

Monografía de Investigación

Análisis Constitucional-Tributario de la armonización e incidencia del régimen cedular del impuesto a la renta a las Personas Naturales en la fiscalidad comparada y con especial énfasis en el Perú¹

Por Michael Zavaleta Alvarez²

La presente monografía investigativa es consecuencia del Primer Observatorio de Investigación Tributaria y de Política Fiscal, organizado por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres, durante el primer semestre académico del 2013.

Nuestro objetivo es demostrar, pues, los principales aspectos vinculados a la Determinación del Impuesto a la Renta de las Personas Naturales Domiciliadas en el Perú

¹ Se agradece a mis alumnos del Décimo primer ciclo del Curso de Derecho Tributario Internacional de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres por colaborar en la encuesta realizada durante el 2013 primer semestre y que se grafican en el numeral IV de esta monografía de investigación.

² Abogado por la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres (USMP). Doctor en Derecho por la Universidad de Castilla – La Mancha, España. DEA (Magister) en Derecho Tributario Europeo por la UCLM, España. Master en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional por la UCLM. Profesor de Derecho Tributario de Facultad de Derecho de la USMP. Presidente del Comité Directivo del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP. Actual Presidente de la Comisión de Tributaristas de la Asociación de Bancos del Perú (ASBANC), cargo ejercido durante seis periodos diferentes. Miembro del Comité de Asuntos Tributarios y Económicos de la Confederación de Empresas Privadas del Perú (CONFIEP). Ex Responsable Académico (Fundador) de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional (DTFI) interuniversitario de la USMP y Universidad de Castilla - La Mancha (España). Ex Presidente del Comité Tributario del American Chamber of Commerce of Perú (AmCHAM Perú) durante 2010 y 2011. Desde el año 2001 es Profesor visitante en Tributación de diversas Facultades de Empresa (Economía, Contabilidad y Administración) y Derecho tanto del Perú como de España, además, de conferencista invitado sobre fiscalidad por diversas instituciones públicas (SUNAT, ONPE, Municipios, entre otros) y privadas. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT. Miembro de la International Fiscal Association (IFA). Miembro del Comité Latinoamericano de Tributaristas de la Federación de Bancos de Latinoamericano (FELABAN). Director y Co-Autor del libro colectivo "Estudios de Derecho Constitucional Tributario" (2011). Director y Co-Autor del libro colectivo "Derecho Tributario peruano y español: un análisis comparado de problemas comunes" (2011). Profesor de "Fiscalidad Comparada de Mercado de Capitales" en la Maestría de DTFI de la USMP. Miembro de los Colegios de Abogados de Madrid (España) y Lima (Perú).

(IRPN o IRPF) que perciben rentas de capital, rentas de fuente extranjera y/o rentas del trabajo, así como la confiscatoriedad e inconstitucionalidad del IRPN y la necesidad que existe de uniformizar y armonizar el actual régimen cédular de dicho tributo.

I. PREMISAS NECESARIAS PARA EL ANALISIS

I.1. El Modelo de Estado Democrático Occidental.

Consideramos al Estado Constitucional como nuestro Marco de Estado de Derecho Democrático Occidental Moderno, aun cuando sea conocido con otros distintos nombres³. El Estado Constitucional⁴ es para nosotros la conjunción natural -y evolutiva- de lo que se conoce en doctrina como Estado de Derecho Formal (Estado de Derecho Democrático-Capitalista o Liberal) y Material (Estado Social).

Vale decir, nuestro concepto de Estado Constitucional, reconoce las libertades políticas y económicas, separación de poderes y límites al ejercicio del poder estatal, esgrimidas en el modelo constitucional posterior al Estado Absolutista predominante entre los siglos XVIII y XIX, para luego incorporar -de suyo- diversas mejoras, cuyas fuentes fueron la doctrina social de la Iglesia, el socialismo y la social-democracia, por ejemplo, entre otras ideologías, las cuales reconocen deberes constitucionales al ciudadano, sin desconocer sus derechos y, a la par, tratan de explicitar cómo hacer realidad los derechos fundamentales de los ciudadanos desde la actividad del Estado como proveedor de bienes y servicios públicos (p.e: educación y salud pública en teoría gratuita, sistema de pensiones, rol redistributivo del Estado, mínimos salariales, igualdad material, etc) ante las fallas naturales del mercado y de los agentes privados.

Si bien algunos sostienen que, los capítulos económicos de las Constituciones no tienen razón de ser, toda vez que la economía la designa el gobernante de turno, en términos jurisprudenciales constitucionales, tales preceptos (denotados o connotados) sociales son aplicados en la práctica, con lo cual se desmiente el hecho de sostener que la Constitución Económica, Financiera y Tributaria carezca de función o rol alguno.

El Marco de Estado Constitucional es tan importante reconocerlo que, la dogmática alemana⁵ ha sostenido que tiene naturaleza de *supraprincipio* el *Rechtsstaat*, el cual

³ Al Estado Constitucional se le conoce también como *Rule of Law* en el *Common Law*, *Rechtsstaates* en la dogmática alemana (desde la Ley Fundamental de Bonn de 1949) y Estado de Derecho Justo en el Derecho Continental Europeo y Latinoamericano; aunque en algunos doctrinarios de algunos países lo sigan denominando como Estado de Derecho.

⁴ HABERLE, P.: El Estado Constitucional. Lima. Ed. Fondo Editorial PUCP y Universidad Autónoma México. 2003.

⁵ KERN, Staatsrecht, pag. 608 y ss, citado por GARCIA NOVOA, C.: "La doctrina del principio de solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". En: Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Año 3, N° 11, Editada electrónicamente por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP, 2009, pág. 12.

[http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/La Doctrina del Principio de Solidaridad CGarc.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/La_Doctrina_del_Principio_de_Solidaridad_CGarc.pdf)

permite el ejercicio de todos los derechos fundamentales, libertades políticas y económicas, aplicación de deberes naturales y jurídicos, así como la aplicación de los principios tributarios como límites al poder fiscal.

Nuestro Estado Constitucional tiene naturaleza jurídica de supraprincipio, al ser aplicado como garantía jurídica por los países del Derecho Continental Europeo, del *Common-Law* y del Derecho Latinoamericano, exceptuando contadas excepciones (aunque solo temporalmente), además, de muchos otros países del orbe (Japón, por ejemplo). El Estado Constitucional se justifica, por sí mismo, como el más logrado y cercano a la justicia fundamental, aun cuando en el camino evolucione y se perfeccione, como -de suyo- ha ocurrido en el último siglo, al incluir desde conceptos puros de libertad hacia los de *welfare state* o Estado de bienestar, a raíz del surgimiento de las teorías sociales y sus derivaciones. De ahí que, el Estado Constitucional propugne la relevancia de los intereses generales, pero también reconoce y protege el derecho de propiedad, siendo que el tributo no niega dicho reconocimiento sino, por el contrario, coexiste respetándolo.

En otra palabras, en el Estado Constitucional del *Common Law*, UE y América Latina -sin importar la perspectiva ideológica adoptada- el tributo y la propiedad privada van de la mano en tanto aquél es un límite del *property right*, empero, a la luz de principios y valores derivados de la Constitución. Esto es una prueba más de que en el Estado Constitucional se reconoce la “conjunción” de las teorías liberales, social-demócratas, social-cristianas, entre otras, empero, “centradas y conjugadas” por el *ius-naturalismo* intrínseco materializado en los derechos fundamentales, la seguridad jurídica y demás límites del poder tributario. Laureados nobeles de economía han reconocido esta realidad, sin importar su escuela económico-ideológica, tales como James Buchanan desde su libertaria concepción económica e independientemente que realice críticas desde su *Public Choice Theory*⁶, así como Richard Musgrave desde su *Welfare State Theory*⁷.

Como bien GARCIA NOVOA⁸ sostiene al hacer referencia al Convenio Europeo: “La limitación de la potestad tributaria es, por tanto, una inherencia a esa intervención legal, legítima, pues se basa en el deber de contribuir, pero, necesariamente limitada por un criterio de justicia, que no puede ser otro que la capacidad contributiva (...)”. “Ello se pone de manifiesto en la abundante jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

⁶ BUCHANAN, J. y BRENNAN, G.: The power to tax. Cambridge. Cambridge University Press, 1980. James Buchanan en 1999 lo reconfirma al sostener que: “The revenue-maximizing government offered a specific alternative to the benevolent government presumed in orthodox treatments, with categorically different implications for the structure of tax policy” En: BUCHANAN, J. y MUSGRAVE, R.: Public finance and public choice: two contrasting visions of the State. The MIT Press. Cambridge England, 1999, pág. 24.

⁷ MUSGRAVE, R.: “The nature of the fiscal state”. En: BUCHANAN, J. y MUSGRAVE, R.: Public finance and public choice: tow contrasting visions of the State. The MIT Press. Cambridge England. 1999, pág. 30-1 sostiene: “Fiscal resources are needed to execute state functions, and the way in which they are rendered shapes hoy individuals and the state are related. (...) I think if te state as an association of individuals, engaged in a cooperative venture, formed to resolve problems of social coexistence and to do so in a democratic and fair fashion. The state, in short, is a contractarian venture, base on and reflecting concerns of its individual members.”

⁸ GARCIA NOVOA, C.: “La doctrina del principio de solidaridad...”. Obra citada, pág. 18-9.

(que no puede ser catalogado, precisamente, de órgano de ideología liberal) en defensa del recurso a la proporcionalidad a la hora de establecer tributos. Valgan como muestras la sentencia de 16 de julio de 2002 (caso Dagenville v. Francia) que consideró que la actuación del Estado francés que por razones de transposición tardía de una Directiva, exigió al contribuyente el pago del IVA (del que estaba exento con arreglo a dicha Directiva), fue una intromisión desproporcionada en el derecho de propiedad y, en consecuencia, procedía devolver el impuesto indebidamente cobrado. Una manifestación específica del criterio de proporcionalidad a la hora de valorar una determinada norma tributaria en relación con el derecho de propiedad es que la aplicación de dicha norma no constituya una “carga excesiva” para el contribuyente. Así se desprende, por ejemplo, en la decisión de la Comisión de 16 de enero de 1995 (caso Travers y otros v. Italia), relativa a la exigencia de una retención a cuenta de rendimientos profesionales superior al impuesto definitivo sobre el rendimiento.”

Así pues, en resumen, no existe un Estado Social puro, como tampoco existe un Estado Liberal puro, existe simplemente un **“Estado Constitucional”**, el cual actúa como un mega principio defensor.

I.2. Los “límites” al ejercicio del Poder Tributario en el Estado Constitucional ¿se ponderan?

Según el jurista constitucional alemán Robert ALEX⁹ el juicio racional “de la ponderación” se puede formular de la siguiente forma:

“Cuando mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor deberá ser el grado de la importancia de la satisfacción del otro”.

Ahora bien, contrario a como han mal interpretado -excepcionalmente- algunos, independientemente de la región del mundo, y que, por ende, han aplicado en algunos casos concretos criterios injustos, no es factible sostener que todo se “pondera en sede judicial-constitucional”.

Las normas que no califican como “principios”, es decir, las normas “reglas” que están hechas para ser cumplidas no se someten a la “fórmula del peso” o “ponderación”, se cumplen o no se cumplen y, obviamente, previo a su aplicación se “interpretan” a la luz de todos los métodos posibles del Ordenamiento jurídico, empero, “nunca se ponderan”; siendo que, los mecanismos de solución de conflictos de las “reglas” tienen otras vías¹⁰ tales como, por ejemplo: (i) cláusula de excepción; (ii) declaración que una de las reglas

⁹ ALEX⁹, R.: “La fórmula del peso” (Trad por Carlos Bernal de la obra original del 2003 Die gewichtsformel). Artículo publicado como adenda en: ALEX⁹, R.: Teoría de la argumentación jurídica: la teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica. Madrid, (trad. M. Atienza e I. Espejo de la versión en alemán de 1983 intitulado Theorie der juristischen argumentation), 2008, p. 351.

¹⁰ ALEX⁹, R.: Teoría de los derechos fundamentales. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2da edición, 2007, pág 69 en adelante desarrolla la importante diferencia de solución de conflictos de reglas vs principios.

es inválida; (iii) criterio de la regla especial vs regla general; (iv) prelación por el tiempo de creación.

El mismo ALEXY reconoce esta distinción entre reglas y principios, así como el hecho que éstos son los que se ponderan: “El fundamento de teoría de las normas, por una parte, de la subsunción, y por otra, de la ponderación, es la diferencia entre reglas y principios. Las reglas son normas que ordenan algo definitivamente. Son mandatos definitivos. (...) Un ejemplo de ello sería una prohibición absoluta de tortura. Lo decisivo es, entonces, que si una regla tiene validez y es aplicable, es un mandato definitivo y debe hacerse exactamente lo que ella exige. Si esto se hace, entonces la regla se cumple; si no se hace, la regla se incumple. Como consecuencia, las reglas son normas que siempre pueden cumplirse o incumplirse. Por el contrario, los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Por ello, los principios son *mandatos de optimización*. Como tales, se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas. Las posibilidades jurídicas se determinan mediante reglas y, sobre todo, mediante principios que juegan en sentido contrario.”

“(...)”

“El significado de la diferenciación entre las reglas y los principios resulta del hecho de que el carácter de los principios tiene una relación de implicación con el más importante principio del derecho constitucional material: el principio de proporcionalidad, y viceversa, (...)”¹¹.

Siendo esto así, entonces, la pregunta de rigor será, ¿los llamados principios jurídico-tributarios se ponderan en un Estado Constitucional? ¿El respeto a los derechos fundamentales, el principio de legalidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva clásica, seguridad jurídica, progresividad, entre otros, en tanto constituyen límites al poder tributario al formar parte del Estado Constitucional que funge como mega-garantía no deben ni pueden ponderarse?

En nuestra opinión, en la medida que tenga la naturaleza jurídica de “reglas constitucionales” no pueden ponderarse en el marco de un Ordenamiento Jurídico interno, diferenciando a éste de los Ordenamientos internacionales¹² y comunitarios¹³ donde rigen

¹¹ ALEXY, R.: “La fórmula del peso”. Obra citada, pág. 350.

¹² A diferencia de lo que ocurre en un Ordenamiento jurídico “interno” en el “internacional”, como bien dice Heleno Taveira “La presenza di sovranità fiscali distinte, in concorso nelle pretese per uno stesso fatto imponible (per effetto di norme individuali e concrete, sfociate in atti amministrativi d'imposizione tributaria), è decisiva per la delimitazione di quanto venga a costituire una doppia ovvero una plurima tassazione internazionale”. TAVEIRA, H.: “La plurimposizione internazionale, i trattati e le misure unilaterali”. En: AAVV UCKMAR, Victor (Coordinato): Diritto tributario internazionale. Padova (Italia), Ed. Cedam, 2005, pág. 223. “La sovranità all'interno quasi si confonde con il potere tributario, come potere istituzionalizzato che colloca lo Stato come soggetto di ordine mondiale, con l'autonomia e indipendenza nella determinazione dei fatti imponibili e dei procedimenti di accertamento e riscossione dei tributi nei limiti costituzionali dei diritti fondamentali. È nell'ambito dell' relazioni interstatali, e pertanto per le relazioni simmetriche di autodeterminazione (interna) e riconoscimento di reciprocità (esterna), che la sovranità tributaria, prendendo in considerazione il principio fondamentale della esistenza giuridica dello Stato, si propone come motivo di articolazione nella relazione tra gli Stati, in materia fiscale: si tratta di un' articolazione della sovranità e dei poteri di tassazione, le cui connotazioni si perfezionano e si sviluppano in concreto”. TAVEIRA, H.: “La plurimposizione internazionale...” Obra citada, pág. 225.

otras reglas y principios. Es decir, en el ámbito del Ordenamiento interno, si se trata de **reglas válidas** a la luz del Estado Constitucional, entonces, “es obligatorio hacer precisamente lo que ordena, ni más ni menos. Las reglas contienen por ello determinaciones en el campo de lo posible fáctica y jurídicamente. Lo importante por ello no es si la manera de actuar a que se refiere la regla puede o no ser realizada en distintos grados. Hay por tanto distintos grados de cumplimiento. Si se exige la mayor medida posible de cumplimiento en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas, se trata de un principio. Si sólo se exige una determinada media de cumplimiento, se trata de una regla¹⁴.”

Pese a la distinción entre principio y regla, algunos operadores tributarios, cuando no magistrados (felizmente en forma aislada aún), las confunden por el hecho que los límites al Poder Tributario consagrados denotada o connotadamente en las Constituciones (como, por ejemplo, en el art. 31.1 de la Constitución Española, en el art. 74 de la Constitución Peruana), se llaman por la doctrina y/o jurisprudencia comparada como “principios”.

PRIETO¹⁵, prestigioso catedrático español de teoría del Derecho de la Universidad de Castilla – La Mancha, explicita este problema vigente:

“(…) en los últimos tiempos se ha generado una abundante literatura que tiene también como protagonista a los principios, pero que guarda poca relación -al menos directamente- con la contraposición entre principios explícitos e implícitos. Me refiero a la idea según la cual ciertas normas, llamadas “principios” (ahora no importa su origen) presentarían una estructura distinta a la del resto de las normas, llamadas entonces “reglas”.

Vale decir que, aun cuando fueren nominados por cierta doctrina o, inclusive, por cierta jurisprudencia como principios, el operador jurídico esta obligado a desentrañar su real esencia y naturaleza jurídica¹⁶. En efecto, no puede confundirse a un principio ponderable cuando en realidad es una regla válida aplicable sí o sí, porque estaríamos violando el mandato imperativo de la misma o, de lo contrario, concediéndole al Estado la posibilidad

¹³ Debe diferenciarse el marco de “Ordenamiento jurídico interno” del marco de “Ordenamiento jurídico internacional” e, inclusive, estos dos con el “Ordenamiento jurídico comunitario” como, por ejemplo, el de la Unión Europea donde, por ejemplo, el Tribunal de Luxemburgo (TJCE), a la luz del principio de no discriminación y de las libertades básicas comunitarias, ordena dejar sin efecto “reglas y principios” en general, sea a nivel de ordenamiento interno (leyes) e internacional (convenios para evitar la doble imposición), en tanto las reglas y principios contravengan con el Derecho Comunitario. Al respecto recomendamos leer el caso SCHUMACKER (C-279/93 resuelto por el TJCE) y sobretodo CALDERON CARRERO, J. M y MARTIN JIMENEZ, A.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”. AAVV: CORDON ESQUERRO, T. (Dir). Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pág. 1181 y ss; GARCIA PRATS, A.: Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario. Madrid, Ed. Tecnos, 1998.

¹⁴ ALEXY, R.: “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica.” Ponencia de la IV Jornada Internacionales de Lógica, San Sebastián, Sept. 1988. En: Derecho y Razón. México. Ed. Fontamara, 1993, pág. 14

¹⁵ PRIETO SANCHIS, L.: Apuntes de teoría del Derecho. Madrid, Ed. Trotta, 2005, pág. 205.

