno por medio de un decreto supremo de emergencia, aprovecho y obligo a los contribuyentes a someterse al Impuesto Mínimo a la Renta el cual gravaba el 2% de los activos netos de los contribuyentes afectos a la tercera categoría del impuesto a la renta, Juan Rafael Peña Vera nos señala en su artículo “ *Impuesto Mínimo a la Renta: A razón de una acción de*

*Amparo*”<sup>49</sup>, que una de los temas más controvertidos de dicho impuesto recaía en la determinación de la base imponible, el cual estipulaba que se calculaba en base al valor actualizado de los activos netos al 31 de diciembre de cada año, pero la base solo consideraba los activos de la empresa no pudiendo deducirse algún tipo de pasivo además que las excepciones para la inaplicación de dicho impuesto eran muy difícil de configurarse en la realidad; el segundo tema de discusión de este impuesto recaía en la alta tasa del 2%, esta era un tasa muy alta en comparación con otras, esto generaba que los contribuyentes afectos a este impuesto reduzcan su patrimonio para poder pagar dicho tributo; el autor además nos indica que el razón de existencia de este impuesto se encontraba justificada en la coyuntura económica de ese entonces, ya que nos encontrábamos con deficiencias en la administración de los tributos y un claro déficit fiscal, viendo como una única salida la creación de un impuesto que gravaba la posibilidad de riqueza, convirtiéndose así en un impuesto de fácil recaudación pero sin considerar los principios del Derecho Tributario, al contrario de este pensamiento el autor nos cita lo señalado por el vocero del Fondo Monetario Internacional (FMI) de aquel entonces Vito Tansi quien a su parecer esta especie tributaria era útil y justificada por que combatía la evasión fiscal, estas declaraciones son criticadas por el autor del artículo al considerar que se estaba sancionando y a afectando el patrimonio de todas las empresas porque solo algunas evadían impuestos.

Ante esta situación varias empresas interpusieron una acción de Amparo, en la cual solicitaban que se declare inconstitucional dicha norma por afectar los derechos no confiscatoriedad, igualdad ante la ley, y de libertad de empresa entre otros el año 1996, el Tribunal

---

<sup>49</sup> PEÑA VERA, JUAN RAFAEL, Impuesto Mínimo a la Renta: A razón de una acción de Amparo, Derecho y Sociedad, 1996, págs... 296 - 303

Constitucional resolvió en su sentencia N° 646-1996, señaló que el Impuesto Mínimo a la Renta es inconstitucional por gravar un hecho que no califica como una manifestación de riqueza. De esta manera dicho impuesto fue expulsado del ordenamiento jurídico pese a esto la intención del Estado persistía en buscar medios para generar una recaudación “fácil”. Similar suerte ha sufrido el **Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta**, ya que, igual que el caso anterior el Estado por medio de su potestad tributaria gravó la posibilidad de riqueza en vez de un correcto índice de riqueza, por tal motivo el Tribunal Constitucional resolvió en la sentencia N° 0033-2004, declarar la inconstitucionalidad de este anticipo de pago, en dicho caso señaló que el tributo si grava renta, el anticipo también debe gravar renta, mas no patrimonio o la posibilidad de renta, concluye señalando el Tribunal Constitucional que:

*“(...) siendo inconstitucional el Impuesto Mínimo a la Renta en los casos en los que no existe renta, con mayor razón lo es el AAIR pues éste resulta exigible a pesar que bajo ningún supuesto de aplicación se genera una renta o ganancia.”*

Por lo tanto, habiendo desarrollado casos donde el Estado ejerciendo su potestad tributaria intento gravar los activos netos de las empresas, y subsecuentemente estos fueron declarados inconstitucionales por el máximo intérprete de la constitución en el Perú, Tribunal Constitucional, cabe preguntarnos por qué en la actualidad sigue existiendo un tributo que grava activos netos, es decir la posibilidad de riqueza mas no una manifestación de riqueza.

#### 4.2. Naturaleza del ITAN

El Impuesto Temporal a los Activos Netos, es un impuesto creado mediante la ley 28424 el 30 de diciembre del año 2005 para que

inicio sus efectos el 1 de enero del siguiente año fiscal, es considerado un tributo patrimonial ya que grava los activos netos de aquellas empresas, cuyos activos al finalizar el año fiscal poseen un valor superior al millón de soles, continuando con lo señalado en la ley, esta nos indica que el ITAN también juega una suerte de pago de reserva en caso de incumplimiento del Impuesto a la Renta, por lo tanto, lleva a preguntarnos ante que figura jurídica realmente nos encontramos, estamos frente a un impuesto autónomo e independiente o nos encontramos con un sistema de aseguramiento pago similar al régimen de percepciones del IGV y que solo pose apariencia de tributo; para resolver dicha interrogante es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 03797-2006 PA/TC, considera que el ITAN, es un impuesto autónomo distinto a sus antecesores, ya que este no se origina del Impuesto a la Renta, sino, este posee una relación indirecta con la Renta, es necesario señalar que el investigador discrepa en la posición tomada por el Tribunal Constitucional, ya que en primer lugar si este es autónomo, es decir que trabaja por cuenta propia, del Impuesto a la Renta, cual es la razón para que este funcione como medio de aseguramiento de pago, tal como es señalado en su art. 9, de ser un impuesto autónomo este no tendría que tener influencia alguna de otros impuestos y a la vez no influir en otros impuestos, el segundo punto discrepante recae en que el Tribunal Constitucional niega la naturaleza de la relación los activos netos con la renta, si bien es cierto que en la realidad hay activos netos que no ejercen una función en el proceso de generación de renta, citando como ejemplo, podríamos mencionar vehículos motorizados destinados al traslado de los ejecutivos y gerentes de una empresa industrial de algodón; esta no es la norma general, más bien debería ser considerada como una excepción a la norma, ya que en la mayoría de casos de los activos netos de las empresas y la utilización de estos son lo que les genera los ingresos,

por lo tanto considerar que la relación es indirecta, sería negar la realidad, pues en la mayoría de los casos los activos netos son generadores de renta; también se discrepa respecto al patrimonio como índice de riqueza de manifestación de capacidad contributiva ya que este es un índice muy ambivalente y en algunos casos no demuestra la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

Para finalizar la presente sección, se debe hacer un pronunciamiento respecto a la temporalidad del ITAN, simplemente observando las siglas podemos identificar la original intención del legislador, al idearlo solo como un impuesto de vida corta, esto puede confirmarse en el texto original en su artículo 11º, en el cual se estableció que el ITAN, solo tendría vigencia hasta el 31 de diciembre del 2006, pero durante su vigencia natural el legislador decidió ampliar el plazo de este, en un primer momento ampliándolo hasta el 31 de diciembre del 2007, a través de la ley 28929 “Ley del Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2007”; en la actualidad el ITAN, se mantiene como un impuesto vigente, y de temporalidad periódica. Por lo tanto, podemos concluir que el ITAN, es una suerte de fusión entre el Impuesto Mínimo a la Renta y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta, podríamos tratar de definirlo como una forma de aseguramiento de pago con apariencia de impuesto y de carácter periódico que grava los activos netos de las empresas.

#### 4.3. Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria

Podemos establecer de la ley N°28424 los siguientes aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, el primer aspecto corresponde al **Aspecto Material**, el cual debe ser entendido como aquellas acciones, bienes o comportamientos que son gravados por el impuesto, en el presente caso, conforme al artículo 1º, el ítem

gravado son los Activos netos de las empresas, continuando el siguiente tema a desarrollar es el **Aspecto Espacial**, podemos inferir del segundo artículo de la ley del ITAN, que el ámbito de aplicación del ITAN corresponde al territorio peruano ya que considera afectos a los sujetos afectos a la tercera categoría del Impuesto a la Renta y aquellas empresas extranjeras que realizan actividad en el Perú; en el **Aspecto Temporal** la ley señala en su artículo primero que la obligación será exigible el 1ro de enero de cada año, por lo que corresponde señalar que este impuesto es una obligación periódica ya que el hecho goza una continuidad en el tiempo; el siguiente aspecto analizar corresponde al **Aspecto Personal**, por medio de este aspecto podemos identificar a los sujetos de la obligación, el ITAN al ser un impuesto, el Estado siempre será el sujeto activo en esta relación obligacional, respecto a los sujetos pasivos de la obligación y conforme a la ley vendrían a ser a todas aquellas empresas que se encuentran dentro del Régimen General del Impuesto a la Renta, se prevé la condición de que dichas empresas hayan iniciado actividades con fecha anterior al 1 de enero del ejercicio correspondiente, la norma también agrega que se encuentran afectos los sujetos al Régimen de la Amazonia, Régimen Agrario, aquellos establecidos en zona de frontera, y debiendo también considerarse a las empresas extranjeros que realicen actividad a través de sucursales y agencias, por lo tanto podemos inferir que no se encuentran afectos todos aquellos que pertenecen a un régimen especial de renta como los sujetos al RUS (Régimen Único Simplificado) o al RER (Régimen Especial de Renta); y para finalizar el presente tema corresponde señalar el **Aspecto Cuantitativo**, para determinar la base imponible la norma en su cuarto artículo nos señala que se deberá la calcular la base tomando el valor de los activos netos que se encuentran consignados en el balance general al momento del cierre, es decir al 31 de diciembre del periodo correspondiente, pero a diferencia

de los anteriores tributos que gravaban activos netos como el Impuesto Mínimo al Renta, el ITAN nos permite deducir ciertos conceptos, los cuales se encuentran señalados en el art.5 de la ley, podemos mencionar algunos como acciones y participaciones sujetos al impuesto a la renta, maquinarias que no superan los 3 años de antigüedad, provisiones que realizan las empresas, entre otros, una vez conocido el valor de los “activos verdaderamente netos” esta se aplicara la tasa de 0.4% sobre dicho monto.

#### **4.4. Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento**

Tomando en consideración los temas anteriores y en especial la sentencia N°03797-2006 AA, es posible identificar la finalidad extrafiscal del Impuesto Temporal a los Activos Netos, siendo esta la lucha y reducción, de la elusión y evasión fiscal a través del ejercicio de control y censo sobre el patrimonio de los contribuyentes afectos a la tercera categoría del régimen general a la renta; es menester establecer que el presente fin es noble, ya que la evasión y elusión fiscal producen efectos negativos en las sociedad, ya que al reducirse los ingresos percibidos por el Estado, esto produce que se disminuya el número de servicios brindados, a la par de reducir el número de obras de infraestructura y modernización además de afectar a la mantención del aparato estatal, pero aun siendo este de importancia, el Estado al ejercer la Potestad Tributaria para cumplir dicho fin, este no puede descuidar los derechos y garantías fiscales de los contribuyentes afectados a esta imposición y no puede inobservar los límites del derecho tributario, ya que el fin nunca justifica los medios.

