



CONTROL CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN EL PERÚ

César Landa Arroyo*

Traditionally, it has been understood that taxes have only a collection purpose. Nevertheless, our constitutional tax legal system has allowed the existence of extra tribute taxes, that is, those who pursue “something else” Are they constitutionally legitimate?

In this article, and on the basis of the jurisprudence of the Constitutional Court of Peru, the author explains its content and their sustenance, as well as its limits: the principles of Constitutional Tax Law.

KEY WORDS: *Constitutional Law, extra tribute taxes, contributory capacity, tax collection, non-confiscation, equality.*

Tradicionalmente se ha entendido que los tributos sólo cuentan con un propósito recaudatorio. Sin embargo, nuestro sistema constitucional tributario ha permitido la existencia de los tributos extrafiscales; aquellos que persiguen “algo más” ¿Son acaso constitucionalmente legítimos?

En este artículo, y sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú, el autor explica su contenido y su sustento, así como sus límites: Los principios del Derecho Constitucional Tributario.

PALABRAS CLAVE: *Derecho Constitucional, tributos extrafiscales, capacidad contributiva, recaudación tributaria, no confiscatoriedad, igualdad.*

* Abogado. Doctor en Derecho por la Universidad Alcalá de Henares. Posdoctorado en la Universidad de Beireuth y en el Instituto Max-Planck de Heidelberg. Ex Presidente del Tribunal Constitucional del Perú. Decano de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

I. INTRODUCCIÓN

Dentro del Estado Social y Democrático de Derecho, la funcionalización de la actividad financiera del Estado, sus instrumentos y sus técnicas de actuación no están dirigidos a la obtención de ingresos y a la ordenación del gasto público, sino a la satisfacción de fines e intereses públicos a cargo del Estado; esto es, a la realización de funciones y objetivos constitucionalmente asignados a los poderes públicos¹.

En efecto, en nuestro modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, se puede apreciar que los tributos no tienen un mandato constitucional que los reserve exclusivamente para cumplir la función de financiar los servicios públicos o el aparato estatal; sino que también pueden estar dirigidos a distribuir la riqueza, o a combatir la informalidad o la corrupción que afectan el erario nacional.

Así, el tributo se concebirá como un instrumento más de la política financiera del Estado para el cumplimiento de sus fines constitucionales; reconociéndose, al mismo tiempo, la concurrencia de objetivos que confluyen en el recurso tributario y la ambivalencia funcional que para su realización ofrece este instituto jurídico, sobre todo cuando se maneja con fines extrafiscales².

Por tanto se puede concluir que el tributo conduce a conseguir directa y autónomamente la realización de los fines del ordenamiento constitucional, precisamente porque el tributo no debe ser considerado como una institución que agota toda su eficacia con el momento en que cumple con su función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales³.

II. TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES

De acuerdo a lo expuesto por el Tribunal Constitucional del Perú, el objetivo extrafis-

cal del impuesto en el ordenamiento peruano se admite de manera excepcional para desalentar aquellas actividades que el legislador considerara nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para los bienes constitucionales y la protección de derechos fundamentales, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Constitucional 009-2001-AI.

En ese sentido, la justicia constitucional sigue la línea jurisprudencial trazada por el Tribunal Constitucional Español en la sentencia del 22 de mayo de 1963, para cuyos magistrados la finalidad recaudatoria no era una finalidad esencial o imprescindible del tributo. Así, el abandono de esa finalidad primordial de obtener ingresos no desnaturaliza a los impuestos ni los convierte en figuras de otra especie⁴.

Por ello, en nuestro sistema constitucional tributario, se puede señalar que los tributos extrafiscales son todos aquellos tributos que, teniendo fines recaudatorios, también cuentan —en mayor o menor grado— con un objetivo adicional.