¹⁶ GASCON ABELLAN, M., y GARCIA FIGUEROA, A. J.: La argumentación jurídica. Lima, Ed. Palestra, 2005, pág. 272 acertadamente sostiene cuando distinguen los principios de las reglas: “(…) una regla puede comportarse en el plano argumentativo como un principio y viceversa.”

de violar los límites que controlan constitucionalmente su Poder, lo cual equivaldría a violar la Constitución. Como bien dice Ronald DWORKIN¹⁷ en su clásico *“Los derechos en serio”* la distinción entre reglas y principios se determina por:

- (i) La aplicabilidad disyuntiva de las reglas, y
- (ii) La dimensión del peso de los principios.

No podemos entender a las reglas como mandato de optimización en la técnica argumentativa, sin ignorar que ello implica limitar las normas que garantizan la libertad en un Estado Constitucional contra el gobierno arbitrario. FERRAJOLI¹⁸, bien decía: *“La función garantista del derecho consiste, en suma, en la limitación de los poderes y en la correspondiente ampliación de las libertades. En este sentido, la libertad -pero también la igualdad, en su calidad de garantía de los derechos fundamentales de todos- depende de las leyes, cuya función es la indicada por Kant, de hacer convivir las libertades de todos”*.

PRIETO¹⁹ sostiene en similar sentido, él reconoce también la necesidad de distinguir los “principios” que *per se* son ponderables respecto de las “reglas” constitucionales que o se cumplen o se incumplen y, por ende, donde no hay ponderación sino, todo lo contrario, simplemente subsunción.

En tal sentido, de ponderarse una “regla constitucional” existe un alto riesgo que la “mayor exacción o confiscación tributaria” gane, a fin que el Gobernante de turno (en caso controle directa o indirectamente a sus órganos administradores de justicia) pueda “redistribuir” más²⁰. En efecto, considérese el siguiente ejemplo: si un contribuyente se encuentra con magistrados marcadamente “solidarios” (es decir, que le da un sobre-peso al Estado Social ignorando la naturaleza del Estado Constitucional), solo existirá una sola verdad previsible, que dicho contribuyente perderá su caso contra el fisco, en lugar, de aplicar la lógica de la razonabilidad de los argumentos a la luz de los límites al poder tributario.

Para evitar este problema, es importante tener en claro que, si bien el Estado Constitucional le atribuye a los jueces en general y a los vocales constitucionales, en tanto órganos resolutores de conflictos constitucionales-tributarios del Ordenamiento jurídico interno, la posibilidad de “ponderar” y de considerar derrotables a los principios que no sean reglas, lo cierto es que esta ponderación no aplica respecto de las garantías y

¹⁷ DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*. Barcelona. Trad. M. Guastavino, Ed. Ariel, 1984, pág. 74-5.

¹⁸ FERRAJOLI, Luigi: *Derecho y razón*. Madrid, (trad varios, 1989, *Diritto e ragione*), Ed. Trotta, 1995, pág. 932.

¹⁹ PRIETO SANCHIS, L.: *Apuntes de teoría del Derecho*. Obra citada, *ibidem*.

²⁰ Existe Jurisprudencia comparada, pero felizmente de carácter excepcional, donde se asume un concepto de Estado Social, dejando de lado los avances del Estado Liberal; con lo cual dicha Jurisprudencia constituye –per se– una negación del Estado Constitucional.

límites al Poder Estatal en materia tributaria (interna), traducido en los límites constitucionales al ejercicio del Poder Tributario, en tanto reglas y no principios.

Abundando en razones, inclusive, si la naturaleza jurídica de alguna “regla constitucional-tributaria” no quedara clara, en el sentido que se confunde con un “principio”, tal **“principialización de la regla”** -como denomina GARCIA FIGUEROA²¹ a dicho fenómeno- debe a lo más “ratificar” el hecho que ante todo es una “regla”, aun cuando su esencia no quedara clara, con lo cual se debe aplicar y punto, es decir, no se debe ni puede “ponderar”. De suyo, consiguientemente, no se puede relativizar los límites al ejercicio del Poder Tributario, aun si se discutiera la naturaleza de regla o principio.

A la luz de lo expuesto, en nuestra opinión, en materia constitucional-tributaria, bajo un Estado Constitucional *the limits to tax power* constituyen una garantía de los ciudadanos contra la arbitrariedad del Estado, en tanto calificquen como “reglas o mandatos definitivos e imperativos” de la Constitución al Legislativo y Ejecutivo en el momento de crear, modificar, suprimir o conceder beneficios fiscales, así como a los operadores a la hora de aplicar las normas tributarias; siendo que, esta “regla” otorga una innegable, eficiente, eficaz y fácil²² seguridad jurídica a los ciudadanos.

Por ello, en el Estado Constitucional no deberían ponderarse en general la “solidaridad-deber de contribuir” respecto de los “límites al poder tributario”, a fin de brindar SEGURIDAD JURIDICA a los operadores sociales. Igual ocurre en el Derecho Penal, al igual que en el Penal Tributario y/o Tributario Sancionador, donde las “garantías” en general son inderrotables, es decir, nadie pensaría que los principios *non bis in idem*, tipicidad, presunción de inocencia, entre otras verdaderas reglas (aunque denominados principios por la doctrina y jurisprudencia) sean “ponderables²³”, sin perjuicio que pocas reglas del Derecho penal (tributario penal inclusive) hayan tenido éxito masivo o no jurisprudencialmente tal como el derecho a la “no autoinculpación”²⁴; y quien lo haga o aplique judicialmente estaría asumiendo ser parte de un Estado Neo-Absolutista, amen

²¹ GARCIA FIGUEROA, A.: Principios y positivismo jurídico: el no positivismo principialista en las teorías de Ronald Dworkin y Robert Alexy. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 1998, pág. 173 y ss explica el fenómenos del principialismo de algunas reglas.

²² GASCON ABELLAN, M., y GARCIA FIGUEROA, A. J.: La argumentación jurídica. Obra citada, pág. 272 señala sobre la *facilidad de las reglas* “(...) sería posible definir los principios como aquellas normas que remiten a una teoría de la argumentación jurídica en mayor medida que las reglas. Esto explicaría la asociación de las reglas a la manera de aplicar los casos fáciles y de los principios a l esfera de los casos difíciles”.

²³ En materia penal lo que sí se podría ponderar, como es lógico, es la graduación de la pena a favor del condenado, empero, no las garantías intrínsecas del Derecho Penal.

²⁴ Léase sobre no autoinculpación la obra de SANZ-PALACIOS, J. A.: “Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria”. En: Documentos IEF N° 19/08, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs. 1-23. También léase PALAO TABOACA, C.: El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario. Navarra, Ed., Aranzadi, Thomson – Civitas, 2008, pág. 206, sostiene en su conclusión 10: “El derecho a guardar silencio, cuando existe, impide la imposición de sanciones por la negativa a colaborar con la Administración. En el caso de que la información autoinculpatoria haya sido proporcionada bajo coacción no podrá ser utilizada como fundamento de la sanción administrativa; de lo contrario su imposición sería radicalmente nula por lesionar su derecho susceptible de amparo constitucional.

del disfraz nominal que se auto-rotule, no en un Estado Constitucional; e igual ocurre en materia constitucional tributaria en todo Ordenamiento jurídico interno.

Claro está que, algunos sostienen equivocadamente que, dado que todo es “ponderable”, los límites al Poder Tributario también; en cuyo escenario, según esta corriente una “razonable ponderación” no debe implicar un resultado arbitrario al dejarse el resultado a la mejor “argumentación”, todo lo contrario, lo que resuelva el Poder Judicial o Tribunal Constitucional será el resultado de la democracia.

El problema de la anterior posición es que, volviendo a nuestro ejemplo usado, la ponderación en el contexto del marco del Ordenamiento jurídico interno, de la solidaridad-deber de contribuir como supraprincipio vs los límites al poder tributario -como ha efectuado el Tribunal Constitucional peruano-, la “solidaridad” o “moral social” al ser subjetiva y fácilmente “comprable”, puede implicar -de suyo- una alta probabilidad de perder para el contribuyente vía “fórmula del peso”. Si por un lado se tiene una actuación del Estado que viola la prohibición de no confiscatoriedad y de no transgredir la reserva de ley o la seguridad jurídica o el *ability to pay taxation* y, por otro el lado, la defensa del fisco sostiene que la norma o actuación tributaria sirve para “ser solidarios con los pobres que no tienen para pagar tributos” (ya que el destino teórico del tributo es para neutralizar la falta de caja fiscal porque los pobres no pagan); entonces, es fácil advertir que la solidaridad se preferirá, máxime si se tiene en cuenta el deber de contribuir como algunos lo han malentendido.

Se concluirá que se debe “confiscar” o violar el formalismo de la reserva de ley o, inclusive, dejar sin efecto algún derecho fundamental, ignorar la capacidad contributiva, porque -de suyo- es más “Justo Socialmente”, más “Moralmente Solidario” permitir al Estado mayor caja para que Redistribuya a los “pobres que no tienen para pagar tributos”, sin perjuicio claro está que -de suyo- nunca quedaría claro cómo se les redistribuirá y si se cumplirá este ideal (siendo lo más altamente probable que no ocurra nada).

Ahora bien, en aquellos países en vías de desarrollo, donde la mayoría de los jueces están mal preparados para aplicar el juicio de la razón, al margen de los principios clásicos que limitan el poder tributario, la ponderación termina siendo un peligro para la seguridad jurídica y un factor de anti-garantía; los neoconstitucionalistas de la región latinoamericana aceptan esta realidad y sostienen que en estos casos es mejor que la jurisprudencia asuma la clásica posición de los límites al Poder Tributario y, por consiguiente, que los límites al poder tributario se deben entender como “reglas”.

En nuestra opinión, sería un error, aun si negáramos la clásica posición de los límites al Poder Tributario, sostener que todos son “principios” y “no reglas”. Vale decir, inclusive si negáramos la posición de que el art. 74 de la Constitución peruana y el art. 31.1 de la Constitución Española ha dictado “reglas” al imponer límites al detentador del poder tributario (derechos fundamentales²⁵, legalidad, no confiscatoriedad, capacidad

²⁵ Léase el importante rol de los Derechos Fundamentales ALEXY, R.: Teoría de los derechos fundamentales. Obra citada., pág 82 donde dice acertadamente: “(...) las reglas y los principios son razones de tipo diferente. Los principios son siempre razones prima facie; las reglas, a menos que se haya establecido una excepción, son razones definitivas.”

contributiva, igualdad tributaria, entre otros), en caso convirtiéramos a los preceptos constitucionales en principios, estaríamos siendo cómplices de la arbitrariedad al darle un cheque en blanco al mismo Estado para que decida en sede judicial el peso mayor, por ejemplo, de la solidaridad (en el caso antes planteado) vs la no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

El Estado Constitucional que defendemos implica avances sociales²⁶ (redistribución de la riqueza, salud, educación, etc), pero no permite el “robo” a través de la “confiscación sin justiprecio y sin caso ex lege” o a través del “cambio de las reglas de juego al caso concreto vía fórmula del peso”. En tal sentido, si una norma es retroactiva debe dejarse sin efecto así le implique recorte dinerario al erario, y no por el contrario, convalidarla a la luz de la premisa de que el Estado Social que contiene la solidaridad-deber de contribuir es un supraprincipio que prevalece sobre todo. No, todo lo contrario, el supraprincipio del Estado Constitucional ordena que esto no ocurra.

I.3. ¿Cuál es el principio tributario que se infiere del Estado Constitucional aplicable para determinar si es justo o no fiscalmente?

Tanto la prohibición de no confiscatoriedad, regla *per se*, como la capacidad contributiva, como se le conoce en el Derecho continental europeo²⁷ o en América Latina o *ability to pay* en el *Common Law*, son sin duda la expresión de la Justicia Constitucional Tributaria inherente al Estado Constitucional o Estado de Derecho Democrático Occidental Moderno.

Respecto del *Common Law* bastenos con citar a MUSGRAVE y WILSON citando a Adam SMITH dice:

“(...) from Adam Smith on, has been on “ability to pay”. As Smith put it, individuals should contribute in proportion to their respective abilities; that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state”²⁸.

²⁶ TULLOCK, G.: “The welfare costs of tariffs, monopolies, and theft”. En: *Western Economic Journal* Nº 5 (3), 1967, p. 224-32.

²⁷ El artículo 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales señala “toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.”

²⁸ MUSGRAVE, R.: *The nature of the fiscal state*. En: BUCHANAN, J. y MUSGRAVE, R.: *Public finance and public choice: tow contrasting visions of the State*. The MIT Press. Cambridge England. 1999, pág. 44.

Robert A. WILSON del Statistics Department of IRS US²⁹ señala: *“The individual income tax is closely tied not only income distribution and, thus, at least theoretically to ability to pay, but also to family size. To a varying extent, it takes into account taxpayer family obligations through a system of personal exemptions in combination with certain deductions, which act to reduce the base on which tax is computed.*

Con relación a la capacidad contributiva, en España el Tribunal Constitucional Español en su Sentencia del 30.11.2002 señala, con relación a la capacidad económica:

“(...) el principio de capacidad económica constituye uno de los principios informadores del sistema tributario en su conjunto, conforme establece el art. 31.1 de la Constitución y, por tanto, tiene que hacerse presente, con mayor o menor intensidad, en todos los tributos (...).”

GARCIA NOVOA, jurista español, sostiene acertadamente:

“(...) podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que erigir la capacidad contributiva como expresión de la justicia tributaria y convertirla en límite a la acción del legislador es uno de los mayores logros de la constitucionalización del fenómeno tributario y de la idea de Constitución Financiera del Estado de Derecho. Se trata de garantizar la recepción constitucional de unos criterios generales de reparto de las cargas públicas.”

(...)

“La capacidad contributiva se traduce en el derecho y el deber de que cada uno participe en el sostenimiento de los gastos públicos según sus haberes. Su anclaje constitucional la convierte en un evidente límite al legislador. Hasta tal punto de que, (...) el principio de capacidad contributiva vendría a ser como una especie de concentrado del sistema tributario querido por la Constitución, que bastaría desarrollar, con métodos dogmáticos. Sería el principio jurídico supremo que encarnase la justicia en este sector del ordenamiento.”

En resumen, la capacidad contributiva debe ser aplicada siempre a efectos de darle coherencia y racionalidad al Estado de Derecho y, por ende, el impuesto a la renta de personas físicas no acorde con la capacidad contributiva será, por sí mismo, contrario a la prohibición de no confiscatoriedad y, en consecuencia, naturalmente siempre -de suyo- inconstitucional, independientemente del país donde nos encontremos, sea en Europa o América Latina o del *Common Law*.

²⁹ WILSON, Robert: “Personal exemptions and individual income tax rates, 1913-2002”. En: IRS Statistics of Income Bulletin. Spring 2002, Publication 1136 (Rev. 6-02) www.irs.gov/pub/irs-soi/02inpetr.pdf

Finalmente, también puede encontrarse en el Estado Constitucional otros principios comunes y aplicables al análisis de nuestro tema planteado, tales como entre otros el principio de legalidad y reserva de ley, el principio de tipicidad, el respeto a los derechos fundamentales, sin embargo, para fines del presente trabajo solo nos vamos a concentrar en el *ability to pay* y en la prohibición de confiscatoriedad, como consecuencia de no seguir a aquél.

I.4. ¿Aplicará el “ability top ay” inclusive si no es explicito?

Consideramos que siempre podrá aplicarse el “*ability to pay*” o capacidad contributiva, así no exista en la Constitución su reconocimiento expreso.

En Alemania, Argentina y Perú, entre otros países, en tanto asumen su Ordenamiento jurídico interno que está inmerso en el Estado Constitucional, utilizan la capacidad contributiva -pese a no estar denotado en sus textos constitucionales- como límite al Poder Tributario, sea o no coligadamente con la prohibición de confiscatoriedad. En efecto, los Tribunales Constitucionales peruano, argentino y alemán³⁰ -entre otros-, lo reconocen en muchos de sus diversos fallos; de hecho, es tan común encontrar referencias a la capacidad contributiva en los fallos del Tribunal Constitucional Alemán, al igual que ocurre en los Tribunales de Italia y España, cuyas Constituciones sí lo reconocen en forma expresa.

En Italia³¹ la capacidad contributiva es también un bastión de extrema importancia para limitar el ejercicio del poder tributario. Francesco MOSCHETTI bien dice el “artículo 53 adquiere pues gran importancia en el Derecho tributario como norma exponente de los fundamentales criterios de justicia y racionalidad fiscales”³². Continúa MOSCHETTI “(...) la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, que supera el mínimo vital. En efecto, si “capacidad” significa aptitud, posibilidad concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales”³³. La capacidad contributiva es reconocida en Italia como “límite de la discrecionalidad del legislador tributario: como únicos presupuestos legítimos para el nacimiento de la obligación se consideraban aquellos hechos de la vida social que fueran indicio de capacidad económica”³⁴.

³⁰ De Alemania recomendamos leer la excelente obra de HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid, Ed. Marcial Pons, 1998, págs. 28-9.

³¹ La Constitución Italiana en su artículo 53 establece lo siguiente : « Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad. »

³² MOSCHETTI, F.: El principio de capacidad contributiva. (Trad. Por J.M. Calero y R. Navas del título original Il principio della capacità contributiva de 1973). Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pág. 59.

³³ MOSCHETTI, F.: El principio de capacidad contributiva. Obra Citada, pág. 68.

³⁴ MOSCHETTI, F.: El principio de capacidad contributiva. Ibidem.

Ahora bien, tomemos a España y Perú, dos países de los antes mencionados, uno en el que es explícita (España) la capacidad contributiva y otro donde es connotada (Perú), a fin de abundar en argumentos.

Con relación a la Constitución Española (CE) COLLADO YURRITA³⁵ nos dice “los principios constitucionales pueden inferirse, en una primera aproximación, como criterios generales, recogidos en la Constitución que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos.” El artículo 31 de la CE dice:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

“2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

“3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público”.

En el numeral 1 del artículo 31 de la CE se encuentran los principios materiales de justicia tributaria, en términos de COLLADO YURRITA, cuales son los principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscatoriedad”, mientras que en el numeral 3 se encuentra el principio de reserva de ley; siendo que, estos “(...) no son desde luego, los únicos criterios que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos en el ámbito tributario”³⁶; tales como, los principios relativos a la distribución territorial del poder de establecimiento de tributos o poder tributario: (i) autonomía financiera: arts. 133.2, 140, 142, 156, 157 y DA Primera Constitución Española; (ii) coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad entre todos los españoles -art. 151.6 CE-, territorialidad y unidad de mercado -art. 157.2-. Igualmente, los principios constitucionales de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los

³⁵ COLLADO YURRITA, M.A.: Principios constitucionales del Derecho Tributario: principios materiales (tema 2). AAVV: COLLADO, M.A. (Dtor) y LUCHENA, M^a. G^a. (Coord): Derecho Tributario – Parte General. Barcelona. Ed Atelier, 2007, p 37.