Respecto como se ha estado realizando la lucha contra la evasión fiscal en términos generales debemos señalar que, si bien esta se ha reducido, esto no ha sido gracias a la creación y aplicación de Impuestos con fines extrafiscales, sino mediante la aplicación de

métodos alternativos para el control de la evasión y elusión fiscal tal como han sido la digitalización de los principales libros contables de las empresas, campañas para incrementar la formalización empresarial, mayor control ejercido en las MYPES, entre otras acciones; esto ha permitido que en el año 2014, conforme al Diario Gestión, el monto recaudado de los ingresos provenientes de los tributos ascendió a s/95,389 millones, superior en s/. 5 millones al año 2013, el cual equivale a un incremento del 5% en la recaudación, pero aun así la evasión fiscal en el Perú sigue teniendo una gran relevancia esto se ha demostrado, ya que, en el periodo del año 2015, se registró un valor s/. 25 millones perdidos por evasión tributaria, esto según informes del Geneva Group International (GGI), grupo de asesoría y auditoría contable internacional para países miembros; estos informes indican que, si bien se está llevando la lucha por varios frentes, el 80% del monto no recaudado proviene de la informalidad del sector minero y de construcción, GGI finaliza recomendando que se debe intensificar la lucha en estos frentes además de combatir la corrupción de los gobernantes y autoridades <sup>50</sup>.

Por lo tanto, cabe preguntarnos si ya se ha identificado una de las principales fuentes de evasión y elusión fiscal, y el objetivo de combatir dicha evasión y elusión fiscal se está cumpliendo a través de medios distintos a la creación de impuestos con fines extrafiscales, además han permitido un mayor control de la administración (SUNAT) hacia los contribuyentes, porque mantener el ITAN, si sus efectos en esta lucha son imperceptibles, y este solo ha generado que sobre afecten el patrimonio de los contribuyentes sujetos a este impuesto de manera innecesaria, por lo tanto, usando un criterio lógico y el criterio de costo-beneficio,

---

<sup>50</sup> GESTION, Evasión tributaria en el Perú asciende a S/. 25,000 millones, estima Geneva Group, 2015/08/03

lo ideal sería desactivar el ITAN y centrar la mayoría de los esfuerzos en aquellos métodos que están brindando resultados.

Es evidente la respuesta en este caso sobre la razón del porque no ha sido desactivado del ITAN, y esto es debido a que se ha convertido en un ingreso fácil y rápido para el Estado, dejándose de lado si la finalidad no fiscal de combatir la evasión y elusión fiscal es satisfecha o no por este medio o alguno distinto.

#### **4.5. Principios afectados por el ITAN**

El ITAN al igual que sus antecesores ha estado sujeto a controversias, respecto si es o no es confiscatorio, si su aspecto material califica como una manifestación de riqueza no, por este motivo ha estado sujeto a controles de constitucionalidad, los maestros del derecho han señalado que el ITAN, afecta los principios tributarios como la igualdad ante la ley, no confiscatoriedad y principalmente el de capacidad contributiva, además de aquellos como libertad de trabajo y libertad de empresa; en contra posición el Tribunal Constitucional resolvió que dicho impuesto es constitucional pese a que su naturaleza y funcionamiento es similar a los del Impuesto Mínimo a la Renta y al Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta por medio de la sentencia N° 03797-2006, ignorando los precedentes de las sentencias N° 646-1996, y 2727-2002, todo ello justificándolo en el principio supra constitucional de la solidaridad, dicho principio se encuentra contenido de manera implícita en los artículo 43° y 44° de la Constitución, y es concebido como aquel regla de orden público tributario por el cual todos los contribuyentes deben obedecer con la generación de bienestar, poniéndolo como una figura sin control o límite alguno, el maestro Cesar Garcia Novoa de una forma expresa define esta situación como:

*“(…) En suma, la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional peruano concibe el supra-principio de la solidaridad como una regla de invocación general que adolece de falta de límites constitucionales. Ello como veremos trastoca la lógica constitucional de la democracia y sus instituciones y soslaya el papel de la seguridad jurídica como límite al poder tributario, junto con la reserva de la ley, no confiscatoriedad, capacidad contributiva e igualdad tributaria, así como la de los derechos fundamentales, es una doctrina perniciosa y claramente reprobable que deber ser cuestionada (...)”<sup>51</sup>*  
(GARCIA NOVOA, 2009).

El maestro Garcia Novoa indica que la situación generada por el Tribunal Constitucional, al justificar al ITAN, es muy peligrosa ya que, por medio de esta, no importaría si un tributo inobserva todos los principios del derecho tributario ya que si este fue emitido en base la sombra del supra principio de la solidaridad su existencia estaría justificada y por lo tanto los abusos cometidos por esta norma también estarían justificados. El investigador de la presente tesis concuerda con lo señalado por Garcia Novoa por lo que es necesario cambiar dicha situación si realmente se desea hacer un buen uso de los tributos con fines extrafiscales ,habiendo establecida la situación en que actualmente se encuentra justificado el ITAN, corresponde analizar los principios afectados por el; respecto al principio de igualdad tributaria debemos recordar lo dicho por el maestro Arroyo Landa, que nos indica que el presente principio en el ámbito tributario se centra la igualdad de la situación económica de los afectos a un impuesto, y que este debe obedecer criterios de razonabilidad y de una justificación objetiva, en el caso del ITAN, es muy difícil lograr en primer lugar cumplir con una

---

<sup>51</sup> Garcia Novoa, Cesar, *La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*, Revista Peruana de Derecho Tributario, 2009, págs. 3 -42

igualdad de situación económica , debido que está en la realidad depende de muchas circunstancias externas como del manejo interno de la empresa, para un mejor entendimiento podemos formular el siguiente ejemplo, dos hoteles en distintos distritos de la ciudad de Arequipa, al 31 de diciembre el valor de sus activos netos superan el millón de soles, lo cual los hace afecto al ITAN, el Hotel A se encuentra ubicado en el mercado de la ciudad, este tiene que competir con otros hoteles lo que le obliga a bajar sus precios, al estar en el centro el pago de tasas y de arbitrios municipales es mayor a diferencia de otros distritos lo que ha provocado que al serie del presente año haya generado perdida; mientras que el hotel B, se encuentra en el distrito de Cayma, al ser una zona exclusiva no tiene mucha competencia lo que permite generar cierta monopolio en la zona, las tasas y arbitrios municipales no son tan altos a diferencia del centro lo que le ha permitido que al cerrar el año tenga ingresos, podemos observar que ante la ley ambos están obligados y estarían en la potestad de pagar el tributo, pero en la realidad solo uno de ellos estaría en dicha capacidad, por lo que se rompería el principio de igualdad, y respecto a la justificación y criterio objetivo del principio de igualdad , el investigador considera que este tampoco se cumple ya que el Estado pareciera que al momento de la creación del ITAN, este adopto como cierta la teoría que todas las empresas evaden impuestos, sin contar que solo una margen pequeño de estas son las generan la evasión y elusión fiscal; respecto al Principio de No Confiscatoriedad, este al tener una relación muy estrecha con el Principio de Igualdad y el Principio de Capacidad Contributiva podemos concluir que si este no se ha respetado la imposición de dicho impuesto puede llegar a afectar el patrimonio del contribuyente, continuando en la línea del ejemplo el Hotel A para poder evitar una multa o proceso sancionador por parte del Estado se vería en la necesidad de reducir

su patrimonio para poder cancelar el monto del ITAN a pagar, de esta manera el ITAN se convierte en un impuesto confiscatorio.

En el caso del Principio de Capacidad Contributiva, debemos recordar que dicho principio sirve como garantía para los contribuyentes ya que obliga al legislador que, al momento de crear, regular o modificar un tributo esta debe tomar en consideración la capacidad económica de los contribuyentes, es decir la capacidad para hacer frente un tributo, para lo cual legislador solo debe gravar los índices de riqueza, los cuales son la renta, el consumo y el patrimonio; en el caso del ITAN, este grava activos netos de empresas cuyos valores al 31 de diciembre sean superiores al millón de soles, pero los activos netos no representan renta ni consumo sino por lo contrario estos representan posibilidad de explotación o una renta a realizarse, por lo tanto se estaría afectando dicho principio pues no se estaría considerando la capacidad económica real de los afectos al ITAN, pero como es señalado en párrafos anteriores, nuestro Tribunal Constitucional ha establecido que el ITAN es un impuesto al patrimonio, pero esta concepción tal como lo señala Christian Andres Paredes Montoya en su artículo *“El poder tributario del Estado: Nuestros Bolsillos a la deriva”*<sup>52</sup> es muy incierta si se aplica a “raja tabla” debido que muchas veces el valor del patrimonio no representa la verdadera capacidad contributiva de una empresa o persona natural., por lo tanto podemos observar que el ITAN, al gravar activos netos de manera de indiscriminada sin considerar la capacidad económica de los contribuyentes está afectando el principio de capacidad contributiva.

---

<sup>52</sup> Paredes Montoya, Christian Andre, *El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?*, Derecho y Sociedad, 2010, págs. 241-256

## **5. Impuesto Extraordinario A La Promoción Turística**

### **5.1. Contexto Socio Económico para la creación del Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística**

El turismo en el Perú empezó a cobrar importancia al finalizar las turbulentas décadas de los años 80 y 90, por tal motivo a esta actividad se le empezó a llevar un mejor control y seguimiento por parte de la Oficina de Gestión de Información y Estadística del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), el cual funciona como un órgano de apoyo del MINCETUR, y facilita información a sus miembros para un mejor desarrollo de sus actividades y el cumplimiento de objetivos; esto lo proporciona a través de informes detallados del consumo y demanda del turismo en el territorio patrio denominados como Cuentas Satélites de Turismo (CST), dichos informes señalaron que en el año 2001, la oferta turística del Perú representaba el 3,3% del PBI, respecto a los indicadores de empleo en dicho periodo se estableció que el turismo había generado un total de 251,143 de empleos directos y 203,425 de empleos indirectos, es decir se originó solo por turismo un total de 454,568 puestos de trabajo.

Estos datos indican que un periodo corto de tiempo el turismo como fuente de ingreso, empezó a ganar terreno respecto a las actividades que conforman los ingresos del país, en la actualidad ocupa el tercer puesto dentro del PBI, lo que ha permitido que se le destine parte del presupuesto para la promoción del turismo, protección de zonas turísticas y mantención construcciones arqueológicas entre otras actividades; pero en los inicios de dicho fenómeno solo un 0,32% del presupuesto nacional era invertido, por lo que el Estado vio la urgente necesidad generar ingresos para dicha área, por tal motivo en el año 2002, se emitió la ley 27889 “Ley que crea el Fondo y el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional”, por medio de la cual busca financiar y promocionar el turismo y el crecimiento de este como actividad económica, en la

actualidad dicha norma se encuentra con una vigencia extendida de 10 años, hasta el 2023, debido a los buenos resultados obtenidos.

