



PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ

LADRILLOS SIN ARCILLA

La utilidad del 'derecho y economía' como herramienta explicativa de las particularidades del diseño y funcionamiento del sistema tributario municipal peruano actualmente vigente, con énfasis en los tributos municipales vinculados a la propiedad predial.

Tesis de Licenciatura

Fernando Sam Chec

20064785

2014

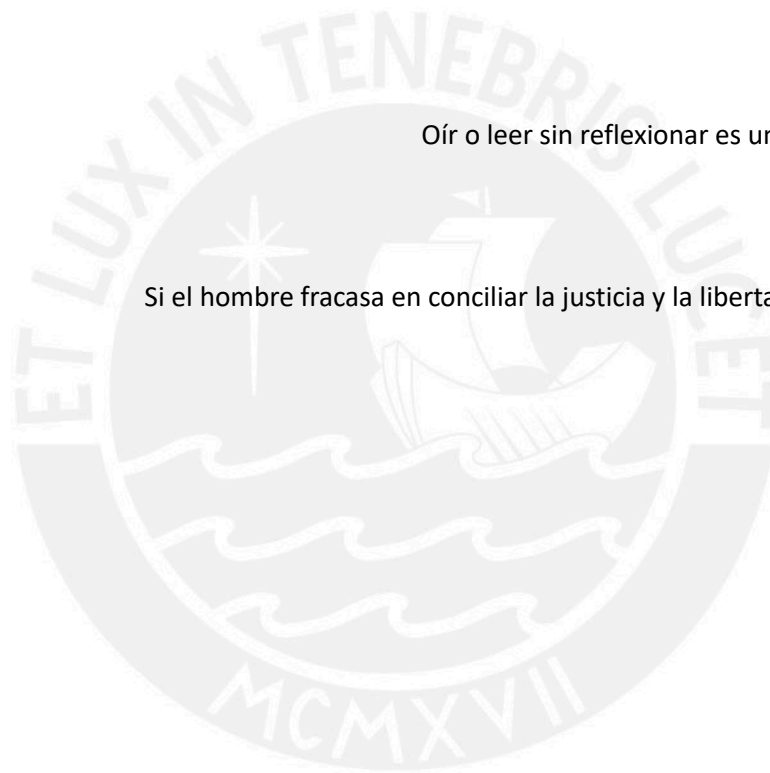


Oír o leer sin reflexionar es una ocupación inútil.

Confucio

Si el hombre fracasa en conciliar la justicia y la libertad, fracasa en todo.

Albert Camus





A mi familia, que lo son todo.



ÍNDICE

ÍNDICE	5
INTRODUCCIÓN.....	7
PREÁMBULO	7
ESTRUCTURA Y MOTIVACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	8
METODOLOGÍA	16
TÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL Y METODOLÓGICO	18
CAPÍTULO 1: EL ‘SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL’ EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO	20
1.1. Historia de los tributos y su relación con la formación del Estado y el constitucionalismo moderno.....	21
1.2. Nociones esenciales sobre la estructura de un sistema tributario	29
1.2.1. Juan Sin Tierra, la Potestad Tributaria y el Principio de Reserva de Ley	30
1.2.2. El tributo: definición y clasificaciones.	37
1.2.3. Sistema tributario ideal: Por la equidad, para la equidad, pero (a veces) sin equidad.	46
1.3. El sistema tributario peruano en la actualidad	50
1.3.1. La descentralización y las potestades tributarias de <i>algunas</i> municipalidades.....	52
1.3.2. La racionalización del sistema tributario peruano y su configuración actual	59
1.4. Los tributos municipales en la actualidad y la noción de sistema tributario municipal ...	68
CAPÍTULO 2: EL ENFOQUE ECONÓMICO	73
2.1. Utilidad y relevancia del enfoque económico en el derecho: El poder explicativo	76
2.2. Premisas, limitaciones y conceptos esenciales.	78
2.2.1. Primero yo, luego, yo. Individualismo metodológico y otras premisas del modelo neoclásico.....	78
2.2.2. La importancia del mercado, y su poder como herramienta para la asignación de recursos.	81
2.3. El poder de los incentivos.	84
2.4. ¿Quién paga los platos rotos?: El problema del costo social.	86
2.4.1. La naturaleza bilateral del problema.....	87
2.4.2. La propiedad, los bienes públicos y sus implicancias:.....	95
2.4.3. Polizontes en el horizonte: el problema del <i>free rider</i>	100
2.5. La ‘estatalidad plena’, burocracia y el <i>public choice</i>	104
2.5.1. Cuentos mitos y leyendas: el burócrata altruista	106
2.5.2. Democrática dictadura: El consenso y su relevancia	109
2.6. Bebiendo diamantes: Revisitando la utilidad marginal y la progresividad.	112
2.6.1. La visión neoclásica	112

(i) La diversidad de contextos, en la escala de preferencias y no transitividad.....	116
(ii) El trabajo, las decisiones y costo de oportunidad.....	118
2.6.2. Contra – contracorriente: Piketty, la progresividad y nuevamente, la equidad.....	123
TÍTULO II: EL CASO PERUANO	131
CAPÍTULO 1: CUESTIONES GENERALES VINCULADAS A LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL	133
1.1. El dinero en la maleta: la conducta humana y la descentralización sin reglas	133
1.2. Feudalismo del siglo XXI: Las municipalidades y la dispersión	137
1.2.1. Ocurrencia de los acreedores: Las municipalidades de centro poblado no pueden ser acreedoras del Impuesto Predial ni de impuesto de Alcabala.	141
1.2.2. Potestades imaginarias: Municipalidades de centro poblado y la creación de arbitrios municipales.....	144
1.3. Ellos pagan la cuenta: los costos de operación y los contribuyentes.....	149
1.3.1. Analizando los costos de operación	149
1.3.2. Viviendo en la edad de piedra del siglo XXI: tecnología, costos de operación y el gasto inútil.....	154
CAPÍTULO 2: ARBITRIOS MUNICIPALES	158
2.1. Dispersión, heterogeneidad y oscuridad normativa. Des-economías sin escala.	158
2.2. El perro del hortelano: no liquida ni deja liquidar. El problema de la inacción de la administración en la determinación de los arbitrios municipales.	160
2.3. Impues-tasas: Tasas con carácter de impuesto.....	171
2.4. Polizontes tributarios. El problema del <i>free-rider</i> y el re-pensamiento de la naturaleza jurídica de las tasas de arbitrios.....	177
2.5. Cuando la excepción es la nueva regla. La reducción de la publicidad y transparencia normativa como sobre costo y espacio para la autarquía y feudalismo.....	183
CAPÍTULO 3: IMPUESTO PREDIAL	190
3.1. Re-gravando. Igualdad y gravamen sobre el patrimonio.	190
3.2. Cuando la lavada resulta más cara que la camisa: La perniciosa lógica del Impuesto Predial y nuevamente, los costos de operación.....	193
3.3. Replanteando incentivos: Las actualizaciones mecanizadas y la fiscalización.	201
UNA REFLEXIÓN FINAL.....	207
• El efecto Mateo y la Paradoja de Robin Hood. <i>Revisitando</i> el debate entre Equidad y Eficiencia.	207
• Reparando el cristal roto: Desmitificando la exacción vana y el gasto público desmedido	212
CONCLUSIONES	215
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	219

INTRODUCCIÓN

¿Qué confianza puede tenerse ni qué protección encontrarse en leyes que dan lugar a trampas y enredos interminables, que arruinan a los pleiteantes, engordan a los curiales y facilitan a los Gobiernos el cargar impuestos y derechos sobre las disensiones y pleitos eternos de sus súbditos?
Barón de Holbach

PREÁMBULO

Quizá, siendo esta una tesis de derecho, y no una crítica literaria, resulta atendible dedicar unas líneas a explicar -o quizá, en cierta manera, *justificar*- el título del presente trabajo; y la referencia al célebre personaje de Conan Doyle que sirve de excusa y de hilo conductor a esta investigación.

En “*El misterio de Copper Beeches*”, el célebre residente del 221-B de Baker Street, saliendo de sus razonamientos le contesta a su inseparable amigo y cronista, que en aras de poder saber qué ocurre, requiere tener mayor cantidad de datos; caso contrario demasiados factores podrían explicar el misterio que en esta ocasión los convocaba:

- *Pero entonces, ¿qué es lo que sucede? ¿No se le ocurre ninguna explicación? [preguntó Watson]*
- *Se me han ocurrido siete explicaciones diferentes, cada una tiene en cuenta los pocos datos que conocemos. Pero ¿cuál es la acertada? Eso sólo puede determinarlo la nueva información que sin duda nos aguarda. Bien, ahí se ve la torre de la catedral y pronto nos enteraremos de lo que la señorita Hunter tiene que contarnos. (Conan Doyle 1892 : 9)*

En efecto, Holmes a pesar de encontrarse abstraído en sus pensamientos, exclamaba con impaciencia “*¡Datos, datos, datos! [...] ¡No puedo hacer ladrillos sin arcilla!*” (Conan Doyle 1892 : 8): Necesitaba datos caso contrario, lo que llevaría a cabo serían meras especulaciones. Los datos son a las teorías, lo que la arcilla a los ladrillos: su elemento constitutivo esencial; a partir de los cuales tras recopilarlos, procesarlos, moldearlos, afianzarlos y finalmente someter dicho producto al fuego del debate y el escrutinio; solidificarlos y poder construir a su vez sobre ellos.

Dicha regla sintetiza el trabajo no sólo de la mente maestra de aquel detective, sino las premisas de todo aquel que desee llevar a cabo una labor de investigación en sentido lato: para construir una teoría es necesario; sobre todo, indagar y recopilar datos, construir hipótesis y sobre la base de su

confirmación, recién postular dicha idea; y en parte es por ello que –sin ser en modo alguno, una excusa- suele tomar cierto tiempo lograr madurar un proyecto de investigación académica.

Así, rescatamos la esencia de los relatos de Conan Doyle como hilo conductor del presente trabajo, no sólo por el interés particular que reviste su narrativa; sino en especial, por la elegancia con la que el autor británico hace uso del método deductivo –de lo general al caso particular, donde la conclusión se infiere de las premisas- para resolver así los casos más insólitos.

Sus relatos, contruidos básicamente como una crónica periodística se perfilan partiendo de hechos conocidos, se van analizando y descomponiendo para verlos en retrospectiva y comprender los factores que les dan origen, o que permiten –al menos- entenderlos. Para lograr ello, el autor no se limita a acudir al diálogo entre el doctor Watson y su excéntrico amigo, sino recurre a otros recursos –tales como diversos testimonios que se van intercalando en la obra-, que si bien a veces, pueden presentarse como contradictorios porque reflejan las percepciones de aquellos que presencian y viven los hechos; finalmente a la vez aportan elementos para desentramar los hechos y entender el desenlace con el que concluye cada una de sus historias.

Por ello, aun cuando la presente investigación no califique (ni deba hacerlo) como una novela policíaca, intrínsecamente comparte algunos de sus principios de construcción, incluso cuando no conocemos aún hacia dónde nos va a llevar la investigación en la que nos hemos embarcado. En consecuencia, en el presente trabajo, -según creemos- el lector podrá advertir que más allá que la investigación jurídica no es (del todo) una forma de literatura, muchas veces la realidad que se vive es tan rica e intrigante, como la propia ficción y una tesis construida alrededor de la misma, podría buenamente, parecer una crónica detectivesca del buen doctor John Watson.

ESTRUCTURA Y MOTIVACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

A pesar del grandilocuente preámbulo que precede a este apartado, la presente investigación nace sin grandes pretensiones. No busca plantear una postura revolucionaria respecto de la interpretación de una norma tributaria recientemente reformada; ni trata de un tributo con una extensa regulación cuya forma de aplicación haya dividido a los contribuyentes y a la administración tributaria; ni aborda siquiera tributos cuya recaudación importe grandes ingresos para las arcas del Estado. No busca tampoco remover las bases del área del ‘derecho y economía’ -más conocida localmente como *análisis económico del derecho*-, sobre cuyos presupuestos en parte se construye esta investigación; sino que simplemente propone una aproximación diferente para entender e interpretar un conjunto de

situaciones y problemas que nos acompañan en el día a día, y a las cuales les prestamos quizá escasa atención.

La presente tesis aborda *los tributos municipales vinculados a la propiedad predial*, un conjunto de impuestos, contribuciones y tasas¹ cuyo análisis ha ocupado –si es que algo– sólo una fracción del tiempo dedicado al estudio del Impuesto a la Renta o el Impuesto al Valor Agregado; pero que –a pesar de ello– gozan de una posición increíblemente privilegiada en un sistema tributario como el peruano: (i) sus antepasados datan de tiempos inmemoriales, (ii) sufren modificaciones relativamente pequeñas en su regulación esencial –es más, gozan de una estabilidad casi sin precedentes en el contexto de un ordenamiento como el peruano–, (iii) tienen una base bastante amplia de contribuyentes distribuidos en circunscripciones espaciales relativamente pequeñas y quienes son fácilmente determinables con certeza, y (iv) en el caso particular del Impuesto Predial, la manifestación de capacidad contributiva gravada es difícilmente trasladable físicamente, modificable o pasible de ser ocultada ante una inspección fiscal; y los resultados de estas inspecciones –cuando son correctamente llevadas a cabo– deberían ser difícilmente rebatibles a través de interpretaciones jurídicas.

Ahora bien, si dichos tributos son tan poco relevantes y conceptualmente fáciles de administrar y fiscalizar, ¿por qué invertir horas y páginas a un estudio acerca de los mismos? ¿No sería quizá un trabajo ocioso, existiendo una serie de materias pendientes de análisis en los *grandes impuestos* que alimentan las arcas del fisco? Curiosamente, somos de la opinión que no. Buscamos, –como Watson– no dar “preferencia a las numerosas causas célebres y procesos sensacionales [...], sino más bien a incidentes que pueden haber sido triviales, pero que daban ocasión al empleo de las facultades de deducción y síntesis [...]” (Conan Doyle 1892 : 3).

Quizá quepa una pequeña precisión respecto del enfoque que la presente investigación revestirá: no buscamos analizar qué dice la norma o qué dijo históricamente la norma –aun cuando, en efecto, tendremos que dedicar unas líneas a comentar su evolución–, o cómo considera la doctrina o la jurisprudencia que dichas normas deben de aplicarse. No. El presente trabajo propone analizar el

¹ Para efectos del presente trabajo de investigación, se abordarán de manera integral (i) los *impuestos* que gravan manifestaciones de capacidad contributiva expresadas en la tenencia de patrimonio predial y el consumo –adquisición– de dichos bienes (expresiones sujetas a imposición por el Impuesto Predial y el Impuesto de Alcabala, respectivamente) y (ii) las *tasas por la prestación de servicios públicos municipales* (arbitrios), que si bien no tienen por ‘núcleo’ del hecho generador al predio en sí mismo (sino la prestación de un servicio público individualizado), corresponde su inclusión en el espectro de esta investigación en tanto su prestación –y el propio procedimiento de determinación– está estrechamente relacionada a la propiedad predial.

Por el contrario, si bien en el Decreto Supremo N° 156-2004-EF que aprobó Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, se encuentran recogidos otros tributos municipales o creados en favor de las municipalidades (incluidas las contribuciones por obras públicas), éstos no serán foco de nuestra investigación, esencialmente, por no guardar una relación tan estrecha con la propiedad predial y por ser tributos que impactan conceptualmente en una menor base de contribuyentes.

diseño normativo, gestión práctica y principalmente los efectos económicos de los tributos, tomando como experiencia práctica los tributos municipales vinculados al patrimonio predial en el Perú; es decir leer el entrelíneas, entre lo que *dice* el derecho tributario y la *realidad* de la gestión de tales tributos municipales, y a través de ello descubrir en qué aspectos ésta se aleja –o trasgrede– las fronteras de lo normativamente prescrito y cómo estos fenómenos pueden ser analizados y explicados a través de las herramientas de la economía.

De esta forma, los tributos municipales vinculados al patrimonio predial son hasta cierto punto, una especie de excusa, un hilo conductor para analizar a través de la realidad jurídico-tributaria los problemas ‘de fondo’ que se presentan en el sistema. Así –como adelantamos– no será objeto central de nuestro análisis la forma de determinación y declaración del Impuesto Predial, o las particularidades de la forma en que se determinan y liquidan las tasas de arbitrios municipales que corresponden a cada contribuyente; sino que nos interesará entender qué dificultades enfrentan o qué incentivos motivan *en la realidad* tanto (i) el diseño, gestión, recaudación y fiscalización de tales tributos por parte del legislador y la administración tributaria, como (ii) el cumplimiento tributario y el ejercicio del *accountability* a las autoridades por parte de los contribuyentes.

Sobre la base de lo expuesto, el presente trabajo tomará elementos de las nociones básicas del análisis económico del derecho (Coase, Posner, Becker, Calabresi; entre muchos otros) así como de teoría de la elección pública (*public choice*) como punto de partida y componente estructural del análisis a realizar, y como tal, no podremos dejar de hacer referencia a los trabajos de Buchanan y de Tullock² como parte del marco conceptual; pero a su vez rendirá tributo a Polinsky, en cuanto a la *forma* como se estructurarán los problemas materia de análisis: tras el marco conceptual –como regla general– en cada capítulo del Título II se abordarán tópicos específicos relativos a los tributos municipales vinculados a la propiedad predial y se tratará de indagar en sus entrañas a través de las herramientas del análisis económico.

Así, trataremos de reflejar el análisis de diversos dilemas examinados típicamente desde las premisas del derecho de los contratos o desde la regulación, para su estudiarlos desde la perspectiva tributaria. Tales aspectos, son centralmente la asignación de los bienes y servicios públicos –y especialmente- la distribución de las responsabilidades y costos asociados a los mismos; lo que nos permitirá revisar conceptos como ‘acción colectiva’, ‘*free riding*’, ‘racionalidad económica’, ‘elección pública’ o

² Otros importantes representantes de la escuela del *public choice* a los cuales haremos referencia inevitable son Arrow, Black, Downs Niskanen, Wicksell, Olson y Riker.

distribución de 'bienes públicos' –usualmente abordados por el análisis económico-; pero planteando sus puntos de conexión con el derecho tributario.

Mención aparte merece una reflexión respecto del siempre interesante debate entre eficiencia y equidad en el sistema económico, para lo cual pondremos en perspectiva los planteamientos del análisis económico del derecho, basado esencialmente en preceptos derivados del pensamiento económico neoclásico, y la más reciente respuesta formulada desde el pensamiento de la escuela keynesiana, representada en la obra de Thomas Piketty.