³⁶ COLLADO YURRITA, M.A.: Principios constitucionales del Derecho Tributario. Obra citada, pág. 36-7.

derechos individuales, seguridad jurídica, o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, inviolabilidad del domicilio, a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y los principios constitucionales del Derecho sancionador.

Carlos PALAO TABOADA, jurista español, señala que de los principios del artículo 31 de la Constitución española "(...) los fundamentales son los de capacidad económica e igualdad"³⁷. "La relación entre los principios de capacidad económica e igualdad constituye un complejo problema teórico que, a mi juicio, tiene dos soluciones fundamentales, que responden a dos formas distintas de concebir el principio de igualdad. Según la primera, este principio es de naturaleza puramente formal; se limita a afirmar que las situaciones iguales deben ser igualmente tratadas, pero no indica el criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales, por lo que es necesario acudir para ello a una medida extrema al propio principio. Según la otra concepción, cuya elaboración más acabada se debe a Gerhard Leibholz, el principio de igualdad equivale a una prohibición de discriminaciones arbitrarias, entendiendo por tales las no razonables o contrarias a la conciencia jurídica o a la naturaleza de la cosa". "Partiendo de la primera de las concepciones mencionadas del principio de igualdad, en el ámbito tributario la medida de la igualdad se busca en la capacidad contributiva. Para la segunda, la capacidad contributiva no es sino una concretización -en su caso positivizada constitucionalmente- del principio general de igualdad, cuyo modo de operar es igual al de éste; es decir que serían admisibles discriminaciones no fundadas en diferencias de capacidad contributiva siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no fuese arbitrarias o irrazonables. A falta de esta justificación, una ley tributaria que no tuviese en cuenta las diferencias de capacidad contributiva sería por ello mismo arbitraria e inconstitucional"³⁸.

Por su parte, el Perú tiene en su Constitución de 1993 (CP 93) artículo 74:

"Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo"

"Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio."

³⁷ PALAO TABOADA, C.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español." En: Revista Española de Derecho Financiero. N° 88, Ed. Civitas, Octubre-Diciembre 1995, pág. 629.

³⁸ PALAO TABOADA, C.: "Los principios de capacidad económica ...". Obra citada, pág. 630.

“Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria.”

“Las leyes relativas a los tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.”

“No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

De esta Carta Magna peruana y de su Jurisprudencia Constitucional se infiere que existen en Perú los siguientes principios denotados: (i) Reserva de Ley relativa³⁹ (no la absoluta), debiéndose tener en cuenta que originalmente se interpretaba el artículo 74 como Principio de Reserva de Ley en sentido absoluto, es decir, que no se podía trasladar a norma inferior a Ley ningún aspecto de la hipótesis de incidencia, (ii) Igualdad Tributaria, distinto a la Igualdad ante la Ley del art. 2 CP 93; (iii) No confiscatoriedad; (iv) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona.

Ahora bien, la Jurisprudencia Constitucional peruana ha señalado que existen los siguientes principios connotados: (i) capacidad contributiva el cual deriva del principio de igualdad según el TC peruano⁴⁰; (ii) principio de solidaridad⁴¹, deber de contribuir⁴² -y de colaboración con la Administración Pública-, los que se reconocen implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política según el TC peruano; (iv) seguridad jurídica, aunque este último se ha usado y aceptado jurisprudencialmente únicamente como argumento coadyuvante.

Como puede advertirse en el Perú si bien no existe el principio de capacidad contributiva el Tribunal Constitucional peruano (TCP) lo ha desarrollado en dos momentos:

³⁹ Con relación a la Reserva de Ley el Tribunal Constitucional peruano interpreta que aplica la “Reserva de Ley Relativa”. Resolución N° 00042-2004-AI/TC se dice (12/08/2005) “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (FJ 12).”

⁴⁰ Sobre Capacidad Contributiva peruana, léase Resolución N°2302-2003-AA/TC (30/06/05) “La capacidad contributiva de una persona es una sola y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. De este modo la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible...”. Véase también: STC N° 53-2004-PI/TC del 09/01/2003, STC N° 5970-2006-PA/TC del 12/11/2007, STC N° 33-2004-AI/TC del 28/09/2004.

⁴¹ Respecto de la solidaridad, en nuestra opinión mal aplicada por el Tribunal peruano a la luz de nuestro Marco de Estado de Derecho, léase Resolución N° 0053-2004-AI/TC (12/08/2005) aun cuando en el caso de las tasas (arbitrios) su cobro no se derive directamente del principio de capacidad contributiva, dependiendo de las circunstancias sociales y económicas de cada municipio, excepcionalmente puede invocarse este principio con fundamento en el “principio de solidaridad”, siempre que se demuestre que se logra un mejor acercamiento el principio de equidad en la distribución (FJ VII. B.3).

⁴² Leer STC N° 6626-2006-PA/TC del 19/04/2007, STC N° 2248-2007-PA/TC del 09/11/2007 y STC N° 004-2004-AI/TC del 17/04/2006.

- (i) En un primero momento, el TCP ha reconocido la capacidad contributiva acorde a como se le conoce en la dogmática y jurisprudencia comparada;
- (ii) En un segundo momento, el TCP ha limitado y desechado excepcionalmente en cuatro casos (no en otros) la capacidad contributiva, como bien ha denunciado el propio GARCIA NOVOA⁴³. Curiosamente, el TCP ha inaplicado la capacidad contributiva cuando lo ha “ponderado” con el deber de contribuir y principio de solidaridad propios según palabras del TCP del Estado Social, es decir, dejando de lado el rol del Estado de Derecho y de que la capacidad contributiva es un límite al poder tribuario, a efectos de no dejar sin herramientas de recaudación al Estado

En España el principio de capacidad económica (o contributivo) es explícito y según COLLADO tiene dos significados:

- (i) La capacidad económica es el fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y; por tanto, el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. “Con dicho principio se pretende garantizar que sólo se establezcan tributos sobre quienes llevan a cabo actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, no pudiendo exigirse tributo alguno que no responda a la existencia de dicha capacidad económica.”
- (ii) La capacidad económica es la “medida, razón o proporción de cada contribución”, es decir, “se debe de acuerdo con la capacidad que se tiene, lo que debe encontrar reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales destinados a cuantificar el tributo. Desde esta perspectiva el principio de capacidad económica opera como límite para el legislador en la configuración de los tributos, obligándole a diseñar el hecho imponible de los distintos tributos atendiendo a determinadas circunstancias o índices que sean reveladores, directa o indirectamente, de capacidad económica. Índices directos de capacidad económica son la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio, mientras que índices indirectos reveladores de capacidad para contribuir son el consumo de bienes o el tráfico y circulación de riqueza”⁴⁴.

⁴³ GARCIA NOVOA, C.: “La doctrina del principio de solidaridad ...”. Obra citada.

⁴⁴ COLLADO YURRITA, M.A.: Principios constitucionales del Derecho Tributario. Obra citada, pág. 39.

Por su parte, el Tribunal Constitucional español (TCE), como bien comenta COLLADO, ha dicho sobre la capacidad económica:

- (i) Que, se refiere a una capacidad real, individual, efectiva y cierta⁴⁵, así como que se identifica capacidad económica con la “riqueza real o potencial”⁴⁶.
- (ii) Que, se vulnera el principio de capacidad económica cuando se somete a gravamen una renta “inexistente o ficticia”⁴⁷.
- (iii) El principio de capacidad económica es una exigencia que se predica del sistema tributario en su conjunto⁴⁸; lo cual nos traslada al discutido problema de la presencia de este principio en las distintas categorías tributarias como, por ejemplo, en el establecimiento y regulación de las tasas donde:

iii.1. Algunos sostienen que las tasas requieren cumplir con el principio de capacidad contributiva, tales como COLLADO⁴⁹ y GARCIA NOVOA en España; así como la Jurisprudencia judicial peruana (no la del TC peruano)⁵⁰ en Perú, quienes sostienen precisamente por ser un principio de exigencia en el sistema tributario en su conjunto deben crearse y aplicarse las tasas respetando la capacidad contributiva. Según COLLADO “(...) la capacidad económica (..) debe estar presente en ella (...) en tanto exigencia constitucional.”

El TCE en su Sentencia del 30.11.2002 ha dicho magistralmente: “el principio de capacidad económica constituye uno de los principios informadores del sistema tributario en su conjunto, conforme establece el art. 31.1 de la Constitución y, por tanto, tiene que hacerse presente, con mayor o menor intensidad, en todos los tributos, y la tasa lo es”

iii.2. Otros sostienen que no requieren cumplirse con el principio de capacidad contributiva en las tasas. Lamentablemente el TCP adopta esta línea, cuando ha sostenido respecto de los arbitrios municipales, recientemente, que no aplica la capacidad contributiva y, al contrario, prevalece el deber de contribuir-solidaridad como supraprincipio de mayor peso que la capacidad contributiva; y, por ende, ni siquiera interesa el “costo efectivo” para el TCE, siendo que ha inventado el

⁴⁵ Ello se sostiene desde la Sentencia del TCE Nº 27/1981 hasta la Sentencia Nº 194/2000.

⁴⁶ STCE 37/1987 y STCE 295/2006.

⁴⁷ STCE 221/1992.

⁴⁸ STCE 182/1997.

⁴⁹ COLLADO YURRITA, M.A.: Principios constitucionales del Derecho Tributario. Obra citada, pág. 39.

⁵⁰ Léase ZVALETA, M.: “Arbitrios creados por Ordenanzas 108-97 y 137-98 en la jurisprudencia (Parte II: aspectos material y mensurable)”. En: Dialogo con la Jurisprudencia Nº 20, Mayo 2000, Ed. Gaceta Jurídica, Lima, Perú, pág. 89; ZVALETA, M.: “Arbitrios creados por Ordenanzas 108-97 y 137-98 en la jurisprudencia. (Parte I: aspecto personal y aspecto temporal)”. En: Dialogo con la Jurisprudencia Nº 20, Enero 2000, Ed. Gaceta Jurídica, Lima, Perú, pág. 127.

“coeficiente de solidaridad”, lo que ha motivado el encarecimiento sin límite de los arbitrios y una indefensión de los contribuyentes en el Perú, desde dicha sentencia; lo cual ha sido criticado por GARCIA NOVOA⁵¹ también.

- (iv) Que sirve para ser aplicado proyectadamente con el mismo alcance y contenido sobre los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales inferiores (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), que deben ejercitar sus potestades en materia tributaria de acuerdo con la Constitución y las Leyes⁵².

II. DESCRIPCION Y ANÁLISIS DEL IRPF PERUANO

II.1. Rentas del Trabajo.

Este tipo de rentas agrupa las rentas de cuarta categoría (obtenida por el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio) y las rentas de quinta categoría (obtenida por el trabajo dependiente).

a. Rentas de Cuarta Categoría

Son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:

- El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.
- El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

La principal característica de las rentas de cuarta categoría es que son resultado del ejercicio independiente de una profesión, arte, ciencia u oficio.

b. Rentas de Quinta Categoría

Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

- El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones,

⁵¹ GARCIA NOVOA, C.: “La doctrina del principio de solidaridad (...)”. Obra citada, pág. 3.

⁵² STCE Nº 37/1981.

compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales⁵³.

- Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.
- Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.
- Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.
- Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.
- Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

Asimismo, respecto de estas rentas, de acuerdo con la LIR, se consideran inafectas:

- Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes.
- Las compensaciones por tiempo de servicios (CTS), previstas por las disposiciones laborales vigentes.
- Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez.
- Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.

Al igual que en el caso de las rentas de segunda categoría, las rentas del trabajo deben ser reconocidas en el ejercicio en que el contribuyente las ha percibido. Se entiende también por percepción, el supuesto de puesta a disposición de fondos a favor del contribuyente. Es decir, bastará que el cliente o empleador ponga a disposición del contribuyente el honorario o remuneraciones pactadas para que éste reconozca el ingreso respectivo y tribute por él en dicho periodo.

⁵³ No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

II.2. Rentas de Fuente Extranjera.

Las rentas de fuente extranjera comprenden, en general, todas las rentas que un sujeto domiciliado (tributario) en el Perú obtiene en el extranjero y que no califican como renta de fuente peruana.

Este tipo de renta no tiene una categoría especial, es decir, por ejemplo, no podrían ser calificadas como rentas de primera categoría (aun cuando provenga del arrendamiento de un inmueble ubicado en el exterior) o de cuarta categoría (aun cuando el honorario sea percibido por un profesional independiente domiciliado por las prestación de servicios de asesoría a una empresa del exterior).

Son ejemplos de estas rentas: las ganancias de acciones de una empresa extranjera, ganancias obtenidas por intereses pagados por un banco exterior, rentas por asesoría hacia una empresa en el exterior, entre otras.

Cabe precisar que las rentas de fuente de extranjera que obtengan los sujetos domiciliados en el país que provengan de la explotación de un negocio o empresa del exterior se reconocerán en el ejercicio gravable en que se devenguen. Asimismo, en el caso de rentas distintas a las indicadas (ganancia de capital por transferencia de valores mobiliarios) se reconocerán en el ejercicio gravable en que se perciban.

II.3. Rentas del Capital.

Este tipo de rentas agrupa las rentas de primera categoría (Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes) y segunda categoría (rentas del capital no consideradas de primera categoría).

a. Rentas de primera categoría

Califican como rentas de primera categoría, las siguientes:

- El arrendamiento o subarrendamiento⁵⁴ de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el arrendador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente corresponda al locador.
- Las producidas por la locación o cesión temporal de cosas muebles o inmuebles, no comprendidos en el punto anterior, así como los derechos sobre éstos, inclusive sobre los comprendidos en el punto anterior.
- El valor de las mejoras introducidas en el bien por el arrendatario o subarrendatario, en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no se encuentre obligado a reembolsar.

⁵⁴ Tratándose de subarrendamiento, la renta bruta está constituida por la diferencia entre la merced conductiva que se abone al arrendatario y la que éste deba abonar al propietario.

- La renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. En estos supuestos, la renta ficta será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial del ejercicio 2012. Se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

En el caso de rentas de primera categoría, los propietarios deben tener en cuenta, especialmente, lo siguiente:

- El supuesto de renta ficta también será de aplicación a aquellas personas que son propietarios de dos inmuebles o más y será de aplicación respecto del segundo y siguientes bienes de su propiedad.
- Los perceptores de rentas de primera categoría (de rentas reales o fictas) deben reconocer el ingreso gravado en el periodo de su devengamiento, no siendo requisito para su reconocimiento la percepción del ingreso. Es decir, deberán reconocer un ingreso gravado aun cuando no hubieren percibido pago alguno por el arrendamiento del bien o bienes de su propiedad. En el caso de rentas fictas, las mismas se calcularán en forma anual.

En el caso de personas naturales que arrienden bienes muebles de su propiedad a personas jurídicas a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza, considerarán como renta bruta anual un importe no menor al ocho por ciento (8%) del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio de los referidos bienes muebles.

Para determinar la renta bruta que se genera en supuesto indicado en el párrafo anterior, debemos considerar el costo de adquisición, producción, construcción o valor de ingreso al patrimonio del bien, actualizados de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor, según el esquema que le presentamos a continuación⁵⁵:

Cuadro N° 1

⁵⁵ De no poder determinar el valor del patrimonio, la actualización deberá realizarse sobre el último día hábil del mes anterior al ejercicio, en períodos menores a 12 meses, la cuales se hubiera cedido el bien.

Valor de adquisición ¹⁴		Procedimiento de actualización	
A título oneroso	=>	Costo de Adquisición, de producción o construcción	X $\frac{\text{IPM 31 de diciembre 2012}}{\text{IPM del último día del mes anterior al de adquisición, de producción o construcción}}$
A título gratuito o a precio no determinado	=>	Costo de según el valor de ingreso al patrimonio	X $\frac{\text{IPM 31 de diciembre 2012}}{\text{IPM del último día mes anterior al de Adquisición de producción o construcción}}$

IPM: Índice Precios al Por Mayor (puede encontrarla en www.sunat.gob.pe)

ción o ingreso al patrimonio (IPM) desde el momento en que se realiza por ejercicio por los

b. Rentas de segunda categoría

Califican como rentas de segunda categoría:

- Los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes de capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.
- Los intereses, excedentes y cualesquiera otros ingresos que reciban los socios de las cooperativas como retribución por sus capitales aportados, con excepción de los percibidos por socios de cooperativas de trabajo.
- Las regalías.
- El producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.
- Las rentas vitalicias.
- Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.
- La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquéllos al cumplirse el plazo estipulado en los contratos dotales del seguro de vida y los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.
- La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital provenientes de Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate

de valores mobiliarios emitidos en nombre de los citados fondos o patrimonios, y de Fideicomisos bancarios.⁵⁶

- Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.⁵⁷
- Las ganancias de capital.
- Cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.

Estas rentas deben ser reconocidas en el ejercicio en que el contribuyente las ha percibido. Se entiende también por percepción, el supuesto de puesta a disposición de fondos a favor del contribuyente. Es decir, bastará que el deudor ponga a disposición del contribuyente la contraprestación de la operación realizada para que éste reconozca el ingreso respectivo y tribute por él en dicho periodo.

II.4. Esquema general de la determinación del Impuesto a la Renta de Personas Naturales.

A partir del 1 de enero del 2010, las personas naturales determinan el impuesto a pagar al fisco de acuerdo con la naturaleza de la renta percibida (renta de capital o renta del trabajo). Asimismo, en el caso de rentas de fuente extranjera, éstas se sumarán a las rentas del capital o del trabajo, según corresponda, para la determinación del impuesto a pagar al fisco.

A. Rentas del Capital

De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta se califican como rentas del capital a las rentas de primera y segunda categorías cuyo procedimiento de determinación del Impuesto a la Renta 2012 pasamos a detallar:

a. Primera Categoría: Arrendamiento:

Por la renta devengada mensualmente, el propietario del bien, en términos prácticos, deberá pagar al fisco el 5% de la renta bruta que perciba (la norma dispone el pago del 6.25% del 80% de la renta devengada).

⁵⁶ No se incluyen en esta categoría de rentas, las producidas por Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, los fideicomisos bancarios y los fondos de inversión empresarial cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

⁵⁷ No se incluyen en esta categoría toda suma o entrega en especie que resulte renta de la tercera categoría en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

El impuesto a la renta anual se calcula de igual forma (6.25% del IR sobre 80% de la renta bruta devengada), siendo por ello que, quien cumplió con su obligación mensual, no tendría impuesto por pagar en la declaración jurada anual del IR.

Cuadro N° 2

Determinación de la Renta Anual de Primera Categoría	
Renta Bruta	100,000
Gasto (20% RB)	-20,000
<hr/>	
Renta Neta	80,000
Impuesto (6.25% RN)	5,000
Pagos a cuenta realizados en el periodo	-5,000
<hr/>	
Saldo a favor del fisco o del contribuyente	0.00
<hr/>	

Asimismo, es importante señalar que los contribuyentes perceptores de este tipo de rentas podrán deducir de la renta bruta las pérdidas obtenidas hasta el periodo 2008. Las pérdidas obtenidas en los periodos 2009 y siguientes no son compensables.