## 5.2. Naturaleza del Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística

Es necesario señalar que el presente tributo posee una peculiaridad en su especie, para analizar esto hay que remontarnos a los primeros capítulos de la presente investigación, en dichos puntos se desarrolló que, en el Perú, coexisten tres tipos de especies tributarias, los impuestos, las tasas y las contribuciones, cada una con características propias que las diferencian de las demás; el presente tributo si bien es concebido como un impuesto, señalando algunas características podemos mencionar que la obligación nace por mandato de la ley, no hay contraprestación alguna por parte del Estado y no posee un fin directo conocido debido a que los ingresos recaudados entran directos a las arcas del Estado y estos son distribuidos dependiendo de la situación del momento; pero el artículo 12° de la ley 27889 señala que:

*“Artículo 12°.- Destino de los ingresos recaudados producto de la aplicación del Impuesto*

*Los ingresos provenientes de la recaudación del Impuesto, luego de deducido el porcentaje que conforme a Ley corresponda a la SUNAT, serán transferidos al MINCETUR, para que los utilice exclusivamente en el desarrollo de las actividades y proyectos a que se refiere el artículo 1°, a través de la Comisión de Promoción del Perú - PROMPERU y el Proyecto Especial Plan COPESCO, unidades ejecutoras del Pliego”*

Se puede observar que la ley fija un destino para los ingresos recaudados por el presente tributo, pero al otorgársele un destino

podemos concluir que no estamos frente a un impuesto ya que los impuestos se caracterizan por no tener un fin determinado para los ingresos que recauda; tampoco nos encontramos frente a una tasa ya que no se está prestando un servicio individualizado por parte del Estado a los afectos de este tributo, esto lleva a formularse la siguiente pregunta ante que especie tributaria nos encontramos, si bien no habido muchos pronunciamientos de parte de los maestros del derecho respecto a la especie del presente impuesto, es opinión del autor de la presente tesis que nos encontramos ante una variante de la contribución como especie tributaria, para explicar el presente punto se debe recordar que nuestro código tributario identifica a la contribución como aquel tributo cuyo hecho generador son los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; el investigador sostiene que esta es la correcta definición que se debería aplicar al presente tributo, ya que podría decirse que por medio del pago de dicha contribución se está protegiendo patrimonio nacional con valor cultural e intelectual que beneficia de manera indirecta a todos los peruanos, ya sea a través de la generación de puestos de trabajo sino también como un medio para aumentar la cultura de las personas que visitan dichos centros turísticos.

### 5.3. Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria

Procediendo con el análisis de la hipótesis de incidencia tributaria, el primer aspecto analizar corresponde al **Aspecto Material**, en la presente norma tributaria, el hecho o acción gravado por el Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística corresponde a la entrada de personas naturales al territorio nacional de acuerdo con el art. 6 de la ley 27889; en consideración al **Aspecto Espacial**, se puede inferir que al gravar la entrada a territorio nacional de personas naturales, el ámbito espacial de aplicación correspondería al territorio peruano; continuando con el **Aspecto Temporal**, el

art.6° de la norma no señala periodo alguno, podemos concluir que el presente aspecto correspondería a la inmediatez, ya que el impuesto se configura y es exigible al momento del ingreso al territorio nacional; respecto al **Aspecto Personal**, en el presente tributo, el sujeto activo correspondería al Estado, representando a través de la SUNAT, en los sujetos pasivos según la norma correspondería a las personas naturales tanto nacionales como extranjeras que ingresan al territorio nacional, pero esto no debe entender como un ámbito tan amplio, el Reglamento de la ley 27889 en su artículo 13° nos señala que la entrada debe ser voluntaria y a través de medios de transporte aéreo internacional regular o no regular, por lo tanto de no cumplir con tales requisitos no se configuraría la calidad de sujeto pasivo, el reglamento de la norma nos indica las excepciones a la calidad de sujeto pasivo, en un primer punto no se debe considerar afectos a los tripulantes de las naves por razón de las actividades que realizan, de igual manera a aquellos pasajeros cuyo ingreso al territorio nacional haya sido producido por transbordo o solo por motivos de tránsito, tampoco debe considerarse a los agentes diplomáticos ni a representantes de organismos internacionales, de igual manera a las personas extraditadas hacia el Perú o deportadas al Perú; para el presente tributo la ley y su correspondiente reglamento también prevé la existencia de agentes de percepción, en el presente caso correspondiente a las empresas áreas de tráfico comercial que han emitido el pasaje; finalizando con el **Aspecto Cuantitativo**, el artículo 8° de la ley establece que el monto a pagar es de \$15 dólares americanos, dicho monto es independiente y no forma parte de la base imponible del Impuesto General a las Ventas.

#### 5.4. Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento

El artículo 1° de la ley 27889 “Ley que crea el fondo y el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional”,

señala que (...) “los fondos recaudados serán destinados para financiar las actividades y proyectos destinados a la promoción y desarrollo del turismo nacional”, por lo que podemos identificar que este es el fin extrafiscal del presente tributo, pero como se ha estado ejecutando el presente tributo habría que preguntarse, para tal motivo es necesario recurrir a los organismos que velan por la promoción del turismo, el Ministerio de Comercio Exterior y en específico hay que observar los datos que constan en el Plan Estratégico Nacional de Turismo 2008 -2018 (PENTUR); en dichos datos se ha establecido que si bien el porcentaje destinado del presupuesto entre los periodos 2003-2006 al presente sector solo equivale el 0,32%, pero desde la creación y aplicación del Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística, el presupuesto de este sector pudo crecer en un 16% , este incremento de ingresos le permitió una mejor distribución de fondos para el financiamiento de proyectos de promoción al turismo, de esta forma tanto PROMPERU<sup>53</sup> y Plan COPESCO<sup>54</sup>, han podido potencializar sus funciones, entre sus principales logros destacan: el incremento de inversión en las regiones del norte, en especial Amazonas. La Libertad, Lambayeque, por medio del mejoramiento y acondicionamiento de la Fortaleza de Kuelap y el Valle de Alto Utcubamba; en la región sur se centró en los destinos turísticos de Cuzco, Puno y Arequipa, y en la región centro se destinó a Lima y sus provincias, y al cuidado del Bosque de Huayllay; también identificaron que gobiernos regionales al ser uno de los encargados de promocionar el turismo en su región respectiva, poseían un rol incipiente y muchos de los proyectos presentados han recaído en

---

<sup>53</sup> PROMPERÚ es un Organismo Técnico Especializado adscrito al Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, encargado de la promoción del Perú en materia de exportaciones, turismo e imagen.

<sup>54</sup> El Plan COPESCO Nacional, es una Unidad Ejecutora del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, dependiente de la Alta Dirección, que formula, coordina, dirige, ejecuta y supervisa proyectos de inversión de interés turístico a nivel nacional; además de prestar apoyo técnico especializado para la ejecución de proyectos turísticos a los Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales y otras entidades públicas que lo requieran.

rechazo por el SNIP. Se puede observar que el presente fin extrafiscal está siendo cumplido de manera exitosa por parte del Estado, esto ha sido demostrado, durante los recientes años en que el turismo en el país ha aumentado gracias a los proyectos y esfuerzos generados por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, ante tal situación en el año 2011, se extendió la vigencia del presente impuesto por un periodo más de 10 años; a opinión del investigador podría señalarse que el Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística es uno de los pocos ejemplos en el Perú del correcto uso de un tributo con fin extrafiscal, ya que no solo es la recaudación en pos de mejorar o resolver alguna situación sino que esta debe estar acompañada de otros proyectos que permitan cambiar y mejorar la realidad.

#### **5.5. Principios afectados por el Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística**

En torno a este impuesto, si bien no ha habido muchos pronunciamientos, la mayor crítica que se le hace es respecto al Principio de Capacidad Contributiva, Bravo Cucci, no señala que el presente impuesto viola dicho principio, debido que el ingreso al territorio nacional no califica como una manifestación de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir no tiene relación con la renta, patrimonio o consumo, y dicho autor agrega que tales características nos harían suponer que el dicho tributo es un tasa o contribución con apariencia de impuesto.

### **6. Impuesto A Las Transferencias Financieras (ITF)**

#### **6.1. Antecedentes Legislativos**

El impuesto a las Transferencias Financieras, ha tenido distintos factores que han jugado para la creación de este tributo con fin extrafiscal, desde un punto de vista histórico es sucesor del Impuesto Tobin y del Impuesto al Débito financiero y Bancario, tal

como se había señalado en temas anteriores el Impuesto Tobin, fue un impuesto ideado por el economista James Tobin, y su principal función fue la de reducir y combatir la especulación y de cierta manera generar un canal para la intervención de los estados, por medio del gravar las transferencias de divisas; Lazo Saponara<sup>55</sup>, nos señala que las principales diferencias del Impuesto Tobin con el ITF, una de ellas recae en su finalidad, el ITF no busca combatir la especulación sino a combatir el déficit fiscal y la obtención de ingresos fáciles y rápidos, además el aspecto material del ITF posee mayor amplitud ya que este grava todas las operaciones realizadas dentro del sistema financiero mientras que el Impuesto Tobin solo grava a las divisas, el autor concluye señalando que es posible la coexistencia de estos dos impuestos en el caso que una legislación los ampare ambos por no haber un conflicto de interés.

Lazo Saponara nos agrega que desde un punto de vista económico la idea del ITF, empieza a desarrollarse en América Latina a finales de los años 80 e inicios de los años 90, esto se debe a que en dicho periodo de tiempo las economías de los países en Latinoamérica se encontraban en déficit y crisis económicas, por tal motivo el ITF se ideó como un medio de ingreso rápido y fácil para los estados de ese entonces, actualmente dicho impuesto se encuentra activo en los países de Ecuador, Argentina, Perú, Brasil, Venezuela, Colombia y Bolivia. Respecto al Impuesto al Débito financiero y Bancario, cabe mencionar que dicho impuesto estuvo vigente entre los años 1989 y 1992, y gravaba con una tasa del 1% los importes de los débitos generados en las cuentas corrientes.

## 6.2. Naturaleza del ITF.

El Impuesto a las Transferencias Financieras fue creado mediante la ley N° 28194, el 04 de marzo del año 2004, es un impuesto que grava las transferencias de crédito y débito en moneda nacional

---

<sup>55</sup> Ibídem Lazo Saponara, 2009

como moneda extranjera en el sistema financiero peruano, al ser un impuesto corresponde a la clasificación de tributos no vinculados, es decir el ITF para ser exigible no necesita dar un servicio o beneficio previo; el ITF fue concebido originalmente como un impuesto temporal, pero debido a la facilidad de ingresos que provee al Estado, su vigencia fue alargada hasta la actualidad.

El ITF además puede ser considerado como un medio instrumental ya que al ser implementado en nuestra legislación permitió la entrada de un fenómeno económico conocido como bancarización, es decir se empezó a canalizar las operaciones financieras de las empresas y personas naturales para que se realicen a través de empresas del sistema financiero, por medio de este incentivo el uso de transacciones virtuales y desalentó el uso de dinero físico, de acuerdo a la doctora Baldeon Guere Norma en su artículo “*Impuesto a las Transferencias Financieras*” de la revista Actualidad Empresarial, señala que la falta de bancarización en la economía de un país se encuentra estrechamente relacionada con los índices de evasión fiscal e informalidad, por tal motivo se introdujo la bancarización para reducir la informalidad y desincentivar la realización de operaciones simuladas o marginadas.<sup>56</sup> Otra característica especial del Impuesto a las Transferencias Financieras, es su posibilidad de ser deducible para efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta siempre y cuando se hayan hecho por un medio de pago del sistema financiero.