Posteriormente, trataremos de revisar, sobre la base de cierta experiencia en campo, una muestra de las muchas realidades de la gestión y aplicación del derecho tributario municipal, de las situaciones que muchos individuos viven y enfocan como un problema que los aqueja única e individualmente a ellos –no necesariamente por “miopía”, sino por una racionalidad subyacente– pero que al mismo tiempo no tiene su origen en la mera *aplicación* de la ley, sino en el *diseño* del sistema mismo. El cuestionamiento que en consecuencia debemos plantearnos no es sólo ¿por qué reaccionamos así como contribuyentes frente a la aplicación de las normas del sistema?, sino ¿qué elementos integrantes del sistema tributario permiten o inducen a dichos comportamientos, tanto en los contribuyentes al momento de cumplir las normas *como en la propia administración*, al elaborarlas o aplicarlas?

Ahora bien, advertimos que el trabajo optará por una aproximación tópica a los problemas y conceptos, la que sin embargo, esperamos no sea entendida una mera colección de artículos aislados e inconexos, sino que constituye una herramienta para descomponer la estructura del sistema tributario municipal a partir de sus falencias, de aquellas aristas que impactan la realidad y que denotan el problema de fondo que tratamos de diagnosticar. En cierta forma el método se aproxima también al de la medicina: se identifican los síntomas que se presentan usando las diversas herramientas con las que se cuenta y a continuación, se busca su explicación a los mismos; siendo aquella que tenga el *mejor poder explicativo* para conectar todos los síntomas, probablemente la verdadera causa del mal, de forma que una vez conocida ella, sea posible plantear para ella un remedio.

Algunos aspectos que abordaremos a lo largo del presente trabajo son los siguientes:

- Cuestiones generales vinculadas a la tributación municipal
 - *El dinero en la maleta: la conducta humana y la descentralización sin reglas.* Al momento de analizar el sistema tributario municipal, no basta con someter a consideración en abstracto las normas que rigen los tributos que lo componen o la forma como éstas se articulan; sino que es igual (o quizá más importante aún) *analizar a las personas* que están detrás de su creación y su aplicación. Entender que los funcionarios públicos que operan en las municipalidades no difieren en nada de los otros individuos que conformamos la sociedad –maximizadores del interés propio, egoístas al momento de evaluar sus decisiones– desmitificará la leyenda del *interés público*, y dará pie a explicar cómo la ausencia de un conjunto de reglas claras al momento de organizar sus potestades y deberes, podría ser equivalente a simplemente poner ingentes cantidades de dinero a disposición para la satisfacción de su beneficio personal.
 - *Feudalismo del siglo XXI: Las municipalidades y la dispersión.* Las administraciones tributarias locales y la ineficacia del derecho nacional. En el derecho municipal se advierte que muchas veces la ley nacional pocas veces importa realmente, o se aplica con sus ‘matices’. ¿Se debe ello a problemas en la ley o en su aplicación? ¿Cómo influye la falta de capacitación, la pluralidad de criterios y la informalidad de la administración local en agravar el problema? ¿la ‘descentralización’ existente constituye un catalizador o un costo?
 - *Ellos pagan la cuenta: los costos de operación y los contribuyentes.* El origen del constitucionalismo y de la teoría moderna del estado basado en los tributos asociados a la propiedad predial. ¿Cómo se explica la particular vocación de permanencia de los tributos municipales en el Perú y su diseño, a pesar de sus altísimos costos para los contribuyentes? ¿Es acaso un indicio de su (in)eficiencia o su interés por parte de las propias autoridades que los administran?
- Arbitrios Municipales
 - *Dispersión, heterogeneidad y oscuridad normativa. Des-economías sin escala.* La diversidad del Perú ha sido siempre planteada como una de las principales riquezas del Perú, pero ¿es posible afirmar lo mismo de la diversidad y heterogeneidad en materia tributaria; o por el contrario, ello es uno de los principales obstáculos para lograr una adecuada y eficiente

gestión de su sistema tributario? La existencia de 195 municipalidades provinciales y 1,643 municipalidades distritales dictando normas en materia tributaria, y ejerciendo potestades de administración respecto de impuestos, contribuciones y tasas –según veremos- excede ampliamente la noción de *desafío*, y se perfila más bien como un serio problema de cara al contribuyente y al propio sistema.

A mayor abundamiento, como si la existencia y dispersión de dichas autoridades no resultase suficientemente problemática, debemos sumar además, 2,300 municipalidades de centro poblado menor que pretender, igualmente, tener atribuciones en esta materia.

- *El perro del hortelano: no liquida ni deja liquidar.* Los arbitrios municipales por definición constituyen tasas cuya determinación y liquidación corresponde a la Administración Tributaria, no admitiéndose jurídicamente que el contribuyente “auto-determine” los mismos, sin embargo, ¿Qué ocurre si la Administración no lleva a cabo tal determinación o si lo efectúa de forma tardía? ¿Es razonable que el contribuyente deba soportar las consecuencias perniciosas del retraso incurrido por la administración? ¿Qué naturaleza tienen las “Hojas de Liquidación de Arbitrios” y qué ocurre si las mismas son emitidas de forma errada?
- *Todos para uno, y uno (no) para todos.* Si bien la creación de las tasas de arbitrios es competencia de las municipalidades distritales a través de la emisión de las ordenanzas municipales correspondientes, cuyos parámetros sustanciales y formales han sido delineados esencialmente por el Tribunal Constitucional³; y que a su vez, deben ser previamente ratificadas por la municipalidad provincial correspondiente; en la práctica se tienen normas sumamente heterogéneas y en muchos casos anti-técnicas y hasta ilegales; determinando erróneamente los costos de la prestación de los servicios, o aplicando criterios de distribución y mecanismos de subsidio que carecen de asidero legal. ¿Por qué se dan tales fenómenos, a pesar de los numerosos parámetros y filtros que debieran pasar dichas ordenanzas? ¿Cómo se evidencian los problemas de la acción colectiva en la creación y distribución de las tasas de arbitrios municipales? ¿Cómo repercute ello en el comportamiento de los contribuyentes frente a las tasas de arbitrios municipales?

³ Sobre la materia, debemos precisar que la normativa positiva contenida en la Ley de Tributación Municipal contiene tan solo referencias muy genéricas a la necesidad que (i) su cálculo se realice sobre la base del costo que demanda el servicio y su mantenimiento, así como el beneficio individual prestado de manera real y/o potencial y que (ii) para su distribución se deberá utilizar de manera vinculada y dependiendo del servicio público involucrado, entre otros criterios que resulten válidos para la distribución: el uso, tamaño y ubicación del predio del contribuyente.

- Impues-tasas. En la doctrina, las tasas y los impuestos son dos especies tributarias claramente diferenciadas; sin embargo, en la realidad, las fronteras entre ambas no siempre se verifican con la misma claridad, sino que -por el contrario- se desdibujan hasta el punto de a veces, dar lugar a figuras ciertamente híbridas; que parecieran tener rasgos de ambas especies. En este apartado, trataremos dilucidar en especial, (i) si la aplicación del *principio de solidaridad* a la determinación de los arbitrios municipales puede terminar alterándolos al grado de hacerlos irreconocibles como tales y (ii) cómo se articula ello con la forma de financiamiento de tales servicios, desde la calificación de los bienes y servicios propuesta desde el análisis económico.
- Polizantes tributarios. Soportar el costo que genera la prestación de los servicios públicos municipales recibidos constituye una obligación natural e inherente de los mismos, sin embargo, tales servicios tienen elementos que los acercan significativamente a los bienes públicos, en tanto su disfrute es *no rival* y *no excluyente*. ¿Cómo se manifiesta y ataja el problema del *free-rider* (polizón) en la distribución de los costos de los arbitrios municipales? ¿La definición de la doctrina mayoritaria respecto del hecho generador no desnaturalizaría el carácter ‘vinculado’ de dichas tasas hasta convertirla en otra especie tributaria?
- Cuando la excepción es la nueva regla. La publicidad y legalidad de las normas constituye uno de los pilares sobre los que se construye un sistema tributario; donde todos los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria deben de estar predeterminados en la norma correspondiente, y ser -naturalmente- de conocimiento del contribuyente. Sin embargo, en el marco del derecho municipal existe una disposición que permite reducir el ámbito de publicidad de las ordenanzas municipales, eximiéndolas del requisito de publicación en el diario oficial: se genera un aparente ahorro para la administración, pero traslada dicho costo de la información a los contribuyentes. ¿En qué medida puede admitirse favorecer la labor de los gobiernos locales, perjudicando la seguridad jurídica? ¿Qué mensaje transmite una disposición como tal a las autoridades locales? ¿Fomenta ello la descentralización o da lugar a espacios de autarquía y feudalismo?
- Impuesto Predial
 - Re-gravando. Igualdad y gravamen sobre el patrimonio. Dice el aforismo, que la igualdad es, por un lado, tratar igual a los iguales; y por otro, diferente a los diferentes. La poética de

dicha máxima, sin embargo, lejos de darnos alguna luz para alcanzar la tan ansiada equidad, no hace sino invitarnos a reflexionar acerca de quiénes son entonces los “iguales” (o lo que es lo mismo, qué tan diferentes pueden ser los individuos, y a pesar de ello, ser calificados dentro de una misma categoría); ni tampoco, qué tan diferente debe tratarse a quienes se encuentran en diversos “estamentos” de esta imaginaria escala de igualdad; aspectos de capital importancia al momento de definir la necesidad de un sistema progresivo; y asimismo, la intensidad con la que dicha progresividad debe manifestarse, y sobre quiénes.

- *Cuando la lavada resulta más cara que la camisa.* Si bien la regulación jurídica del Impuesto Predial es bastante sencilla, la realidad demuestra que la determinación de su base imponible no sólo es difícil, sino que además resulta costosa. No sólo importa la necesidad de manejar significativos conocimientos de orden técnico (categorías de edificación y tipos de materiales, conocimiento en materia de tasaciones y elaboración de presupuestos de obra), sino que el acceso a los propios insumos materiales para determinarlo importan un costo real para el administrado, dado que resulta necesario adquirir planos y cuadros. ¿Es razonable que determinar el tributo pueda resultar igual o más caro que el tributo en sí mismo? ¿Hasta qué punto resulta legal exigir al contribuyente pagar por tener acceso a planos (i) cuya elaboración en cierta medida es financiada por sus propios tributos y (ii) resultan indispensables para poder tributar?
- *Replanteando incentivos.* Como regla general, el ciudadano de a pie no sabe cómo determinar su impuesto ni tiene acceso a las herramientas para hacerlo, motivo por el cual, la administración –que (en teoría) está más preparada y cuenta con las herramientas para hacerlo- puede sustituir su obligación de declarar; pero ¿tiene incentivos adecuados para hacer ejecutar dicha tarea de forma responsable o por el contrario, tiene incentivos para hacerlo mal, ya que quien asume las consecuencias negativas del error o imprecisión sigue siendo el contribuyente? ¿Cómo impacta ello en la propia conducta de los contribuyentes? ¿Qué efectos tiene la actual posición del Tribunal Fiscal respecto de los efectos de las inspecciones cuando éstos pretenden ser aplicados a ejercicios previos al que es materia de la inspección?

METODOLOGÍA

El presente trabajo de investigación se apoya fundamentalmente en dos fuentes: (i) primariamente la revisión doctrinaria, cuyo objeto es constituir el armazón teórico y técnico de la presente investigación y (ii) secundariamente un soporte empírico (revisión de normas específicas, casos particulares de declaraciones tributarias y publicaciones estadísticas, cuando se encuentren disponibles) cuyo objeto es corroborar los alcances y el *enforcement* real de las normas materia de comentario, y cuando ello sea posible, verificar si los postulados teóricos se condicen con lo que se verifica en la realidad.

Para tal efecto, se ha llevado a cabo en primer lugar, una revisión bibliográfica para determinar el grado de desarrollo teórico respecto de la materia, recurriéndose a bibliografía impresa pero sobre todo, a *journals* electrónicos, por brindar estos últimos información más actualizada y permitir tener un panorama global respecto del tema. En adición a las referencias a autores clásicos del derecho tributario (Villegas 2002, Ataliba 1987), del análisis económico (y específicamente, del *public choice*) a los que ya hemos venido haciendo referencia, interesa destacar especialmente los trabajos de John F. Due (1970, 1981) y de Cristiano Carvalho (2011), quienes ya con anterioridad han venido relacionando expresamente el análisis económico y el derecho tributario, y cuyas obras han sido sin duda puntos de referencia ineludibles al momento de preparar la base conceptual de este trabajo.

Sobre la base de ello, se plantean (i) la hipótesis de trabajo, que explicitaremos de forma concreta a continuación, (ii) el plan de trabajo de la investigación que ha servido como guía a la cual hemos recurrido para no perder de vista las dimensiones de esta tesis y sobre todo, (iii) la estructura básica del marco conceptual, que constituirá el núcleo del Título I de la presente tesis. Posteriormente, con apoyo de la revisión de la legislación local e información empírica, dar paso a la construcción del apartado relativo al caso peruano, aplicando los conceptos desarrollados en el marco conceptual, a la realidad de los tributos locales de forma específica; lo que constituirá el núcleo del Título II.

Sobre la base de los resultados que se obtengan de la revisión de los tópicos tratados a la luz del caso peruano, empleando las herramientas conceptuales desarrolladas en el primer título, pasaremos finalmente a formular nuestras conclusiones y recomendaciones, las mismas que –regresando a la metáfora de la investigación detectivesca- deberán ser el producto que se obtenga naturalmente de los datos revisados, y que buscarán aportar lo que si bien no será (ni pretende serlo) una solución a las diversas falencias del sistema tributario municipal; al menos sí, una visión ligeramente diferente y que

ojalá, encienda el debate respecto de los problemas del sistema tributario en general que se reflejan en los tributos materia del presente trabajo a pequeña escala.

Lima, noviembre de 2014



TÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL Y METODOLÓGICO

*Lo que acostumbramos a llamar instituciones
necesarias, muchas veces son instituciones a las
que nos hemos acostumbrado.*

Alexis Tocqueville

Este primer título está dedicado a la exploración del marco conceptual sobre el cual -en el siguiente título- se desarrollará el análisis de los diversos tópicos que proponemos como útiles para ilustrar las falencias estructurales de lo que denominaremos “sistema tributario municipal peruano” actualmente vigente, con énfasis en los impuestos y tasas vinculados a la propiedad inmobiliaria predial.

Al ser éste un trabajo que se inscribe materialmente en el derecho, pero que acude como particularidad a las herramientas de la economía; en este apartado se desarrollarán (y criticarán) conceptos no solamente de la disciplina jurídica y más específicamente, del derecho tributario, sino que por el contrario -y quizá incluso con un mayor énfasis- nociones básicas de economía cuya comprensión es clave en el análisis económico del derecho.

Adelantamos desde ya que, para un lector especializado en ciencias económicas, las definiciones y conceptos que en este apartado se tratarán pueden resultar simplificaciones excesivas de sus complejos modelos y paradigmas, pero a pesar de ello -y en defensa de los operadores jurídicos que acudimos a ellas- el recurso a tales nociones se efectúa en tanto y en la medida que tengan valor explicativo de las ‘simplicidades’ del derecho; y no con ánimos de hacer economía; por lo que la complejidad y precisión de tales conceptos tendrá como baremo, precisamente dicho valor explicativo.

Bajo estas premisas, desarrollaremos conceptos propios del derecho constitucional (autonomía, autarquía, descentralización); del derecho tributario general (potestad tributaria, tributo, reserva de ley, impuesto, contribución, tasa, hipótesis de incidencia tributaria, cuota ideal, capacidad contributiva, determinación, liquidación, declaración, administración tributaria), del derecho tributario municipal (ordenanza municipal, autoavalúo, predio, terreno, edificación, instalación fija y permanente, inmueble) y también del análisis económico del derecho (método económico, individualismo, racionalidad, egoísmo, *public choice*, *free riding*, precios, costo de información,

incentivo perverso, costo de transacción, externalidades, internalización, bienes y servicios público y privados, rivalidad y exclusión, eficiencia y equidad).

Para ello, este título se dividirá metodológicamente en dos capítulos, (i) uno primero dedicado a los conceptos con alcances propiamente jurídicos; partiendo desde una perspectiva histórica y de lo más general (como la autonomía y descentralización) a lo más particular (como el concepto de instalación fija y permanente, en las normas del Impuesto Predial, que forman parte del derecho tributario municipal); y posteriormente, (ii) un segundo capítulo dedicado a los conceptos vinculados al “derecho y economía, durante mucho tiempo concebidos como inmiscibles; al tener el primero (el derecho tributario) un enfoque clásicamente centrado alrededor de las nociones de “distribución” y “equidad”, mientras que el segundo (el derecho y economía, bajo la perspectiva neoclásica), en el concepto de “eficiencia”.

Ello sin embargo no significa—desde nuestra perspectiva— que ambas aproximaciones no puedan interactuar, e inclusive más bien, *deban* articularse en una visión de complementariedad entre la generación de eficiencia y sus efectos positivos para la economía y una imposición más idónea. En efecto, es precisamente a través de dicha articulación de perspectivas que buscamos evaluar la validez de la hipótesis de trabajo que a continuación planteamos: *“El sistema tributario municipal peruano constituye una esfera jurídica cuyo diseño estructural permite que las normas y principios del derecho tributario nacional pierdan eficacia, dando lugar a espacios de autarquía por parte de las administraciones municipales —tanto en la creación de tributos, como especialmente en su administración, recaudación y fiscalización— y de informalidad por parte de los contribuyentes, que pueden ser explicados a través del ‘análisis económico del derecho’ y cuyas ineficiencias podrían ser atajadas a través de la dación de incentivos adecuados para su cumplimiento.”*; y respecto de la que nos pronunciaremos tras evaluarla conceptual y prácticamente.

CAPÍTULO 1:

EL 'SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL' EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Las instituciones pasan por tres períodos: el del servicio, el de los privilegios y el del abuso.

René de Chateaubriand

¿Cómo se vinculan la tributación y la formación del estado moderno? ¿Qué reglas generales rigen el sistema tributario y qué particularidades existen cuando nos referimos al sistema tributario municipal? ¿Cuáles son los conceptos esenciales que deben conocerse al momento de analizar los tributos municipales?

En el presente apartado nos centraremos en revisar los conceptos indispensables para poder entender las particularidades que reviste lo que denominaremos “derecho tributario municipal” para lo cual abordaremos una perspectiva inicialmente histórica, delineando las conexiones que existen entre la formación del Estado moderno, la *constitucionalización* del derecho, y la tributación; y bajo qué premisas ello permite explicar la privilegiada posición que tiene el derecho tributario (y la potestad pública de extraer recursos de los particulares), en el marco del estado constitucional actualmente existente, enfatizando además en la particular posición que tienen los impuestos vinculados a la tierra⁴ hasta nuestros días.