Finalmente, cabe precisar, que a partir del presente periodo los perceptores de rentas de primera categoría por un importe superior a los S/. 31,938 nuevos soles estarán obligados a presentar Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta aun cuando no tengan deuda tributaria por dicho concepto.

b. Segunda categoría: Ganancias y Rendimientos de capital:

Sólo se encuentran obligados a presentar Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por rentas de segunda categoría los contribuyentes que hubieren obtenido rendimientos provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios (acciones, participaciones, certificados, bonos, títulos y otros valores mobiliarios).

De acuerdo con el Art. 51° de la LIR, los contribuyentes que obtengan renta de fuente extranjera proveniente de la enajenación de valores mobiliarios, que se encuentren registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú y siempre que su

enajenación se realice a través de un mecanismo centralizado de negociación del país o, que estando registrados en el exterior, su enajenación se efectúe en mecanismos extranjeros, siempre que exista un Convenio de Integración suscrito con estas entidades o de la enajenación de derechos sobre aquellos, sumarán y compensarán entre si dichas rentas y si resultara una renta neta, ésta se sumará a la renta neta de segunda categoría producida por la enajenación de los referidos bienes.

Para la determinación del Impuesto a la Renta de Personas Naturales originadas en la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios deberá seguirse el siguiente procedimiento:

A la renta total percibida por el contribuyente (renta bruta), deberá deducírsele:

- i) 5 UITs (S/. 18,000), exonerado del IR.
- ii) 20% de la Renta Bruta y
- iii) Las pérdidas originadas por la enajenación de valores mobiliarios, las cuales sólo pueden compensarse en el mismo ejercicio tributario y no podrán utilizarse en los ejercicios siguientes.

Al resultado obtenido de esta operación se le denominará Renta Neta.

De contar con rentas de fuente extranjera por ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios sumarán y compensarán entre si dichas rentas de fuente extranjera. De resultar una renta neta, ésta se sumará a la renta neta de segunda categoría de fuente peruana producida por la enajenación de los referidos bienes.

A continuación, a la renta neta obtenida se le aplicará la tasa del 6.25% del Impuesto a la Renta. Para efectos del pago al fisco, podrán deducirse las retenciones que los pagadores de las rentas hubieren efectuado durante el ejercicio al contribuyente declarante. Cabe precisar que las retenciones realizadas en el exterior en operaciones de enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios ocurridos en mecanismos centralizados en el exterior (MILA) no podrán aplicarse como crédito contra impuesto de esta categoría, sino que serán utilizados contra el impuesto a la renta determinado por rentas del trabajo y rentas de fuente extranjera distintas a las generadas por la enajenación de valores en mecanismos centralizados de negociación. Para dicho efecto deberá seguirse el procedimiento indicado en el respectivo apartado del presente informe.

Cuadro N° 3

Determinación de la Renta Anual de Segunda Categoría	
Ingreso neto por enajenación	700,000
Costo de adquisición	300,000
Renta Bruta	400,000
Exoneración (5UIT)	-18,250
Deducción (20% RB)	-80,000
Renta Neta de Fuente peruana	320,000
Pérdida de capital en la enajenación de valores	-200,000
Renta Neta Imponible de Fuente Peruana	120,000
Renta Neta de fuente extranjera por enajenación de valores	100,000
Renta Neta Imponible	220,000
Impuesto (6.25% RN)	13,750
Pagos a cuenta realizados en el periodo (retenciones de CAVALI)	-5,000
Saldo a favor del fisco o del contribuyente	8,750

B. Rentas del Trabajo

A diferencia de la determinación del Impuesto a las Rentas del Capital (primera y segunda categorías), las rentas del trabajo (cuarta y quinta categorías) se suman.

Efectivamente, la renta bruta del trabajo está constituida por la suma de las rentas de cuarta y quinta categorías a la cual se realizan las siguientes deducciones:

- i) 20% de la renta bruta de cuarta categoría y
- ii) 7 UITs a la diferencia.
- iii) Donaciones realizadas a “Entidades Perceptoras de Donaciones” debidamente acreditadas.
- iv) ITF pagado durante el ejercicio que se declara.
- v) Pérdidas producidas hasta el ejercicio 2008, originada en la pérdida de bienes generadores de rentas de primera categoría producidas por caso fortuito o fuerza mayor o la pérdida de capital originada en la enajenación de inmuebles. Cabe precisar que el importe a aplicar como pérdida contra las rentas del trabajo es el remanente de las pérdidas compensadas contra las rentas de primera categoría.

Asimismo, de acuerdo con la LIR, la Renta Neta de Fuente Extranjera⁵⁸ debe sumarse a la renta neta de fuente peruana. Al resultado de dicha operación, se le aplicará la tasa progresiva de 15%, 21% y 30%, según se indica en el siguiente cuadro.

Cuadro N° 4

RENTA IMPONIBLE DE TRABAJO Y FUENTE EXTRANJERA		TASA
Hasta	27 UIT	15%
Por el exceso de y hasta	27 UIT (S/. 98,550) 54 UIT (S/. 197,100)	21%
Por el exceso de	54 UIT (S/. 197,100)	30%

Al impuesto determinado según el procedimiento antes indicado, debe compararse con el impuesto determinado según la tasa media (ver cuadro N° 6) del impuesto a la renta abonado en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas con el Impuesto a la renta peruano indicados en párrafos anteriores del presente informe.

La tasa media determinará el importe máximo a compensarse como crédito contra el Impuesto a la Renta determinado del periodo 2012. La compensación se realizará hasta el máximo del impuesto determinado a pagar y el monto efectivamente pagado en el exterior. El exceso no será arrastrable a ejercicios posteriores.

Cuadro N° 5

La tasa media se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Tasa Media} = \frac{\text{Impuesto Calculado}}{\text{RNT} + \text{RNFE} + 7 \text{ UIT} + (\text{Pt}-1)} \times 100$$

Donde:
 RNT= Renta Neta del Trabajo (Renta Neta de Cuarta y Quinta Categorías)
 RFE= Renta Neta de Fuente Extranjera
 (Pt-1) = Pérdida de Ejercicios Anteriores
 7 UIT= S/. 25,550 hasta el límite del total de rentas netas de cuarta y quinta categoría.

Fuente: SUNAT

⁵⁸ Para este efecto no se consideran las rentas de fuente extranjera distinta a: i) la obtenida producto de la enajenación de valores mobiliarios registrados en el RRPP del Mercado de Valores del Perú cuando su enajenación hubiere sido realizada en Bolsa peruana o cuando estuviere registrada en el exterior su enajenación se produzca en el MILA y ii) a la renta derivada de la actividad empresarial.

Asimismo, al resultado de la compensación antes indicada podrá aplicarse el impuesto retenido por los clientes y empleadores del contribuyente realizado a lo largo del ejercicio 2012.

Finalmente, cabe precisar que, a partir del periodo 2012, las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría realizada por el empleador, se determinarán bajo un nuevo procedimiento el cual se detalla como Anexo II del presente informe.

Cuadro 6

Determinación de la Renta Anual de Cuarta y Quinta Categorías		
Rentas de Cuarta Categoría		
Renta Bruta	100,000	
Deducción (20% RB)	-20,000	
Renta Neta		80,000
Rentas de Quinta Categoría		
Renta Bruta	200,000	
Deducciones	0	
Renta Neta		200,000
Renta Neta de Cuarta y Quinta		280,000
Deducción General (7UIT)		-25,550
Renta Neta del Trabajo		254,450
Deducción por Donaciones a entidades receptoras de donaciones		-10,000
ITF pagado en el ejercicio		-1,000
Pérdidas de Primera Categoría		-5,000
Renta Neta Imponible de Fuente Peruana		238,450
Renta Neta de Fuente Extranjera		100,000
Renta Neta Imponible del Trabajo y de Fuente Extranjera		338,450
Aplicación progresiva de tasas el Impuesto		
De 0 a 27 UIT - 15%	98,550	14,783
De 27 a 54 UIT - 21%	98,550	20,696
Más de 54 UIT - 30%	141,350	42,405
	338,450	77,883
Créditos contra Impuesto abonados en el exterior (según tasa media)		-5,000
Créditos contra Impuesto retenidos por empleador y cliente		-38,000
Saldo a favor del contribuyente o del fisco		34,883

III. FISCALIDAD COMPARADA SOBRE COMO SE REGULA EL IRPF EN EL MUNDO.

III.1. ¿CÓMO SE DISEÑA EL IRIC EN LA FISCALIDAD COMPARADA?

Existen diversos modelos y combinaciones (híbridos) en el mundo del derecho comparado, a fin de gravar el Impuesto a la Renta de las personas físicas, empero, en términos generales encontramos en el mundo fenoménico que en su estructura funcional se siguen los siguientes criterios, sin perjuicio de los cuales, puede verificarse en el plano de Derecho positivo y/o en el mundo

fenoménico un “verdadero control” o “sin control” de la Administración Pública a cargo de la recaudación:

1. A nivel Alícuota o Tasa del IRIC.

Tenemos los siguientes grandes modelos:

- (i) *Alícuota Progresiva*: será progresivo si es que se tributa más cuando se gana más, por ejemplo, hasta los US\$ 90,000 tributa la tasa del 20%, entre los US\$ 90,001 y 150,000 la alícuota será de 30%, de 150,001 hasta US\$ 250,000 aplica la tasa de 40%, empero, siempre y cuando, se parta de una base imponible cercana a la real capacidad económica del contribuyente, es decir, en tanto tenga utilidad en su Estado contable de resultados (ingresos menos gastos) la persona física.
- (ii) *Proporcional*: Proporcional es cuando el IR constituye un porcentaje de la base imponible, así gane US\$ 100,000 ó US\$ 100 MM tributará 30%. Son ejemplo de impuesto a la renta proporcional el impuesto a la renta empresarial del Perú, empero, de base causalista -en términos teóricos- y con adiciones ordenadas *ex lege*.
- (iii) *Flat rate tax*: El cual establece una alícuota única reducida, menor a la proporcional promedio, por lo general del 50% de aquél.

2. A nivel de Base imponible del IRIC.

Tenemos los siguientes grandes modelos:

- (i) De base imponible ***“subjetiva-personalista”***, conocido en el Derecho Continental como *Subjektives Nettoprinzip* en Alemania⁵⁹ o *Principio del Neto Subjetivo* en España⁶⁰, el cual obliga a considerar las circunstancias subjetivas del perceptor para el cálculo de los rendimientos netos. Si bien en doctrina española se conoce como impuesto personal al impuesto que más se acerca a la real capacidad contributiva, en contraposición al impuesto real que grava dejando de lado las consideraciones subjetivas personales.
- (ii) De base imponible ***“objetiva, ficta o presunta”***, sea como, ficción o como presunción (de *iure* o *iuris tantum*), es decir, base objetiva *ex lege* y no causalista. Conocido en Francia como *déduction forfaitaire*⁶¹ u *Objetives Nettoprinzip*⁶² en Alemania o Principio del Objetivo Neto en España o *Flat Deduction* en el *Common-Law*, el cual considera circunstancias objetivas, no subjetivas, para el cálculo de los rendimientos netos. Como dice HERRERA MOLINA, “el principio del neto objetivo exige la deducción de los gastos originados por la actividad que genera los ingresos (*Veranlassungsprinzip*), y la

⁵⁹ TIPKE. K.: Steuerrecht citado por HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada. pág. 257

⁶⁰ HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada, leer nota 1 de la pág. 257 y pág. 289 y ss

⁶¹ BELTRAME, P.: Introducción a la fiscalidad en Francia. (Traducción de J. Alberto Sanz-Palacios y S. Moreno del título original La fiscalité en France edición del 2003) Ed. Ateller, Barcelona, 2004, pág. 40 dice “Etimológicamente, forfait significa “a precio hecho”. El forfait fiscal nunca es un contrato, y no siempre es un acuerdo; pero, en la evaluación fiscal a tanto alzado, encontramos el elemento de aproximación, de incertidumbre, que caracteriza a todo forfait. El forfait fiscal constituye un medio relativamente simple de evaluar las bases imponibles de un contribuyente.” (...) “Este método cuasi indiciario”.

⁶² TIPKE. K.: Steuerrecht citado por HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada. pág. 257.

integración de las diversas partidas positivas y negativas que forman parte de la base imponible, así como de las pérdidas que no hubieran podido compensarse en otros ejercicios. Se trata, en definitiva, de determinar la "renta disponible" haciendo abstracción de las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo"⁶³.

3. El IRIC regresivo.

Es importante recalcar que para los juristas el impuesto a la renta será progresivo o, de lo contrario, proporcional, mientras que para los demás científicos sociales (sobre todo para los economistas) el IRIC es progresivo o regresivo en términos matemáticos, al margen de la ideología o ideario político del gobierno de turno del país, inclusive si tiene estructura de *flat tax* (en la base o en la alícuota).

Los economistas sostienen que un impuesto será "regresivo", aun cuando se estructure como tributo progresivo o proporcional, cuando matemáticamente se tribute más IRIC en la medida que se gane menos. A nuestro entender, que para estos científicos sociales lo que importa es si en términos matemáticos hay una afectación al estado de resultados financieros de la persona física de menores recursos en base a la estructura impositiva de renta, al margen que por mandato de la ley no estén obligados a llevar contabilidad tales personas físicas.

4. Otros modelos a tomar en el diseño de un IRIC: Optativos, conmixtio, cedular, global y particularidades del régimen de sociedades de gananciales o sucesiones indivisas, etc.

El IRIC puede estructurarse conjugando los modelos antes comentados con la naturaleza de ser reglas imperativas para el contribuyente, es decir, sin opción a cambiar.

También puede estructurarse el IRIC con "opciones", es decir, existe el derecho de usar cualquiera de los anteriores modelos comentados anteriormente en forma discrecional y a decisión del contribuyente, según se pueda o no probar los gastos, lo cual depende de la voluntad y capacidad de prueba del contribuyente, como ocurre en el caso de Francia para determinadas rentas de personas físicas, según señala BELTRAME.

En algunos países, por ejemplo, las sociedades de gananciales, inclusive si están casados bajo el régimen de no separación de bienes conyugales, tienen una opción: (i) tributan conjuntamente y consolidando los ingresos de los 2 cónyuges, o (ii) tributan en una suerte de "*income-splitting*"⁶⁴ del *Common Law*, vale decir, permitiéndoles tributar por separado, con lo cual se benefician de los diversos tramos de las alícuotas progresivas, a fin de contrarrestar la confiscatoria base imponible fijada a *déduction forfaitaire*, conforme existe en la legislación de dicho país. En otros países no existe tal opción del "*income-splitting*", por ejemplo, en España.

⁶³ HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada, pág. 257.

⁶⁴ El "*income-splitting*" es un concepto introducido en USA en 1948 "(...) for married couples, permitting them to treat their joint incomes as half earned by each spouse and taxes as if each spouse were taxed separately, usually resulting in a lower combined tax." Leer WILSON, R.: Personal exemptions and individual income tax rates 1913, 2002. Obra citada, pág. 217.

Finalmente, también pueden servir para el análisis del IRIC los modelos teóricos de impuesto "cedular" y/o impuesto "global", hartos conocidos y que no abundaremos, ya que se analizará más adelante.

5. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, DERECHO DEL ESTADO A CONCEDER EXENCIONES, EL MÍNIMO VITAL FAMILIAR COMO RECONOCIMIENTO DEL GASTO DE PERSONAS NATURALES EN LA DETERMINACIÓN DE LA REAL CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: UN PRIMER CIMIENTO DE NUESTRA ARGUMENTACIÓN.

La Constitución peruana no trata sobre los principios de generalidad. Respecto de la generalidad en España la Constitución Española veda, según COLLADO ⁶⁵(...) la concesión de privilegios e inmunidades fiscales, siendo que se opone al establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias que no tengan razón de ser y puedan considerarse discriminatorias". Así el Tribunal Constitucional Español ha declarado inconstitucional la exención a las Cajas de Ahorro del Impuesto Sobre Actividades Económicas⁶⁶.

Por el contrario, en el Perú esta interpretación no podría darse, por cuanto el artículo 74 posibilita conceder exoneraciones (exenciones en España), por lo que, salvo que el Tribunal peruano interprete diferente, este criterio de generalidad no es aplicable. Sin embargo, el argumento de la discriminación sí existe y, sobre todo, si se le mira a la luz del artículo 2 de la CP 93 cuando señala que todos son iguales ante la ley, por lo que si bien no podría plantearse la concesión de la exoneración *per se*, un no beneficiado podría solicitar la misma, aunque claro esta siguiendo la lógica conservadora del máximo interprete constitucional peruano, lo más probable es que sostenga que no aplica el mismo caso concreto y, por tanto, sería *sui generis* el caso si es que ordena un magistrado al Congreso extender la exención a otro contribuyente.

El principio de generalidad en España no implica una prohibición a las exoneraciones en general, ya que el TC Español⁶⁷ ha interpretado que son admitidas las mismas, por motivos de política económica o social, para atender al ***mínimo de subsistencia por exigencia del principio de capacidad contributiva***, por razones de técnica tributaria (como las que buscan evitar la doble imposición a la renta), etc. Es particularmente importante para este trabajo el hecho que, la CE establezca la protección a la familia (art. 39), siendo que el Tribunal Constitucional señala la posibilidad de exonerar para atender al mínimo de subsistencia familiar.

⁶⁵ COLLADO YURRITA, M.A.: Principios Constitucionales ... Obra citada, pág. 43.

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Español Nº 10/2005 sobre exención a Cajas de Ahorro, citada por COLLADO: Principios Constitucionales ... Obra citada, pág. 45.

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional Español Nº 57/2005 citada por COLLADO, Principios Constitucionales ... Obra citada pág. 44.

En similar línea FALSITTA⁶⁸ sostiene que es factible interpretar que en respeto de la capacidad económica-contributiva se deba reconocer a las personas físicas en la determinación de su impuesto a la renta un mínimo vital familiar, siendo además que debe reconocerse en forma tácita en el artículo 31 de la Constitución Italiana cuando reconoce la tutela a la familia:

"È chiaro peraltro che chi dispone di mezzi appena sufficienti alla esistenza propria e Della propria famiglia, pur presentando una capacità economica, non può ritenersi contributivamente capace."

"Sebbene non espresamente sancito dalla Costituzione, il principio dell'esonero del minimo vitale, ossia della non tassabilità di quel minimo di capacità economica necessario a soddisfare le cito nello stesso concetto di capacità contributiva. Quest'ultima, in sostanza, in quanto "idoneità soggettiva" all'esborso, non corquella parte di capacità economica che residua, e nei limiti in cui residua, dopo aver effettuato la detassazione del minimo vitale."

"Il principio dell'esonero del minimo vitale è del resto accolto, ancorchè piuttosto confusamente, e non uniformemente, da tutti gli ordinamenti tributari moderni, sebbene gli venga dato, nei vari tempi e nei vari luoghi, diversa attuazione, in che esso indubbiamente presenta (tenuto conto Della variable ricchezza delle nazioni)."