III. ELEMENTOS DEL TRIBUTO EXTRAFISCAL

Los tributos extrafiscales no están exentos de cumplir con los tres elementos mínimos que compone todo tributo, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así, en la Sentencia 033-2004-AI, se señaló que: “En primer lugar, existe el elemento de la capacidad contributiva que, de acuerdo a la doctrina, es la “[...] aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”⁵.

De ello se puede colegir, por un lado, que la capacidad contributiva no es igual a la capacidad económica, y, por otro lado, que su deter-

¹ CASADO OLLERO, Gabriel. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta”. En: *Revista Española de Derecho Financiero* 34. Madrid: Civitas. 1982. p. 234.

² *Ibid.* p. 245.

³ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Seis estudios de Derecho Constitucional Internacional Tributario”. Madrid: Edesa. 1980. p. 99.

⁴ GARCÍA NOVOA, César. “El concepto de tributo”. Lima: Tax. 2009. p. 123.

⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio (coordinador). “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”. Buenos Aires: Depalma. 1994. p. 307.

minación la define el legislador, estableciendo de manera objetiva la riqueza observada a fin de considerarla como un hecho imponible, con la finalidad de poder financiar la realización de los fines del Estado constitucional. En consecuencia, la capacidad contributiva se diferencia de la capacidad económica, cuya determinación sólo se logra luego que el legislador evalúa de forma objetiva y razonable la manifestación de riqueza, para ser considerada como hecho imponible.

En segundo lugar, el elemento del fin recaudatorio se manifiesta de dos formas. Por un lado, en la propia alícuota y cuantía del pago a realizar, que se calculará en función de elementos representativos de capacidad económica como ingresos, rentas netas o brutas, entre otros. Por otro lado, se manifiesta en la relación de proporcionalidad que siempre se debe mantener, por ejemplo, entre el monto del Impuesto a la Renta y un pago a cuenta. Todo ello pone de manifiesto que la capacidad económica está vinculada a la capacidad contributiva.

Por último, un tercer elemento del tributo extrafiscal está referido a la incorporación de objetivos o bienes públicos que son materias de implementación del Estado, también a través de la potestad legislativa tributaria del Congreso. En este entendido, el Tribunal Constitucional ha señalado que: “[...] uno de los principales cuestionamientos en la presente causa gira en torno a la legitimidad del uso del impuesto para la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal. A efectos de análisis, este colegiado ha optado por utilizar el calificativo de fines extrafiscales del impuesto –desde luego, sin desconocer la complejidad y el permanente debate en torno al correcto uso de dicho término–, simplemente para diferenciar aquellos impuestos cuyos fines son clásica y exclusivamente recaudatorios de aquellos que, teniendo esta finalidad, también le adhieren un objetivo “extra” en mayor o menor grado”⁶.

En efecto, con el propósito de coadyuvar al principio constitucional de solidaridad, el Estado aprobó el Impuesto a las Transacciones Financieras [en adelante, ITF], con la Ley 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía⁷. La norma estaba orientada a la detección de aquellas personas que, dada la carencia de su compromiso con los deberes tributarios, rehuían de sus obligaciones con el fisco. En esa medida, la norma legal tributaria dispuso que toda transacción económica que superase los cinco mil nuevos soles, debía realizarse a través del sistema bancario y financiero, y pagar una alícuota del 0.1% de la transacción, a efecto de registrar sus operaciones y a sus operadores y que, así, la Administración Tributaria pueda fiscalizar al contribuyente.

Así, el ITF se convertía en un tributo extrafiscal que mantuvo su doble propósito: Por un lado, la finalidad fiscal de la recaudación de impuestos para contribuir con los gastos públicos y, por otro lado, la finalidad extrafiscal de formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero, para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude fiscal. Por estas razones, entre otras, el Tribunal Constitucional desestimó la demanda de inconstitucionalidad que se interpuso contra las normas legales señaladas⁸.