Tras ello, nos centraremos brevemente en aspectos más técnicos, asociados al análisis de algunas nociones básicas de derecho tributario general, y finalmente de los tributos municipales vinculados a la propiedad inmobiliaria predial, los que -para estos efectos- limitaremos al Impuesto Predial (que grava la propiedad de predios ubicados en la república) y las tasas de arbitrios municipales (que retribuyen la prestación de servicios públicos municipales asociados a tales predios, tales como el barrido de calles, el recojo de residuos sólidos, el cuidado de parques y jardines públicos; y el servicio de seguridad ciudadana municipal, conocido localmente como “serenazgo”).

Si bien este trabajo no tiene por objeto ser un repaso o mera recopilación de nociones básicas de derecho tributario, entendemos que resulta de utilidad llevar a cabo esta revisión a efectos de facilitar el desarrollo posterior de las ideas que plantearemos, al estandarizar el marco de referencia sobre el cual trabajamos, fijar cuáles son las premisas que debemos tomar en consideración al momento de

⁴ Hacemos referencia a los tributos vinculados a la “tierra” y no a los “predios”, por ser el primero un concepto de alcance más amplio, y más claramente ligado con la esencia de la evolución histórica de la economía, en origen eminentemente agrícola.

dar lectura a las ideas aquí vertidas, y finalmente, permitir aligerar su aplicación en los capítulos siguientes.

1.1. Historia de los tributos y su relación con la formación del Estado y el constitucionalismo moderno

*“En este mundo nada es seguro,
salvo la muerte y los impuestos.”*

Benjamín Franklin, en una carta a M. Leroy, 1789⁵

La tributación y la formación del aparato estatal han estado constantemente enlazadas, teniendo diversos puntos de contacto, tanto en la medida que la tributación resulta la herramienta esencial del Estado para procurarse los recursos económicos necesarios para llevar a cabo sus funciones esenciales, como en la medida que los procesos de constitucionalización del mismo han llevado a construir un conjunto de garantías en favor de los contribuyentes para limitar esta potestad al más alto nivel y así evitar que el los funcionarios de gobierno ejerciten dicha potestad de forma arbitraria y desmedida, apropiándose de recursos más allá de aquellos a los que debieran acceder para cumplir sus cometidos.

Una revisión breve de la historia de la tributación da cuenta de la existencia de ‘tributos’ (entendidos éstos –bajo una acepción amplia y poco técnica- como diversas formas de exacción) desde las primigenias culturas de la edad antigua⁶, tales como Egipto, Mesopotamia y China; así como en los tiempos de Roma y casi todas las formas de organización social⁷. En efecto, por ejemplo, en Egipto existía un -aún primitivo- sistema de tributos personales cuyos principales sujetos obligados eran los agricultores, y el principal indicador de capacidad para soportar tal imposición era la propiedad de la tierra y la apropiación de sus frutos. En efecto, la tierra – especialmente en culturas primarias- tenía un inmenso valor, y además, contaba con (y sigue manteniendo) unos atributos que la hacen un objeto de imposición privilegiado: su propiedad no puede ser negada u ocultada sin riesgo de perder la titularidad de la misma, su medición era fácilmente verificable y sus frutos eran difícilmente pasibles de ser ocultados; tal y como señala Dollinger:

⁵ Tomado de Almanac (2001 : 4). La frase original reza: *“In this world nothing is certain but death and taxes.”*

⁶ Así por ejemplo, puede revisarse lo señalado por Luis Carlos Rodrigo (1968 : 5 -8), quien desarrolla la evolución del Impuesto Predial.

⁷ En sentido similar, puede revisarse Jellinek 2000 : 77 – 102.

In a barter economy the simplest way to exact taxes is by seizing part of the produce, merchandise, or property. The agricultural sector of such an economy is easiest to tax. A farmer cannot deny possession of a field without losing his rights. The field can be measured, the yield assessed, and the produce is difficult to hide because of its large bulk. It is no wonder that peasants were the highest and most consistently taxed part of the population until modern times.

The task of calculating the amount of produce due was the duty of scribal tax-collectors. They kept written records of title deeds, field sizes and were capable of calculating areas⁸. (...) (Dollinger 2001)

Estas características particulares de la propiedad sobre la tierra son inherentes a ella, y en tal medida, explican -en parte- la subsistencia de tales tributos hasta nuestros días: a pesar de la significativa evolución que la economía ha tenido desde la edad antigua, hasta la edad contemporánea, se mantienen como fósiles vivientes de lo que en algún momento fueron las primitivas formas de gravamen. En efecto, la evolución de la organización de la economía, pasando de una basada eminentemente en la agricultura hacia una economía industrial y basada en servicios (en que la riqueza dejó de estar esencialmente representada por el valor de la tierra y sus frutos), implicó también un cambio de enfoque en lo que se refiere a qué manifestación de riqueza material pasó a ser el núcleo del sostenimiento del aparato estatal.

Así, sobre el sistema existente, se incorporaron unas nuevas “capas” -correspondiente a los gravámenes sobre la renta y al consumo-, lo que en los hechos relegó a un segundo (o tercer) plano los tributos sobre la tierra; que sin embargo, a pesar de ser sintómicamente menos relevantes en la economía, hasta la fecha no han sido abandonados, sino que han quedado como recursos secundarios, asignados a niveles locales del aparato estatal.

Al respecto, resulta particularmente interesante anotar que, como señalan Besley y Persson (2009 : 1218), el tributo de mayor relevancia teórica y uno de los que mayor recaudación genera a las arcas de los Estados -el Impuesto a la Renta- data de fechas relativamente recientes en el mundo y surgió cuando hubo necesidad de recaudar ingentes recursos, esencialmente en tiempos de guerra. Así los autores, poniendo como ejemplos a Gran Bretaña, los Estados Unidos, y Suecia señalan⁹:

⁸ Cabe hacer notar que era de responsabilidad de ellos la administración tributaria del antiguo Egipto la realización de las valorizaciones y el cálculo de los tributos debidos, a diferencia del sistema auto-determinativo vigente en el Perú, aspecto sobre el cual volveremos.

⁹ El carácter reciente de la inclusión del Impuesto a la Renta en la forma como lo conocemos en las diversas legislaciones es asimismo corroborada por Piketty (2014D), quien compila como sustento de su análisis los registros de recaudación del mismo; los cuales en su mayoría datan del siglo XX.

“Britain first introduced an income tax in the budget of 1798, given the pressure on its public finances due to the Napoleonic War. The United States first introduced a form of income taxation in 1861 during the Civil War¹⁰, and the Internal Revenue Service (IRS) was founded on the back of this with the Revenue Act of 1862. Both countries significantly extended their income tax systems during the First and Second World Wars; in Britain, for example, the pay-as-you-earn method of tax collection was introduced in 1944. In Sweden, a system of relatively uniform permanent taxation of land and temporary taxation of wealth goes back as far as the thirteenth century. Sweden first introduced a general income tax in 1861 and an expanded progressive income tax in 1903, in both cases with the motive to increase military expenditures. Our analysis will suggest that the significance of war and military spending in state capacity building comes from the fact that it is an archetypical public good representing broadly common interests for citizens.” (Besley y Persson 2009 : 1218) (énfasis agregado)

Lo señalado por estos autores respalda la idea que compartimos, en el sentido que existe una cercanísima relación entre la formación de los Estados y la tributación como medio del financiamiento de sus funciones esenciales, siendo por ejemplo, la defensa exterior una de las más importantes¹¹; imponiendo el gravamen sobre aquel recurso que según la etapa de desarrollo de la economía representa la forma más significativa de riqueza, antiguamente el patrimonio (principalmente representado por la tierra y sus frutos), y contemporáneamente la renta¹², pero sin que éstos sean excluyentes, sino acumulativos.

Ahora bien, si tener un aparato estatal “cuesta”, e implica la necesidad de desprenderse de parte de los recursos acumulados por cada individuo particular para financiarlo, ¿por qué las sociedades primitivas organizaron dicho esquema, y más aún, por qué las sociedades contemporáneas lo

¹⁰ Cabe anotar, que sin embargo Piketty (2014 : 19) señala que el Impuesto a la Renta en los Estados Unidos de América fue introducido recién en el año 1913.

¹¹ Como parte del análisis se dilucidarán las funciones del Estado, y en esta línea, qué puede permitirse crear.

¹² En el caso del peruano, el Impuesto a la Renta, es el tributo con la segunda recaudación más importante, luego del Impuesto General a las Ventas (IGV). En efecto, de acuerdo a la información puesta a disposición en el portal de la SUNAT, en 2013 se recaudaron 47,819.3 millones de nuevos soles por concepto de IGV, y 36,512.4 por concepto del Impuesto a la Renta, y tan solo 8,051.4 por concepto de Contribución al EsSalud. (SUNAT : 2014).

Este mismo patrón se verifica en años anteriores, como puede apreciarse en la tabla a continuación (en millones de nuevos soles):

Posición	Tributo	Recaudación 2010 (MM S/.)	Recaudación 2011 (MM S/.)	Recaudación 2012 (MM S/.)	Recaudación 2013 (MM S/.)
1	Impuesto General a las Ventas	35,536.34	40,423.94	44,042.21	47,819.34
2	Impuesto a la Renta	25,801.72	33,627.93	37,278.04	36,512.41
3	Contribución al EsSalud	5,459.03	6,234.41	7,200.50	8,051.41
4	Impuesto Selectivo al Consumo	4,668.42	4,718.28	4,917.76	5,479.76

Fuente: Información SUNAT, elaboración propia.

La brecha entre el IGV y el Impuesto a la Renta y los demás impuestos es muy significativa. La recaudación de únicamente estos dos impuestos representó aproximadamente el 84.63% (en promedio) del total de los ingresos tributarios del gobierno central durante los periodos materia de análisis. Cabe anotar que ninguno de estos impuestos es de carácter patrimonial, sino que por el contrario, se enfocan en las otras manifestaciones de capacidad contributiva: la renta (índice) y el consumo (indicio).

seguimos conservando? Pues, porque a pesar de los costos que implica su manutención y funcionamiento –como regla general¹³–, sigue siendo más eficiente tenerlo a pesar de sus costos, que no tenerlo y tratar de generar los bienes que éste produce para la colectividad, de una forma individual.

Algunas de las más importantes ideas acerca de la racionalidad detrás del Estado, su poder y por qué aun partiendo de premisas como el individualismo y la búsqueda de ventaja personal los individuos optan por ceder parte de su poder a favor de este al cual se someten ente las encontramos en la más insigne obra de Hobbes, *Leviatán* (1651).

Desde la perspectiva *hobbesiana*, el hombre busca la satisfacción de sus necesidades y placeres, por lo que orientará sus esfuerzos a acceder a todas aquellas fuentes de impulsos que le resulten agradables, y se alejará, por contrario, de aquello que le resulta no deseado o no placentero. Ello sin embargo, importará naturalmente el surgimiento de *conflicto*¹⁴, cuando las fuentes de placer sean limitadas y pasibles de apropiación por sólo algunos de los individuos, lo que determinará paralelamente que cada ser humano se vea en riesgo de tener que disputar su obtención con terceros y de estar constantemente sometido a la necesidad de combatir por proteger aquello que ha conseguido para evitar su despojamiento; lo que determinará entonces un estado de *guerra constante*, como señala Hobbes: “*Hereby it is manifest that during the time men live without a common power to keep them all in awe, they are in that condition which is called war; and such a war as is of every man against every man*” (1651 : 77) y desde nuestro punto de vista, cierta razón no le falta.

La siguiente pregunta es entonces, qué debe hacer el hombre para ponerle fin a esta guerra de todos contra todos, y la respuesta es: que el conjunto de voluntades individuales libres que decidirán entregar parte de dicha libertad irrestricta a otro ente –el Estado¹⁵, un Leviatán–, que se

¹³ Nos referimos a ello como una regla general, en el sentido que muchas de las funciones que a lo largo de la historia se han atribuido los Estados en muchos casos son mejor desarrolladas de mejor manera –más eficientemente– por los privados; siendo precisamente éste uno de los factores que deben evaluarse al delimitar el umbral de las funciones que competen al Estado, y cuáles, a los individuos (y al mercado).

¹⁴ En la obra de Hobbes, los conflictos surgidos en el estado de naturaleza se dan por algunas de las siguientes tres razones o eventualmente, una combinación de ellas: (i) la competición, que hace que el hombre invada con miras a obtener algo, (ii) la desconfianza, que lo llevará al conflicto para asegurar su la seguridad; y (iii) la gloria, que será el conflicto para obtener la reputación.

¹⁵ A efectos del presente trabajo, no incidiremos particularmente en la noción de los elementos del ‘Estado’ planteada por Jellinek (2000 : 153 - 159), concebido éste como personería jurídica, pero que se articula en lo físico por la coexistencia de un elemento material (territorio), un elemento sustancial (población) y un elemento formal (gobierno o poder). Para nuestros efectos, interesará referirnos al Estado o Aparato estatal, incidiendo en el elemento formal: a las funciones y atribuciones que a dicho gobierno la población le atribuye, respecto de las diversas circunscripciones territoriales respecto de las cuales los diversos niveles de este gobierno tienen injerencia; y no al conjunto de los tres elementos.

encargará de administrar los bienes y servicios públicos indispensables para permitir apaciguar este “estado de naturaleza” y así, para adquirir ventajas comunes de salir de dicho estado de guerra constante¹⁶. La irrestricta libertad del individuo se verá reducida a los espacios donde la ley no se pronuncia –aspecto esencial del actual concepto de libertad individual, en que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer aquello que ésta no prohíbe¹⁷-; a pesar de lo cual, los beneficios de la salida del estado de naturaleza siguen excediendo al “costo” que dicha auto-limitación implicará.

Cabe precisar sin embargo, que esta cesión voluntaria de poder hacia el Estado no es irrestricta, sino que importa una cierta relación sinalagmática¹⁸ para mantenerse sostenible en el tiempo, y es la que en buena cuenta, constituye su fuente de legitimidad: si el soberano no cumple su parte del contrato social, el pacto quedaba roto inmediatamente, habilitándose la rebelión de los individuos contra el soberano¹⁹.

Dicha precisión es pertinente, puesto que al referirnos a las funciones o atribuciones del Estado o del aparato estatal, estamos refiriéndonos a su manifestación como ente organizador, más que sobre sus elementos físicos.

¹⁶ Sobre la materia, interesa apuntar que es paradójico cómo tanto Hobbes -partiendo de la premisa que en el estado de naturaleza el hombre es egoísta y tiene una ambición ilimitada, que lo hace ser el lobo de sus pares-, como Rousseau, partiendo de una premisa diametralmente opuesta –según la cual, el hombre es naturalmente bueno-, arriban finalmente a un punto común: la necesidad que los hombres lleven a cabo una forma de contrato social, por medio del cual se desprendan de parte de dicha libertad originaria, a efectos de permitir una adecuada subsistencia del orden social. Aun cuando tienen diferentes visiones de cómo debe organizarse éste ente (un estado absoluto, o una democracia, respectivamente), mantiene como punto común la necesidad de existencia de éste, atribuyendo a éste alguna forma de legitimidad.

¹⁷ Esta concepción está recogida en el literal a) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú de 1993, que señala:

“Artículo 2°. Toda persona tiene derecho: (...)

24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

a. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.”

¹⁸ Sobre esta materia, interesa referirnos a lo señalado por Posner (1983), cuando en *“The Economics of Justice”* esboza una teoría respecto de la sociedad primitiva en la cual los altos costos de información y la ausencia de un estado efectivo llevan a los individuos al desarrollo de un ‘Principio de Aseguramiento’ (*Insurance Principle*) para permitir su supervivencia (esencialmente, contra el hambre), en primera instancia, a través del primer núcleo: la familia, y posteriormente, con un grupo mayor: la comunidad.

Ello se dará, en la medida que ciertos individuos lograrán mayores excedentes –mayor riqueza-, que intercambiarán por seguridad y en última instancia, lealtad de terceros; para evitar el costo mayor que implicaría un levantamiento en su contra y su despojamiento total, idea que nuevamente, subyace también al pensamiento *hobbesiano*.

En sentido similar, puede revisarse también Jellinek (2000 : 7 – 22), quien desarrolla también algunas ideas sobre el origen de las instituciones políticas y sociales, partiendo del hombre, la familia y las formas de unión social, para posteriormente, dar lugar a las primeras formas pre-estatales: la banda, la tribu, la horda, la gens, entre otros. (2000 : 23 – 42).

¹⁹ Sobre este particular, nos parece interesante referirnos a la columna ‘Una facturita’ (Bullard : 2014), en la que el autor critica el concepto subyacente a una campaña publicitaria recientemente lanzada del fisco peruano (la SUNAT) en diversos medios publicitarios, en la que ésta apela a una especie de “reprimenda moral”, a efectos que los contribuyentes cumplan de mejor manera con sus obligaciones tributarias, y en cierta forma, con su deber de colaboración con sus tareas de fiscalización y control.

En esta columna, el profesor Bullard cuestiona -con justa razón- la falta de legitimidad de la SUNAT (como parte del aparato Estatal), para apelar a argumentos morales, cuando en un contexto como el peruano, actual; precisamente el ‘soberano’ cumple de manera bastante deficiente la parte en el pacto social que precisamente debiera legitimarlo a efectuar el cobro de los tributos.

La pregunta que a continuación corresponde intentar responder entonces es, ¿cuál es la parte del contrato social que corresponde al Estado? La respuesta *hobbesiana* era muy concreta: Defender la libertad de los individuos asegurando la paz; sin embargo, en el mundo contemporáneo, al aparato estatal se le han atribuido (o en algunos casos, éste se ha irrogado) diversas tareas adicionales, cuyos alcances no son siempre universalmente aceptadas, tales como ciertas actividades prestacionales que podrían ser desarrollados por privados, o peor aún, el desarrollo de actividad empresarial estatal.

Como señalan Hall e Ikenberry *“la ‘estatalidad’ plena ha sido una aspiración de todo Estado en la historia”*²⁰. Al respecto, la evolución del concepto de Estado va muy ligada a (i) los fines y funciones que se le atribuyen, y (ii) en qué medida, resulta legítima la exacción a través de la imposición para darle cumplimiento a tales fines. Así por ejemplo haremos un breve comentario respecto de los alcances generales que el mundo occidental han tenido los modelos de Estado Liberal, de Estado Social²¹ y del actual Estado Constitucional y las diferentes funciones que se les atribuyen, y que a su vez, admiten o legitiman, ciertos niveles de exacción.

En forma muy sintética, y sin entrar en el detalle de cada uno de estos modelos, interesa comentar como rasgos diferenciadores de cada uno de dichas concepciones del Estado en cuanto al nivel de ‘estatalidad’ (en los términos de Hall y de Ikenberry) hasta el cual están permitidos llegar, los siguientes:

- En un **Estado Liberal**, la exacción estará destinada esencialmente a la defensa exterior, la garantía del orden público interno, y la administración de justicia y resolución de controversias; lo que legitimará la exacción destinada a cumplir dichas funciones, no siendo legítimo el empleo de la tributación para la consecución de otros fines, tales como la modificación explícita de la distribución de la riqueza.