Nosotros compartimos plenamente lo señalado por FALSITTA, en el sentido que es imperativo a fin de estar acorde a un criterio de Justicia inherente al Estado Constitucional que, se debe permitir deducir para fines del impuesto a la renta de personas naturales sus gastos familiares de manutención, independientemente que no exista norma positiva en tal sentido. De hecho, si una norma legal no lo permitiera quedaría expedito, sin importar el país en el que nos encontremos, a impugnar por violación del principio de capacidad contributiva y de prohibición de confiscatoriedad.

6. ANÁLISIS DE LOS MODELOS TEÓRICOS DE IRIC "SUBJETIVO-PERSONALISTA" vs. EL MODELO DÉDUCTION FORFAITAIRE.

6.1. EL IRIC ideal es aquel cuya base es subjetiva y tiene un adecuado "control".

Como ya explicamos el legislador puede optar por diseñar la estructura del impuesto a la renta de personas naturales con base imponible "subjetivo" u "objetivo" ("*presuntiva*" o "*ficta*" con deducciones ex lege), así como "*controlado*" o "*no controlado*" por los fiscos del mundo:

- (i) Será de "**base imponible subjetiva**" ⁶⁹ ⁷⁰ basado en la búsqueda de que el estado de resultados tributario se acerque lo más posible al estado de resultados contable.

⁶⁸ FALSITTA, G: Manuale di Diritto Tributario. Obra citada., pág. 151-2.

⁶⁹ BELTRAME, P.: Introducción a la fiscalidad en Francia. Obra citada, pág. 41 sostiene respecto del método de evaluación real que es el más comúnmente admitido en los sistemas fiscales de los países desarrollados. El contribuyente debe presentar una declaración en la que, acuerdo con las prescripciones de la ley fiscal, procede a determinar su base imponible, bajo el control de la administración."

⁷⁰ FALSITTA, G.: Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale. Padova, Ed. Cedam, 1999, pág 251 manifiesta que "Nell'irpef l'imponibile è il reddito complessivo netto. Questo è costituito dalla sommatoria dei redditi delle diverse categorie previste dalla legge (redditi

Lo relevante para verificar si estamos o no ante un IRIC de base imponible subjetivo, es verificar que se cumpla con el principio de "**allocation**"; es decir, con el cumplimiento del Principio Financiero y Tributario de Alocación de Ingresos y Gastos.

- (ii) Será de **Base Imponible objetiva** cuando no se tome en cuenta los caracteres de la persona. Y puede ser "**presuntiva**" si es que admite prueba en contrario o que no la admite⁷¹) o "**ficta**" (vía ficción legal) si estamos hablando de una **déduction forfaitaire**, es decir, deducciones a suma alzada que arrojan una base irreal, toda vez que las deducciones son mínimas (no causales).

Si bien la definición de la alícuota a ser aplicada contra la base imponible para determinar el IRIC que, puede ser progresiva o proporcional o flat, pareciera ser irrelevante, para fines de la fijación por el legislador al momento de diseñar la estructura del aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia, podría ocurrir que sí la tenga en cuenta.

Lo cierto es que algunos gobiernos a la hora de ejercer el Poder Tributario manipulan graduando la base o la alícuota, a fin de no verse afectados en su presupuesto.

La clave para elegir un modelo de base subjetivo o un modelo objetivo de *déduction forfaitaire* esta vinculado a si el Órgano Administrador del Tributo tendrá o no un "**control**"; es decir, si bien se presenta en todos los casos una declaración jurada susceptible de posterior control tributario de la administración, lo cierto es que en muchos países en vías de desarrollo dicho control es teórico pero no efectivo, a diferencia de los países desarrollados donde el control se da en el mundo fenoménico de la realidad.

De ahí que, los países en vías de desarrollo siguiendo las recomendaciones del FMI migraron sus primeras legislaciones de renta subjetivos a presuntivos, con la famosa carga de la prueba que recaía para el fisco, luego, migro dicha carga de la prueba en el contribuyente, y en algunos casos viceversa, siendo que en algunos países simplemente existe una ficción, es decir, no existe tal carga de prueba, con lo cual tal ficción legal no refleja para nada la realidad económica del contribuyente en tales países.

fondari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa, redditi diversi), determinati in base alle peculiari regole dettate in relazione a ciascuna categoria e dalla sottrazione degli oneri deducibili."

⁷¹ FALSITTA, G.: Manuale di Diritto Tributario. Obra citada, pág 250 señala "In alcuni casi (...) l'operazione di determinazione dell'imponibile è semplice e spedita; in altri casi, per contro, essa richiede operazioni estimative molto complesse e difficoltose, che implicano altresì l'applicazione congiunta di un coacervo di disposizioni talora di non agevole e univoca interpretazione (aventi, per lo più) natura di norme sulle prove). Si tratta, in specie, di regole che appartengono più al diritto sostanziale che a quello procedurale. Per ciò ne trattiamo qui."

"Esse danno luogo a metodi determinativi dell'imponibile basati, sempre più frequentemente, sull'utilizzo di prove presuntive, nella triplice versione conosciuta (presunzioni legali assolute, presunzioni legali, presunzioni semplici). In casi eccezionali è consentito l'impiego di presunzioni "simplicissime", carenti dei tradizionali requisiti di gravità (...)"

En tal sentido, lo que ha ocurrido es que se ha migrado del mundo de la carga de la prueba diabólica (del fisco al contribuyente primero) al mundo de la ficción irreal, donde se asume que las personas físicas ganan un importe, cuando en realidad económica están en pérdida o con una menor utilidad a la asumida *fictamente* por el legislador.

En otras palabras, **se obliga en la *praxis* al contribuyente con pérdida tributaria a mentir en su declaración jurada a través de una ficción jurídica.**

Asimismo, es de advertirse que, los países que admiten un impuesto a la renta más cercano a la real capacidad contributiva de la persona física, son los de los países desarrollados; y viabilizan en el hecho que los contribuyentes presentan una declaración jurada, a título de confesión de la totalidad (o mayoría) de sus ingresos, gastos necesarios para la generación de tales ingresos, gastos indirectos y de cargas familiares, médicas, entre otros, siendo que, dicha declaración es susceptible de ulterior control del Órgano Administrador del Tributo.

Según BELTRAME: "La ventaja fiscal es que nadie mejor que el contribuyente conoce el importe exacto de la materia imponible que le concierne (...). Como contrapartida, recae sobre el contribuyente una tarea compleja que constituye una carga en el plano económico y una fuente de tensión en el plano psicológico. Además, las confesiones no son siempre sinceras. Por esta razón, la eficacia del método declarativo depende, sobre todo, de la eficacia de los controles. Ello es fuente de desigualdad, pues para determinadas categorías de contribuyentes dichos controles son relativamente sencillos (asalariados, propietarios inmobiliarios, titulares de capitales mobiliarios), y para otras categorías las comprobaciones resultan más difíciles"⁷².

El modelo subjetivo y que es "controlado" por el respectivo Organo Administrador del Tributo es bastante importante. Los países que han adoptado en sus legislaciones un diseño impositivo de su IRIC más aproximado al modelo subjetivo, han demostrado la utilidad de este modelo en los países que lo han implementado en términos de recaudación hacendística. Por ejemplo, recuérdese que, en la mayoría de los países continentales el IRIC es después del IVA el de mayor recaudación, inclusive, mayor que el Impuesto a las Sociedades y de los No Residentes juntos. En efecto, según IRS-USA⁷³: "*Of all the sources of Federal revenue, the individual income tax is the most productive, accounting for over half of total Federal Tax collections. In Fiscal Year 2001, this tax amounted to US\$ 1,2 trillion of the US\$ 2.1 trillion total amount collected.*" En España⁷⁴ en el 2007 del total de ingresos gestionados por la Agencia Tributaria Española de € 250,039 MM, los primeros componentes son € 87,139 MM por IVA y € 84,311 MM por IRPF (siendo entre el 80% y 90% generados por rentas de trabajo), siendo el IR sobre Sociedades tan solo de € 49,477 MM. En Italia, Francia, Alemania y UK se puede verificar igual trascendencia del equivalente al IRPF.

Así pues, entonces, el paradigma de que en un IRIC de base "subjetivo" y de "verdadero control" la recaudación decaería se quiebra por sí mismo. Todo lo contrario, a largo plazo los gastos de administración invertidos al inicio para el mejor control terminan siendo una inversión, a fin de asegurar una mayor recaudación al fisco.

⁷² BELTRAME, Pierre: Introducción a la fiscalidad en Francia. Obra citada, pág. 41.

⁷³ Léase www.irs.gov/pub/irs-soi/02inpetr.pdf

⁷⁴ Léase <http://pedro.m.herrera.googlepages.com/IRPF-1.pdf>

6.2. El IRIC en el extremo de las rentas del trabajo también deben seguir la capacidad contributiva y no ser confiscatorios.

Existe una marcada y errónea creencia generalizada que los gastos de trabajo dependiente (donde por lo general hay un vínculo laboral) deben caracterizarse por una notable restricción de los gastos deducibles, siendo que no basta con el riguroso control de las retenciones a cuenta que son compensables como crédito (en Perú) o cuota (en España) contra el impuesto anual. Esta creencia se ha afianzado al punto de convertirse en una suerte de pseudo-teoría por el hecho que, las rentas del trabajo son de gran interés para los fiscos que ejercen poco control por la facilidad de recaudación y de sobre-presión a tales contribuyentes.

Algunos países desarrollados de hoy en día han usado dicha idea en algún momento. HERRERA MOLINA⁷⁵ nos recuerda ello cuando sostiene "(...) de enorme interés es la importancia de los rendimientos de trabajo en el conjunto de las rentas declaradas. Según la Memoria de la Administración Tributaria de 1994, un 75,83 por 100 de las rentas declaradas en 1993 constituían rendimientos del trabajo. El impuesto sobre la Renta es, fundamentalmente, un impuesto sobre los rendimientos del trabajo".

Considero que el pensamiento antes mencionado ignora la realidad subjetiva y personal de los perceptores de rentas del trabajo, al punto de generarles verdaderas sobrecargas fiscales ajenas a su real capacidad contributiva. En efecto, si bien el perceptor de rentas de trabajo realiza su actividad en el seno de una organización ajena, ello no implica que no tenga gastos e inversiones para su quehacer, tanto personales como familiares.

En el peor escenario, la legislación del IRIC debería contener para los trabajadores una opción (i) de decidir si tributan en función a una *déduction forfaitaire* (ii) o, caso contrario, si tributan en base imponible subjetivo-personal, teniendo en cuenta el verdadero estado de resultados financiero, aun cuando las personas físicas -por lo general- no estén obligados a llevar contabilidad mercantil ni fiscal.

FALCON Y TELLA⁷⁶ decía a mediados de los 90's a su legislador español, en similar sentido: "si la deducción a tanto alzado del 5 por 100 se justifica en razones de economía de gestión, lo más adecuado hubiera sido ofrecer al contribuyente la alternativa entre dicho porcentaje o la deducción de los gastos reales, debidamente justificados."

Si bien más de un defensor de los órganos administrativos tributarios podrían sostener que un sistema "optativo voluntario" resultaría poco práctico, lo cierto es que la "**practicabilidad**" ocurriría desde el punto de vista del fisco, empero, no del contribuyente. Siendo que, precisamente al ser opcional, no solo se respeta la capacidad contributiva de cada quien y, por ende, se evita el efecto confiscatorio sino que, además, quien desee un mayor control debe estar en condiciones de probar la causalidad de sus gastos personales y familiares en la generación de sus rentas del

⁷⁵ HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada, pág. 258.

⁷⁶ Citado por HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada, pág. 262.

trabajo; caso contrario, de no poder optar lo más eficiente es que voluntariamente tome el otro modelo de *déduction forfaitaire*.

HERRERA MOLINA⁷⁷ sostiene que la experiencia alemana abona a favor de la opción antes comentada: "El (...) 9.1.1 ESIG define los gastos deducibles de los rendimientos de trabajo (...) en términos muy amplios: "gastos para la obtención, aseguramiento o conservación de los ingresos. Tales gastos se deducirán de los ingresos de que traen causa". La ley añade algunas restricciones o elementos de cálculo a tanto alzado para determinados gastos (intereses, desplazamiento entre la vivienda y el trabajo, mantenimiento de una segunda vivienda por razones laborales), El (...) 9.a) establece la posibilidad de deducir una cifra global de 2.000 DM en concepto de gastos de los rendimientos del trabajo, o bien de optar por la prueba de unos mayores gastos deducibles (con las limitaciones señaladas en el (...) 9 para algunos gastos específicos. Dado que en muchos casos la cifra de 2.000 DM basta con especial rigor, el número de personas que solicitan la deducción "individualizada" es limitado y susceptible de control por la Administración. Se salva así la practicabilidad administrativa sin ocasionar una lesión al derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica".

En conclusión, el modelo IRIC ideal es aquel que permite deducir los gastos de los generadores de rentas del trabajo dependiente en base al modelo *subjektives nettoprinzip* como se le conoce en Alemania, el cual busca determinar la real base gravable a la renta; caso contrario, en el peor escenario el IRIC diseñado, independientemente del país en el que nos encontremos, debería permitir siempre que el trabajador voluntariamente pueda optar por dicho modelo de base real o, por el contrario, optar por el de suma alzada (*déduction forfaitaire*), siendo su criterio definidor de la opción el hecho probabilístico de qué pueda probar al fisco en una fiscalización concreta.

Finalmente, igual consideración debería existir respecto de los trabajadores independientes, ajenos al vínculo laboral tales como, por ejemplo, los profesionales independientes.

7. ANALISIS DEL IMPUESTO CEDULAR vs GLOBAL.

Estamos frente a un IR global donde se grava la totalidad de las rentas no empresariales, tanto del trabajo como del capital, sean de fuente local o extranjera, así como respecto de las rentas imputadas, pudiéndose compensar entre sí los resultados por cada tipo de rentas y los anticipos (retenciones o pagos a cuenta) de cada naturaleza de ganancia. Por el contrario, el IR cedular implica, como señala Roque GARCIA MULLIN que "se tienen tantos gravámenes como fuentes resultan abarcadas por las cédulas. (...). "(...) los resultados de cada cédula son independientes entre sí, por cuanto en ningún momento se produce la compensación entre resultados positivos de una cédula y los negativos de otras; a lo sumo se permitirá la traslación de quebrantos, pero dentro de la misma cédula, consecuencia derivada del hecho que, estrictamente, cada cédula es un impuesto diferente"⁷⁸.

⁷⁷ HERRERA MOLINA, P.: Capacidad económica. Obra citada, pág. 262.

⁷⁸ GARCIA MULLIN, R.: Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto. Buenos Aires, OEA Programa del Sector Público, CIET Doc N° 872, Págs. 12-3.

Ahora bien, desde el punto de vista de Justicia Constitucional Tributaria es más óptimo un sistema global, toda vez que reconoce a la renta personal como una unidad, a diferencia del impuesto cedular.

Un ejemplo de impuesto sobre rentas globales es que (siendo o no progresivo) tanto el resultado de las rentas de capital (mobiliario e inmobiliario) como las rentas del trabajo (dependiente o independiente), excluyendo las rentas empresariales de personas físicas, se integran (tras aplicar sus respectivas deducciones), tanto respecto de las rentas de fuente local o de fuente extranjera, y sobre dicha base imponible se aplican las alícuotas del impuesto.

Por el contrario, será cedular el impuesto que grava un tipo de renta (capital o trabajo independientemente) en forma separada a las otras, respecto de una misma persona física, sin posibilidad de que se puedan compensar entre sí sus resultados o aplicar sus anticipos.

El ejemplo de impuesto cedular lo verificamos en aquellas legislaciones donde, con relación a los instrumentos financieros derivados (IFD's) contratados por una persona física (e inclusive moral o jurídica) el resultado de dichas transacciones (utilidad o pérdida) que, por lo general, se califican como rentas de capital, no pueden ser compensadas contra los resultados de otras rentas de capital (mobiliario o inmobiliario) ni con las del trabajo, siempre y cuando, califiquen los IFD's como especulativos. De no calificar como especulativos sino como IFD's de Cobertura, entonces, sí se permite la integración de resultados con las otras rentas, a fin de aplicar las alícuotas generales.

De ahí que dicho fenómeno implique la denominada cedularización del régimen de *derivatives* especulativos, a fin de desincentivar la contratación de los que no sean de cobertura, con lo cual se protege al contribuyente y al erario nacional, de cara a los IFD's que según el FMI y alguna doctrina permitía el Planeamiento Fiscal Internacional, a través de estas figuras, alocando los resultados en el país que más le convenga a la persona física, lo cual habría implicado un alto costo de elusión y/o evasión internacional, según esta corriente anti-elusiva.

8. ANALISIS DE LAS TEORIAS DEL COMMON LAW.

8.1. El Individual Flat Tax.

En términos puros el *flat tax*⁷⁹ o impuesto de tasa única es aquel constituido en base a una alícuota inamovible (alícuota constante o única) y cero (o por un importe cercano a "0") deducciones.

Se dice que este *flat tax* representa una idea de restaurar la libertad sobre la igualdad, de hecho, en términos político-ideológicos algunos estadounidenses, sostienen en forma errónea, que defender el impuesto progresivo es seguir el manifiesto comunista de Marx y Engels, lo cual consideramos exagerado si es que se analiza matemáticamente.

Sin duda desde que fue propuesto el *flat tax* hace 25 años algunos países dentro⁸⁰ y fuera de USA aplican este modelo, ya que siguiendo a HALL⁸¹ y RABUSHKA, en su libro "*The Flat Tax*",

⁷⁹ FORBES, S: Flat Tax Revolution: using a postcard to abolís the IRS. Kindle ed., July 2005.

probablemente sostengan que es el más eficiente, justo, simple y trabajable en un plan de reforma de todos los impuestos a las ganancias (de personas físicas inclusive) a una sola alícuota del 19%.

En esta obra de HALL y RABUSHKA se puede encontrar, inclusive, formatos de declaración jurada del *flat tax* que no exceden el tamaño de una "postal" (*postcard*), proyectos escritos de regulación del *flat tax* y casos prácticos detallados de aplicación de la legislación (donde se apruebe), según, ellos demuestran que todos los trabajadores pagarían menos impuesto que bajo el sistema progresivo.

Steve FORBES, dueño de la revista FORBES, quien ha postulado a la presidencia de USA en 1996 enarbolando un *Tax Flat Revolution* y respecto del cual a escrito un libro donde sostiene que, las personas humanas en lugar de invertir tiempo en analizar los cálculos y justificar los gastos, conjuntamente con los tributaristas -a quienes además hay que pagarles-, es mejor pasar más rato con los hijos y nietos y ello solo se viabilizará con un impuesto plano, el cual equivale a un "tithe" (Diezmo) como se ordenaba en tiempos bíblicos⁸².