### 6.3. Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria

La ley 28194, contiene la hipótesis de incidencia tributaria del ITF, esta señala en el **Aspecto Material**, que el hecho u operación

---

<sup>56</sup> Baldeon Guere, Norma Alejandra, *Impuesto a las Transacciones Financieras, Actualidad Empresarial – Quincenal*, 2007, págs. 11-12

gravada corresponde a los movimientos y transferencias financieras es decir operaciones de crédito y operaciones de débito de las cuentas afectas, sin importar el monto de la operación u operaciones realizadas, cabe señalar que la ley prevé la existencia de cuentas exoneradas al ITF, algunas de estas son las cuentas del sector público, cuentas con carácter exclusivo de pago de pensiones o remuneraciones, cuentas de pago de CTS, cuentas de organismos internacionales, cuentas de universidades, etc.; en relación al **Aspecto Espacial** este correspondería al territorio nacional; respecto al **Aspecto Temporal**, este impuesto la gravar las transferencias y movimientos financieros posee una temporalidad inmediata; referente al **Aspecto Personal**, el presente impuesto tiene como sujeto activo de la relación obligacional al Estado y es representado por la SUNAT, como ente administrativo, en el caso del sujeto pasivo de la obligación esta correspondería a las personas naturales como personas jurídicas que han realizado movimientos en cuentas afectas, y además la norma prevé la existencia de los agentes de retención, siendo estas las empresas del sistema financiero que proporcionan las cuentas afectas; y finalmente el **Aspecto Cuantitativo**, se debe señalar que el presente aspecto desde la introducción del ITF a la normativa tributaria y económica del Perú en el año 2004, la tasa del presente impuesto vario considerablemente empezando con un valor del 0,10% de la operación, paso más tarde a un 0,08% desde el año 2005 al año 2007, a partir del año 2008 el valor de la tasa correspondió al 0,07%, y en el año 2009 su valor descendió al 0,06%; actualmente el valor del monto del ITF desde el año 2010, se ha quedado en el valor estático de 0,05% del monto de la operación.

#### **6.4. Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento**

La ley 28194, es muy precisa en señalar en sus primeros artículos que lo que se busca es combatir la evasión y elusión fiscal en el

territorio patrio, Baldeon Gere en este aspecto nos precisa que la finalidad extrafiscal del ITF contiene principalmente dos aspectos:

- 1) *“Atender la necesidad de recursos adicionales del Estado a efecto que éste pueda cumplir las necesidades de salud, educación, seguridad, e infraestructura*
- 2) *Ampliar la base tributaria y la lucha contra la evasión fiscal, siendo esta última la principal justificación que se tomó para la implantación del impuesto. Pues, con la aplicación del impuesto se suministraría información que permitiera detectar evasión de tributos (prácticas evasivas como la simulación de operaciones).”<sup>57</sup>*

Por lo tanto, siguiendo el orden de ideas dados por la autora podríamos identificar que antes de combatir la informalidad y la evasión fiscal, el Estado busca en mayor proporción la cubrir su déficit de ingresos en sus arcas; habiendo identificando los fines extrafiscales del Estado, es menester interrogarnos como se está llevando el cumplimiento de estos en la realidad, si bien respecto a la primera finalidad, el ITF si está otorgando ingresos “fáciles” al Estado para su mantención de lo contrario este impuesto habría sido derogado hace mucho tiempo, en la actualidad el ITF tiene 12 años de vigencia ininterrumpida; respecto a la segunda finalidad extrafiscal, la cual es el combate contra la evasión e informalidad en la economía peruana, se debe enunciar que lamentablemente el ITF, tiene la misma influencia en esta lucha como el ITAN, como se podrá recordar lo señalado respecto al cumplimiento del fin extrafiscal del ITAN, el informe presentado por el GGI, señala que en el 2015 el Perú perdió en ingresos por recaudación de tributos el monto de 25 millones de soles, de los cuales el 80% de esta pérdida pertenece a los sectores económicos de minería y construcción, si

---

<sup>57</sup> Ibídem Baldeon Guere, 2007

bien dicho informe señala que se está combatiendo de manera correcta la informalidad y la evasión fiscal esta se ha dado gracias a medidas como la digitalización de libros contables, mayor control en las MYPES, emisión de recibos electrónicos entre otras acciones de igual naturaleza, por lo tanto el ITF como el ITAN sus influencias son casi nulas y estos impuestos no estarían cumpliendo con ayudar a combatir la evasión y elusión fiscal.

Es necesario traer acotación el pronunciamiento singular de la doctora Delia Revoredo Manzano, en el caso N°004-2004 AI, proceso de inconstitucionalidad interpuesto en contra del ITF, en su voto singular la ex magistrada nos señala que ella discrepa con sus colegas, respecto a la eficacia del impuesto como figura instrumental para detectar a los evasores de impuesto:

*“¿Y qué medidas adopta el Congreso para alcanzar ese objetivo? Nada menos que imponer nuevos tributos a los que sí pagan sus impuestos, utilizando inconstitucionalmente, en mi criterio, su facultad de imponerlos. En efecto: los impuestos que se imponen a los ciudadanos NO TIENEN POR FINALIDAD CONSTITUCIONAL DETECTAR A LOS EVASORES sino recabar fondos para el Presupuesto General de la República. La entidad encargada de administrar –y aplicar- los tributos tiene otras facultades y medios –herramientas– para averiguar y sancionar la evasión y el fraude tributario. La finalidad constitucional de todo tributo es recaudar fondos para cumplir con el Presupuesto, y no detectar a evasores. No creo constitucionalmente razonable imponer tributos a los*

*ciudadanos formales con el objetivo de detectar a los informales.”<sup>58</sup>*

### **6.5. Principios afectados por el ITF**

El ITF, al igual que el ITAN, ha sido un impuesto controversial desde su puesta en vigencia, se le ha criticado y cuestionado su constitucionalidad, dentro del ámbito doctrinario este impuesto se le ha denunciado de afectar los principios rectores del derecho tributario, en contra posición el Estado lo ha defendido al igual que al ITAN, justificándolo en base al principio de solidaridad contenido en los artículos 43° y 44° de la Constitución declarándolo constitucional en la sentencia N°0004-2004 AI; pese a esto, el investigador considera que se debe hacer un análisis de la situación entre los principios del Derecho Tributario y el ITF.

El primer principio analizar corresponde al Principio de la Capacidad Contributiva, el cual tal como lo señalo Bravo Cucci pertenece al grupo de los principios tributarios implícitos, como se ha mencionado en anterioridad el presente principio garantiza que los contribuyentes podrán hacer frente a los tributos impuestos por el Estado, ya que este tomara en cuenta su capacidad y posibilidad económica gravando un índice económico, como renta, patrimonio o consumo, en el caso del ITF la norma señalo que el hecho, actividad gravada por dicho correspondería a la transferencias y movimientos de operaciones de débito como de crédito, pero dicha acción no corresponde a un índice revelador de riqueza, ya que este no califica como renta, patrimonio o consumo, cabe señalar que la sentencia N°004-2004 AI, si bien el Tribunal Constitucional declaro infundada la demanda, una de sus miembros discrepo con tal decisión, la señora Magistrada Delia Revoredo Marzano emitiendo un voto singular se pronunció señalando debería declararse la

---

<sup>58</sup> STC-0004-2004 AI, Accion de Inconstitucionalidad, Tribunal Constitucional

inconstitucionalidad del ITF, en sus puntos a tratar ella nos señala que el impuesto solo sirve como un bien para recaudar pero no para detectar a infractores tributarios, de manera expresa la magistrada señala:

*“(…) Me preocupa que la materia imponible en el caso de la Ley N.º 28194 no sea un bien, ni un producto, ni un servicio, ni una renta, ni un capital: en verdad, lo que se grava es la circulación del dinero.*

*Por ello, el hecho generador se repite de manera constante respecto al mismo dinero, en tanto que el obligado al tributo no es necesariamente el dueño del bien o del producto, ni el que presta o recibe un servicio, ni el que percibe una renta o tiene un capital.*

*En otras palabras, la vinculación de la materia imponible y el sujeto pasible del impuesto es muy débil y, por lo tanto, irrazonable para que pague un tributo el ciudadano que simplemente “hace circular dinero”, que en muchos casos es ajeno; además, este impuesto, al gravar “la circulación del dinero”, grava la circulación de la moneda”. (STC-0004-2004 AD)*

Por tal motivo un impuesto que grava movimientos financieros no es compatible con el principio de Capacidad Contributiva. Respecto al Principios de Igualdad se puede observar que el condicionar un descuento al medio de pago utilizado, se está haciendo una injusta diferenciación entre los contribuyentes, de igual manera la Magistrada Revoredo Marzano se pronuncia en este aspecto señalando que no puede configurarse el derecho de igualdad en el ITF si a unos se les permite deducir y a otros pese que la ley señala la existencia de ciertas cuentas exoneradas al ITF, porque se está afectando el derecho de los contribuyentes, de manera expresa nos señala que:

*“No puede imponerse a algunos ciudadanos ciertas obligaciones como pre-requisito para ejercer el derecho de deducción de gastos, y a otros no; menos aun cuando la forma exigida por la ley es onerosa, pues tiene el costo del tributo. En síntesis, para ejercer el derecho a deducir los gastos tributarios, algunos ciudadanos (los que usan el sistema financiero) deben pagar un tributo, y otros no”.*

Para terminar respecto al Principio de No Confiscatoriedad, considerando que existe la violación tanto al Principio de Igualdad y al principio de Capacidad Contributiva, podemos concluir que este también se podría ver afectado, esto se debe a que si aún contribuyente se le está grabando un hecho, acción o bien que no califica como un indicativo de capacidad económica además de limitarle su derecho tributario de deducción, existe la posibilidad de podría reducirse el patrimonio de este de manera injustificada.