Si bien compartimos la posición del autor, en el sentido que desde nuestra perspectiva, el Estado viene cumpliendo pésimamente su rol y ello merma radicalmente su legitimidad para exigir tributos de los contribuyentes; ello no enerva que en el fondo, la conducta de los contribuyentes debiera también ser ‘moralmente correcta’, no admitiéndose así conductas que nos guste o no, son antijurídicas.

²⁰ Citados por Samaniego (2005 : 8).

²¹ Para una revisión sintética de algunas críticas y aspectos positivos a considerar respecto del Estado del Bienestar, puede revisarse Samaniego 2005 : 29 y ss., quien contrapone los fallidos casos de los Estados Unidos y de Gran Bretaña, contra el caso exitoso de Finlandia.

En este contexto, los tributos deben tender a ser neutrales –es decir, poco distorsivos- minimizando en la medida de lo posible que su introducción altere la organización del mercado.

El aparato estatal, bajo dicho modelo tenderá a ser mínimo, y a intervenir en supuestos sumamente restringidos, buscando que el tributo sea tan neutral o poco distorsivo como ello sea posible.

- En un **Estado Social**, por el contrario –como su propia denominación adelanta, y según señala Paredes (2014 : 76) citando a Torres del Moral- admite una más intensa intervención estatal en la sociedad, con miras a alcanzar objetivos como la justicia y la igualdad, para lo cual interviene de forma significativa en la economía a efectos de realizar una distribución de la riqueza atendiendo a criterios de ‘justicia social’, aunque sin enfatizar en la eventual pérdida de eficiencia que dicho proceso de redistribución puede tener asociado.

Es precisamente en este contexto que toma fuerza el papel redistributivo que a veces se suele atribuir como inherente a los tributos: La búsqueda de una distribución de la riqueza persiguiendo la equidad como un fin propio de este modelo de Estado, lleva al empleo de la progresividad gravando de manera más significativa a aquellos individuos que más ‘manifestaciones capacidad contributiva’²² despliegan, y de manera menos gravosa a aquellos que exhiben menores índices o indicios de dicha capacidad.

Asimismo, es en el contexto del Estado social que cobra fuerza el principio de ‘*igualdad vertical y horizontal*’, entendida ésta como el tratamiento igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, y de forma desigual a aquellos que se encuentran en circunstancias diferentes.

²² Adelantamos desde ya que la concepción de ‘manifestaciones de capacidad contributiva’ que típicamente se emplean para identificar a los contribuyentes a los que –bajo premisas progresivas- les corresponde tributar más, tiene un profundo sesgo, dado que sólo toma en consideración la faceta material o monetaria de la riqueza o bienestar que posee un individuo en determinado momento.

En efecto, dichos índices o indicios de ‘capacidad contributiva’ dejan de lado el ‘computo’ de todos aquellos ‘bienes’ que aun cuando no se valorizan en dinero, tienen un ‘precio sombra’, y que en última instancia, son los que permiten tener realmente una medición completa de la riqueza (entendida ésta como bienestar) de un individuo. Así por ejemplo al calcular la renta producto del trabajo de una persona natural, se valorizan el bienestar económico de una persona obtenidos por el salario pagado por el tiempo que labora, pero no el precio sombra del bienestar que significa tiempo libre en el cual descansa. Sobre este ejemplo, volveremos más adelante.

Como idea final en este contexto, el Estado tiende a expandirse –tanto funcional, como orgánicamente- de forma que aumenta la exacción no sólo a efectos de desempeñar sus mayores funciones, sino asimismo, para cubrir el costo que involucra en sí mismo su mayor dimensión.

- Finalmente, en el **Estado Constitucional**, en que puede inscribirse el modelo actualmente acogido en el Perú, es en cierta manera una síntesis de ambos modelos, antes desarrollados.

En el Estado Constitucional se reconoce la necesidad de intervención en la economía, pero de forma restrictiva –en aplicación del principio de subsidiariedad-, esencialmente con el objeto de superar ciertos fallos en el mercado, así como asegurar la producción de ciertos bienes y servicios públicos, así como brindar una regulación adecuada respecto de ciertos sectores y actividades, en el marco de un programa constitucional.

Asimismo, interesa destacar que este modelo de Estado tiene carácter más pluralista, no asignando a la Constitución Política la tarea de establecer directamente un proyecto predeterminado de vida en común, sino de crear las condiciones para ello (Paredes 2014 : 90). Ello es un punto sumamente interesante, dado que permite someter a revisión ciertas premisas, fines y posturas que se consideraban –hasta hace no demasiado- como necesarias o inmanentes de la vida en comunidad, tal como haremos a continuación.

La breve revisión acerca de la evolución del Estado, sus funciones y la necesidad de procurarse recursos para desarrollarlas nos permite destacar que la organización social de un ente que centralice ciertas funciones necesarias para permitir la vida en común –el Estado- ha estado ligada inmanentemente a la creación de un sistema que le permitiera proveerse de recursos para su funcionamiento –la imposición de tributos-. Adicionalmente, hemos visto que dicha organización, para cumplir adecuadamente con su rol ha impuesto tributos sobre diversas manifestaciones de riqueza típicamente mensurables en dinero o sus equivalentes –como la propiedad de la tierra o sus frutos, la generación de rentas, o la realización de consumos- que reflejan *parte* del bienestar de un individuo en el marco de la sociedad, imponiéndose gravámenes sobre tales manifestaciones de forma acumulativa (primero con énfasis sobre la tierra y el patrimonio, para

luego enfocarse, por ejemplo, en la renta)²³, según ha ido evolucionando el Estado y sus necesidades.

1.2. Nociones esenciales sobre la estructura de un sistema tributario

Tal y como tuvimos oportunidad de revisar en el apartado anterior, la formación de Estado moderno ha estado inherentemente vinculada a la implementación de mecanismos para obtener los recursos económicos necesarios para su funcionamiento.

En un inicio, sus funciones eran mínimas –tales como la seguridad exterior, el *enforcement* de los derechos de propiedad y las titularidades a través del monopolio de la coerción-, sin embargo, con su evolución, se fueron incorporando cada vez con mayor intensidad tareas y atribuciones –como la gestión de infraestructura, prestación de servicios de salud, educación y otros comúnmente conocidos como bienes y servicios públicos²⁴-, los mismos que en su oportunidad demandaron, en paralelo, la necesidad de contar cada vez más con mayores recursos económicos.

Este crecimiento de las funciones otorgadas por la comunidad al Estado (y en algunas ocasiones, auto-atribuidas por este último) iba de la mano con el aumento de la necesidad de recursos económicos por parte del aparato estatal, lo que llevó al surgimiento del siguiente problema que debía ser resuelto: Habiendo creado a un Leviatán, ¿Qué poder quedaba en manos de los individuos para contenerlo y limitar su hambre infinita de crecimiento? ¿Hasta qué punto y bajo qué condiciones resultaría admisible que el Estado extraiga de los particulares más recursos?

En este contexto interesa referirnos al conjunto de principios constitucionales, restricciones normativas y asimismo, al aparato teórico construido para delimitar y regular la potestad ‘Leviatán’ para imponer a los contribuyentes mayores cargas.

²³ Esto da luces acerca de algunas de las principales particularidades que diferencian a los tributos que gravan la propiedad (y más aún la propiedad predial) respecto de otros tributos de más reciente creación: (i) son tributos de muy antigua data –básicamente originados con las primeras formas de organización estatal-, (ii) si bien gravaban una de las mayores manifestaciones de riqueza y de producción de las economías agrarias –la tierra-, con el proceso de industrialización y el desarrollo tecnológico, pasaron a un segundo plano, determinando un ‘giro’ del interés del Estado hacia estas nuevas formas de riqueza, pero sin levantar dicha forma primaria de imposición, cuya regulación ha quedado esencialmente ‘congelada en el tiempo’.

²⁴ En el apartado vinculado a nociones económicas, desarrollaremos con mayor profundidad qué implica que un bien sea público, por contraposición a los bienes privados, y las categorías intermedias, en función a si los mismos revisten las características de rivalidad y posibilidad de exclusión.

1.2.1. Juan Sin Tierra, la Potestad Tributaria y el Principio de Reserva de Ley

Es punto común hacer referencia a la Carta Magna dada por el Rey Juan I de Inglaterra como el primer antecedente de los actuales textos constitucionales. Ahora bien, la historia respecto de dicho documento²⁵ tiene que ver –contrariamente a la creencia popular y las afirmaciones tradicionales- más con los nobles que con el pueblo, y hasta en cierto grado, con ciertas limitaciones a la potestad del monarca y los señores feudales a pedir ‘ayudas’, ‘contribuciones’ que el propio ‘derecho constitucional’ (al menos, como es éste contemporáneamente concebido).

Al respecto, el profesor Abels, refiriéndose al contexto en que Juan I de Inglaterra (conocido históricamente como *Juan Sin Tierra*²⁶) proclamó el referido documento, destaca:

Despite its popular reputation as a foundational document for Anglo-American democracy, Magna Carta in its historical context should be understood as a conservative if not reactionary feudal document. The Magna Carta implicitly accepts the conception of the king as feudal overlord and God's vicar on earth. The barons even insisted that John issue it in the form of a royal grant of liberties, because they could not conceive of rights and liberties as originating from 'nature' or even directly from God. For the rebels even John, as tyrannical as he had been, was God's vicar on earth. What they tried to do was bind him to royal law, to place him under his own word and will. The barons' stated intention was to restore the 'good old law and custom' of their grandfather's day. As a consequence, much of Magna Carta (especially articles 2-16) is a list of grievances against King John's abuse of feudal prerogatives. In other words, Magna Carta was an attempt to force a bad royal overlord to live up to his contractual obligations to his vassals. It also justifies the notion that if a lord fails to live up to his end of the contract, his vassals may rightfully renounce their fealty to him. The barons had two other political principles, derived from feudalism, that were to make the Magna Carta the foundation of a new sort of governance: that a good king ought to rule through legal judgment and with consultation of the greater men of the realm, secular and ecclesiastic. The idea of consultation, embodied in articles 12 and 14, derives from the conception of the kingdom as a large honor/fief in which the baronage played the role of suitors to the king's honorial court. (...) (Abels S/A) (énfasis agregado).

En esta misma línea, el profesor Abels (como parte del desarrollo y análisis que lleva a cabo respecto de la Inglaterra desde los años 1154 hasta la emisión de la Carta Magna),

²⁵ Strayer (1970) hace un interesante análisis de los orígenes medievales del Estado moderno, contraponiendo el caso británico con el desarrollo producido en la Europa Continental.

²⁶ En efecto, a Juan I de Inglaterra se le conoció finalmente bajo los epítetos “*Sans-Terre*” en francés o “*Lackland*” en inglés; ambas expresiones equivalentes a su epíteto en idioma español. Dicha referencia se debió en parte a una carencia de herencia significativa por ser el menor de los hijos del Rey Enrique II y por la pérdida del Ducado de Normandía ante Felipe II de Francia, que resultó en el colapso del Imperio Angevino, del cual él fue el último monarca.

precisa que dicho documento fue emitido como una respuesta y una forma de protesta de los barones contra el crecimiento del poder monárquico y autoridad de los reyes Enrique II y sus hijos Ricardo –Ricardo Corazón de León- y (especialmente) Juan I²⁷; siendo en cierto modo, el detonante la ‘extorsión real’ que inició Juan I, cuando éste - tras perder una significativa campaña en Francia en la Batalla de Bouvines- se embarcó en una intensa campaña para recaudar más dinero y reclutar más tropas con miras a una nueva ofensiva; que llevó a los barones del norte a rebelarse y ponerle fin al ejercicio irrestricto de dicha potestad:

*In 1214 King John of England created an impressive coalition, including his nephew the Holy Roman Emperor (=king of Germany), against Philip. But his elaborate plans failed and he suffered a decisive military defeat in France. This meant that the duchy of Normandy and the county of Anjou would remain in the hands of the king of France, Philip Augustus. John immediately began to raise more money and recruit more troops. The barons, particularly those in the north, had had enough of what they deemed royal extortion. They revolted and marched on London. On 15 June, 1215 at Runnymede (near London) King John of England was coerced by rebellious barons to grant a "great charter" of "liberties." This was **Magna Carta**²⁸. (negritas del original, subrayados agregados)*

En efecto, de la lectura de la Carta Magna, es posible advertir que ésta está orientada más en asegurar los derechos de los nobles que los del pueblo, y que en efecto contemplaba una serie de limitantes -entre otros- al derecho de exacción del monarca respecto de quienes debieran contribuir a financiar sus campañas bélicas, por sobre otros derechos subjetivos que nuclearmente se incorporan en las constituciones modernas.

De la Carta Magna interesa referirnos particularmente a los capítulos 12 y 14, que aun cuando en su contexto original no se referían expresamente a una restricción a la potestad del monarca a disponer la exacción de tributos, sin previa autorización legislativa, como actualmente es entendida²⁹ (al no haber madurado aún dichas

²⁷ En efecto, el professor señala que “*Magna Carta was the baronial response to and protest against the growth of monarchical power and authority in England under Henry II (1154-1189) and his sons Richard (1189-1199) and John (1199-1216).*” (Abels S/A)

²⁸ Ahora bien, cabe anotar que la ‘vigencia’ de la Carta Magna original fue efímera, puesto que tras haberla otorgado, Juan I acudió donde el Papa Inocencio III solicitando su anulación por haber sido emitida por vía de coerción, continúa Abels: “*John thereupon sent agents to Rome to get Innocent III to annul the charter. He did. Innocent III regarded political rebels as rebels against God (see Romans 13). For him Magna Carta was not freely given (its form is that of a free grant), but coerced. The pope excommunicated the rebel barons and quashed Magna Carta.*” (Abels S/A)

14) ²⁹ En efecto, Sharp (1914 : 232 y ss) precisa que aun cuando dicha de cláusula bajo una visión contemporánea, es posible inferir las bases del principio de legalidad tributaria actualmente vigente, al parecer en sus orígenes tenía un alcance y finalidades prácticas más limitadas:

nociones en el siglo XIII); sino simplemente, una explicitación³⁰ de la necesidad de acuerdo al establecer las ‘ayudas’ y ‘contribuciones’³¹. Sobre la materia, Sharp (1914 : 239 y ss.), comentando la relación entre dichas cláusulas y su relación con los principios de legalidad y de reserva de ley señala:

It is a commonplace of our text-books that chapters 12 and 14, taken together, amount to the Crown's absolute surrender of all powers of arbitrary taxation, and even that they enunciate a doctrine of the nation's right to tax itself. Yet the very idea of "taxation" in its abstract form, as opposed to specific tallages and exactions, levied on definite things or individuals, is essentially modern. The doctrine of the day was that the King in normal times ought "to live of his own," like any other land-owning gentleman. A regular scheme of "taxation" to meet the ordinary expenses of government was undreamt of. It is too much to suppose, then, that our ancestors in 1215 sought to abolish something which, strictly speaking, did not exist. The famous clause treats, not of "taxation" in the abstract, but of the scutages and aids already discussed. It does not concern itself with the rights of Englishmen as such, but chiefly with the interests of barons who held freeholds of the Crown, and incidentally and inadequately with those of the citizens of London. Several considerations place this beyond reasonable doubt (Sharp 1914 : 239).

A pesar que –como bien señala Sharp- una lectura *sincrónica* del contexto en que fue dada la Carta Magna lleva a concluir que no tenía conceptualizado ni previsto sentar las bases de lo que posteriormente serían unos de los principios nucleares del derecho tributario, somos de la opinión que es innegable el valor de dicho documento como primer antecedente de la *constitucionalización* de una limitación a la potestad de exigir tributos por parte del soberano. Una limitación impuesta al más alto nivel y desde el inicio del proceso de *constitucionalización* del derecho y que en la actualidad, es principio fundamental de los sistemas tributarios occidentales: *La potestad tributaria se debe ejercer, necesariamente en estricto cumplimiento del principio de legalidad y con respeto al principio de reserva de ley, lo que demanda que la creación y los elementos esenciales que dan naturaleza a un tributo deben estar debidamente desarrollados en el*

"This is a famous clause, greatly valued at the time it was framed because of its precise terms and narrow scope (which made evasion difficult), and even more highly valued in after days for different reasons. It came indeed to be interpreted in a broad general sense by enthusiasts who, with the fully-developed British Constitution before them, found in it the modern doctrine that the Crown can impose no financial burden on the people without consent of Parliament. (...)"

³⁰ En esta línea, Sharp (1914 : 232) señala:

Apart from payments such as reliefs and amercements, the occasions of which were independent of the royal will, feudal exactions were of two types: scutages and aids. By these two expedients the King could arbitrarily increase the burdens of his feudal tenants beyond the letter of the original feudal contract. Recognized usage, however, required the consent of the vassals before they were subjected to extraordinary exactions. The barons were within their rights in seeking to embody this general principle in Magna Carta (...)

³¹ Sobre este punto, Sharp (1914 : 234 - 236) señala que las ‘ayudas’ (“*aids*”) eran un ofrecimiento voluntario y colectivo en favor de la corona cuyo importe éste decidía aceptar o no, mientras que las ‘contribuciones’ (“*tallages*”), por el contrario, eran pagos forzosos e individuales, determinados por la corona respecto de los contribuyentes.

instrumento normativo correspondiente: la norma que (tras la propia Constitución), tiene el más alto nivel en el ordenamiento.

Ahora bien, tras haber enunciado la relación moderna entre dichos tributos y la 'potestad tributaria', interesa darles un poco de contenido, precisamente, a la luz de su conceptualización actualmente vigente. Empezaremos analizando esta última: la potestad tributaria.

El profesor Villegas define a la "potestad tributaria" como la *facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos*. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su imperio, lo que se traduce, en los hechos a atribución del Estado de generar normas mediante las cuales éste puede compeler a los contribuyentes para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas (Villegas 1999: 252). En esta misma línea, Giuliani Fonrouge (1976), al establecer los caracteres de la potestad tributaria señala que es una atribución abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable; rasgos que determinan que el ejercicio de dicha potestad esté reservada al Estado de forma excluyente y exclusiva, debiéndola ejercer de forma general, gravando colectividades, y nunca en detrimento de un determinado individuo; caracteres que en cierta manera se asemejan a otra de las potestades esenciales del Estado: la de coerción.

Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional, al analizar los principios tributarios y el ejercicio de esta potestad en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00031-2010-PI/TC, señaló lo siguiente:

4. Tras el artículo 74º de la Constitución subyace el *background* de la Constitución tributaria. Allí, cuando menos, se regulan los siguientes elementos que lo estructuran: a) los principios constitucionales tributarios, b) los órganos del Estado que cuentan con potestad tributaria, c) el sistema de las fuentes del derecho tributario y d) los efectos jurídicos de las leyes tributarias inconstitucionales.
5. En diversas ocasiones este Tribunal ha hecho referencia a la naturaleza y a las condiciones del ejercicio de la potestad tributaria. Así, se ha recordado que ésta es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Su ejercicio, como sucede con toda competencia jurídico-estatal, es limitada. La imposición de tales límites, en última instancia, se orienta a garantizar que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente, con detrimento de los derechos fundamentales de las personas. En ese sentido, los principios constitucionales tributarios que recoge el artículo 74º de la Constitución cumplen una doble función. Por un lado, constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado; y por otro son garantías con que cuentan los

contribuyentes frente a un eventual ejercicio arbitrario de tal potestad. (énfasis agregado)

Esta misma línea, al analizar los caracteres que tiene la referida potestad tributaria, en un *paper*, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de México se señala que:

La potestad tributaria se ejercita por el Estado cuando actúa con base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución. Como apunta el jurista Gabino Fraga, -el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables.

El impuesto se establece por el poder público: en ejercicio de una prerrogativa inherente a la soberanía por lo que la obligación de cubrirlo está regida por normas de orden público (SCJN S/A) (énfasis agregado).

Sobre la base de ello, somos de la opinión que la potestad tributaria, para ejercitarse de conformidad con los objetivos del Estado Constitucional, debe llevarse a cabo, en cierta forma ‘distribuyendo’ las diversas etapas de lo que denominaremos el “ciclo tributario”³² entre los diversos poderes públicos. Así, en el marco de Estados organizados bajo un régimen de separación de poderes –como el peruano- (i) corresponderá (en principio) al Poder Legislativo –quien tiene la potestad de creación normativa del instrumento ‘ley’– instaurar el tributo; el cual, a continuación (ii) será aplicado por el Poder ejecutivo, quien será el encargado de las tareas de recaudación, control y fiscalización y cobranza; y finalmente, (iii) su constitucionalidad deberá ser sujeta a control por parte del Poder Judicial, quien se encargará de evaluar si el tributo creado por el Poder Legislativo cumple con los principios y límites constitucionalmente establecidos.

Ello, sin embargo, no se verifica plenamente en el caso de algunos tributos locales³³, en los que tanto su creación, como su administración se encuentran concentrados en los gobiernos locales; quienes tienen bajo dicha perspectiva atribuciones tanto de legislación tributaria (creación del tributo), como de administración tributaria (determinación, recaudación, fiscalización y la posibilidad de imponer sanciones); lo que puede conllevar a una perniciosa concentración de atribuciones en una misma entidad; dado que puede ‘flexibilizar’ las fronteras de dicha potestad, en favor propio.

³² Hacemos referencia a la noción de “ciclo tributario” para evitar confusión con las nociones de procedimiento contencioso tributario y del proceso judicial en materia contencioso-tributaria, ambas relacionadas con los medios impugnativos con los cuales cuenta el contribuyente ante el surgimiento de una controversia con la administración tributaria; por contraposición al procedimiento a través de las cuales se materializan los efectos del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

³³ Fenómeno similar encontramos en el caso de los aranceles, que se regulan directamente por el poder ejecutivo, aunque ello no es materia de análisis del presente trabajo.

Es precisamente en este punto, que interesa introducir la relevancia del principio de legalidad y del principio de reserva de ley, como elementos fundamentales para asegurar un adecuado encausamiento de la potestad tributaria. De esta forma, (i) el principio de legalidad –desde nuestro punto de vista- resulta una pieza clave, que subyace y permite un adecuado diseño de todo sistema tributario al delimitar el ejercicio de la potestad tributaria, no sólo desde la perspectiva de la inherente necesidad de que la exacción cuente con un principio legitimador a su ejercicio, sino que además aun cuando su ejercicio goce a priori de legitimidad, no sea aplicado de forma desmedida, y por su parte, (ii), el principio de reserva de ley otorga una garantía en el sentido que, en el marco de un Estado con separación de poderes, existan determinadas materias cuya regulación se deba dictar forma exclusiva y excluyente por vía legal; sin admitirse que otros instrumentos de menor jerarquía estén habilitados para erosionar los rigores que una potestad tan poderosa como la creación de tributos debe tener. De esta forma, en aplicación del principio de reserva de ley, no puede crearse tributo sin cumplir con los controles que el proceso legislativo impone³⁴, aspecto sobre el que nos pronunciaremos al analizar el *cálculo del consenso* en el Capítulo 2 del presente título.

Sobre la materia, el Tribunal Constitucional del Perú, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC señaló que ambos principios no son identificables (aun cuando, desde nuestra perspectiva están estrechamente vinculados y hasta en cierta medida, operan como las dos caras de una misma moneda. En efecto, en los fundamentos jurídicos N° 9 y 10 de la referida sentencia el supremo intérprete de la constitución señaló que:

9. (...) A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el **principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes**; el **principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.**

En tal sentido, cabe afirmar que

“mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de

³⁴ Debemos precisar que aun cuando se ha previsto que determinadas materias, como los aranceles, sean normados directamente por el poder ejecutivo, y existan algunas otras excepciones que revisaremos más adelante; ello en forma alguna merma la preeminencia del principio de reserva de ley, y el hecho que resulte una de las garantías fundamentales para los contribuyentes.

legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora”.

10. En el ámbito constitucional tributario, **el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución.** Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. **Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.**

Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. (énfasis agregado)

Concordamos con lo señalado por nuestro Tribunal Constitucional, y nos reiteramos en el sentido que –a nuestro entender– ambos principios, aunque con contenido y alcances diferentes, operan como dos caras de una sola moneda en cuanto a su posición como instrumentos para delimitar el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, tanto en la oportunidad del ejercicio de las potestades atribuidas, como en un paso previo, en instancia de creación normativa en materia tributaria.

Ello, debido a que por un lado, se impone una obligación a los poderes públicos de respetar a la Constitución (y a continuación, a las leyes), y por otro lado, se otorga una reserva o garantía especial para que la creación de tributos, y la regulación esencial de los aspectos tributarios se tiene que hacer sólo a través de determinados instrumentos normativos –en principio ‘leyes’, cuya formación a su vez, debiera darse en el seno del poder legislativo. Esta reserva de la potestad de crear tributos al poder legislativo es particularmente relevante por cuanto éste constituye el ente encargado de representar la voluntad popular y formular las decisiones que afectan a la comunidad a través del consenso; lo que a su vez tiene como antecedente la interpretación del principio de ‘no taxation without representation’ que desarrollamos al inicio de este apartado, y que acertadamente ha sido recogido por el Tribunal Constitucional en la sentencia materia de comentario.

Como desarrollamos en el apartado precedente, sin algún mecanismo que proteja a los contribuyentes del Leviatán creado, nada evitaría que su ‘hambre’ lo lleve a extender sus alcances y poder hasta virtualmente necesitar extraer tantos recursos como los particulares tengan a su disposición, violentando instituciones básicas de todo sistema democrático como el derecho a la propiedad privada en ejercicio de una desmedida potestad tributaria. En efecto, como mencionamos anteriormente, *la estatalidad plena es el deseo que tiene todo Estado, y es precisamente ello lo que busca evitar el principio de legalidad.*

Esta misma apreciación respecto del riesgo del sobredimensionamiento del Estado es compartida por el profesor Bullard (2014), quien en diversas columnas de opinión ha manifestado que sin un adecuado control, el Estado tendería a deglutir y absorber para sí, todo aquello que encuentre a su paso; aspecto respecto del que volveremos cuando analicemos el *public choice*, en el capítulo siguiente.

En resumen, ante el riesgo de un ejercicio desmesurado de la potestad tributaria por parte del ente que se beneficia de los recursos así extraídos de los particulares, la eficacia de un sistema de principios y garantías resulta clave para que la sociedad tenga las herramientas para poder defenderse del hambre incontrolable de este Leviatán. Así, aun sin ser identificables, en especial en el campo tributario el principio de legalidad y el de reserva de ley guardan especial cercanía, por cuanto, mientras que el primero implica la subordinación de los poderes públicos (incluida la potestad tributaria) al imperio de la Constitución y la ley; el segundo, establece las garantías formales para que las normas tributarias sean aprobadas por el instrumento y -como regla general-, bajo el sistema de controles correspondientes; procurando así evitar la intromisión del ejecutivo en la formación de las normas a que deberá posteriormente acatar.

1.2.2. El tributo: definición y clasificaciones.

Cuando buscamos entender las diversas facetas del derecho tributario, es paso ineludible revisar aunque sea brevemente, el concepto de ‘tributo’, y en nuestro caso particular, su relación con el derecho de propiedad, y en qué sentido la conceptualización de lo que es o no un tributo, influye en su función económica y tratamiento, particularmente, a la luz de los principios de solidaridad, de capacidad contributiva y de beneficio.

Si partimos de una visión clásica, sin duda, podremos referirnos a lo señalado por Villegas (1999 : 67³⁵) quien define a los tributos como “*las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines*”. En sentido similar Spisso (2011 : 32) siguiendo a Giuliani Fonrouge, define a los tributos como “una prestación obligatoria³⁶, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de la potestad tributaria que le asigna la Constitución, que da lugar a relaciones de derecho público”.

De estas definiciones, podemos extraer los elementos caracterizadores del tributo, a la luz de su concepción clásica; los mismos que en esta etapa de nuestro desarrollo teórico se vinculan con cada uno de los aspectos que hemos venido analizando, tanto en cuanto a su origen histórico, como en cuanto a sus alcances e implicancias jurídicas.

- (i) Constituye una prestación económica, comúnmente liquidada en dinero, aun cuando no se excluye conceptualmente la imposición o admisión del pago de tributos en especie; característica que viene asociada por un lado, a la importancia del dinero como unidad de cambio en las economías contemporáneas, pero que –sin embargo- no niega sus orígenes primitivos, en los que el tributo era determinado, por ejemplo, como una cuota sobre la producción agrícola, o a través de la prestación de servicios de defensa o ayudas a favor del monarca.
- (ii) Es exigida por el Estado en uso de su poder de imperio, aspecto que hemos desarrollado ampliamente al analizar los orígenes del Estado y la legitimidad de su potestad para exigir recursos de parte de los particulares a efectos de dar cumplimiento a las funciones que éste tiene encomendadas.
- (iii) Está destinado a cubrir los gastos que demanda la satisfacción de los fines y funciones del Estado, los mismos que como se advirtió al comentar el apartado vinculado al crecimiento y los modelos del Estado, han ido variando en el tiempo, de acuerdo a las necesidades y contextos en que tales necesidades se han ido presentando; pero siempre bajo la dialéctica de la tendencia del Estado

³⁵ En sentido similar, Villegas 2002 : 585.

³⁶ A su vez, Spisso precisa que “La relación que se establece entre el Estado, titular del poder tributario, y los contribuyentes o responsables, que deben satisfacer la prestación jurídica de contenido patrimonial impuesta por aquél, se denomina obligación tributaria, y es de orden personal” (2011 : 32), explicando las posiciones de la doctrina contractual, y la antigua asimilación de ciertos tributos a cargas reales.

- al incremento de las funciones estatales; generalmente, en procura del *desdibujamiento* del estado mínimo y con miras a un aparato estatal con tendencia prestacional, típicamente, bajo argumentos de orden redistributivo.
- (iv) Tiene su fuente en la ley (y su límite, en la Constitución), aspecto vinculado estrechamente tanto al principio de legalidad, como –más intensamente inclusive- en el principio de reserva de ley.

Tras haber definido al género ‘tributo’ corresponde conceptualizar a cada una de sus especies, las cuales de acuerdo a nuestro ordenamiento y la doctrina mayoritaria³⁷ se clasifican en (i) impuestos, (ii) contribuciones y (iii) tasas. Así, siguiendo nuevamente a Villegas (1999), tenemos, que se entiende por cada una de las especies lo siguiente:

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasas existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. (Villegas 1999: 69) (énfasis agregado)

En sentido similar, Giannini refiriéndose a la especie ‘impuesto’ –que es la que mayor recaudación típicamente reporta, y una de las que mayor interés académico ha despertado- señala que constituye “*una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso*”. Más adelante señala que “*es indudable que la razón primaria de la imposición consiste en la necesidad que el Estado tiene de medios económicos adecuados para su existencia y para el cumplimiento de los servicios públicos que redundan en beneficio de la colectividad*” (1957 : 46).

Dichas definiciones se han acogido en similar sentido en el Código Tributario peruano actualmente vigente, cuerpo normativo, que a pesar de no contar con una definición de ‘tributo’ como género, sí cuenta con definiciones de sus especies, como podemos apreciar en el fragmento a continuación:

³⁷ Spisso (2011 : 34 y ss) describe los alcances de cada una de dichas especies, sobre la base de lo establecido en el Modelo de Código Tributario para América Latina de OEA-BID, enfatizando especialmente en el tratamiento de las tasas.

NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

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

- a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la
- c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

Por su parte, Ataliba, apartándose de la clasificación tradicional que discrimina entre impuestos, contribuciones y tasas, aporta una idea que -aunque no ha tenido acogida normativa en el Perú- desde la perspectiva de una lógica económica de la tributación resulta significativamente más útil, al clasificarlos en tributos “vinculados” y “no vinculados”, a partir de lo que asociamos con el principio del beneficio³⁸. En tal sentido, el profesor brasileño, señala que *“Los impuestos se definen como el tipo de tributo no vinculado, o sea como un tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho*

³⁸ El principio del beneficio en el campo tributario fue introducido primordialmente por Wicksell, quien visionó un sistema tributario en que las cuotas de contribución económica para sufragar el costo de la prestación de un determinado servicio (o la provisión de un determinado bien), se asignaban en función al beneficio derivado por cada contribuyente respecto del gasto público en tal bien o servicio (Holcombe 1998 : 361).

En suma, el principio del beneficio busca correlacionar el tributo a pagar, con la medida del disfrute que irroga a dicho sujeto el gasto para dar lugar a dicho bien o servicio. Así, quien más disfruta del mismo contribuirá en mayor medida y aquél que lo disfrute menos, contribuirá en menor medida; asimilando así la producción de tales bienes por parte del Estado a la fijación de un precio de mercado respecto del consumo de los bienes y servicios.

cualquiera que no sea una actuación estatal en beneficio del contribuyente”, mientras que las contribuciones y tasas son en su conjunto, “tributos vinculados” (1987 : 167).

Compartimos en cierta manera, la lógica de Ataliba, en tanto los tributos, en los hechos, responden a dos grandes criterios de distribución: (i) los vinculados, esencialmente en función al principio de beneficio (explícita o indirectamente), y (ii) los “otros” –los no vinculados- en atención de lo que se conoce típicamente como ‘capacidad contributiva’.

Sobre los principios distributivos de los recursos tributarios del Estado, el profesor Villegas, recogiendo los aportes de Valdez Costa y Bielsa señala:

La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones, proviene de las detracciones coactivas de riqueza denominadas "tributos".

La ciencia de la hacienda ha analizado extensamente cuáles son los principios ideales aplicables para distribuir la carga del tributo entre los componentes de la comunidad; así, por ejemplo, los de la capacidad contributiva, contraprestación, beneficio, indemnización, expropiación, gratuidad, onerosidad, etc. (ver Valdés Costa, t. 1, ps. 125 y ss.).

De ellos sólo nos interesa considerar el que modernamente ha ganado terreno como principio fundamental en la distribución de la carga impositiva, o sea, el de la capacidad contributiva, entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

La adopción de este criterio distributivo responde a exigencias de "razonabilidad" y "justicia" que parece imposible soslayar (ver Bielsa, Estudios..., t. 1, ps. 481 y ss.). Estos valores imponen que sea la capacidad contributiva de los miembros de la comunidad, la magnitud sobre la cual se establezca la cuantía de los pagos impositivos. Dicha cuantía debe ser fijada por el legislador mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público (p. ej.: niveles mínimos de renta, origen de ellas, cargas de familia, etc.). (Villegas 1999 : 60) (énfasis agregado)

A lo que a continuación, agrega, al justificar por qué se aplica dicho criterio:

Es claro que el ideal en la materia consistiría en poder medir matemática y exactamente, en forma directa e inmediata, la aptitud económica de cada uno para aportar con impuestos al tesoro nacional, pero ese imaginario método tropezaría con insalvables dificultades (distorsiones, fraudes, necesidad de procedimientos demasiado inquisitivos, etc.).

Para superar tal inconveniente se parte de la base de considerar que los acontecimientos o situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar, consisten en una concreta y conocida manifestación objetiva de lo que se piensa corresponde normalmente a cierta aptitud de pago público. Es decir: circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva. Esas

circunstancias son las que trata de "aprehender" el legislador y las convierte en hipótesis condicionantes de la obligación de tributar (hechos imponderables). Es evidente que no puede ir más allá, y eso es todo lo que puede exigirse al encargado de formular las leyes tributarias.

Podrá, sí, pedirse, que dentro de lo posible se recurra a las pautas que brinda la ciencia financiera. Así, por ejemplo, son ilustrativas las siguientes reflexiones de Gabriel Franco: "Si se eliminan casos particulares y se considera la reacción de la inmensa mayoría de individuos, puede tenerse por cierto que la capacidad contributiva crece con el ingreso, que el sacrificio implícito en la privación de una parte de la renta es tanto menor cuanto más elevada es su cuantía, que la capacidad contributiva aumenta más deprisa que el ingreso porque a medida que éste se acrecienta es menor la parte necesaria para cubrir necesidades vitales, etc." (p. 261). "En este sentido, la tarea de la ciencia de las finanzas es fundamental ¿por qué puede elaborar determinados presupuestos teóricos y dar pautas a los legisladores sobre cuáles situaciones de hecho pueden ser elegidas como síntomas de capacidad contributiva. Tales pautas "orientarán la labor legislativa porque, en definitiva, el aspecto de los hechos generadores de la obligación de tributar (hechos imponderables) que el legislador tendrá en cuenta para elegirlos como tales su idoneidad o aptitud para servir de referencia o indicación de capacidad contributiva (cfr. Araújo, El hecho..., p. 40). A veces te encontrará más cerca de la verdad (cuando los signos exteriores son índices de capacidad contributiva, p. ej., el valor del activo de un capital) y otras veces se hallará más lejos (cuando el signo exterior es indicio de capacidad contributiva, p.ej., el mero ejercicio habitual de una profesión normalmente lucrativa).