Sin duda, nadie pone en tela de juicio de que más importante es pasar tiempo con la familia, sin embargo, conviene tener en cuenta que quien paga a un tributarista en USA es solo alguien cuyos ingresos son bastante materiales, los que ganan cantidades no materiales -que son los más- no contratan tributaristas; los que menos ganan en USA autoliquidan por su cuenta su *Personal Individual Income Tax*, en función a su capacidad económica y sujetos a control por el *Internal Revenue Service* con posterioridad (*ex post*); y, por ende, convendría preguntarles a la mayoría de contribuyentes de USA si es que aceptarían cambiar de régimen cuando el actual sistema progresivo les permite inclusive pagar un impuesto cercano a "0" (cero) *vs* el *flat tax* que les obligaría a pagar más, ya que no toma en cuenta la real capacidad contributiva, a fin que los que "ganan más" puedan ahorrar tiempo, además, de *Individual Income Tax efectivo*.

Más todavía matemáticamente, puede demostrarse que, el modelo de IRIC progresivo termina siendo, en determinadas circunstancias, más gravoso para los que más ganan, si se le compara con el *flat tax*, lo cual tiene consonancia con el principio de justicia tributaria progresiva; y como correlato, matemáticamente también se puede demostrar que dicha progresividad garantiza a los que menos ganan tributar en función a su menor capacidad contributiva, siendo que el *flat tax*, les resultaría más gravoso a este segmento.

Abundando en razones, por sentido común es factible sostener que los gastos de los que menos ganan son proporcionalmente mayores de los que más ingresos tienen, por ende, sus estados de ganancias y pérdidas financieros en tanto más se acerquen al estado de resultados tributarios, que permite el modelo progresivo de base subjetivo continental-europeo y que existe también en USA, es mucho mejor y más óptimo.

⁸⁰ Colorado, Illinois, Indiana, Massachusetts, Michigan y Pennsylvania han adoptado esquemas impositivos tipo flat tax.

⁸¹ HALL, R., and RABUSHKA, A.: The flat tax. Board of Trustees of the Leland Stanford Junior University. Second Edition. 2007. pág. 228.

⁸² FORBES, S.: Flat Tax Revolution. Op cit., pág. xviii. Léase:

http://books.google.es/books?id=jOlg84fao2oC&dq=Steve+Forbes+flat+tax+revolutions&printsec=frontcover&source=bn&hl=es&ei=RkicSYCSB5m40AWP85TFBQ&sa=X&oi=book_result&resnum=4&ct=result#PPR19.M1

En cualquier caso, al margen de los resultados matemáticos que ejercitemos para verificar la "regresividad" o no de las alícuotas *flat*, lo cierto es que siempre debe haber posibilidad de determinar una base imponible de real ganancia (no de ingresos), para lo cual el modelo subjetivo se muestra mejor para todos (los que ganan bien, regular o poco) si se le parangonea con el *flat tax* puro, donde la deducción es "0".

Siendo esto así, puede establecerse una primera conclusión, como se podrá advertir, el *flat tax* puede tener efectos regresivos, ya que quienes menos ganan pueden verse perjudicados, respecto de los que más ganan.

A la luz de estas consideraciones, sobre una probable inequidad regresiva del modelo de *flat tax* es que, al margen de que se pueda utilizar demagógicamente para fines electorales, lo cierto es que - en realidad- el modelo planteado por HALL y RABUSHKA sí permite deducciones básicas en el *individual income tax flat return (declaración jurada)*, por lo que no es tan cercano a cero, lo cual corrobora nuestra impresión sobre la regresividad del modelo y las ventajas de un impuesto de base subjetivo. En efecto, los mismos HALL y RABUSHKA⁸³, sostuvieron en 1981:

"To limit the tax burden of poor families, we propose a set of personal allowances. Taxes would be 19% of compensation in excess of the following allowances:

<i>Married couple</i>	<i>US\$ 5,000</i>
<i>Single</i>	<i>US\$ 3,000</i>
<i>Single head of household</i>	<i>US\$ 4,500</i>
<i>Each dependent</i>	<i>US\$ 600</i>

"Except for the personal allowances, no deductions of any kind would be permitted, including interest deductions."

"The individual tax return for the compensation tax would look very much like the illustration accompanying this article. It would fit on a postcard."

Es más HALL y RABUSHKA escribieron un trabajo después, en 1985, donde concluyeron lo siguiente:

"Questions of whether the tax schedule is exactly flat, or precisely what deductions are to be allowed to individuals, are quite subsidiary to the central issues of lower rates and proper investment incentives. We favor a system where deductions are completely

⁸³ HALL, R., and RABUSHKA, A.: "A proposal to simplify our tax system". Op cit., Ibidem.

*eliminated and taxation occurs at the source of income, because this system maximizes the tax base and permits the truly low rate of 19 percent. But other rates, Could come close to the benefits of the ideal system we have proponed*⁸⁴.

Siendo esto así, puede establecerse que el *flat tax* en realidad parte de la premisa de la *déduction forfaitaire* francés ya analizado y, por ende, olvida la verdadera capacidad contributiva de renta (la utilidad).

Por otro lado, se sostiene que los países que lo han implementado están creciendo sostenidamente y, ello tampoco lo ponemos en duda porque a nivel Sociedades (*Corporate*) o Empresas con multimillonarios ingresos conviene un impuesto plano *vs* el mayor que pagarían bajo un sistema progresivo. Es más, también es cierto que los países que han aplicado el *flat tax*, tales como Slovenia, Slovakia, Estonia, Hong Kong, entre otros, han tenido un incremento bastante drástico en sus índices de crecimiento últimamente, empero, porque han ido aparejadas de verdaderas reformas estructurales sistemáticas y no solo por el *flat tax*, así como por el hecho que han dado verdaderas reformas a los derechos de propiedad, exceptuando Hong Kong que ya respetaba el *property right* desde que era colonia británica.

Concluyendo, hemos demostrado así, pues, dos cosas, primero que el *flat tax* puede tener un importante rol utilitario en sede política por los diferentes grupos de interés (*lobbistas*), a fin de reducir la carga fiscal de los que más ingresos y utilidades tienen en perjuicio de los que menos capacidad contributiva tienen; y, segundo, inclusive los mayores ideólogos del *flat tax* consideran que el sistema ideal es el de base imponible subjetiva.

8.2. Análisis del Income Tax Broadening.

Para comprender el pensamiento del *income tax broadening* es imperativo remitirnos a un documento estadounidense clásico, elaborado por la Oficina de Presupuesto del Congreso de los Estados Unidos⁸⁵, dirigido por Alice Rivlin, donde se sostiene dos premisas básicas.

La primera proposición básica es aquella donde se dice que un sistema de impuesto a la renta personal con alcúotas altas y con deducciones alocables deducibles (de los ingresos) es muy complejo de administrar, para el contribuyente y el fisco, e influye en la toma de decisiones del gasto e inversión.

"Many taxpayers and tax policy analysts are dissatisfied with the current individual income tax. They perceive that it is complex and unfair and that it impedes productivity and distors economic decisions, particularly those concerning saving and investment. Although there is little agreement on the best remedy, considerable support exists for elimination of tax deductions, exclusions, exemptions, and credits in Exchange for a significant reduction in marginal tax rates, including collapsing the current twelve tax brackets to three or four or to one "flat" rate. Many Bills have been

⁸⁴ HALL, R., and RABUSHKA, A.: "The route to a progressive flat tax". En: Cato Journal, Vol 5, Nº 2, Fall, Cato Institute, 1982, pág. 476.

⁸⁵ Congressional Budget Office of the Congress of the USA (CBO): Revising the Individual Income Tax. Washington, July 1983, pág. 172.

*introduced in the Congress for these kinds of changes, generally called broadening the income tax base and reducing tax rates*⁸⁶.

"(...)"

"High marginal tax rates induce taxpayers to seek legal and illegal ways to reduce their taxes. Because of the profusion of tax preferences, taxpayers with equal incomes pay widely different rates of tax, and most taxpayers feel that higher-income individuals are better able to use the preferentes and so escape their fair share of the tax burden. At the same time, the complexity of the tax imposes heavy costs on all taxpayers and the Internal Revenue Service (IRS), and high marginal tax rates may discourage work effort and saving and cause the tax system to play a pronounced role in influencing investment decisions. The problems caused by high marginal tax rates and the proliferation of tax preferentes Could be addressed directly by broadening the income tax base and using the additional revenue to reduce tax rates".

Al igual que el *flat tax*, entonces, la principal ventaja teórica del *Income Tax Base Broadening* se puede resumir en que:

- (i) Es un impuesto más "Simple", ya que las deducciones causales generan problemas de valuación diversos como, por ejemplo, cómo imputar los ingresos a los gastos de una casa compartida entre el contribuyente y terceros, gastos por manutención de familiares, gastos médicos de salud necesarios e, incluso, en caso la legislación permita deducir los efectos de la inflación peor aún; y,
- (ii) Según sus teóricos elimina las preferencias o efectos de influencia de consumo, gasto e inversión de los contribuyentes, es decir, que cumpliría el principio económico de "neutralidad y eficiencia".
- (iii) Por otro lado, es imperativo que el *Income Tax Base Broadening* sea "Equitativo", para lo cual, a efectos de eliminar las preferencias reduciendo las deducciones y generalizándolas a todo desembolso en general, necesariamente debe estar acompañado de una considerable reducción de la alícuota impositiva.

En resumen, las legislaciones basadas en este modelo generarían la desaparición de todas las deducciones, créditos, exenciones (exoneraciones), y con una tasa reducida a nivel alícuota sobre base; debiéndose determinar matemáticamente la fórmula que equipare la recaudación bajo un sistema causal con deducciones, a fin de no perjudicar el promedio de ingresos de la hacienda pública⁸⁷.

Como es fácil de inferir esta propuesta del *Income Tax Broadening*, preparado por el Congreso de los Estados Unidos en la década de los 80's, tiene las mismas falencias del *flat tax* planteado por

⁸⁶ CBO: Revising the Individual Income Tax. Op cit., pág. 15.

⁸⁷ CBO: Revising the Individual Income Tax. Op cit., pp. 15 "Comprehensive broadening of the income tax base would entail repeal of nearly all tax deductions, credits, exclusions, and exemptions, including, for instance, the deductions for charitable contributions(...) Costs of earning income would continue to be deductible, so that net income, rather than gross receipts, would be taxed. With a comprehensive income tax base, tax rates could be much lower than current rates without changing the total yield of the tax."

HALL y RABUSHKA y, por ende, se puede llegar a la misma conclusión respecto del problema de la regresividad generada a nivel de personas humanas con poca capacidad contributiva de renta.

9. ¿QUE HACEN LOS GOBIERNOS DE PAISES EN VIAS DE DESARROLLO EN CONTRAPOSICION A LOS PAISES EN DESARROLLO?

En el mundo fenoménico real de algunos países en vías de desarrollo, muchos gobiernos construyen híbridos a partir de los modelos, construyendo verdaderos *frankenstein* de la justicia constitucional tributaria. Por ejemplo, parten de la premisa tácita legislativa que es deseable, por ser más fácil y barato para el Estado recaudador, el aplicar un "*déductions forfaitaire*" pequeño y sobre el diferencial imponible (bastante alto), aplicar una alícuota proporcional alta (o progresivas inclusive) como si estuviéramos en condiciones normales ante un impuesto personal donde se permite deducciones de gastos necesarios y familiares. Una suerte de híbrido, ya que la base imponible se determina a sumaalzada y vía ficción (raras veces vía presunción relativa) y, a la par, con altas alícuotas impositivas, como si se tratara de un impuesto de base imponible subjetivo. Vale decir, la alícuota es aquella que existiría en condiciones de si permitiría el "*allocation deductions*", nunca con reducida alícuota fiscal.

Nuestra opinión es que este análisis y justificación es producto de una política de manipulación (*politique des manipulation como BELTRAME lo llamaría*⁸⁸) del "*Broadening the income tax base and reducing tax rates*⁸⁹", tergiversando inclusive el *flat tax*; lo cual a todas luces es una burla de los límites al ejercicio del Poder Tributario, además, de un claro abuso del poder fiscal. En efecto, a nuestro parecer, estas legislaciones con reales impuestos a los "ingresos" "disfrazados" ⁹⁰, nominalmente de impuestos a la "renta" son inadecuadas, porque llevan a resultados contrarios a diversos límites al ejercicio del poder tributario de los Estados tales, como el de capacidad contributiva e igualdad tributaria, así como las prohibiciones constitucionales de no confiscatoriedad y de no discriminación.

Por otro lado, tenemos a los países desarrollados que, suelen ser más respetuosos de la capacidad contributiva y, por consiguiente, permiten acercar su estado de resultados financiero al tributario, lo cual es factible vía reconocimiento de más deducciones posibles, en virtud al modelo personal de base imponible subjetiva.

⁸⁸ BELTRAME, Pierre: Introducción a la fiscalidad en Francia. (Traducción de J. Alberto Sanz-Palacios y S. Moreno del título original La fiscalité en France) Ed. Atellier, Barcelona., 2004, pág. 45, sostiene acertadamente: "(...) la complejidad de las tarifas impositivas puede permitir compensar una bajada de tipos con una manipulación de los demás elementos de las tarifas (deducciones, reducciones de impuesto). Finalmente, una reducción efectiva del tipo puede encubrir una ampliación de la base imponible, de manera que el beneficio del contribuyente quede reducido a nada. De hecho, los tipos parecen obedecer a una ley sociológica. Débil cuando el impuesto a la renta se crea, el tipo aumenta con la madurez del impuesto, para disminuir con su vejez. Si esta ley es verdadera y si la tendencia a la bajada de los tipos constatada desde hace algunos años continúa, quizás dicha bajada sea el signo de una crisis fiscal en nuestra sociedad".

⁸⁹ Possibly to one, flat rate.

⁹⁰ El análisis tributario clásico en los países donde existen tales modelos "disfrazados" de impuesto a la renta se ha realizado usualmente en términos hacendístico-público puros, a fin de justificar que el Estado no puede ni debe invertir dinero, ni horas de auditores, así como tampoco tiempo para fiscalizar a millones de personas físicas, por cuanto ello implicaría realizar un trabajo de "auditoría" más parecido al "policíaco", con un alto "costo social" y que no aseguraría una alta recaudación.

No obstante lo anterior, es importante tener en cuenta lo siguiente:

- (i) En tanto las hipótesis de incidencia de rentas físicas, en las distintas regiones y países del mundo, se hayan construido en función a la determinación de una base imponible subjetiva, resulta ser aún el modelo impositivo, por un lado, más respetuoso de la capacidad contributiva de las personas humanas, en sede constitucional y, por otro lado, el más eficiente aparato de exacción fiscal desde la hacienda pública, a fin que el Estado cumpla su rol como proveedor de bienes y servicios públicos en forma óptima, con lo cual de ser esto así, seguiría manteniendo vigencia su legitimidad;
- (ii) Sin embargo, si el legislador torna a su legislación que contiene el IRIC en una telaraña legal, enmarañada que solo la comprenden no más de 50 ilustres ciudadanos conocedores fiscalistas, entonces, estaremos frente a la semilla de la destrucción del ideal teórico del impuesto de base imponible subjetivo-personalista, dada la carga diabólica de la prueba del gasto personalista correlativo (alocado a los ingresos que generan renta). Siendo esta la justificación perfecta para que los fiscos prefieran una aplicación de las *déductions forfaitaire* o un *flat tax* a nivel de base o de alícuota, respectivamente, o peor aún un híbrido de ambos, como ocurre en el Perú.

Concluyendo, como puede inferirse el problema y solución pasan por reconocer la naturaleza recíproca del mismo y, sobre todo, las consecuencias en el derecho tributario positivo, de la manipulación política y de los grupos de interés diversos en los países objeto de análisis.

10. LA IMPORTANCIA DE LA TASA EFECTIVA REAL DEL IRIC A EFECTOS DE DETERMINAR LA REAL UTILIDAD FINANCIERA DESPUÉS DEL TRIBUTO Y SU CORRELACION CON LA VULNERACION AL ESTADO CONSTITUCIONAL.

10.1. Cómo determinar la base irreal.

Para los efectos de nuestro análisis es importante tener en cuenta que la cuestión de los economistas de cuándo un impuesto disfrazado con el nombre que se quiera termina siendo regresivo matemáticamente, la consideramos fundamental para descifrar la respuesta al problema planteado. Luego, la clave para determinar el efecto regresivo es que, en el aspecto cuantitativo de la hipótesis de renta se legisle al margen de la realidad del estado de ganancias y pérdidas de la persona natural, independientemente al hecho que ésta no esta obligada a llevar contabilidad como las empresas, como bien dice FALSITTA⁹¹: "*per i contribuenti che (...) non sono obbligati all tenuta e alla conservazione delle scritture contabili*".

Vale decir, sin importar qué legislación del IRIC se esté analizando, la clave esta en determinar la "tasa efectiva", en términos matemáticos, el cual se infiere de dividir el total del gasto tributario (tasa nominal sobre el resultado tributario - no financiero) con el resultado financiero (el cual puede ser utilidad o pérdida financiera).

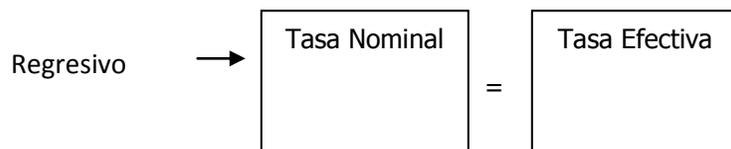
$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{\text{Total Gastos Tributarios}}{\text{Resultado del Estado de}}$$

⁹¹ FALSITTA, G: Manuale di Diritto Tributario. Obra citada., pág 255.

Ganancias y Pérdidas

Siendo que, el importe que arroje el total del gasto tributario servirá para una vez restado de la utilidad financiera, se determine la real utilidad financiera neta después del IRPF.

En otras palabras, al margen de la telaraña legal del país aplicable, cuando matemáticamente se arroje una tasa efectiva superior a la nominal, entonces, estaremos ante un claro indicio de IRIC diseñado más cercano a los "ingresos", y no a la "renta". Por el contrario, en tanto, la tasa efectiva sea igual o menor a la nominal estaremos más cercanos a un impuesto a la "renta". Por ejemplo:



Siendo esto así, es claro que cuando hay un divorcio grosero entre la tasa nominal y la tasa efectiva, es decir, mientras el IRIC absorba parte considerable de la utilidad financiera neta después de impuestos, estaremos ante una clara violación del principio de capacidad contributiva.

Pongamos a dos sujetos con ingresos diferentes para comprender el uso de la tasa efectiva y el efecto del total del gasto tributario en el *botton line* financiero. En un país con tasa proporcional (para simplificar el ejemplo) nominal del 30%:

- (i) Si la utilidad tributaria del sujeto "A" (resultado de la utilidad financiera menos gastos más adiciones o gastos no aceptados) es de 100,000 Euros y el total de IRIC efectivo es 31,000 Euros, significa que la utilidad tributaria asumida por el legislador es mucho mayor a la utilidad financiera real, ya que no le admitió algunos gastos, siendo que su tasa efectiva es 31%, pese a que la tasa nominal es 30%.
- (ii) Si la utilidad tributaria del sujeto "B" es de 10,000,000 Euros y el total de IRIC efectivo es 4'300,000, significa que tendrá una tasa efectiva también mayor de 43%.