IV. LÍMITES CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES

Toda potestad estatal se rige por dos principios: (i) Uno político, de respeto de la soberanía popular, y (ii) otro jurídico, de la supremacía constitucional y legal. Por eso no cabe que en el ejercicio del establecimiento de los tributos extrafiscales se viole el principio de interdicción de la arbitrariedad; esto es, que la potestad tributaria debe ser ejercida de manera razonable y proporcional, para lo cual es necesario identificar los límites al establecimiento de los tributos con fines extrafiscales que emanan del artículo 74 de la Constitución⁹.

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 006626-2006-PA, Fundamento Jurídico 23.

⁷ Posteriormente, fue modificada por el Decreto Legislativo 975 y se aplica a operaciones mayores a S/3,500. La alícuota se redujo a 0.05% de la transacción.

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 004-2004-AI.

⁹ Artículo 74 [Constitución Política del Perú].- “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

A. Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la Ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio contiene una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica –como el pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras– no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria.

Esto supone la necesidad que, en el momento de establecerse o crearse un impuesto con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Por ello, es preciso tener en cuenta lo sostenido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 2727-2002-AA, donde se estableció que: “Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la

propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica [...]”¹⁰.

De allí que el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la Ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas naturales y jurídicas.

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente¹¹.

1. Principio de no confiscatoriedad cuantitativa

Este límite es vulnerado cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas. Su contenido, por lo tanto, no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas.

No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple nuestro Estado Democrático y Social de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho a la propiedad.

Al respecto, el Tribunal Constitucional Federal de Alemania, en una sentencia del 18 de enero de 2006, ha señalado que el artículo

de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a 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”.

¹⁰ Fundamento Jurídico 5.

¹¹ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. “El Poder Tributario y la nueva Constitución”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 24. Lima. Junio de 1993.

14 de la Ley Fundamental de Bonn garantiza el derecho de propiedad en el sistema tributario. Por tanto, a pesar que se pueda deducir del principio de la prohibición de exceso alguna cantidad que determine concretamente el tope común de la tributación, no debe continuar el cobro tributario para los ingresos superiores, al punto de perjudicar el rendimiento económico. Es decir, la utilidad o margen de ganancia razonable del negocio o patrimonio constituye el límite proporcional para gravar tributariamente una actividad económica.

2. Principio de no confiscatoriedad cualitativa

Dado que la actuación no es sólo del legislador, sino también de la Administración Tributaria, quien debe ceñirse a las normas regla y de principio –como el principio de proporcionalidad–, cabe señalar que la afectación se produce también cuando existen dilaciones administrativas indebidas, ejercicios fiscalizadores exorbitantes, el cambio de destino de ciertos tributos predeterminados, entre otros supuestos.

Así, el Tribunal Constitucional ha señalado que no se puede desconocer que el dinero tiene un valor en el tiempo en función a su costo de oportunidad. Por lo tanto, que la Administración Tributaria tenga congelado el monto de percepciones no aplicadas importaría, en muchos casos, una pérdida superior a los intereses que, de ser el caso, se le retribuirían.

Por eso identifica este supuesto como un proceder arbitrario que deviene contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica. Y es que, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 4251-2007-PA, “[...] los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno”, recogidos por el artículo 3º de nuestra Constitución, respaldan el derecho de todo ser humano a exigir un uso razonable y proporcional de los poderes públicos”¹².

En un emblemático caso resuelto por el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones [en adelante, CIADI] en contra del Perú¹³, se trató este tema debido al

ejercicio de poderes fiscalizadores exorbitantes de la Sunat, al disponer medidas cautelares previas de embargo de las cuentas bancarias de la empresa por unos US\$4 millones por una supuesta deuda tributaria, bajo el criterio de presunción de ventas e ingresos no declarados. Por su parte, el CIADI declaró que se había producido una cuasi-expropiación, dada la intensidad de las medidas limitativas, como la imposición de medidas cautelares graves y de larga duración contra los bienes y depósitos del inversionista, con las cuales se generó la pérdida del negocio de la exportación de la harina de pescado.