En definitiva: tales índices o indicios seleccionados, reflejan sólo una "idoneidad abstracta" para demostrar la aptitud del particular de soportar la carga tributaria. Como dice Micheli, es obvio que la valoración del legislador puede ser errónea, por cuanto existe un amplio juego de posibilidades y el legislador puede optar entre ellas. Pero también es verdad que si el principio de capacidad contributiva se halla inserto en el orden jurídico de un país, estará prohibido al legislador escoger un hecho que de ningún modo pueda constituir un síntoma de capacidad contributiva (Profili..., ps.2 y ss.). (Villegas 1999 : 61 - 62) (énfasis agregado)

La aplicación del principio de capacidad contributiva –aunque no exclusiva- es particularmente intensa en el caso de los impuestos³⁹. En efecto, la definición imperante de dicha especie tributaria da lugar a una diametral disociación entre (a) quiénes y en qué medida están obligados a tributar y (b) quiénes y en qué medida perciben los beneficios de tales tributos.

Esta disociación tiene su fundamento en esencia, en la arraigada noción redistributiva o 'hoodiana'⁴⁰ que subyace a los impuestos, construyendo una estructura según la cual,

³⁹ Si bien en principio, la aplicación de la capacidad contributiva debiera ser exclusiva de tal especie tributaria, por ser la única que no tiene –por definición- que guardar una relación entre una prestación (tasa) o beneficio derivado de la acción del Estado (contribución), en los hechos, el Tribunal Constitucional peruano en su Sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC estableció la posibilidad de aplicar subsidiariamente dicho criterio incluso cuando se trata de las tasas de arbitrios, apelando a una aplicación del principio de solidaridad.

⁴⁰ Nos permitimos la licencia de adjetivar los esquemas de imposición progresiva como 'hoodianos' en alusión a la leyenda de Robin Hood popularmente conocida, según la cual este personaje residente en el bosque de Sherwood, le quitaba a los ricos para darlo a los pobres, difundiendo la idea que de esta forma ayudaba a reducir así la inequidad en una sociedad donde ciertos individuos tenían 'demasiado'.

quien contribuye más no tendrá en forma alguna razón ni derecho a exigir ni a recibir mayor beneficio derivado de dicha contribución, sino que en esencia, lo hace - simplemente- porque ‘tiene más’ de aquéllos elementos que el Estado ha identificado como índices o indicios de riqueza pasibles de ser gravados.

Ahora bien -como reconoce Villegas, a pesar de ser partidario de la redistribución- cuando revisemos los aspectos económicos de la distribución advertiremos que en cierta manera, siempre la identificación tanto de los índices e indicadores tienen inherentemente un sesgo, en el sentido que se enfoca solamente en ciertas manifestaciones de riqueza (aquellas medidas en recursos monetarios o convertibles y transables alrededor de tales recursos), pero sin considerar aquellas “manifestaciones de riqueza” que son sólo rara o difícilmente convertibles o medibles en términos de dinero entre diversos individuos, tales como la ‘riqueza’ derivada del tiempo dedicado al descanso, a la familia o al ocio.

En otras palabras, (i) se mide típicamente cuánto dinero percibe una persona o cuántos bienes (inmuebles, valores mobiliarios, ahorros) posee dicho individuo, y típicamente, aceptándose incluso como equitativo gravar más intensamente a los individuos que tienen mayor cantidad de tales recursos⁴¹-esto es, más ‘capacidad contributiva’-, pero con dicha postura (ii) se obvia (y en consecuencia, no se grava) la ‘riqueza’ o valor económico derivado, por ejemplo, del tiempo dedicado a actividades provechosas y satisfactorias, pero que no dan lugar a un rendimiento monetario o material.

Es pertinente hacer un paréntesis para anotar que por ejemplo, la poesía, la música y el arte han sido siempre bastante prolíficos al poner de manifiesto que la medición de la riqueza, no siempre se hace a través del dinero o sus equivalentes inmediatos, sino que existen muchas fuentes de riqueza, entendida como satisfacción de algún deseo, necesidad o en sentido amplio, la consecución de alguna forma de placer.

En este sentido, resulta pertinente quebrar ligeramente la línea argumentativa haciendo una referencia a la banda sonora del musical “*Rent*” (que dio lugar además, a una pieza cinematográfica homónima) y que se encuentra basada en la ópera *La Bohème* de

⁴¹ Cabe resaltar además la idea que recoge Villegas del autor Gabriel Franco, que parte del concepto de *rendimiento marginal decreciente*, muy empleado no sólo para justificar la validez del principio de capacidad contributiva, sino especialmente para sostener la aplicación de tasas progresivas; ítem que desarrollaremos extensamente en el apartado correspondiente de este trabajo.

Puccini. En la pieza titulada *'Seasons of Love'*, los intérpretes se preguntan, cómo se mide el tiempo (uno de los recursos económicos más valiosos, y quizá el único que hasta el momento, una vez agotado resulta absolutamente irrecuperable), advirtiendo que la medida del mismo no se da sólo a través de días, minutos y segundos, sino a través de aquello que la persona ha valorado, apreciado, disfrutado, sufrido y vivido en dicho íterin.

En idéntico sentido, somos de la opinión que la objetivación de la capacidad contributiva a través de los 'índices' e 'indicios' de riqueza aun cuando resulta en esencia una especie de 'mal necesario' puede resultar sumamente miope y e inclusivamente, contra-intuitivamente injusta si ello va sumado a la aplicación de tasas intensamente progresivas basadas sólo en escalas dinerarias. Así, si se concibe la riqueza desde una perspectiva holística, advertimos que la óptica *'dinerista'* de la imposición termina inafectando lo que podrían ser significativas manifestaciones de riqueza (es decir, *satisfacción personal*; como el ocio, la familia, o el propio disfrute de los bienes públicos que benefician a determinados individuos más que a otros), al dejarse éstas fuera del universo de lo pasible de imposición.

Bajo esta premisa, aun cuando pueda resultar una idea sumamente impopular -en el sentido que es muy poco *'hoodiana'*-, los tributos basados en el principio del beneficio de Wicksell resultarían en el fondo más justos que los tributos absolutamente desvinculados (impuestos), ya que a través del principio del beneficio *se gravaría con mayor intensidad a quienes obtienen un beneficio derivado de la acción desarrollada del Estado*⁴², sea en la forma de prestación de actividades directamente (como es el caso de las tasas) o a través del beneficio cuantificable derivado de sus obras públicas o los gastos en los que éste incurre a favor de algún sector o actividad particular (contribución por obra pública y contribución por gasto, respectivamente); en lugar de simplemente gravar más al que más dinero y equivalentes inmediatos tiene.

⁴² Ciertamente, si vinculamos este apartado con el desarrollo histórico de la tributación y al relación de ésta con la formación y funciones primarias del Estado, podemos advertir que inclusive los tributos no vinculados actualmente existente (los impuestos), en sus orígenes buscaban financiar a las funciones esenciales para las cuales fue inicialmente concebido el Estado (en esencia, la provisión de seguridad exterior e interior, la implementación de un sistema de justicia para el *'enforcement'* de las titularidades y la ejecución de contratos, todos los tributos tendrían como subyacente el principio de beneficio, en tanto todos los miembros de la comunidad obtenían un beneficio derivado de la provisión de tales bienes de carácter público. Conforme el Estado fue evolucionando, creciendo y atribuyéndose funciones, la vinculación de la tributación con el beneficio derivado de tal contribución se fue *'diluyendo'*, en tanto, empezó a proporcionar una serie de bienes y servicios que no calificaban plenamente como bienes y servicios públicos, dando lugar a que en consecuencia, se empezara a gestar la disociación entre contribuyentes y el destino (y beneficiarios) del gasto de tales contribuciones.

Como colofón de este apartado, podríamos anotar que en cierto sentido, la distribución en función a la capacidad contributiva es esencialmente una consecuencia de la conceptualización del tributo como una herramienta que -en adición a la satisfacción de la necesidad de financiamiento- persigue la “equidad”, generando una ‘nivelación’ de los individuos extrayendo mayores recursos de quienes mayor ‘capacidad contributiva (dineraria)’ tienen. Ello, aunque noble como ideal, puede -en ocasiones- ser igual o más inequitativa que la inequidad que busca corregir a través de dicho diseño.

Sobre esta materia, Juan Paredes Marroquín (2013 : 14 y ss.) explicitando una realidad fáctica que, aunque evidente, muchas veces se relega a un segundo plano, clasifica los impuestos -de acuerdo a sus fines- en impuestos (i) con fines tradicionales y (ii) con fines múltiples. En tal sentido, Paredes considera dentro del *primer grupo* (los fines tradicionales) a la finalidad recaudatoria (obtención de recursos para el financiamiento de la actividad estatal), y la finalidad redistributiva (empleo de la tributación con la finalidad de conseguir mayor equidad, detrayendo mayor riqueza de aquellos que poseen en mayor la poseen en mayor medida, a efectos de conseguir un efecto ‘nivelador’); y dentro del *segundo grupo* (los fines múltiples), cualquier otra finalidad distinta de las anteriores que se pueda perseguir a través del empleo de la imposición (tales como la protección ambiental –a través de tributación ambiental-, el control de la evasión y el uso de fondos –a través del ITF, por ejemplo).

Si bien la posición de Paredes resulta interesante en tanto explicita las múltiples finalidades respecto de las que la imposición puede ser una importante herramienta para el direccionamiento de las conductas⁴³, discrepamos del autor en la medida que bajo nuestra concepción, los fines ‘tradicionales’ de los impuestos (y en general de los tributos) debieran ser más restrictivos, limitándose a lo que Paredes califica *como función recaudatoria*. Excluyendo, en consecuencia, la función redistributiva. La razón para ello, es que el tributo esencialmente debe procurar la obtención de recursos para la operación

⁴³ Ciertamente, el hecho que la imposición de un tributo puede tener múltiples efectos en la conducta de los individuos y empresas en tanto un incentivo o desincentivo (un factor que altera el precio de una actividad) no es un fenómeno nuevo, más aún, si se enfoca desde la perspectiva de la economía.

Dicha rama que ha tenido claro, desde tiempos muy tempranos, que la imposición (y en general, la tributación) puede constituir uno de los incentivos o desincentivos más importantes de la conducta humana, en tanto puede alterar significativamente el ‘precio’ de la realización de una conducta o actividad.

Sobre dicho aspecto, volveremos más adelante, cuando desarrollemos los conceptos de precios e incentivos.

del aparato estatal, siendo el fin redistributivo un fin adicional a la recaudación y no en puridad inherente a la misma⁴⁴.

Ello, en la medida que si regresamos a los fundamentos del Estado, se advierte que la existencia de tributos se creó no sobre la base de una función social o redistributiva, sino que por el contrario, surgió como consecuencia natural de una realidad económica: La sociedad necesitaba organizarse para poder hacer mejor gestión de ciertos recursos y sobre todo, para hacer más eficiente la producción de determinados bienes y servicios públicos esenciales, tales como seguridad interior y exterior, la protección de la propiedad u otras titularidades o el *enforcement* de los contratos o pactos entre particulares. Bajo nuestro universo teórico, la función redistributiva en la exacción, aunque muy presente de acuerdo a la conceptualización de los tributos actuales, no es en estricto, uno de los fundamentos de su existencia. En buena cuenta, es posible que un Estado no utilice los tributos con fines redistributivos, pero no es posible que el Estado funcione sin recursos como los tributos.

1.2.3. Sistema tributario ideal: Por la equidad, para la equidad, pero (a veces) sin equidad.

Finalmente, el último aspecto sobre el cual incidiremos en esta sección será el análisis (y crítica) de los principios tributarios que subyacen o actúan como guías de diseño de los esquemas tributarios. Para ello, partiremos nuevamente de lo desarrollado por el profesor Villegas, analizando los principios que (típicamente) se considera que deben regir la configuración de un sistema tributario ideal, enfatizando aquellos que -desde nuestra posición y que de acuerdo a lo que revisaremos en el apartado siguiente-, no son realmente principios “básicos” de este sistema tributario ideal, sino que lo son sólo de aquellos que incorporan un componente redistributivo a través de la exacción tributaria.

Sobre el particular, Villegas (2002 : §328) considera que el sistema tributario ideal debiera reunir como principios fundamentales (a) justicia y equidad, (b) estabilidad, (c)

⁴⁴ El carácter de los tributos, teniendo como fin primordial el financiamiento del Estado ha sido reconocido, por ejemplo, en textos fundacionales del estado norteamericano; como por ejemplo, en el Federalista N°30 en que Alexander Hamilton (1787); señaló que:

Congress by the articles which compose that compact (as has been already stated) are authorised to ascertain and call for any sums of money necessary, in their judgment, to the service of the United States; and their requisitions, if conformable to the rule of apportionment, are in every constitutional sense obligatory upon the States. (énfasis agregado)

neutralidad, (d) suficiencia, (e) elasticidad, (f) simplicidad y (g) certeza. A pesar que no es objeto del presente trabajo revisar en detalle cada uno de ellos, nos interesa rescatar la potencial incompatibilidad conceptual entre las definiciones de justicia y equidad (nociones con carga inmanentemente social) –por un lado- y la de neutralidad (que por su parte, tiene un cariz esencialmente económico) –por otro-.

Así, Villegas sostiene que el sistema tributario ideal debe perseguir la “justicia y equidad”, definidos tales principios en el sentido que *“el conjunto de tributos debe ser justo y equitativo, tanto desde el punto de vista horizontal, tratando igual a los iguales; como desde la perspectiva vertical, discriminando a los que tienen más en beneficio de los desfavorecidos”*; y paralelamente, que el mismo sistema debe ser “neutral”, entendida esta como que *“El sistema de tributos, analizado en su conjunto debe ser neutral desde el punto de vista económico, de tal manera que no debe dañar sino promover la eficacia de la economía y su crecimiento, introduciendo en sus mecanismos la menores deformaciones posibles. Los tributos carentes de neutralidad son denominados “distorsivos”⁴⁵”*.

Ahora bien, aun cuando la persecución de dicha ‘justicia’ y ‘equidad’ resulta intuitivamente encomiable, consideramos que la misma (a diferencia de los demás principios, que tienen un sustento técnico, en tanto entendemos a la tributación como mecanismo para proveer de eficientemente recursos al Estado a efectos de poder cumplir con sus funciones públicas esenciales) no caracteriza al sistema tributario ideal, sino únicamente, caracteriza al sistema tributario ‘hoodiano’ al que desde el apartado anterior venimos haciendo referencia. Es decir, no compartimos que sea realmente “ideal” (ni necesario) presionar más a aquellos contribuyentes que tienen mayor cantidad del recurso económico o la manifestación de la riqueza considerada como “gravable” –entendida esta como manifestaciones de capacidad contributiva-, gravando a su vez con menor intensidad a quien exhibe menor cantidad de esta manifestación de riqueza; sino que ello, es sólo deseable si entendemos a la tributación usada al servicio

⁴⁵ Dado que la incompatibilidad entre las nociones puras de justicia y equidad por un lado, y de neutralidad, por otro es manifiesta, el propio Villegas (2002 : §329) agrega al momento de detallar los alcances que para él debe tener la neutralidad, que aun cuando el sistema tributario no debe dañar la economía *“Ello no debe impedir, sin embargo, que los tributos puedan ser utilizados como instrumentos de política económica y coyuntural”*.

En buena cuenta, podemos inferir que al prestigioso autor no se le escapa de ninguna forma el hecho que atentar contra la neutralidad suele generar efectos perniciosos para el desarrollo económico, sin embargo –en aras de admitir la consecución de mayor ‘justicia y equidad’- éste encontraría en cierta manera, un determinado grado de pérdida de eficiencia y menor desarrollo económico, a cambio de conseguir –en aplicación de los tributos- mayor equidad en la distribución de la riqueza.

de sus fines adicionales o secundarios, y no para sus fines esenciales (según la hemos conceptualizado en este trabajo).

Sobre este particular, adelantamos la siguiente idea que orientará el siguiente capítulo del presente trabajo: la cantidad real de 'riqueza' total del individuo casi nunca es medida, alcanzada ni tomada en consideración al momento de plantear esta gradualidad o escalonamiento en la exacción tributaria, sino que sólo se toma como medida el dinero y sus equivalentes inmediatos (típicamente, las rentas, el patrimonio, y los consumos); lo que da lugar a que se grave más a ciertos individuos considerando que tienen mayor capacidad contributiva⁴⁶ sólo respecto de una de las facetas de la riqueza; sin tener en consideración la situación global de la satisfacción de sus necesidades y deseos, que es el concepto de riqueza al cual apelamos⁴⁷.

Es así que se advierte que las definiciones de justicia y equidad dadas por Villegas, se construyen intrínsecamente sobre la discriminación. En efecto, típicamente la noción de igualdad 'vertical' (esto es, 'tratar desigual a los desiguales'), implica que se admita crear y consagrar en la norma una abierta discriminación (típicamente calificada como discriminación 'positiva' y que tiene por finalidad declarada el 'reducir las brechas'). Ello, si bien nuevamente puede ser calificado como *noble*, en los hechos, no se puede concluir que la reducción de las brechas (cuando ésta logra alcanzarse) sea producto directo de la progresividad del sistema tributario, y sino que más bien, muchas veces la aplicación de tales medidas de 'discriminación positiva' da lugar a la generación de efectos claramente perniciosos, al conjugarse diversos factores políticos, sociales, económicos y sobre todo, ideológicos al momento de definir (i) quiénes y bajo qué parámetros son los 'iguales', y (ii) qué tan diferente tienen que ser tratados los 'desiguales'⁴⁸.

⁴⁶ Al respecto, Palao Taboada (2005 : 19) afirma que: "La idea de que el reparto de las cargas necesarias para el mantenimiento de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno de los miembros de esta comunidad es muy antigua; se remonta seguramente a los orígenes mismos de la noción de comunidad. (...) En la Edad Media, Santo Tomás Aquino hablaba de gravar unicuique secundum summa facultatem y secundum aequalitatem proportionis."

⁴⁷ Aun cuando no somos partidarios de la imposición progresiva, consideramos que si y solo si es que se lograra evaluar de forma absolutamente global la riqueza (satisfacción) de un individuo y hacerla absolutamente comparable entre los diversos sujetos obligados, la progresividad resultaría menos distorsiva, y en cierta forma, realmente más equitativa.

⁴⁸ Ello se ilustra con el siguiente ejemplo:

Asumamos en una realidad simplificada que:

1. La riqueza sólo puede ser medida en bienes del tipo A y bienes del tipo B. Los bienes de ambas categorías tienen el mismo valor monetario unitario (unidades monetarias o "u.m.").

En adición a que, como hemos desarrollado líneas arriba, nos parece una debilidad técnica incorporar las nociones de justicia y equidad en sus acepciones tradicionales como principios de 'el' sistema tributario ideal; debemos agregar que, resulta por sí mismo difícil que éstas puedan coexistir de manera pacífica a su vez, con el principio de neutralidad, que Villegas también considera como uno de los principios rectores del sistema tributario ideal, en posición que no compartimos.