Comparados los señores A y B se asume que "A" pudo probar mayores gastos que "B"; con lo cual, la contribución de "B" comparativamente proporcional respecto de sus ingresos, será mayor si se le compara con "A", empero, el fisco igualmente recauda un monto importante.

Véase como en este país la tasa efectiva de "B" es muy superior a la nominal, inclusive respecto de "A"; si ocurriera lo contrario, es decir, si la tasa efectiva de B fuera menor que la de A habría una regresividad del tributo, ya que gana "A" menos de lo que pareciera formalmente, al no reconocérsele mayores deducciones de sus gastos, con lo cual los gastos terminan convirtiéndose en ingresos gravables.

De ahí la importancia de que el impuesto no sea *flat tax* ni a *forfaitaire* sino, por el contrario, de base imponible real subjetivo-personalista, a fin de evitar un efecto regresivo en los contribuyentes.

10.2. ¿Y será contrario al Estado Constitucional el IRIC regresivo?

Consideramos que sí, en la medida que el estado de resultado tributario, ordenado por la ley del IRIC específico, exceda el estado de ganancias y pérdidas financiero real de las personas.

El sistema más justo constitucionalmente y respetuoso del principio de capacidad contributiva será aquel que refleje una base imponible impositiva más cercano al estado de resultados financieros real del ciudadano, aunque no lleve contabilidad para fines legales.

11. ¿Y NO IMPLICARÁ UN MAYOR GASTO EN GESTIÓN DEL MODELO PERSONALISTA?

Desde el punto de vista económico se debe tomar como una inversión de los fiscos que opten por abandonar los modelos *déduction forfaitaire* y/o de *tax flat*, por cuanto en el mediano y largo plazo, el nivel de contribuyentes crecería.

En otras palabras, no representa un mayor gasto para los fiscos que opten por el modelo de base imponible subjetivo.

De hecho, además de los beneficios propios derivados de la buena gestión que tendría que implementar el órgano administrador del tributo involucrado del país que quiera cambiar al modelo personalista, existiría una externalidad positiva en tal medida adicional, por cuanto automáticamente los ciudadanos que quieran deducir gastos asumirán el reto de solicitar comprobantes de pago formales a los empresarios o sociedades; convirtiéndose así a todas las millones de personas físicas en auditores "sin paga" del Órgano Administrador del Tributo del país que lo adopte, siendo esta la razón del éxito del IRIC de aquellos países del derecho continental que hayan partido de esta premisa, como ocurre en forma similar al de USA; para lo cual, lo único que debe hacerse es hacer un *benchmarking* con los Estados que han tenido más éxito recientemente en el IRPF.

Por ejemplo, puede usarse el procedimiento de recaudación⁹² del modelo Español, cuyo IRPF es más justo que el modelo objetivo-ficto del IRPN peruano. Es más la recaudación española tras la reforma de mediados de los 90's lo ha convertido en un país con grandes ingresos fiscales por el IRPF, llegando a ser en el 2008 el segundo generador más importante de *tax profits* a la hacienda española después del IVA.

El no aplicar este criterio nos da un indicio en paralelo de la razón de la crisis fiscal de aquellos países iberoamericanos que dicen ser más "solidarios", pero que en realidad solo lo son nominal o formalmente, porque en realidad no lo son, por cuanto sus IRIC se estructuran en base a híbridos, con lo cual los contribuyentes informales con grandes capacidades económicas no colaboran con la recaudación, siendo que solo lo hacen los contribuyentes formales.

⁹² Sobre el procedimiento de recaudación española, recomendamos leer: CARRASCO PARRILLA, P.J.: "Procedimiento de recaudación". En: AAVV COLLADO, M. A. y LUCHENA, Mª Gª. Derecho Tributario – Parte General. Barcelona. Ed Atelier, 2007, pág. 363.

Peor aún, si se verifica que, la mayoría de ciudadanos formales iberoamericanos tributan en forma confiscatoria, desigual e inequitativamente y regresivamente, respecto de los empresarios; siendo esta una de las razones de la pobreza extrema del promedio de personas físicas de tales países.

Concluyendo, los Órganos Administradores de Tributos deben ampliar sus bases de contribuyentes, capturando a los informales y, a la par, permitiendo a los formales contribuir en función a su capacidad contributiva, reduciendo sus gastos subjetivamente y no objetivamente, con lo cual la historia europea y del *common-law* nos han demostrado que no habrá forados fiscales para el Estado, todo lo contrario.

IV. TRABAJO DE CAMPO: INVESTIGACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL MARCO DE LA APLICACIÓN DEL IRPN

A efectos de comprobar si el régimen actual en la determinación del IRPF, resulta justo y constitucional nos servimos de la aplicación de una encuesta, con una muestra de 500 personas naturales domiciliadas peruanas en edad laboral.

IV.1. Las preguntas.

Las siguientes son los cuestionamientos introducidos en el estudio, también se expresan los resultados obtenidos:

1. Indique usted su nivel de ingresos brutos mensuales (antes de impuestos y descuentos)

S/. 1 - S/. 1,000	20
S/. 1,001 - S/. 3,000	43
S/. 3,001- S/. 6,000	185
S/. 6,001- S/. 10,000	152
Mayor a S/. 10,000	100
Total	500

2. Indique que tipo de rentas (ingresos) percibe

Rentas del trabajo (cuarta o quinta categoría)	497
Rentas por arrendamiento (1era categoría)	35
Rentas de capital (FFMM, acciones, entre otros)	65
Otras rentas de segunda (regalías, derechos, etc)	5
Rentas provenientes del exterior	12
Total	614

3. Indique usted su nivel de gastos mensuales

S/. 1 - S/. 1,000	67
S/. 1,001 - S/. 3,000	40
S/. 3,001- S/. 6,000	165
S/. 6,001- S/. 10,000	130
Mayor a S/. 10,000	98
Total	500

4. Indique que % del total representan los siguientes rubros respecto de sus gastos totales

Gastos de alimentación y vestimenta	47%
Gastos de vivienda	22%
Estudios y capacitaciones	8%
Salud	9%
Gastos de recreación	12%
Otros	2%
Total	100%

5. Indique el monto que destina al ahorro

S/.0	332
S/. 1 - S/. 1,000	145
S/. 1,001 - S/. 3,000	23
Mayor a S/. 3,000	0
	500

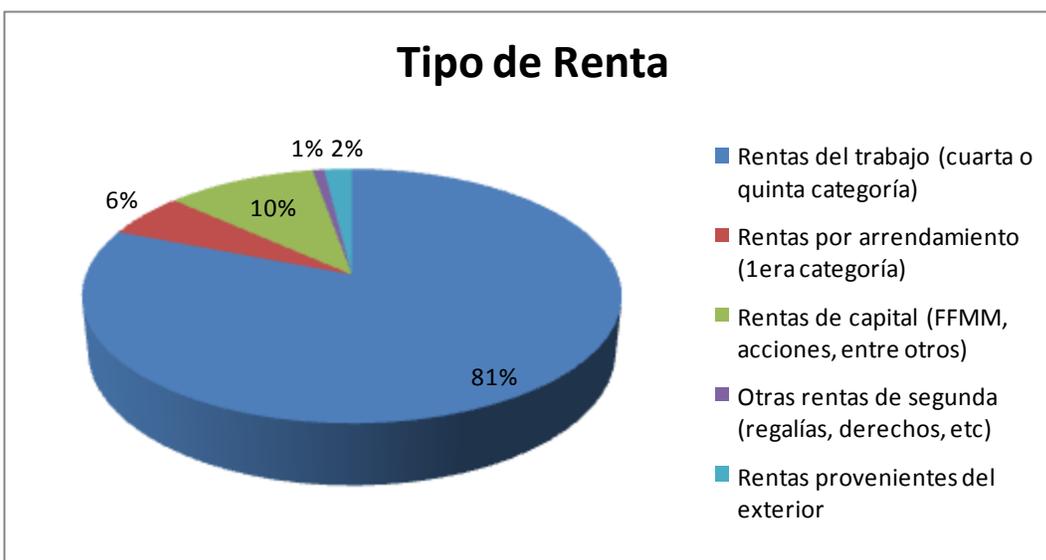
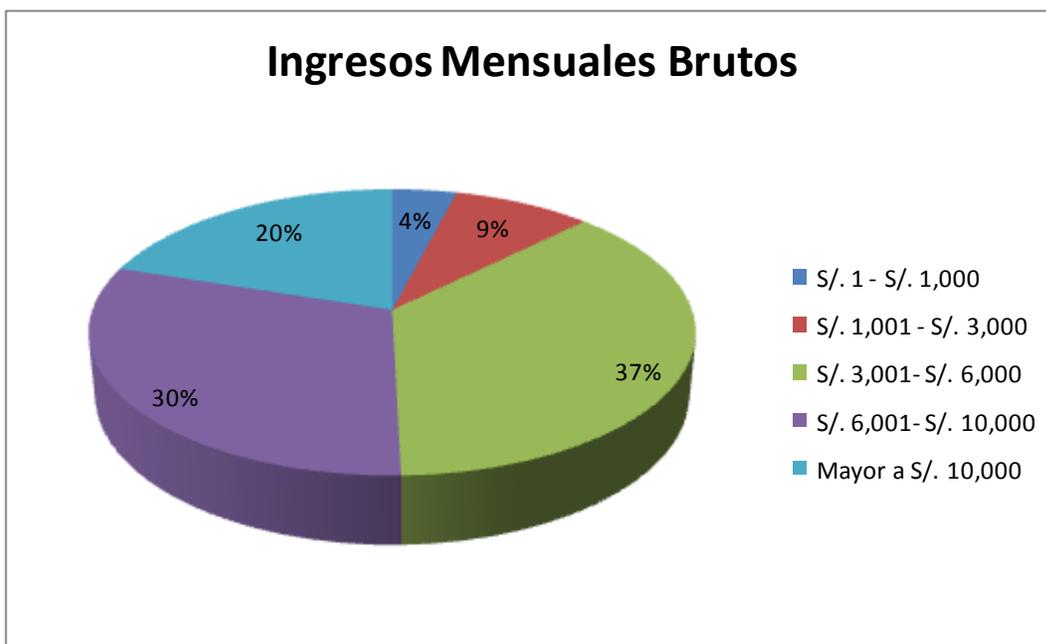
6. Indique a cuánto asciende el Impuesto a la Renta abonado o retenido mensualmente

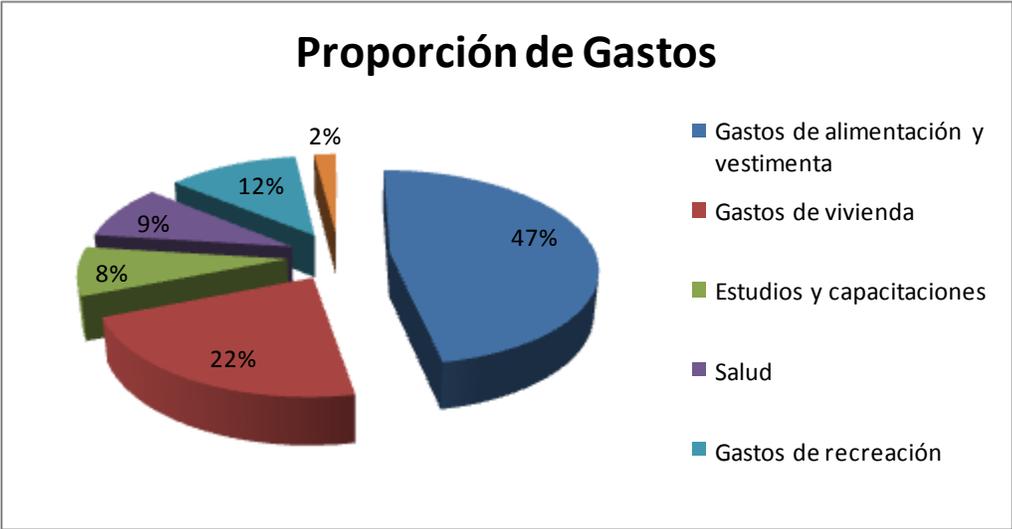
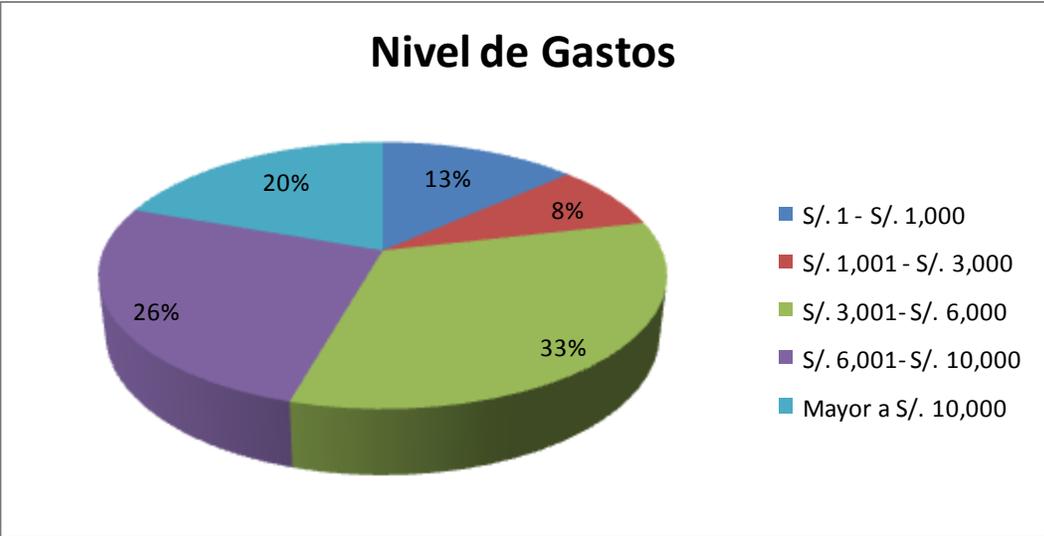
S/.0	20
S/. 1 - S/. 1,000	228
S/. 1,001 - S/. 3,000	152
Mayor a S/. 3,000	100
	500

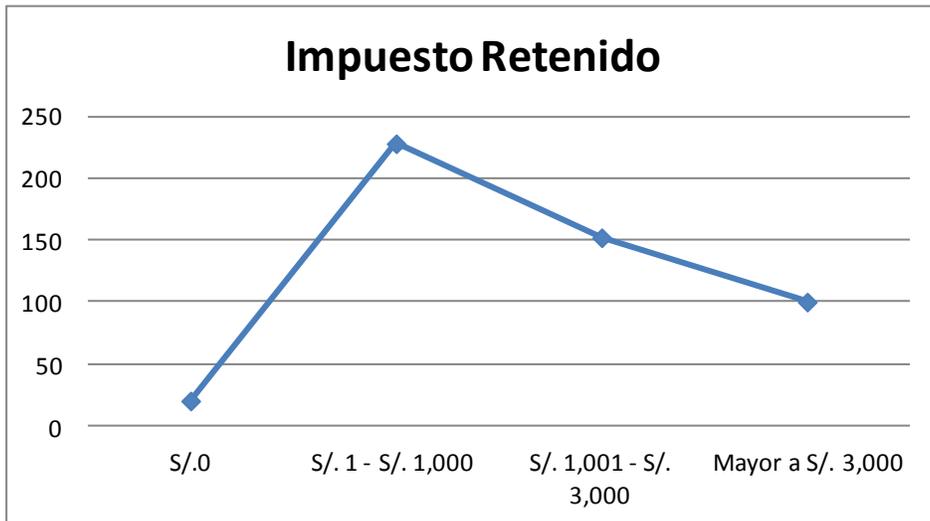
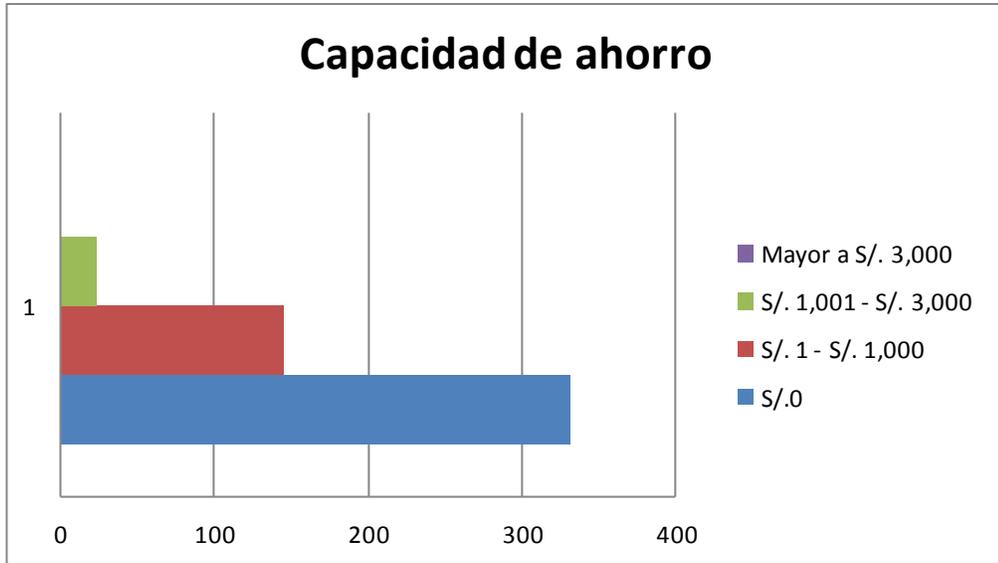
7. Considera que su carga de impuestos es:

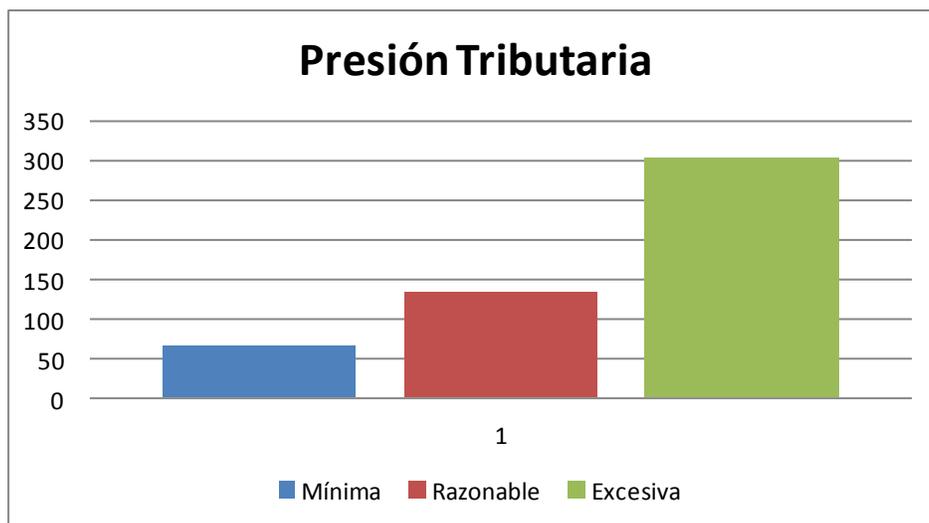
Mínima	65
Razonable	133
Excesiva	302
	500

IV.2. Análisis de los resultados









V. CONFISCATORIEDAD VIA IRPN DE LOS TRABAJADORES DOMICILIADOS.

En el Perú entre las rentas de capital y rentas de trabajo existen regímenes cedulares independientes, es decir, por las rentas de capital existe una suerte de deducciones a suma alzada (20%) y con una alícuota del 6.5%, mientras que respecto a las rentas del trabajo (15%, 21% y 30%) y con base imponible determinado fictamente, en otras palabras, en base a deducciones a suma alzada, sin reconocer deducciones de gastos familiares, personales, entre otros mínimos vitales.