## **7. Impuesto A Los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas**

### **7.1. Antecedentes Legislativos**

El impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas en el Perú podría señalarse que es el primero en su tipo en gravar actividades que dependen de la suerte, pero en pos de un fin extrafiscal; hay que señalar que han existido y existen impuestos que gravan actividades donde el azar juega un papel importante como carrera de caballos, bingos, loterías, su único objetivo ha sido y es la recaudación de ingresos, Alva Matteuci nos indica de la existencia de algunos de estos impuestos como Las Leyes N° 13052, 13205, 133 02, 13925, 14202, 14727, 15224, 16901, 24088, 25074 y 25160, Los Decretos Ley N° 21562, 22165 y 220248; y Los Decretos Legislativos N° 189 y 499,

estas cuerpos legales normaban los temas impositivos de las carreras de caballos y los premios que se daban, dicha normativa estuvo vigente hasta el año 1993<sup>59</sup> (ALVA MATTEUCCI, 2015); esto se debe a que en dicho año entra en vigencia la Ley de Tributación Municipal, entre las cuales destaca, el Impuesto al Juego por el cual se gravaban el valor del premio obtenido de actividades como bingos, loterías entre otras actividades siendo la excepción los juegos deportivos, dichos ingresos son recaudados por principalmente por las municipalidades donde se ha realizado dicho evento, si bien respecto a estos impuestos no ha habido muchos pronunciamientos, corresponde mencionar al maestro Francisco Javier Ruiz Ponce de León quien nos indica que estas normas en especial el Impuesto al Juego, demuestran una clara deficiencia en técnica legislativa, ya que dicha norma falla en identificar el común denominador de las actividades que grava, la cual es el azar o suerte, o al momento de haberse redactado la norma no existe cierta coherencia y continuidad. (RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, 2008)

## **7.2. Naturaleza del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas**

El presente impuesto entro a nuestro ordenamiento jurídico mediante la ley N°27153, “*Ley que Regula la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas*”, publicada el 8 de julio del año 1999, por medio de esta norma el Estado buscaba regular la organización, funcionamiento y recaudación de casinos y máquinas tragamonedas dentro del territorio peruano al mismo tiempo combatir el incremento de ludopatía en la población; por medio de esta norma se regulo el funcionamiento y los requisitos que las empresas deben cumplir, se creó el impuesto a los juegos

---

<sup>59</sup> ALVA MATTEUCCI, MARIO, EL AZAR Y EL IMPUESTO A LAS APUESTAS: ¿Cómo se regula en materia tributaria?, 2015/06/01, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2015/06/01/el-azar-y-el-impuesto-a-las-apuestas-como-se-regula-en-materia-tributaria/>,

de casino y máquinas tragamonedas y la Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar.

Respecto al presente Impuesto podemos señalar que la norma lo desarrolla como de realización periódica y nos indica que el aspecto económico que se grava es la renta generada, pero al igual que el Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística, rompe la concepción clásica del impuesto al otorgarle al monto recaudado un destino en específico, tal como lo indican el artículo 42, de la ley, principalmente estos siendo distribuidos entre los Gobiernos locales y distritales, el presupuesto público, el Ministerio de Comercio Exterior y el Instituto Peruano de Deportes, los cuales deben estar destinados a cumplir objetivos específicos. Por lo tanto, es necesario cuestionarnos ante que figura estamos, a opinión propia del investigador se sostiene que nos encontramos ante una tasa o contribución con apariencia de impuesto.

### 7.3. Análisis de la hipótesis de incidencia tributaria

Continuando con el desarrollo del presente tributo corresponde analizar los aspectos de su norma tributaria, en el caso del **Aspecto Material**, el índice de capacidad contributiva gravado tal como lo señala el artículo 36 de la ley, corresponde a la explotación de los juegos de casino y traga monedas, por lo tanto, nos encontraríamos ante un índice económico que pertenece al tipo de renta; referente al **Aspecto Espacial**, podemos inferir que el ámbito de aplicación de la norma corresponde al territorio nacional; en el caso del **Aspecto Temporal**, el artículo 36 es muy específico al señalarnos que este es de realización periódica mensual; referente al **Aspecto Personal**, el artículo 37º de la norma nos indica que es considerado sujeto pasivo aquel que realice la explotación de los juegos de casino y tragamonedas, y finalmente el **Aspecto Cuantitativo**, la

ley en sus articulados 38° y 39° nos señalan como va estar calculada la base imponible y el monto de la tasa a pagar respectivamente, en el caso de la base imponible la norma establece que está conformada por la diferencia del ingreso neto mensual y los gastos de mantenimiento, respecto al valor de la tasa del impuesto esta normado por ley que esta equivale al 12% de la base imponible.

#### **7.4. Finalidad extrafiscal: análisis y evaluación de cumplimiento**

Como se ha mencionado el fin extrafiscal del presente tributo corresponde a la lucha y reducción de la ludopatía en el territorio peruano, esta lucha se encuentra respaldada por los ingresos provenientes de la recaudación del presente impuesto además de la creación de otros mecanismos como Ley para la Prevención y el Tratamiento de la Ludopatía en las Salas de Juego de Casino y Máquinas Tragamonedas (Ley N° 29907) creada en el año 2013, los cuales principalmente se encuentran administrados y coordinados por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, y son promocionados a través de campañas de concientización, lamentablemente los resultados obtenidos han dejado mucho que desear.

Según datos proporcionados por EsSalud, las cifras van en aumento, de casos registrados de dicha enfermedad en el sector de salud, en el año 2013 y 2014 se registraron un total de 30 y 20 nuevos casos de ludopatía respectivamente, pero en el año 2015 se presentó un incremento, siendo 72 los nuevos casos registrados y de los cuales el 80% corresponde a mujeres, la autoridad del sector señala que dicha cifra aumenta en un 33% anual (MINISTERIO DE SALUD, 2015), por otro lado, el Instituto Nacional de Salud Mental (INSM) nos da el aproximado que el 5% de Lima sufre complicaciones relacionados a la ludopatía, INSM indica que tales cifras solo corresponden a los casos registrados, y que en la realidad puede que el número se muchas más elevados; mientras

tanto el MINCETUR pese que posee un registro especial para las personas y familiares de estas para personas con problemas de ludopatía, gracias a la ley N°29907, este registro ha resultado inútil ya que desde su creación y hasta el año 2015, solo se han registrado 50 personas, la autoridad del sector si bien recae la mayor responsabilidad conforme a la ley antes citada, da conocer algo muy cierto que ellos no tiene la potestad para obligar a las personas que padecen esta enfermedad en registrar sus datos en dichos ya que este siempre es voluntario y por tal motivo solo es posible centrarse en campañas de promoción y concientización<sup>60</sup> (LA REPUBLICA, 2015).

#### **7.5. Principios afectados por el Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas**

Respecto al presente tributo si bien actualmente no ha habido críticas respecto a su condición actual, estas sí estuvieron al momento de su entrada de vigencia de la ley N°27153 ya que esta no solo creo un impuesto sino también la regulación de todo un sector empresarial y la de una comisión dedicada a enfrentar la enfermedad de la ludopatía, en aquel entonces se le critico de aspectos como afectación de derecho a la empresa, igualdad ante la ley, entre otras cosas, pero en específico en el ámbito tributario el Impuesto a los Juegos de Casino y Tragamonedas, afectaba considerablemente el Principio de No Confiscatoriedad, esto se debía a que en su artículo original señalaba que la tasa a imponer equivaldría al 20% de la base imponible de aquel entonces que correspondía a la diferencia entre el total de lo percibido en el mes y el monto total otorgados en dicho mes, dichos montos resultaban confiscatorios porque generaban que el margen de ganancias de la empresas dedicadas a este rubro se redujeran considerablemente, ante estos motivos se interpuso una acción de inconstitucionalidad

---

<sup>60</sup> LA REPUBLICA, Registro de Ludópatas solo tiene 50 inscritos a dos años de su creación, 2015/05/30

de esta ley, en este caso el Tribunal Constitucional de manera certera declaró la inconstitucionalidad de los artículos cuestionados, dentro de ellos los artículos 38° y 39° de la norma que establecían la base imponible y la tasa del impuesto por violar el principio de no confiscatoriedad y afectar el derecho de propiedad; es necesario señalar lo dicho por el ex Magistrado del Tribunal Constitucional, el doctor Manuel Aguirre Roca que a manera de ejemplo explica la afectación al Principio de No Confiscatoriedad:

*“Quiero decir que, además de su naturaleza antitécnica y de impuesto camuflado a las utilidades, la aplicación de la regla tributaria emanada del funcionamiento conjunto de los mencionados artículos, puede llevarse, en un porcentaje elevado de los casos, toda la utilidad y aun parte del capital de las respectivas empresas.*

*Unos ejemplos precisarán los conceptos: a) con una importante utilidad del orden del veinticinco por ciento (25%), la alícuota, sin necesidad de la posterior colaboración de la incidencia del treinta por ciento (30%) de la Ley del Impuesto a la Renta, se lleva toda – absolutamente toda- la utilidad. En efecto, si se gastan cien (100) y se producen, como ganancia bruta, ciento veinticinco (125), se obtiene, por hipótesis, una utilidad –o ganancia real o neta- del veinticinco por ciento (25%), o sea, en cantidad, veinticinco (25) sobre cien (100). Por tanto, la alícuota, que es el veinte por ciento (20%) de ciento veinticinco (125%), se lleva veinticinco (25), esto es, toda la utilidad.*

*Este ejemplo demuestra no sólo que si la utilidad es del veinticinco por ciento (25%), la alícuota se la lleva íntegramente, sino también que, respecto de utilidades que no lleguen a esa cifra, las alícuotas respectivas se llevarían*

*no sólo toda la utilidad, sino, además, las porciones correspondientes del capital*<sup>61</sup>

Esto demuestra lo dicho por el maestro Ruiz de Castilla Ponce de León, quien criticó la falta de técnica legislativa en los tributos que gravan actividades como juegos y apuestas, por tal motivo debemos re afirmar la importancia que tiene una correcta función legislativo al momento de crear tributos.

#### **8. Ley 30296° Ley Promueve La Reactivación Económica**

Para finalizar el presente capítulo de la investigación y a manera de opinión, he considerado que es necesario hablar respecto a la situación del Impuesto a la Renta en la actualidad, previamente se debe hacer memoria respecto a la situación que llevo a la creación de la Ley 30296; el mundo a finales del 2012 e inicios del año 2013, se estaba enfrentando a una de las peores crisis económicas que el presente modelo económico sufrió, grandes potencias como Estados Unidos o La Unión Europea se enfrentaban a procesos de recesión económica generados por políticas de especulación en el ámbito inmobiliario y déficit económico por malas decisiones de sus países miembros respectivamente, países como China dejaron de importar materias primas; en nuestro país si bien al inicio se creyó que esta crisis no afectaría a nuestra economía, esta teoría termino por resultar errónea, ya que nuestros principales compradores redujeron el consumo de nuestra materia prima, lo que produjo una reducción en las exportaciones de minerales y agroindustria, sumado a esto dentro del territorio nacional surgía un ambiente de conflicto social respecto a la viabilidad de proyectos mineros de gran envergadura, por tal motivo a finales de los años 2012 y 2013 se registró los indicios de crecimiento más bajos en la última década siendo este último un equivalente al 5% entorno a otros años; tal situación persistió hasta finales del año 2014, en dicho periodo el gobierno del ex Presidente Ollanta Humala, decidió emitir una serie de conjunto de normas

---

<sup>61</sup> STC 0009-2001, 2002, Tribunal Constitucional

denominadas coloquialmente como los “paquetes económicos”, con el fin de reactivar la economía, recuperar el crecimiento e incrementar el PBI nacional, dentro de ellos la presente ley se encontraba.