Así, desde nuestra perspectiva, la necesidad de 'neutralidad' en el sistema tributario sí constituye un principio aplicable de manera más amplia y goza de un sustento económico que la hace necesaria al momento de diseñar el mix de tributos que constituyen dicho sistema tributario. En efecto, en la medida que los tributos -según veremos más adelante-, constituyen siempre "precios" que afectan la toma de decisiones económicas y el desarrollo de actividades, es necesario que el tributo actúe de la manera menos distorsiva posible; facilitando el desarrollo económico de la sociedad, y no limitándolo. En buena cuenta, mientras más intenso sea el componente redistributivo aplicado a la actividad de los individuos, mayor distorsión generará respecto de la economía (lo que implica que será menos neutral), lo que a su vez, alterará la eficiencia del mercado; aspecto que a su vez típicamente implicará la obtención de resultados sub-óptimos para la economía en su conjunto y en lugar de la

-
2. Hay dos ciudadanos: El ciudadano X tiene 2,000 bienes del tipo A y 100 del tipo B (riqueza total del sujeto X: 2,100 u.m.), mientras que el sujeto Y tiene (inversamente) 100 bienes del tipo A y 2,000 del tipo B (riqueza total del sujeto Y: 2,100 u.m.). Es decir, ambos sujetos tienen la misma cantidad de riqueza total, pero expresada a través de diferentes manifestaciones.
 3. El legislador tiene ideales redistributivos, y desea gravar con impuestos la propiedad de bienes, y decide en función a sus preferencias, o ideales de justicia -como suele darse en la realidad. Así:
 - a. A los ojos del legislador, por ejemplo, obtener bienes del tipo A es producto de una rentabilidad demasiado alta, o una sobreganancia, mientras que la obtención de bienes del tipo B es difícil.
 - b. Dado ello, ambos sujetos son desiguales dado que tienen diferentes niveles de riqueza proveniente de bienes tipo A; por lo que merecen un trato diferenciado.
 - c. En consecuencia, dispone gravar con una tasa de 30% el valor de los bienes del tipo A y no gravar el valor de los bienes del tipo B.

Ello dará lugar a que:

1. El sujeto X deba pagar 600 u.m. (30% aplicable a las 2,000 u.m. del valor de los bienes A) - Riqueza total tras impuestos: 1,500 u.m.
2. El sujeto Y deba pagar 30 u.m. (30% aplicable a las 100 u.m. del valor de los bienes A) - Riqueza total tras impuestos: 2,070 u.m.

Así, ambos sujetos que tenían en un origen una cantidad de riqueza total equivalente, por efectos de la aplicación de dicha política 'redistributiva' o 'coyuntural' se encuentran ahora en situaciones manifiestamente diferenciadas; no por efecto de su esfuerzo, trabajo o decisiones económicas, sino por el mero hecho que el legislador consideró más intensamente gravables ciertas manifestaciones de riqueza y otras, menos pasibles de imposición.

Si bien dicho ejemplo imaginario parece una simplificación caricaturesca, en los hechos es la regla que rige todo sistema tributario, y más intensamente aún aquellos sistemas tributarios de perfil redistributivo.

obtención de mayores recursos como producto del crecimiento de la economía, simplemente su extracción a través de la presión más intensa a determinados sectores.

1.3. El sistema tributario peruano en la actualidad

Habiendo (i) planteado las ideas generales respecto de la historia de los tributos, su relación con la formación del Estado y su función nuclear como mecanismo para proveer de recursos financieros para el desarrollo de las tareas esenciales de éste; así como (ii) revisado ciertas nociones esenciales sobre los fundamentos de la exacción y la estructura de los sistemas tributarios (como las garantías frente al ejercicio de la potestad tributaria), la definición, alcances y clasificaciones de los tributos, y finalmente, tras haber explorado y expuesto nuestra preocupación respecto de la aplicación irreflexiva de los principios de ‘justicia y equidad’ (aun a costa de la necesaria neutralidad que debiera tener el sistema tributario a efectos de alcanzar un resultado más eficiente); a continuación pasaremos a ‘aterrizar’ dichos conceptos e ideas a la realidad del sistema tributario municipal peruano, que es objeto de nuestro estudio.

Así, tal y como pudimos concluir del apartado precedente, la potestad tributaria es *“la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas”* (Villegas 2002 : 252) y es nuclear en la definición misma del concepto de tributo, siendo dicha potestad pública de exigir tales prestaciones pecuniarias uno de los rasgos distintivos del tributo, frente a otros pagos a los que los particulares podrían sujetarse frente al Estado, por ejemplo, como consecuencia de una relación de origen contractual con entidades dependientes del mismo⁴⁹.

Sobre la materia, si bien la Constitución Política del Perú de 1993, dedica un capítulo íntegro al desarrollar el Régimen Tributario y Presupuestal actualmente vigente, es en realidad su artículo 74

⁴⁹ A decir de Robles (2004 : I-1 – I-3) , analizando la Tarifa Unificada de Uso de Aeropuerto aprobada mediante Resolución Ministerial N° 241-91-TC-15.12 publicada el 4 de agosto de 1991, los precios públicos corresponden a la retribución pagada por los particulares por los servicios de corte contractual prestados o administrados a través de organismos que dependiendo del Estado, cuentan con personería privada y sirven “como contraprestación para quien, en régimen de derecho privado, presta el servicio público; deben cubrir el coste total del servicio y quedan sujetas a la potestad del ente público titular del mismo, a diferencia de las tasas que -como vimos anteriormente- deben estar establecidas y reguladas por ley”.

Ello, diferencia a los precios públicos de las tasas (especie tributaria), y de los precios o tarifas comerciales o mercantiles (que retribuyen a los privados).

el que sintetiza el núcleo de los principios y lineamientos que regirán el diseño del sistema tributario nacional.

El artículo materia de comentario reza:

Artículo 74.- Principio de Legalidad

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.

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 artículo⁵⁰ (énfasis agregado)

Como puede apreciarse, en el citado artículo, el legislador constitucional (i) prescribe los instrumentos normativos -formales- a través de los cuales es admisible la creación de determinados tipos de tributos y sus efectos en el tiempo –primer y tercer párrafos-, (ii) delimita los alcances de la potestad tributaria conferida a cada uno de los niveles de gobierno –segundo párrafo-, (iii) explicita los principios tributarios que deberán regir el sistema tributario que se construya en el marco de nuestra Carta Magna (de los cuales, además, se pueden inferir los principios implícitos que los acompañan, como el de capacidad contributiva) –parte final del segundo párrafo-, y (iv) sanciona las consecuencias de la vulneración a tales preceptos –último párrafo-.

⁵⁰ Interesa destacar que dicho artículo fue modificado por el Artículo Único de la Ley N° 28390, publicada el 17-11-2004 en el diario oficial El Peruano.

El texto anterior prescribía: “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 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 efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

De éstos, en el apartado precedente tuvimos la oportunidad de analizar los principios que rigen el diseño del sistema tributario y en qué medida, la prescripción de ciertos instrumentos normativos materializa la efectividad del principio de reserva de ley, y en qué medida, la vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria debiera dar lugar al no surtimiento de efectos de tales normas; por lo que no volveremos a ahondar sobre los puntos (i), (iii) y (iv).

Sin embargo -al ser el núcleo del presente trabajo las particularidades de la tributación municipal actualmente vigente-, dedicaremos las líneas siguientes a cubrir el punto (ii) precedente, a través de una revisión del procedimiento de descentralización, en el marco del cual la norma suprema atribuye potestad tributaria a las municipalidades, en el marco de un estado unitario y descentralizado como el acogido por la Constitución de 1993 y a través de un recuento de la transformación del sistema tributario que se dio en el contexto de transición hacia el modelo liberal introducido en la década de los noventa, explicando en qué medida a pesar de dicha racionalización, el sistema tributario municipal quedó como una tarea aún en proceso, pero siempre postergada.

1.3.1. La descentralización y las potestades tributarias de *algunas* municipalidades

El presente apartado se divide a efectos didácticos en analizar el marco constitucional y su desarrollo normativo, para a continuación cuestionar la naturaleza del concepto de “municipalidad”, relacionando dicha noción, con las potestades que corresponden a las entidades del gobierno local.

(i) Marco constitucional de la descentralización y su desarrollo legislativo

Como se puede apreciar, el artículo 74 de la Constitución de 1993 estableció una potestad tributaria acotada a los gobiernos regionales y locales, confiriéndoles la atribución de “*crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley*”. Atendiendo a ello, para entender quiénes son titulares dicha potestad, nuestro punto de partida será nuevamente la Constitución Política del Perú de 1993, dado que a diferencia de ciertos conceptos jurídicos de carácter más o menos universal, los alcances de lo que debe entenderse por “gobierno local” varía notablemente

según el ordenamiento respecto del cual se pretende describir dicho análisis⁵¹; más aún cuando se trata de evaluar sus potestades y atribuciones.

En primer lugar, debemos preguntarnos cuál es la base jurídica que lleva a atribuir potestades tributarias a los gobiernos locales; y ésta es –desde nuestra perspectiva- la conceptualización de que la descentralización es tanto un objetivo como una política de Estado, consagrado desde el propio texto constitucional. En efecto, la Constitución Política del Perú de 1993⁵² actualmente vigente establece en su artículo 188 los lineamientos de la descentralización como una política de estado.

Artículo 188.- La descentralización es una forma de organización democrática y constituye una política permanente de Estado, de carácter obligatorio, que tiene como objetivo fundamental el desarrollo integral del país. El proceso de descentralización se realiza por etapas, en forma progresiva y ordenada conforme a criterios que permitan una adecuada **asignación de competencias y transferencia de recursos del gobierno nacional hacia los gobiernos regionales y locales.**

Los Poderes del Estado y los Organismos Autónomos así como el Presupuesto de la República se descentralizan de acuerdo a ley. (énfasis agregado)

A continuación, la propia Constitución delimita *los niveles geográficos (división político-administrativa)* en que se deberá dividir el territorio nacional, adscribiendo en cada caso, *el nivel de gobierno* que tendrá competencia sobre el mismo.

Artículo 189.- El territorio de la República está integrado por regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se constituye y organiza el gobierno a nivel nacional, regional y local, en los términos que establece la Constitución y la ley, preservando la unidad e integridad del Estado y de la Nación.

El ámbito del nivel regional de gobierno son las regiones y departamentos. **El ámbito del nivel local de gobierno son las provincias, distritos y los centros poblados.** (énfasis agregado)

⁵¹ Sobre el particular, en este mismo trabajo hemos dedicado unas líneas a contrastar cuáles son las divisiones político-administrativas de diversos países latinoamericanos y europeos, concluyéndose que no existe por el sólo hecho de contar con mayor o menor grado de división un mayor o menor grado de desarrollo económico; siendo en consecuencia que más importante que el número o grado de niveles de descentralización, el factor diferencial es el adecuado establecimiento de las reglas de juego y ejercicio de las potestades conferidas.

⁵² Anteriormente, la Constitución Política del Perú de 1979 regulaba los aspectos vinculados a la descentralización en sus artículos 252 y siguientes.

En particular, interesa destacar, que igualmente, respecto de las entidades que conformaban, la anterior Carta Magna a diferencia de la actualmente vigente, establecía que “La administración municipal se ejerce por los Concejos Municipales provinciales, distritales y los que se establecen conforme a ley” (énfasis agregado); derivación a norma legal que ya no existe.

Así, en el caso de los espacios geográficos correspondientes a las provincias, distritos y los centros poblados, éstos se encontrarán dentro del ámbito de competencia de los órganos del *gobierno local*, a saber, las municipalidades (i) provinciales y (ii) distritales; según el artículo 194 de la Constitución vigente, que glosamos a continuación:

Artículo 194.- Las municipalidades provinciales y distritales son los órganos de gobierno local. Tienen autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia. Las municipalidades de los centros poblados son creadas conforme a ley.

La estructura orgánica del gobierno local la conforman el Concejo Municipal como órgano normativo y fiscalizador y la Alcaldía como órgano ejecutivo, con las funciones y atribuciones que les señala la ley.
(...) (énfasis agregado)

Como vemos, existiría una aparente contradicción entre ambos artículos, puesto que por un lado se establece que los centros poblados son parte de la organización territorial del Estado; pero a su vez, la Constitución de 1993 precisa que en dicho nivel existen sólo dos tipos de órganos del gobierno local: las municipalidades provinciales y distritales. Sobre ello, profundizaremos en el apartado (ii) a continuación.

Ahora bien, a efectos de cerrar este apartado, debemos precisar que de forma coherente con dichas premisas constitucionales que disponen que la descentralización se materializa como una política de estado, el desarrollo y *efectivización* de la misma se encuentra regulado esencialmente en la *Ley de Bases de la Descentralización*, aprobada por Ley N° 27783 publicada en el Diario Oficial El Peruano el 20 de julio de 2002 y en materia municipal, particularmente en la actual *Ley Orgánica de Municipalidades*⁵³, aprobada por Ley N° 27972 y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 27 de mayo de 2003. Ambas normas materializan los preceptos constitucionales, y en particular, en el caso de la Ley Orgánica de Municipalidades, se articulan ciertas pautas específicas respecto del régimen al cual se deben sujetar estas entidades y qué atribuciones tienen en materia tributaria; sobre los que volveremos más adelante y que –adelantamos–, no siempre están alineados con el contenido constitucional.

⁵³ Con anterioridad a la Ley N°27972, el marco normativo de la articulación de las diversas municipalidades se encontraba regulado en la Ley N°23583; la misma que fue derogada expresamente por la vigésimo quinta disposición Complementaria de la Ley Orgánica de Municipalidades actualmente vigente.

- (ii) Municipalidades: División político administrativa o nivel de gobierno. El caso atípico de la municipalidad de centro poblado.

En el imaginario popular e incluso de la lectura de los artículos 189 y 174 de la Constitución antes citados (y otros a continuación), podemos advertir que resulta difícil poder discriminar si cuando se menciona una “municipalidad” se está haciendo referencia en estricto a un nivel o *división político-administrativa del territorio*, o si en su defecto, se busca hacer referencia al *nivel de gobierno* que ejerce potestades sobre dicha división territorial.

Al analizar el alcance jurídico del concepto de “municipalidad”, encontraremos desde nuestro punto de vista, un significativo paralelismo entre éste, y el concepto de “Estado” delineado por Jellinek (2000 : 153-159), con la diferencia esencial que los tres elementos constitutivos de un Estado, se ven acotados en las municipalidades, cuyo territorio o espacio físico, gobierno, y población a su vez se encuentran subsumidos dentro de un territorio nacional, un gobierno nacional y un grupo poblacional mayor; y cuyas atribuciones deben ejercerse en armonía con dicho ordenamiento estatal superior.

Típicamente, entendemos que (i) el territorio de la “municipalidad” corresponderá -según el caso-, al espacio geográfico de una provincia o distrito; mientras que (ii) su gobierno corresponderá al nivel del gobierno local, conformado por un concejo municipal –constituido a su vez por un conjunto de regidores-, y un alcalde (en adición a diversos técnicos que conformarán las gerencias municipales, de ser el caso), y (iii) su población será aquella residente dentro de la circunscripción territorial antes mencionada (a efectos de los tributos que nos interesa analizar, será particularmente importante la población que sea *propietaria* de un predio o *pretenda adquirir* un inmueble ubicado en la citada circunscripción).

Enfatizamos en que la conceptualización anterior es sólo aquella que ‘*típicamente*’ se tiene respecto de la relación entre el “gobierno local” y la “municipalidad”, debido a que en el caso particular del Perú, ambos conceptos

no son siempre coincidentes; sino que por el contrario, en muchos casos, existen municipalidades que siendo tales, no tienen –sin embargo- la calidad de “gobierno local”, con las prerrogativas tributarias que corresponden a éstos.

Ahora bien, ¿por qué venimos sosteniendo que no toda municipalidad es parte del gobierno local? Pues debido a la existencia de las denominadas “municipalidades de centro poblados”⁵⁴. De esta forma, en adición a las municipalidades sujetas al régimen general (esto es, las municipalidades provinciales y las municipalidades distritales), la Constitución, y la Ley Orgánica de Municipalidades⁵⁵ admiten además la existencia de las municipalidades de centro poblado, cuya naturaleza es diferente a las dos primeras, según ello se colige de la lectura del artículo 194 de la misma Norma Fundamental:

Artículo 194°.- Las municipalidades provinciales y distritales son los órganos de gobierno local. Tienen autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia. **Las municipalidades de los centros poblados son creadas conforme a ley.**

La estructura orgánica del gobierno local la conforman el Concejo Municipal como órgano normativo y fiscalizador y la Alcaldía como órgano ejecutivo, con las funciones y atribuciones que les señala la ley.

Los alcaldes y regidores son elegidos por sufragio directo, por un período de cuatro (4) años. Pueden ser reelegidos. Su mandato es revocable e irrenunciable, conforme a ley. (énfasis agregado)

Según puede apreciarse, la Constitución es clara en aplicar una cláusula cerrada al enumerar los órganos del gobierno local: *son* las municipalidades distritales y provinciales; ningún otro. Mientras que respecto del gobierno local, la Norma Fundamental establece que gozan de autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia, respecto de las denominadas municipalidades de centro poblado se acota a continuación, simplemente cómo se crean.

⁵⁴ Dicha figura se encontraba regulada en la antigua Ley Orgánica de Municipalidades (Ley N°23583), bajo la denominación de “municipalidad delegada”.

⁵⁵ En adición al régimen general aplicable a las municipalidades provinciales y distritales existentes en la república, en el artículo 3 de la Ley Orgánica de Municipalidades actualmente se reconocen las municipalidades de centro poblado, y dos regímenes especiales adicionales: el correspondiente a la Municipalidad Metropolitana de Lima (que en suma constituye una municipalidad provincial, pero con prerrogativas especiales por su particular relevancia) y el de las municipalidades fronterizas (aquellas que funcionan en las provincias o los distritos limítrofes con un país vecino y que tienen además como particularidad que participan de la distribución de los recursos del Fondo de Desarrollo de Fronteras, que se crea por ley, la cual establece la forma en que se financia, y que tiene por finalidad prioritaria la implementación de planes de desarrollo sostenido de las fronteras).

A efectos de darle contenido a la escueta referencia constitucional a las municipalidades de centro poblado, el Capítulo I del Título X de la Ley Orgánica de Municipalidades actualmente vigente establece el régimen que regula el régimen jurídico aplicable a dichas entidades. De acuerdo al citado régimen, a diferencia de la creación de las municipalidades provinciales y regionales, cuya gestación y demarcación se lleva a cabo mediante ley del Congreso; las municipalidades de centro poblado son creadas por ordenanza emitida por la municipalidad provincial en cuya circunscripción territorial se inscribirá esta municipalidad delegada. En dicha norma, además, se deberán fijar sus competencias, funciones y recursos.