Al usar la premisa de la suma alzada se está obviando la verdadera capacidad económica-contributiva del contribuyente, esto en cierta forma está muy vinculado a si la Administración Tributaria tiene un “control”, sobre las declaraciones juradas de los contribuyentes, con lo cual el órgano administrador del tributo, para el caso peruano, traslada la carga del posterior control tributario al contribuyente. Así las cosas, lo que en realidad se constituye es una ficción legal que al fin y al cabo no refleja para nada la realidad económica del contribuyente peruano. Quién en muchos casos se encuentre en una situación de pérdida económica y aún debe tributar.

Una alternativa de solución al problema, sería instaurar un sistema “optativo voluntario”, en el cual los contribuyentes puedan decidir por tomar un modelo ficto o un modelo subjetivo en cuál se permita la deducción de gastos reales que inciden en la subsistencia del contribuyente. Al ser opcional, no solo se respeta la capacidad contributiva de cada quien y, por ende, se evita el efecto confiscatorio sino que, además, quien desee un mayor control debe estar en condiciones de probar la causalidad de sus gastos personales y familiares, en la generación de sus rentas del trabajo;

caso contrario, de no poder optar lo más eficiente es que voluntariamente tome el otro modelo de deducción a suma alzada.

Así las cosas, el modelo actual sería en muchos casos confiscatorio, aun cuando por disposición constitucional, el Estado no pueda aplicar impuestos que contraríen la prohibición del efecto confiscatorio.

Para mejor explicación se propone un ejemplo de un trabajador que percibe una remuneración al año de S/. 42,000, que equivale a 14 sueldos de S/. 3,000. En este caso se calcula el IR por la tasa nominal, y después se evalúa el resultado real mediante el uso de la Tasa Efectiva.

Determinación del Impuesto a la Renta

Remuneraciones	42,000
Deducción 7 UIT	<u>-25,550</u>
Renta Neta	16,450

	Tasa	Base	IR
Hasta 27 UIT	15%	16,450	2,468
De 27 UIT a 54 UIT	21%		
Exceso 54 UIT	30%		
	IR	2,468	
	Tasa Nominal	15%	

Cálculo de la tasa efectiva del impuesto

Gastos Reales

Alimentación familiar	18,000
Vestimenta	3,600
Vivienda	6,000
Médicos	5,000
Otros	<u>6,000</u>
Total	38,600

Remuneraciones	42,000
Total Gastos	<u>-38,600</u>
Resultado Neto Real	3,400

Tasa Efectiva

IR	<u>2,468</u>
Resultado Neto Real	3,400

Tasa Efectiva	73%
----------------------	------------

En efecto, se demuestra que la tasa efectiva real es mayor a la tasa nominal del impuesto, 73% vs 15%, lo cual indica que el trabajador tiene una sobrecarga tributaria con el régimen actual.

Determinación del Impuesto a la Renta

Remuneraciones		42,000	
Deducción 7 UIT		<u>-25,550</u>	
Renta Neta		16,450	
	Tasa	Base	IR
Hasta 27 UIT	15%	16,450	2,468
De 27 UIT a 54 UIT	21%		
Exceso 54 UIT	30%		
	IR	2,468	
	Tasa Nominal	15%	

En efecto, se demuestra que la tasa efectiva real es mayor a la tasa nominal del impuesto, 73% vs 15%, esto indica que el trabajador tiene una sobrecarga tributaria con el régimen actual.

Por otro lado, en relación a la propuesta de cambio normativo del Gobierno de Humala, conforme se menciona en Gestión del 10 de mayo del 2012, la situación se agravaría, en vista que se buscará reducir la deducción ficta de 7 UIT a 4 UIT, con lo cual sería completamente más confiscatorio el IR de personas naturales en el Perú, respecto del vigente, el mismo de por sí ya implica una confiscación de la propiedad de dinero de los ciudadanos peruanos que contribuyen como trabajadores formales todos los años.

A continuación se presentan dos casos de determinación, tomando en cuenta la propuesta de cambio en la determinación del IR, de reducción de la deducción ficta, y el aumento de tasa al 35% por el exceso de 70 UIT.

Modelo operativo de los casos de IRPN

Caso I

Trabajador con remuneración mensual de S/.3,000

Modelo Actual				Modelo Propuesto			
Remuneraciones		42,000		Remuneraciones		42,000	
Deducción 7 UIT		<u>-25,550</u>		Deducción 4 UIT		<u>-14,600</u>	
Renta Neta		16,450		Renta Neta		27,400	
	Tasa	Base	IR		Tasa	Base	IR
Hasta 27 UIT	15%	16,450	2,468	Hasta 27 UIT	15%	27,400	4,110
De 27 UIT a 54 UIT	21%			De 27 UIT a 54 UIT	21%		
Exceso 54 UIT	30%			De 54 UIT a 70 UIT	30%		
				Exceso de 70 UIT	35%		
	IR	2,468		IR	4,110		
				Diferencia	1,643		67% Incremento

Caso II

Trabajador con remuneración mensual de S/.30,000

Modelo Actual				Modelo Propuesto			
Remuneraciones		420,000		Remuneraciones		420,000	
Deducción 7 UIT		<u>-25,550</u>		Deducción 4 UIT		<u>-14,600</u>	
Renta Neta		394,450		Renta Neta		405,400	
	Tasa	Base	IR		Tasa	Base	IR
Hasta 27 UIT	15%	98,550	14,783	Hasta 27 UIT	15%	98,550	14,783
De 27 UIT a 54 UIT	21%	98,550	20,696	De 27 UIT a 54 UIT	21%	98,550	20,696
Exceso 54 UIT	30%	197,350	59,205	De 54 UIT a 70 UIT	30%	58,400	17,520
				Exceso de 70 UIT	35%	149,900	52,465
	IR	94,683		IR	105,463		
				Diferencia	10,780		11% Incremento

En vista de estos ejemplos, los mismos reflejan una clara contraposición al principio de no confiscatoriedad, prohibida por el artículo 74 de la Constitución Política peruana, tenemos que decir que con esta propuesta comentada en Gestión del Jueves 10 de Mayo 2012 (pág 12) se dañaría seriamente más todavía el bienestar de los contribuyentes personas físicas, por lo que debería dejarse de tomar en cuenta, y más bien considerar un modelo que persiga la no confiscatoriedad, tal y como se presenta al principio de este artículo, es decir, un modelo opcional de impuesto a la renta, donde los ciudadanos puedan optar (i) tributar bajo el esquema vigente; (ii) o tributar pudiendo deducir todos sus gastos reales, en tanto tengan y cuenten con los comprobantes de pago; con lo cual además se convierte a todos los contribuyentes en auditores de la SUNAT que fiscalizarían a los pequeños y medianos contribuyentes (médicos, boticas, colegios,

otros profesionales, etc), a quienes todos los trabajadores peruanos les exigirían sus comprobantes de pago y les obligaría a tributar, en caso alguno no lo hiciera por ser un informal⁹³.

VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

A la luz de lo analizado puede concluirse, siendo estas ideas aplicables a cualquier país en general que se precie de respetar la capacidad contributiva como límite al poder tributario, lo siguiente:

1. En un Estado Constitucional, conforme lo entendemos, los límites al poder tributario, en el contexto del Ordenamiento jurídico interno (no comunitario), manifestados en la prohibición de no confiscatoriedad y en la capacidad contributiva si bien son factibles de ser interpretados, no son susceptibles de aplicárseles ningún "juicio del peso" (ponderación). Caso contrario, equivale a abrir la puerta a la arbitrariedad y "limitar los límites" al Poder Estatal, así como negar que solo los "principios" y no las "reglas" son los únicos que se ponderan; siendo que la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad son verdaderas "reglas", hechas para ser cumplidas por el detentador del poder tributario cuando crea, modifica o suprime normas tributarias, así como por los operadores cuando las aplican, incluyendo a los magistrados de cualquier instancia resolutora y de cualquier país que se precie de ser democrático. En tal sentido, atribuirle peso a la "practicabilidad" mayor que a los límites al Poder Tributario como, por ejemplo, la capacidad contributiva para poder determinar el modelo a aplicar en un país respecto del impuesto a la renta de las personas físicas, implica transgredir una regla del Estado Constitucional y alejarse de la Justicia fiscal.
2. Como se ha advertido no puede tenerse una fe ciega al "flat tax" o al *income tax broadening*, así como tampoco debe permitirse una manipulación de las bases vía modelo *déduction forfaitaire* ni de las alícuotas en general al IRIC. Todo lo contrario, lo que pregomamos es que debe respetarse el "deber de contribuir", pero a la luz de la capacidad contributiva real de la renta de cada quien, para lo cual el impuesto subjetivo, global y controlado es sin duda el más efectivo, aunque implique una mayor carga de trabajo de los individuos y del Estado.
3. Es posible establecer un método para comprender las "manipulaciones" y "disfraces" del legislador del IRIC, sea reduciendo las alícuotas pero incrementando las bases, o sea incrementando las bases y reduciendo las alícuotas, con lo cual el aparente beneficio quedaría en nada; lo relevante es tener una herramienta que nos sirva para poder determinar cuándo se vulnera la capacidad contributiva y, por consiguiente, la prohibición de confiscatoriedad, en sede constitucional.
4. En términos económico-matemáticos, la tasa efectiva (no la alícuota nominal) permite inferir cuando un impuesto a la renta ha sido manipulado y tiene un nombre de (disfraz), pero que en su real naturaleza jurídica no lo es.
5. En los países en los que la carga impositiva a la renta de personas humanas es mayor al promedio nominal, implica una clara injusticia fiscal para las personas físicas de dichos países. Pongamos un ejemplo, la ley del impuesto a la renta peruano, por lo menos, y sus capítulos sobre el tratamiento de las rentas de trabajo de personas naturales resulta ser una tremenda violación a la capacidad contributiva, así como a los principios explícitos de

⁹³ Ver artículo "Evidencias de confiscatoriedad en la aplicación del Impuesto a la Renta de personas físicas", publicado por el suscrito en la Revista Actualidad Jurídica, Mayo N° 222, pág.316-318.

igualdad tributaria y una transgresión a la prohibición de no confiscatoriedad, siendo que no es factible sostener que, vía ponderación, se relajen dichos límites al Poder Tributario bajo el argumento que no son "reglas constitucionales".

6. Tampoco se pueden relajar tales límites constitucionales por el argumento del mayor "peso" de la capacidad contributiva solidarística, traducida en la forma errada que ha malentendido el Tribunal Constitucional Peruano cuando ha tratado el deber de contribuir-solidaridad. No todo lo contrario, a fin de eliminar el efecto confiscatorio, el régimen de renta del trabajo (dependiente e independiente) de personas naturales, debe considerársele sin efecto jurídico, conforme al mandato del último párrafo del artículo 74 de la Constitución. El reto para el lector es descubrir si en su país existe similar violación al derecho de contribuir acorde a la capacidad contributiva de cada ciudadano, como ocurre en el Perú.
7. Es importante resaltar que si se permite a las personas físicas deducir gastos causales sustentándolos con facturas, no solo estaríamos frente a un sistema más ético sino que, además, automáticamente se generaría una externalidad positiva de cara a la hacienda pública, cual es convertir a todos estos contribuyentes en auditores *de facto*, por cuanto exigirán que el proveedor del bien o servicio emita factura y, por tanto, indirectamente le exigirán que tribute.
8. El *flat tax* puede llegar a ser regresivo con los más pobres, de hecho, es un tributo destinado a que los más pudientes puedan ahorrar tiempo, siendo que se niega a que un menos pudiente pueda deducir todos sus gastos y arrojar quebranto fiscal. En otras palabras, la lógica connotada en los ideólogos del *flat tax* es más o menos así, que de haber una externalidad negativa derivada de éste, ella se justificaría porque así lo más pudientes invertirían su tiempo en otras cosas más productivas, lo cual implica un claro sofisma.

En el caso concreto del Perú, podemos concluir lo siguiente:

1. En el Perú entre las rentas de capital y rentas de trabajo existen regímenes cedulares independientes, es decir, por las rentas de capital existe una suerte de deducciones a sumaalzada (20%) y con una alícuota del 6.5%, mientras que respecto a las rentas del trabajo (15%, 21% y 30%) y con base imponible determinado fictamente, en otras palabras, en base a deducciones a sumaalzada, sin reconocer deducciones de gastos familiares, personales, entre otros mínimos vitales.
2. Al usar la premisa de la sumaalzada se está obviando la verdadera capacidad económica-contributiva del contribuyente, esto en cierta forma está muy vinculado a si la Administración Tributaria tiene un "control", sobre las declaraciones juradas de los contribuyentes, con lo cual el órgano administrador del tributo, para el caso peruano, traslada la carga del posterior control tributario al contribuyente. Así las cosas, lo que en realidad se constituye es una ficción legal que al fin y al cabo no refleja para nada la realidad económica del contribuyente peruano. Quién en muchos casos se encuentre en una situación de pérdida económica y aún debe tributar.
3. Una alternativa de solución al problema, sería instaurar un sistema "optativo voluntario", en el cual los contribuyentes puedan decidir por tomar un modelo ficto o un modelo subjetivo en cuál se permita la deducción de gastos reales que inciden en la subsistencia del

contribuyente. Al ser opcional, no solo se respeta la capacidad contributiva de cada quien y, por ende, se evita el efecto confiscatorio sino que, además, quien desee un mayor control debe estar en condiciones de probar la causalidad de sus gastos personales y familiares, en la generación de sus rentas del trabajo; caso contrario, de no poder optar lo más eficiente es que voluntariamente tome el otro modelo de deducción a suma alzada.

4. Así las cosas, el modelo actual sería en muchos casos confiscatorio, aun cuando por disposición constitucional, el Estado no pueda aplicar impuestos que contraríen la prohibición del efecto confiscatorio.
5. Por otro lado, en relación a la propuesta de cambio normativo del Gobierno de Humala, conforme se menciona en Gestión del 10 de mayo del 2012, la situación se agravaría, en vista que se busca reducir la deducción ficta de 7 UIT a 4 UIT, con lo cual sería completamente más confiscatorio el IR de personas naturales en el Perú, respecto del vigente, el cual de por sí ya implica una confiscación de la propiedad de dinero de los ciudadanos peruanos que contribuyen como trabajadores formales todos los años.
6. Según lo revisado en los casos prácticos del modelo operativo anteriormente descrito, los cuales reflejan una clara contraposición al principio de no confiscatoriedad, prohibida por el artículo 74 de la Constitución Política peruana, tenemos que decir que con esta propuesta comentada en Gestión del Jueves 10 de Mayo 2012 (pág 12) se dañaría seriamente más todavía el bienestar de los contribuyentes personas físicas, por lo que debería dejarse de tomar en cuenta, y más bien considerar un modelo que persiga la no confiscatoriedad, tal y como se presenta al principio de este artículo, es decir, un modelo opcional de impuesto a la renta, donde los ciudadanos puedan optar:
 - (i) Por tributar bajo el esquema vigente; o,
 - (ii) Por tributar pudiendo deducir todos sus gastos reales, en tanto tengan y cuenten con los comprobantes de pago; con lo cual además se convierte a todos los contribuyentes en auditores de la SUNAT que fiscalizarían a los pequeños y medianos contribuyentes (médicos, boticas, colegios, otros profesionales, etc), a quienes todos los trabajadores peruanos les exigirían sus comprobantes de pago y les obligaría a tributar, en caso alguno no lo hiciera por ser un informal.

Finalmente, gracias a que se entendió lo expuesto en el párrafo anterior, el actual Gobierno comunicó públicamente que ya no haría la reforma del IRPN de los trabajadores, dependientes e independientes. Sin embargo el régimen actual tal y como está transgrede el principio de no confiscatoriedad ya que no le permite al contribuyente la asignación de cargas reales.

7. No obstante lo anterior, no basta con que no se haya agravado la carga fiscal del IRPN, lo que se requiere es una modificación estructural que permita reflejar los gastos conforme a la realidad fenoménica, económica y financiera del contribuyente.

Por último, como recomendación, pues, resumiríamos que los gobiernos respetuosos del Estado Constitucional tiene el deber de legislar un modelo de base imponible personal-subjetivo y, además, lo más global posible y, a la par, deben asumir un doble reto:

- a. El reto de superar las barreras burocráticas que implique la carga de la prueba de dicho sistema más justo.
- b. *Fiscalizar* realmente a las personas físicas que evaden o que son *tax free riders*, con lo cual se ensancharía la base de contribuyentes que hoy muchos países (en vías de desarrollo) ignoran a costa de las personas individuales "formales", lo que se consigue si los auditores fiscales de tales países "se ensucian un poco los zapatos".

De hecho, nuestra recomendación tiene consonancia con la lógica del respeto al "deber de contribuir acorde a la capacidad contributiva", con el fin de no generar un efecto confiscatorio inconstitucional y una inequidad económica; lo cual se traduce en palabras de los economistas como BUCHANAN así:

*"Si los participantes en una economía están unidos a través del proceso impuestos-gastos se convierten en éticamente interdependientes, aparte de la presencia o ausencia de rendimientos crecientes. Aunque no aumente el tamaño de la economía, ni haya cambio en la productividad de los inputs, una persona tiene un interés económico medible en el pago por los demás de las cuotas impositivas asignadas"*⁹⁴.

*(...) La persona que se sienta en su patio soleado cuando podría estar ganando renta imponible, impone costes sobre sus compañeros. La persona que trabaja, y por tanto gana renta imponible, cuando podía estar sentada en el sol, proporciona beneficios a sus compañeros. Las discusiones sobre la reforma fiscal deberían reconocer explícitamente esta interdependencia"*⁹⁵.

⁹⁴ BUCHANAN, J.: Ética y progreso económico. Barcelona. (Tradu. José García de Ethics and economic progress). Ed. Ariel, 1996, pág. 99.

⁹⁵ BUCHANAN, J.: Ética y progreso económico. Obra citada, pág. 115.