La ley 30296°, entre sus medidas destacan que la reducción de la tasa del Impuesto a la Renta de las personas naturales y de las personas jurídicas, incrementar el impuesto a los dividendos, la creación del Régimen especial de Recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e incremento la estabilidad tributaria en el ámbito minero: dentro de estas medidas podría decirse que la más importantes son aquellas que afectaron al Impuesto a la Renta, esto según el Poder Legislativo, permitiría el incremento en la formalización laboral de personas naturales como de personas jurídicas además de promover el crecimiento de la economía. Pero entonces cabe preguntarnos si estas modificaciones y su justificación son en realidad un fin extrafiscal, de la forma como ha sido concebido este paquete económico podríamos afirmarlo ya que cumple con las características y requisitos para ser considerado como un fin extrafiscal, ya que se está tomando en consideración la capacidad contributiva de los afectos al impuesto a la renta por tal motivo las tasas de dicho impuesto se ha reducido y se han redistribuido en más categorías, se está buscando cambiar o modificar el comportamiento de la población respecto a la informalidad laboral y reactivar la económica del país, además de su clara naturaleza excepcional, por lo tanto podríamos concluir que de manera indirecta se ha transformado al Impuesto a la Renta en un Tributo con fin extrafiscal.

Pero el investigador considera que tal condición para el Impuesto a la Renta es muy peligrosa, el Impuesto al Renta es el tributo recaudador por excelencia, ya que solo busca percibir ingresos para las arcas del Estado y así este puede cumplir con sus fines al igual que con su funcionamiento, la introducción de una finalidad extrafiscal, sin importar que tan justificada sea esta, podría llegar a afectar la recaudación del mismo, hasta el momento

de la presente investigación, el autor y el lector de esta tesis han podido identificar que la mayoría de los tributos analizados nacieron con su finalidad extrafiscal, a diferencia del Impuesto a la Renta que mediante unas modificaciones se le ha otorgado de manera indirecta los fines mencionados anteriormente, también se ha podido observar que en los tributos que nacieron con sus fines extrafiscales su recaudación se realiza de acuerdo a lo programado sin alteraciones negativas e incluso es posible indicar que para el Estado es más importante la recaudación que estos le dan, a que solucionen las situaciones anómalas por las que fueron creados; para el caso del Impuesto a la Renta al haberse introducido estas modificaciones y los fines extrafiscales de la formalización del mercado laboral y la reactivación económica, han generado que en el año 2015 según el Informe Anual de Gestión por Resultados del 2015 publicado en marzo del presente año nos indica que los ingresos percibidos por el Impuesto a la Renta se hallan reducido en 8,3%, esto equivale a una reducción en las rentas de trabajo (4to y 5ta Categoría) de S/. 480 millones en términos reales, cabe señalar que, la modificación de la escala progresiva acumulativa que se aplica a estas rentas determinó una pérdida de recaudación de S/ 1 280 millones en el 2015; en el caso de la renta de Tercera Categoría similar situación se ha presentado una disminución de S/ 1 718 millones, lo que significó una variación de -12,3%, en términos reales. Es importante indicar que, la disminución de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría de 30% a 28% determinó una pérdida de recaudación de S/ 1 152 millones en el 2015<sup>62</sup>. (SUNAT, 2016).

Esta situación es preocupante porque se está desnaturalizando al Impuesto a la Renta, y al haberse producido está generando pérdida para el Estado, el investigador considera que es probable que, si esta situación se mantiene, la aparición de nuevos impuestos va ser inminente para poder cubrir dicho

---

<sup>62</sup> SUNAT, Informe Anual de Gestión por Resultados: 2015, 2016/03/30, <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2015.pdf>

vacío fiscal, considero que si se desea reactivar la economía se está yendo por un mal camino ya que si bien la reducción de impuestos es de una manera un cierto alivio para los contribuyentes, pero la forma en la que se ha dado entender es que se ha querido buscar una solución en corto plazo y no se ha tomado en cuenta que podrida ocurrir la presente situación: el investigador considera que para la reactivación de la económica no hubiera sido necesario la modificación del Impuesto la Renta ni de otro impuesto, si se desea reactivar la economía y promover la formalización del mercado laboral y las empresas se debería haber atacado los problemas que los empresarios y contribuyentes realmente solicitan como la reducción de barreras burocráticas y los bochornosos procedimientos, reducción de corrupción en funcionarios públicos, la flexibilización en ciertas normativas, etc.



## **CONCLUSIONES.**

- 1°. Se ha podido concluir que es durante el proceso de creación de un tributo con fin extrafiscal, en el cual el legislador se aleja de los límites establecidos por la Constitución y el Derecho Tributario, siendo las principales causas la falta de técnica legislativa en materia tributaria y el desconocimiento o inobservancia principalmente del principio de Capacidad Contributiva
- 2°. Se ha podido establecer que los principales tributos con fines extrafiscales en el Perú corresponde en su mayoría y desde un punto de vista económico a los impuestos, entre ellos destaca el Impuesto Selectivo al Consumo por su mayor grado de recaudación, seguido por el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y el Impuesto a las Transferencias Financieras (ITF).
- 3°. Se ha podido concluir respecto al cumplimiento de los fines extrafiscales de los tributos analizados, que la mayoría de los tributos respecto a su avance en el cumplimiento de su meta extrafiscal se encuentra en un estado incipiente y esto ha generado que las situaciones que se desean combatir se hayan incrementado, salvo la excepción del Impuesto Extraordinario a la Promoción Turística, el cual si ha permitido incrementar la promoción del Perú como un país de destino turístico a través del financiamiento de proyectos a cargo del MINCETUR y sus órganos especializados.
- 4°. Se ha llegado a la conclusión que en términos generales no existe conflicto alguno entre la recaudación y el fin extrafiscal dentro de un tributo con fines extrafiscales, sin embargo, esto solo se produce en aquellos que desde un inicio han sido ideados como tal, ya que es posible la existencia de conflicto en un tributo siempre y cuando a este se le haya otorgado la finalidad parafiscal con posterioridad y para el cumplimiento de esta se haya tenido que modificar la tasa generando una reducción en la recaudación,

5°. Se ha podido identificar de los tributos analizados que los principios principalmente afectados son:

1°. El Principio de Capacidad Contributiva ya que, el legislador al momento de idear la hipótesis de incidencia tributaria de un tributo con fin extrafiscal, elige hechos, acciones o compartimientos que no califican como índices económicos de capacidad contributiva, lo cual genera que algunos contribuyentes no sean capaces de enfrentar a dicho tributo;

2°. El Principio de Igualdad ante la Ley también se ve afectado ya que al no tomar en consideración la verdadera situación económica de algunos contribuyentes genera situaciones de desigualdad entre unos y otros;

3°. El Principio de No Confiscatoriedad, ya que, al no haberse considerado la capacidad económica del contribuyente, este para poder hacer frente a las imposiciones del Estado y evitar posibles sanciones y medidas coercitivas se ve en la necesidad de reducir su patrimonio.

6°. Respecto a la hipótesis de la presente investigación y tomando en cuenta los tributos analizados se ha podido establecer como cierta, ya que la mayoría de los tributos con fines extrafiscales en el Perú, afectan principios del derecho tributario, lo que con lleva a que los contribuyentes se les genere una sobre afectación a su patrimonio.

## **RECOMENDACIONES.**

### **1º. El reconocimiento de la Capacidad Contributiva como un principio rector**

La mayoría de los Tributos con fines extrafiscales, han estado sujetos a procesos de inconstitucionalidad por la afectación de derechos y principios del derecho, esto se debe principalmente a la inobservancia del Principio de Capacidad Contributiva al momento de elegir un hecho, objeto o acción como indicador de capacidad económica, por lo tanto se recomienda que al momento de la creación de un impuesto con fin extrafiscal el legislador debe evaluar si se encuentra acorde con el principio de capacidad contributiva.

### **2º. El Tributo extrafiscal como última medida.**

Se recomienda que la utilización del tributo como medida para combatir situaciones irregulares o negativas dentro del territorio peruano sea siempre la última opción, ya que a través de medios alternativos se puede cumplir con la misma finalidad de forma más satisfactoria sin llegar a la necesidad de afectar el patrimonio de los contribuyentes de manera innecesaria. Un claro ejemplo de esto es la batalla contra la evasión fiscal, esta se ha reducido principalmente por las medidas tomadas por la Administración Tributaria como la digitalización de libros contables, la emisión de recibos electrónicos, etc y no por la aplicación del ITAN y el ITF.

### **3º. La utilización de especies tributarias distintas al impuesto como medidas para el cumplimiento de fines extrafiscales.**

Se recomienda la utilización de tasas y contribuciones como nuevo medio para la creación de tributos con fines extrafiscales ya que esto permitirá que el ingreso obtenido no se ha redistribuido a todo el aparato estatal como es en el caso de los impuestos, sino que al fijarle un destino en específico se podría cumplir el fin extrafiscal a través del financiamiento del proyectos y actividades destinadas a cumplir dicho fin.

#### **4°. La Recaudación acompañada de proyectos**

Se recomienda que en el caso de utilizar un tributo con fin extrafiscal para reducir ciertas situaciones anómalas, la recaudación no puede ser el único medio para combatir ya que esta al ingresar se redistribuye en todo el presupuesto del país y no se destina para combatir a lo que fue creado, lo recaudado debe ser destinado a la creación de proyectos que permitan reducir las situaciones negativas y anormales que se combaten.

#### **5°. La evaluación del cumplimiento del fin extrafiscal como requisito de la vigencia y permanencia del tributo dentro de la normatividad peruana**

La mayoría de los tributos con fines extrafiscales si bien nacieron con una vigencia determinada, esta normalmente es eliminada si le permite al Estado recaudar ingresos de manera fácil, dejando de lado si el fin extrafiscal está siendo cumplido o no, justificando de manera errónea la afectación del patrimonio de los contribuyentes, por lo tanto, se recomienda que la vigencia debe estar condicionada a como se está cumpliendo el fin extrafiscal en la realidad tomando como base un periodo mínimo de 2 años y máximo de 5 años, de verificar que se esté cumpliendo el objetivo extrafiscal de manera exitosa se debe ampliar la vigencia del tributo en caso contrario se debe suspender esta hasta que el tributo se ha reformulado en los aspectos en que falla o la reducción considerable de la tasa del tributo, en el caso que este no cumpla o su intervención sea mínima en el combate a la situación anómala y negativa este debe ser derogado y eliminado del sistema normativo.

#### **6°. Parámetros mínimos para la creación y aplicación de tributos con fines extrafiscales**

En la presente recomendación se desarrollará la propuesta de un procedimiento previo para la creación de un tributo con fin extrafiscal en el Perú

6.1° El papel del Ministerio del Sector antes de su creación: el investigador considera que previamente, el ministerio del sector que haya identificado una problemática social o económica que tenga injerencia en su sector,

debe presentar un informe detallando los efectos que esta situación irregular genera en el desenvolvimiento normal de su sector, identificar a los sujetos o categoría de estos que la están generando, y a la población que es susceptible de ser influenciada por esto; que medidas pueden tomarse para enfrentar, reducir y de ser posible eliminar dicha anomalía, establecer un plazo tentativo en el cual se desarrollaran estas, un presupuesto respectivo para el financiamiento de estas medidas, y una propuesta de la especie tributaria que desean que se le otorgue un fin extrafiscal a efecto de combatir la situación anómala.