Estas medidas, impuestas por la autoridad administrativa, fueron calificadas como desproporcionadas y como irrespetuosas del debido proceso; motivo por el cual se consideró como una práctica de confiscatoriedad cualitativa.

B. Contenido esencial

El contenido esencial del concepto de tributo, como instituto y como derecho, es su finalidad recaudatoria y la capacidad contributiva; conceptos que constituyen una barrera para la creación legal de los tributos extrafiscales. Sin embargo, como ya hemos señalado previamente, el tributo extrafiscal contiene, sumado a la finalidad recaudatoria y la capacidad contributiva de todo tributo, un propósito adicional. Por ello, según la Sentencia del Tribunal Constitucional 6626-2006-PA, “[...] el ciudadano ya no tiene exclusivamente el **deber de pagar tributos**, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado liberal, sino que asume **deberes de colaboración con la Administración**, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el **principio de solidaridad**”¹⁴ [El énfasis es nuestro].

De modo que la capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, en materia de arbitrios municipales, dependiendo de las circunstan-

¹² Fundamento Jurídico 12.

¹³ Laudo Arbitral en el Caso CIADI ARB/07/6: *Tza Yap Shum v. Republic of Peru*.

¹⁴ Fundamento Jurídico 21.

cias económicas y sociales de cada municipio, a fin de lograr una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio¹⁵.

En efecto, cuando se apele al principio de capacidad contributiva en materia de arbitrios, éste no debe ser el criterio determinante o de mayor prevalencia en la distribución de costos, sino el secundario o subsidiario. En consecuencia, éste debe ser utilizado en conjunto con otros criterios, en cuyo caso la prevalencia de unos sobre otros dependerá razonablemente de la especial naturaleza de cada servicio. Por ello, el Tribunal prohíbe el uso de valor de predio (autovalúo) como elemento cuantificador cuando se utilice como único criterio base o el de mayor prevalencia para la determinación de arbitrios, pues es ahí donde el arbitrio se convierte en un impuesto encubierto¹⁶.

C. Principio de igualdad

El principio o derecho a la igualdad constituye un límite a la potestad legislativa de establecer tributos extrafiscales. Esto se desprende de los artículos constitucionales referidos al derecho a igualdad ante la Ley y de trato no discriminatorio, sin perjuicio de que puedan expedirse leyes tributarias **especiales**, no por la diferencia de las personas sino por la naturaleza de las cosas, de conformidad con los artículos 2.2

y 103 de la Constitución. Por ello, como lo señala el artículo 74 de la Constitución, el Estado, al ejercer la potestad tributaria extrafiscal, debe respetar el principio de igualdad y, en general, los derechos fundamentales.

Esta exigencia de igualdad de trato es constitutiva de la legislación extrafiscal, por cuanto “las personas sienten mayor presión por la distribución desigual, que por la misma carga tributaria”¹⁷. De allí que la igualdad requiere de un sistema tributario fundado tanto en una justicia formal, exigencia de igualdad en el sistema tributario, cuanto en una justicia material, a partir de la capacidad contributiva y una equitativa imposición de los recursos extrafiscales¹⁸.

V. CONCLUSIÓN

Como se puede apreciar por lo expuesto, la creación de los tributos extrafiscales representa una nueva forma de entender los tributos desde una perspectiva constitucional, en la medida que aporta un principio de solidaridad al deber de contribuir de los ciudadanos; configurándose, así, en una legítima limitación a los derechos fundamentales. Pero, a su vez, debido a los principios que ordenan el Estado Social y Democrático de Derecho, se debería llevar a cabo un *test* de proporcionalidad cuando se observe que el tributo extrafiscal limita excesiva o irrazonablemente el contenido esencial de los tributos.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 0053-2004-AI, Fundamento Jurídico 4.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ HOBBS, Thomas. “El Leviatán”.

¹⁸ PATÓN GARCÍA, Gemma. “La aplicación del principio de igualdad tributaria por el tribunal constitucional español”. Lima: Sunat. 2012. pp. 27-37.