6.2° Debates y análisis al momento de la creación: considero que este debe ser revisado por una comisión especializada del congreso en materia tributaria, donde se deben revisar principalmente si amerita la creación de un nuevo tributo, de no hacerlo se propondrá medidas administrativas que suplan la función del tributo con fin extrafiscal, de confirmarse el tributo como el medio para cumplir el fin extrafiscal, deberá tomarse los aspectos señalados en el punto anterior para elegir la especie tributaria correcta y la temporalidad, de esta manera se evita la inobservancia de los principios del derecho tributario y la falta de técnica legislativa.

6.3° Coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas: el trabajo de las comisiones especializadas debe estar coordinado con las actividades del MEF, este deberá cruzar información sobre los futuros contribuyentes respecto al monto promedio que pagan, los tributos afectos entre otros puntos, de esta manera se puede evitar que estos contribuyentes se les incremente de manera desmedida su carga tributaria y se les afecte su patrimonio de forma confiscatoria.

6.4° Aplicación y evaluación del tributo con fin extrafiscal: antes de ejecutar una aplicación del tributo con fin extrafiscal a nivel nacional propongo que se debe realizar pruebas en sectores o regiones específicas dependiendo de los resultados en relación al cumplimiento del fin

extrafiscal, se deberá reformular el tributo en caso de resultados negativos, de ser positivos los resultados la aplicación de dicho tributo deberá ser realizada por tramos, también recomiendo que una vez el tributo se encuentre en plena vigencia a nivel nacional esta debe ser evaluado principalmente con el cumplimiento de su fin parafiscal, ya que este su justifica su existencia, por medio de estas evaluaciones se podrá variar el monto de la tasa del impuesto según corresponde a la situación que se encuentre.



## **BIBLIOGRAFIA**

- ALBERTO PINHEIRO, X. (1974). Manuel de Direito Fiscal. En J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario* (pág. 108). Lisboa: Faculta de Direito de Lisboa.
- ALVA MATTEUCCI, M. (5 de Junio de 2013). *Blog de Mario Alva Matteucci*. (PUCP) Recuperado el 3 de Octubre de 2016, de Pautas para Entender el Impuesto Selectivo al Consumo ISC: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/06/05/pautas-para-entender-el-impuesto-selectivo-al-consumo-isc-a-prop-sito-de-la-reciente-modificaci-n-de-las-tasas-a-los-licores/>
- ALVA MATTEUCCI, M. (01 de 06 de 2015). *Blog de Mario Alva Matteucci - Artículos vinculados con el Derecho Tributario*. Obtenido de EL AZAR Y EL IMPUESTO A LAS APUESTAS: ¿Cómo se regula en materia tributaria?: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2015/06/01/el-azar-y-el-impuesto-a-las-apuestas-como-se-regula-en-materia-tributaria/>
- ATALIBA , G. (10 de 08 de 2016). *La Hipotesis de Incidencia Tributaria*. Obtenido de Ministerio Público: [http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_2\\_hipotesis\\_de\\_incidencias\\_tributaria.pdf](http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf)
- BALDEON GUERE, N. (15 de Diciembre de 2007). Impuesto a las Transacciones Financieras. *Actualidad Empresarial - Quincenal*, 11- 122.
- BELAUNDE GUINASI, M. (1965). La Relación Jurídico Tributaria y Codificación. *SEMINARIO SOBRE CODIFICACION TRIBUTARIA* (págs. 32-34). LIMA: INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Recuperado el 10 de 08 de 2016, de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_SeminarioCT\\_MBG.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_SeminarioCT_MBG.pdf)
- BERNALES BALLESTEROS , E. (1993). *La Constitución de 1993, Análisis Comparado*. Lima: RAO Editora.
- BRAVO CUCCI, J. (2009). *Fundamentos de Derecho Tributario* (Tercera ed.). Lima, Perú: Grijley.

- BRAVO CUCCI, J. (2014). Los Fines Extrafiscales de los Tributos. *Foro Juridico*, 239.
- CALVO ORTEGA, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero I: Derecho Tributario (Parte General)*. (U. A. Barcelona, Ed.) Madrid, España: CIVITAS.
- CHÁVEZ ACKERMANN, P. (1993). La Tributación. (UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS, Ed.) *Quipukamayock*, 47-50.
- EL COMERCIO. (12 de Mayo de 2014). Perú, el sexto país con mayor consumo de alcohol en la región. Recuperado el 04 de Octubre de 2016, de [http://elcomercio.pe/economia/peru/peru-sexto-pais-mayor-consumo-alcohol-region-noticia-1728867?ref=flujo\\_tags\\_247817&ft=nota\\_6&e=titulo](http://elcomercio.pe/economia/peru/peru-sexto-pais-mayor-consumo-alcohol-region-noticia-1728867?ref=flujo_tags_247817&ft=nota_6&e=titulo)
- FIGUEROA SUAREZ, R. S. (15 de Mayo de 2010). Test de Proporcionalidad. *Actualidad Empresarial*, 23.
- GARCIA NOVOA, C. (2009). La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 3(11), 3-42. Recuperado el 07 de Octubre de 2016
- GARCIA VISCAINO, C. (1997). *Derecho Tributario: Parte General III*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- GESTION. (23 de Octubre de 2014). SNI: Precio de licores sube e informalidad se incrementó por cambios en ISC. Recuperado el 04 de Octubre de 2016, de <http://gestion.pe/economia/sni-precio-licores-sube-informalidad-se-incrementa-cambios-isc-2111919>
- GESTION. (03 de Agosto de 2015). Evasión tributaria en el Perú asciende a S/. 25,000 millones, estima Geneva Group. Recuperado el 10 de Octubre de 2016, de <http://gestion.pe/economia/evasion-tributaria-peru-asciende-s-25000-millones-estima-geneva-group-2138881>
- GESTION. (05 de Mayo de 2016). Gobierno elevó impuesto ISC a los cigarrillos en 157% ¿en cuánto subirá el precio de venta? Recuperado el 04 de Octubre de 2016, de <http://gestion.pe/economia/gobierno-eleva-impuesto-isc-cigarrillos-157-2160180>

- LA REPÚBLICA. (04 de Diciembre de 2012). Más de 8 mil accidentes de tránsito se registraron por ingesta de alcohol en el 2012. Recuperado el 04 de Octubre de 2016, de <http://elcomercio.pe/sociedad/lima/alcohol-ocasiona-accidente-transito-cada-hora-peru-noticia-1505305>
- LA REPUBLICA. (30 de Mayo de 2015). Registro de Ludópatas solo tiene 50 inscritos a dos años de su creación. *Diario La República*. Recuperado el 14 de Octubre de 2016, de <http://larepublica.pe/impresa/sociedad/3955-registro-de-ludopatas-solo-tiene-50-inscritos-dos-anos-de-su-creacion>
- LANDA ARROYO, C. (2005). Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional. *GACETA JURIDICA* , 37-50.
- LAZO SAPONARA, G. (Febrero de 2009). Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a proposito del Impuesto a las transferencias financieras. *48*, 87-89.
- MEDRANO CORNEJO, H. (1990). En Torno al Concepto y la Clasificación de los Tributos en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 40,41.
- MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR Y TURISMO. (2008). *PENTUR*. Obtenido de Descripción turística del Perú, 2008 - 2018: <http://www.mincetur.gob.pe/newweb/Default.aspx?tabid=3250>
- MINISTERIO DE SALUD. (11 de Mayo de 2015). *Essalud*. Recuperado el 14 de Octubre de 2016, de EsSalud: un 80% de casos de ludopatía y compras compulsivas se dan en mujeres: <http://www.essalud.gob.pe/essalud-un-80-de-casos-de-ludopatia-y-compras-compulsivas-se-dan-en-mujeres/>
- PAREDES MONTOYA, C. A. (2010). El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva? *Derecho y Sociedad*(35), 241-256. Recuperado el 10 de Octubre de 2016, de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13305>
- PEÑA VERA, J. (1996). Impuesto Mínimo a la Renta: A razon de una acción de Amparo. *Derecho y Sociedad*, 296-303. Recuperado el 05 de Octubre de 2016, de

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/14371/14986>

PUIG BRUTAU, J. (2009). Compendio de Derecho Civil. En J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*.

ROBLES MORENO , C., & PEBE DIAZ, M. (2005). Los Principios Constitucionales Tributarios. *Actualidad Empresarial - Informe Tributario*, II-13.

ROBLES MORENO, C. (04 de 09 de 2008). *Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional* . Obtenido de Principios Constitucionales Tributarios: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

RODRIGUEZ DUEÑAS, C. (1999). La Imposición al Consumo en el Perú: Analisis y Perspectivas. *"El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000"*, (págs. 161-194). Lima.

RODRIGUEZ SUANZES, P. (29 de 01 de 2012). *El mundo.es*. Recuperado el 28 de 09 de 2016, de *Economía*: <http://www.elmundo.es/elmundo/2012/01/28/economia/1327774109.html>

RTF ° 173-2-98 (Tribunal Fiscal Febrero de 1998).

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, F. J. (14 de Setiembre de 2008). *Blog de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de Leon*. Obtenido de Reflexiones sobre Derecho Tributario y Política Fiscal: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2008/09/14/impuesto-al-juego/>

RUIZ DE CASTILLO PONCE DE LEON, F. J. (03 de 08 de 2008). *SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO*. Recuperado el 03 de 08 de 2016, de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2008/02/07/sistema-tributario-peruano/>

STC - 1837-2009 (Tribunal Constitucional 2009).

STC 0009-2001 (Tribunal Constitucional 29 de Enero de 2002).

STC -3303-2003-AA (Tribunal Constitucional 2005).

STC-0004-2004 AI (Tribunal Constitucional del Perú 21 de Setiembre de 2004).

SUNAT. (Marzo de 2015). *Cuentas Sunat*. Obtenido de Plan Estrategico - memoria 2014:  
<http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2014.pdf>

SUNAT. (30 de Marzo de 2016). *SUNAT*. Recuperado el 15 de Octubre de 2016, de Informe Anual de Gestión por Resultados: 2015:  
<http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2015.pdf>

TARAZONA PALMA , R. C., NECIOSUP SANTA CRUZ, V., & DURAND VASQUEZ, P. M. (2012). *Reglamento del Congreso de la República Concordado*. LIMA: Tara Asociacion Grafica Educativa.

VILLEGAS B, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones DEPALMA.

ZAVALA ORTIZ, J. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial Juridica ConoSur Ltda.

## ANEXOS

**UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTA MARIA**



**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS**

**PROGRAMA PROFESIONAL DE DERECHO**

**Proyecto de Investigación**

**TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERÚ:**

**NECESIDAD JUSTIFICADA O EXCESO DE LA POSTESTAD TRIBUTARIA**

**El presente proyecto es presentado por:**

**Zumarán Delgado Fernando Miguel, con  
la finalidad de obtener el Título  
Profesional de Abogado**

**AREQUIPA 2016**

**I. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL**

### 1.1. Enunciado del Problema

Tributos con Fines Extrafiscales en el Perú: Necesidad Justificada o Posible Abuso de Derecho

### 1.2. Descripción del Problema

Campo: Ciencias Jurídicas.

Área: Derecho Tributario

Línea: Potestad Tributaria del Estado.

Tipo y Nivel de Investigación.

A.1. Por el nivel de investigación: Básica

A.2. Tipo: Descriptivo – Explicativo.

Ubicación Espacial: Perú

Ubicación Temporal: 2016

## II. JUSTIFICACION

El Perú como Estado se ve en la necesidad de obtener ingresos por lo que a través de su Potestad Tributaria este crea, regula y extingue tributos los cuales principalmente gravan las riquezas o ingresos obtenidos por nacionales o extranjeros que ejercen actividades, explotación de capital o conjunción de ambos dentro del territorio peruano, principalmente se dan a través del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas, teniendo únicamente una finalidad recaudatoria y adoptando como límites los principios del Derecho Tributario como el Principio de Legalidad y Reserva de Ley, Principio de la No Consficatoriedad, Principio de Igualdad entre otros, los cuales son considerados como garantías hacia los contribuyentes, siendo esta la regla general que regula a los tributos en el Perú.

Pero durante el transcurso de los años han aparecido tributos que posee una finalidad extrafiscal es decir distinta a la recaudación, por medio de estos tributos el Estado grava operaciones o actividades que no son generadoras de riquezas, siendo el fundamento principal que el Estado busca reducir y eliminar situaciones irregulares como evasión fiscal, déficit de recaudación de impuestos, lavado de activo e incluso la reducción en el consumo de ciertos bienes y la promoción del ahorro ,por lo tanto, la presente investigación es de importancia ya que se pretende establecer y desarrollar que son los fines extrafiscales, que tributos los poseen, si es justificado afectar la propiedad de los contribuyentes en razón de reducir situaciones irregulares en la sociedad y que posibles principios tributarios se están viendo afectados por la creación y aplicación de dichos tributos.

## III. MARCO TEORICO

**3.1. POTESTAD TRIBUTARIA:** puede definirse como aquella competencia legislativa exclusiva del Estado y sus entidades estatales, por la cual se encuentran habilitados para expedir normas con contenido jurídico tributario, dicha potestad se encuentra reconocida por la Constitución Política del Perú en su art. 74, y tiene como finalidad normar los diversos planos de acción pertenecientes a la fenomenología del tributo, desde su creación, incidencia y subsunción.

**3.2. TRIBUTO:** El Tribunal Constitucional a través de su sentencia STC N°2003-AA/TC define al tributo como *“la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de un acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”*, otra definición es otorgada por el Código Tributario creado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) el cual señala que *“son las prestaciones en dinero que el Estado exigen en razón de una determinada capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general”*.

**3.3. PRINCIPIO DE LA NO CONFISCATORIEDAD:** Se encuentra en el Art. 74 de la Constitución Política del Perú, el cual señala que el Estado al tener exclusividad sobre la potestad tributaria, debe ejercerse con respeto al derecho de propiedad de los contribuyentes sometidos a un determinado tributo, además el maestro Danós Ordoñez señala que *“Conforme a la jurisprudencia constitucional glosada de la función que juega el principio, es la de constituir un límite material de la actividad legislativa a la hora de ejercer la potestad tributaria. Esta función limitadora de la actividad legislativa es mucho mayor... porque está expresamente enunciado por el texto constitucional en forma de prohibición.”*

**3.4. PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY:** Desde un punto de vista tributario, este principio es un límite a la aplicación de la carga tributaria, ya que este principio busca que sea simétrica y equitativa entre sujetos que tengan una misma situación económica, y en forma asimétrica para aquellos cuya situación económica sea distinta.

**3.5. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:** el profesor Simón Acosta, considera a la capacidad contributiva como un principio recogido de manera tácita a nuestro ordenamiento, dado que ésta se exterioriza a través de los índices de riqueza (renta, consumo y el patrimonio) en la realidad y a partir de ella, el legislador la toma como base para la creación de un tributo, por esta razón un impuesto no debe incidir sobre un hecho que no sea manifestación de riqueza.

**3.6. FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS:** debe tomarse en cuenta que son todos aquellos fines distintos a la recaudación del impuesto y que por seguridad jurídica no deben comprometer la recaudación del impuesto y deben estar formulados dentro del parámetro establecidos por los principios del código tributario y la Constitución del Perú.

#### IV. INTERROGANTES Y OBJETIVOS

## Interrogantes

### General:

¿SE ESTÁ REALIZANDO LA CREACION Y APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERÚ DENTRO DE LOS LIMITES DEL DERECHO TRIBUTARIO?

### Específicos.

- ¿Cuáles son los principales tributos que poseen una finalidad extrafiscal?
- ¿Qué es un tributo con finalidad extrafiscal?
- ¿Cómo se está llevando a cabo el cumplimiento de la finalidad extrafiscal?
- ¿Es posible la existencia de conflicto entre el fin de recaudación y el fin extrafiscal?
- ¿Qué principios del derecho tributario pueden verse afectados por la aplicación de un tributo con finalidad extra fiscal?

### Objetivo General

ANALIZAR SI LA CREACION Y APLICACIÓN DE TRIBUTOS EXTRAFISCALES EN EL PERÚ, SE ESTÁ LLEVANDO DENTRO DE LOS LÍMITES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

### Objetivos Específicos

- Identificar los principales tributos en la legislación nacional que poseen una finalidad extrafiscal.
- Desarrollar e investigar que son los fines extrafiscales.
- Evaluar si existe conflicto entre la finalidad de recaudación y la finalidad extrafiscal
- Identificar que principios del Derecho Tributario pueden verse afectados por tributos que poseen una finalidad extrafiscal

## V. ANTECEDENTES INVESTIGATIVOS

- a. *“Consecuencias de la aplicación del art. 8 de la ley N°28194 – Ley de Bancarización en el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas “– Aragón Colque Angela Magaly, Universidad Católica de Santa María, Arequipa Perú 2012.*
- b. *“Tributación Extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos” – Lemos Tavares Diogo Ferraz – Universidad de Barcelona. España 2015*

## **VI. HIPOTESIS**

**Sí**, el Estado al ejercer su Potestad Tributaria para crear y aplicar Tributos con finalidades extrafiscales distintos a la recaudación, no respeta los principios establecidos por el Derecho Tributario, **es posible** que nos encontremos frente una sobre afectación no justificada hacia el patrimonio de los contribuyentes.

## **VII. ESQUEMA DEL CONTENIDO**

### 1.- Tributo.

#### 1.1 Concepto Doctrinarios

1.1.1. como cuantía de dinero

1.1.2 como prestación de dar

1.1.3. como obligación

1.1.4. como norma jurídica.

#### 1.2 Concepción del tribunal constitucional

#### 1.3 Concepción del tribunal fiscal.

#### 1.4 concepción del tributo del investigador

### 2.- Clases de tributos.

### 3.- Potestad Tributaria:

#### 3.1 Definición

3.1.1 Definición Doctrinaria

3.1.2 Definición del tribunal Constitucional /Tribunal Fiscal

3.1.3 Definición Propia.

### 3.2 Principios Jurídicos de la Potestad Tributaria

#### 3.2.1 Principios Explícitos

3.2.1.1 Principio de legalidad y de reserva de la ley

3.2.1.2 Principio de igualdad ante la ley

3.2.1.3 Principio de no confiscatoriedad.

3.2.1.4 Principio del respeto a los derechos humanos

3.2.1.5 Principio de irretroactividad tributaria.

#### 3.2.2. Principios Implícitos

3.2.2.1 seguridad Jurídica.

3.2.2.2 capacidad contributiva

3.2.2.3 beneficio y costo del servicio

### 4.-Tributos con fines extrafiscales

#### 4.1 Conceptos

4.1.1 Doctrinario

4.1.2 Tribunal Fiscal

4.1.3 Tribunal Constitucional

#### 4.2 Elementos de un tributo con fines extrafiscales.

### 5.- Principales tributos con fines Extrafiscales en el Perú al 2016

#### 5.1 Impuesto Selectivo al Consumo.

5.1.1 Antecedentes

5.1.2 Definición

5.1.3 Análisis de la norma matriz de incidencia tributaria del impuesto selectivo al consumo.

5.1.4 Finalidad Extrafiscal y Análisis del desarrollo del cumplimiento de la finalidad extra fiscal

5.1.4 Principios afectados por el impuesto selectivo al consumo

#### 5.2 Impuesto a la transferencia financiera

5.2.1 Antecedentes

5.2.2 Definición

5.2.3 Análisis de la norma matriz de incidencia tributaria del impuesto a las transferencias financieras

5.2.4 Finalidad Extrafiscal y Análisis del desarrollo del cumplimiento de la finalidad extra fiscal

5.2.5 Principios afectados por el impuesto a las trasferencias financieras

#### 5.3. Impuesto temporal a los activos netos.

- 5.3.1 Antecedentes
- 5.3.2 Definición
- 5.3.3 Análisis de la norma matriz de incidencia tributaria del impuesto temporal a los activos netos
- 5.3.4 Finalidad Extrafiscal y Análisis del desarrollo del cumplimiento de la finalidad extra fiscal
- 5.3.5 Principios afectados por el impuesto temporal a los activos netos

## MARCO OPERATIVO

### 1. FUENTES DE CONSULTA:

Constitución Política del Perú, Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, Sentencias del Tribunal Constitucional, normas con contenido tributario extrafiscal.

### 2. ESTRATEGIA METODOLOGICA

Se realizarán las siguientes actividades para la recolección de datos:

Observación Documental y síntesis de textos físicos e informáticos como la revisión de expedientes judiciales o administrativos.

### 3. TECNICAS

Para la técnica de observación documental:

Fichas de registro y Fichas de investigación: ficha de observación documentada para la revisión de expedientes, resoluciones, etc.

### 4. CRONOGRAMA

Septiembre – Octubre: Recolección de datos de doctrina y jurisprudencia

Octubre – Noviembre: Análisis de los principales tributos con fines extrafiscales.

Noviembre – Enero: Redacción

### 5. BIBLIOGRAFIA:

- BRAVO CUCCI, Jorge, “Fundamentos de Derecho Tributario”, Editorial Grijley, Tercera Edición - 2009.
- BRAVO CUCCI, Jorge “Los Fines Extrafiscales De Los Tributos” – Revista Foro Jurídico – PUCP  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/viewFile/13790/14414> consultado en la red- fecha: 23/06/16

- ARROYO LANDA, Cesar, “Control Constitucional de los Tributos con fines Extrafiscales en el Perú”, Revista de Derecho Themis. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9580/9984> consultado en la red- fecha: 23/06/16
- Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT – Modelo de Código Tributario. 2015 consultado en la red- fecha: 28/06/16
- DANOS ORDOÑES, Jorge “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano” – Lima Julio del 2005. <http://www4.congreso.gob.pe/DGP/CCEP/curso/2014/e-06-06-2014/lectura-10.pdf> - Consultado en la red fecha 28/06/2015
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio “Derechos fundamentales y tributos” Primer Congreso Institucional IPDT-IFA-IPIDET: El sistema tributario peruano: propuesto para el 2000” - sin fecha
- <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.html>, Caso Express Cars/SUNAT consultado en la red- fecha: 25/06/16
- <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.html> Caso Lima Inversiones Dreams SA. consultado en la red- fecha: 25/06/16