Sobre el particular, interesa comentar que dicho procedimiento de creación en muchas ocasiones ha desencadenado conflictos de competencia (típicamente entre las municipalidades de centro poblado así creadas, y las municipalidades distritales en las que éstas a su vez se inscriben). Ello, en la medida que cuando la municipalidad provincial crea estas municipalidades delegadas, gestando estas nuevas autoridades que ejercerán determinadas atribuciones respecto de diversos ciudadanos, y respecto de un determinado territorio, no se desprende a sí misma de tales competencias o de facultades, sino que en la generalidad de los casos, el nivel de gobierno que ve reducidas sus competencias, atribuciones y (especialmente) de recursos económicos es la municipalidad distrital en la que a su vez, esta nueva municipalidad se inscribirá.

Nos explicamos: Salvo que la creación de una municipalidad de centro poblado se dé en el 'cercado' o capital de la provincia (donde no existen municipalidades distritales, sino que su gestión se da directamente por la municipalidad provincial); y aun cuando es necesario contar con la opinión favorable de la municipalidad distrital afectada⁵⁶, cada vez que la Municipalidad Provincial crea

⁵⁶ En efecto, a pesar que existen diversos (y serios) conflictos de competencia entre las municipalidades distritales y las de centros poblados, ello en realidad no puede atribuirse a un errado diseño normativo, en tanto la Ley Orgánica de Municipalidades exige la emisión de un pronunciamiento en sentido favorable por parte de la municipalidad distrital en la que el centro poblado procedería a constituirse como requisito para darle paso; tal y como se parecía nuevamente a continuación:

una Municipalidad de Centro Poblado, el resultado práctico que se tiene es que se reducirá el área de competencia de una municipalidad distrital, cuyas atribuciones, potestades y hasta parte de las rentas respecto del espacio geográfico y población “desmembrados” a favor de la municipalidad de centro poblado, pasarán a ser total o parcialmente delegadas a esta nueva entidad.

De acuerdo a la Ley Orgánica de Municipalidades, el procedimiento de creación de una municipalidad de centro poblado implica la emisión de una ordenanza de la municipalidad provincial definiendo lo que en síntesis debieran ser todos los aspectos necesarios para la operatividad de la misma, tales como (i) el espacio territorial respecto del cual dicha entidad será en adelante competente, (ii) su organización, (iii) funciones, (iv) recursos económicos y (v) atribuciones administraciones y sus potestades tributarias; tal y como esto es regulado en el artículo 128 de la Ley Orgánica de Municipalidades que glosamos a continuación.

ARTÍCULO 128.- CREACIÓN DE MUNICIPALIDADES DE CENTROS POBLADOS

Las municipalidades de centros poblados son creadas por ordenanza de la municipalidad provincial, que determina además:

1. La delimitación territorial.
2. El régimen de organización interior.
3. Las funciones que se le delegan.
4. Los recursos que se le asignan.
5. Sus atribuciones administrativas y económico-tributarias

Para la creación de municipalidades de centros poblados se requiere la aprobación mayoritaria de los regidores que integran el concejo provincial correspondiente y la comprobación previa del cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Solicitud de un comité de gestión suscrita por un mínimo de mil habitantes mayores de edad domiciliados en dicho centro poblado y registrados debidamente y acreditar dos delegados.
2. Que el centro poblado no se halle dentro del área urbana del distrito al cual pertenece.
3. Que exista comprobada necesidad de servicios locales en el centro poblado y su eventual sostenimiento.
4. Que exista opinión favorable del concejo municipal distrital, sustentada en informes de las gerencias de planificación y presupuesto, de desarrollo urbano y de asesoría jurídica, o sus equivalentes, de la municipalidad distrital respectiva.
5. Que la ordenanza municipal de creación quede consentida y ejecutoriada.

Es nula la ordenanza de creación que no cumple con los requisitos antes señalados, bajo responsabilidad exclusiva del alcalde provincial.

Por el contrario, desde nuestro planteamiento, el problema de los conflictos de competencia se da, principalmente por la escasa claridad en la asignación de las funciones que son trasladadas a las municipalidades de centros poblados, y aquellas que quedan en cabeza de la municipalidad distrital en la cual se inscriben; aspecto que va profundamente ligado a la distribución de los recursos económicos necesarios para el desarrollo de tales funciones y la escasa institucionalidad de las autoridades locales, cuya falta de visión a largo plazo lleva a buscar deshacer decisiones tomadas por administraciones anteriores.

La siguiente pregunta que el lector podría formularse es qué motiva el particular énfasis que hemos puesto en distinguir los alcances de lo que constituye gobierno local (en que se inscriben las municipalidades provinciales y distritales) de lo que es el régimen aplicable a las municipalidades de centro poblado. La motivación no es otra que la tributaria: las municipalidades de centros poblados no pueden ser acreedores del Impuesto Predial (ni del Impuesto de Alcabala), ni directamente, ni por delegación expresa de la municipalidad provincial; y sobre la base de nuestro análisis, no debieran tampoco tener potestad tributaria para crear tasas, como los arbitrios municipales; puntos que desarrollaremos en extenso en el Título II del presente trabajo.

1.3.2. La racionalización del sistema tributario peruano y su configuración actual

Finalmente, tras haber desarrollado el rol de la descentralización y su importancia como factor estructural de la organización del aparato estatal peruano –y particularmente, de sus potestades en el nivel local, que es de nuestro interés-, lo que nos permite saber ‘quiénes’ (es decir, qué entes) pueden crear y administrar tributos; interesa ahora enfocarnos en ‘qué’ tributos existen y en síntesis, ‘cómo’ funcionan.

De esta manera, corresponde en primer lugar precisar que el 31 de diciembre de 1993 se publicó el Decreto Legislativo N° 771, Ley Marco del sistema Tributario Nacional, vigente desde el 1 de enero de 1994; el mismo que –constitucionalizando la política delineada en el Decreto Ley N° 25988⁵⁷- buscó reestructurar totalmente el sistema tributario nacional, manteniendo sólo aquellos tributos que representaban sólo una recaudación significativa y que cuya recaudación estaba destinada bien (i) al gobierno central o (ii) a los gobiernos locales, o (iii) a contribuir con el sostenimiento de la seguridad social, de dos centros de formación considerados estratégicos (Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción – SENCICO y Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial - SENATI), y de lo que en algún momento fue el Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI.

⁵⁷ El referido Decreto Ley, dado el 7 de diciembre de 1992, y publicado el 24 de diciembre del mismo año aprobó la Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional, y la eliminación del privilegios y sobre costos; que si bien tiene origen pre-constitucional y fue dado en el marco de un gobierno de facto, significó una revolución radical del sistema tributario imperante en el Perú; transformándolo de un sistema eminentemente histórico (y conformado por un conjunto numeroso y asistemático de tributos vinculados (*earmarked taxes*) a un sistema preponderantemente racional, en que el número de tributos y las reglas aplicables a los mismos se simplificaron de forma significativa.

En efecto, el artículo N° 2 del Decreto Legislativo N° 771, según su texto modificado y vigente, dispuso que:

Artículo 2.- El Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:

I. El Código Tributario.

II. Los Tributos siguientes:

1. Para el Gobierno Central;

- a) Impuesto a la Renta;
- b) Impuesto General a las Ventas;
- c) Impuesto Selectivo al Consumo;
- d) Derechos Arancelarios;
- e) Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; y,
- f) El Nuevo Régimen Único Simplificado.

2. Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal; y

3. Para otros fines:

- a) Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;
- b) Contribución al Fondo Nacional de Vivienda -FONAVI;
- c) Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial - SENATI.
- d) Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO).

En consecuencia, quedan derogados todos los demás tributos, cualquiera sea su denominación y destino, diferentes a los expresamente señalados en este artículo.

Los derechos correspondientes a la explotación de recursos naturales, concesiones u otros similares se rigen por las normas legales pertinentes.

Más allá de la imprecisión técnica de considerar parte del sistema tributario al Código Tributario –que es un conjunto sistemático de normas, y no un tributo- y al Nuevo Régimen Único Simplificado –que es un régimen tributario, y nuevamente, no un tributo- en nuestro caso particular interesa destacar que el referido Decreto Legislativo remite la regulación aplicable a los tributos establecidos en favor de los gobiernos locales a un segundo dispositivo: la Ley de Tributación Municipal. En efecto, en lugar de efectuar una enunciación de los tributos cuya existencia se mantendrían –como hace respecto del gobierno central-, en el caso de los gobiernos locales, el legislador remite la integridad de la materia a una segunda norma, lo que da cuenta de la menor relevancia que se le

otorga a la tributación municipal, incluso en el marco de una norma cuyo objeto era precisamente reorganizar el sistema tributario nacional, priorizando sólo aquellos cuyo diseño –en atención de los principios de igualdad vertical y horizontal, certeza, simplicidad, flexibilidad- y niveles de recaudación fueran coherentes con la nueva racionalidad que buscaba introducirse en el régimen tributario del Perú.

Así pues, en el caso de los tributos destinados a los gobiernos locales, no sólo su regulación sino incluso su permanencia en el sistema tributario nacional viene dada por una segunda norma: la Ley de Tributación Municipal, aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 776, cuyo Texto único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF. Dicha norma, establece que los Gobiernos Locales, identificados imprecisamente con las “Municipalidades” –según desarrollamos en el apartado inmediato anterior, y sobre lo que volveremos más adelante en el Título II-, percibirán como ingresos tributarios los siguientes:

Artículo 3.- Las Municipalidades perciben ingresos tributarios por las siguientes fuentes:

- a) Los impuestos municipales creados y regulados por las disposiciones del Título II.
- b) Las contribuciones y tasas que determinen los Concejos Municipales, en el marco de los límites establecidos por el Título III.
- c) Los impuestos nacionales creados en favor de las Municipalidades y recaudados por el Gobierno Central, conforme a las normas establecidas en el Título IV.
- d) Los contemplados en las normas que rigen el Fondo de Compensación Municipal.

En efecto, la Ley de Tributación Municipal desarrolla tanto los impuestos municipales, como las contribuciones y tasas, y los impuestos nacionales creados en favor de las Municipalidades; aunque destinándole a cada una de dichos tributos niveles muy diferentes de detalle y regulación. Así por ejemplo, la Ley de Tributación Municipal destina 13 artículos al desarrollo del Impuesto Predial, mientras que tan sólo 2 a la regulación del Impuesto al Rodaje.

Ahora bien, según veremos al momento de analizar los tópicos relevantes de cada uno de los tributos materia de nuestro interés, incluso en el caso de los tributos más desarrollados como serían el Impuesto Predial; la regulación dada a tales tributos resulta en la práctica, tremendamente insuficiente; existiendo diversas lagunas –por la ausencia de regulación de una serie de supuestos- y antinomias -que se producen por la poca

articulada remisión a normas de carácter técnico (como por ejemplo, el Reglamento Nacional de Tasaciones⁵⁸), lo que da lugar a que en los hechos, la aplicación de tales tributos dé lugar a significativas diferencias de interpretación entre las administraciones tributarias locales y los contribuyentes; incrementando significativamente los costos que acarrea la administración de tales tributos; y violentando varios de los principios del sistema tributario, a los que hicimos referencia anteriormente, como la certeza, la simplicidad y la predictibilidad.

A la fecha, sin embargo, el sistema tributario diseñado en el Decreto Legislativo N° 771, -de tendencia claramente racional- ha tomado nuevamente un cariz más histórico; incorporando nuevos tributos creados para la satisfacción de diversas finalidades, y atendiendo a contextos particulares, como por ejemplo, la incorporación del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) aprobado mediante la Ley N° 28194 publicada el 26 de marzo de 2004 (y cuyo TUO fue aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, publicado el 23 septiembre 2007), el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) creado por Ley N° 28424, publicada el 21 de diciembre de 2004 y particularmente la reciente creación del Impuesto Especial a la Minería aprobado mediante Ley N° 29789 publicada el 28 de setiembre de 2011, dictado en el marco de un contexto en que las empresas dedicadas a las actividades mineras venían obteniendo ‘ingentes rendimientos’ de su actividad extractiva⁵⁹.

El siguiente cuadro de doble entrada resume los principales tributos integrantes del sistema tributario peruano actualmente vigente (agrupados según la entidad titular de la potestad tributaria, y su acreedor tributario; y señalando –en caso difiera del primero- el acreedor financiero), en que se aprecia que aproximadamente a veinte años de la racionalización y “adelgazamiento” producida en el año 1994, la fuerza de las necesidades inmediatas han primado, incrementando significativamente el número de

⁵⁸ El Reglamento Nacional de Tasaciones actualmente vigente fue aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA.

⁵⁹ Dado que el Impuesto Especial a la Minería (IEM) no resultaba de aplicación a las empresas que gozaban de estabilidad tributaria, en la misma oportunidad se creó el el Gravamen Especial a la Minería (GEM), un gravamen de carácter *técnicamente* contractual, que se aplicaba a estas últimas empresas, incrementando también a estas la exacción.

Ambos, más allá de haberse integrado en el sistema tributario, surgieron con miras a gravar la denominada “sobre-ganancia” minera, de forma que el Estado pudiera extraer mayores recursos específicamente de aquellas empresas mineras respecto de las que, debido al “incremento de precios, sumado al aumento de las exportaciones ha generado, por ejemplo, que la tasa de rentabilidad patrimonial (ratio utilidad/patrimonio) anualizada promedio (...) sea considerablemente superior a la alcanzada por empresas no mineras.” (Exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 191/2011-PE, que dio lugar a la Ley N° 29789.

tributos, así como –salvo casos muy específicos- la complejidad de la regulación de los mismos:

Principales tributos integrantes del sistema tributario peruano

TRIBUTOS	Por ACREEDOR FINANCIERO o DESTINATARIO FINANCIERO			
	Gobierno Central	Gobierno Regional	Gobierno Local	Otros
IMPUESTOS				
Titular de poder tributario: Gobierno Central / Acreedor tributario: Gobierno Central				
Impuesto a la Renta (TUO D.S. No. 179-2004-EF)	X	X (Vía Canon)	X (Vía Canon)	
Impuesto General a las Ventas (TUO D.S. No. 055-99-EF)	X			
Impuesto Selectivo al Consumo (TUO D.S. No. 055-99-EF)	X			
Nuevo RUS (D. Legislativo No. 937)	X			
Derechos arancelarios: derechos ad/valorem, sobretasa y derechos específicos (D. Legislativo No. 1053) (Ley N° 27613)	X		2% de lo recaudado, de existir aduana dentro de su jurisdicción	
Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas (Ley No. 27153)	X		X	X
Impuesto para el Desarrollo Turístico (Ley No. 27889 y Ley No. 29796)	X			
Impuesto a las Transacciones Financieras (Ley No. 28194 y Ley No. 29667)	X			
Impuesto Temporal a los Activos Netos (Ley No. 28424)	X			
Impuesto de Promoción Municipal (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			Vía FONCOMUN	
Impuesto al Rodaje (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			Vía FONCOMUN	
Impuesto a las Embarcaciones de Recreo (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			Vía FONCOMUN	
Impuesto Especial a la Minería (Ley No. 29789)	X			
Titular de poder tributario: Gobierno Central / Acreedor tributario: Gobierno Local				
Impuesto Predial (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
Impuesto de Alcabala (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
Impuesto al Patrimonio Vehicular (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
Impuesto a las Apuestas (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
Impuesto a los Juegos (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
CONTRIBUCIONES				
Contribuciones de seguridad social :				
* Al Sistema Nacional de Pensiones (ONP)				ONP

* Al Régimen de Prestaciones de Salud				ESSALUD
* Al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo				ESSALUD
Aporte a Organismos Reguladores y Supervisores (Ley No. 27332) ⁶⁰				OSINERGMIN, OSIPTEL, OSITRAN, SUNASS, OEFA y SBS
Contribución al SENATI				SENATI
Contribución al SENCICO				SENCICO
Contrib. de mejoras (D. Leg. No. 184)				Entidades del Sector Público, que tengan a su cargo la ejecución de obras públicas.
Contribución especial de obras públicas (TUO Ley de Tributación Municipal D.S. No. 156-2004-EF)			X	
Otros (Art. 74 de la Constitución les otorga potestad para crear contribuciones)	X	X	X	
TASAS				
Por prestación de servicios públicos, incluyendo derechos por tramitación de procedimientos administrativos	X	X	X	X

(*) Fuente: Sotelo, en Suárez 2013. Actualizado a 2014⁶¹.

Habiendo presentado el cuadro precedente, en que se agrupan los principales tributos actualmente vigentes en el país, resulta de utilidad efectuar un benchmarking de nuestro sistema tributario para poner en perspectiva el Sistema tributario peruano actualmente vigente, en comparación con la definición y clasificación de los tributos aplicables actualmente en el contexto internacional, en particular por la OECD.

De esta forma, la clasificación de la OECD (1996 : 7-8) hace referencia los siguientes tipos de tributos (*tax*):

⁶⁰ En esta misma línea, se encuentra vigente un aporte al ente normativo del sector eléctrico, la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas, según a regulación contenida en la Ley de Concesiones Eléctricas, Decreto Ley N° 25844, publicada el 19 de noviembre de 1992.

⁶¹ Cabe precisar que en adición a los tributos resumidos por Sotelo en el cuadro que hemos insertado, existen además otros tributos de aplicación más específica, tales como Impuesto Extraordinario para la Promoción y el Desarrollo del Turismo Nacional (IEPDTN), creado Ley N° 27889; el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado (IVAP), creado por Ley N° 28211; entre otros, cuya síntesis de tasas y evolución puede consultarse en la siguiente dirección web: http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/principales_tasas/compendio_tasas_impositivas.xls

OECD CLASSIFICATION OF TAXES

- 1000 *Taxes on income, profits and capital gains*
 - 1100 Taxes on income, profits and capital gains of individuals
 - 1110 On income and profits
 - 1120 On capital gains
 - 1200 Corporate taxes on income, profits and capital gains
 - 1210 On income and profits
 - 1220 On capital gains
 - 1300 Unallocable as between 1100 and 1200
- 2000 *Social security contributions*
 - 2100 Employees
 - 2200 Employers
 - 2300 Self-employed or non-employed
 - 2400 Unallocable as between 2100, 2200 and 2300
- 3000 *Taxes on payroll and workforce*
- 4000 *Taxes on property*
 - 4100 Recurrent taxes on immovable property
 - 4110 Households
 - 4120 Other
 - 4200 Recurrent taxes on net wealth
 - 4210 Individual
 - 4220 Corporate
 - 4300 *Estate, inheritance and gift taxes*
 - 4310 Estate and inheritance taxes
 - 4320 Gift taxes
 - 4400 Taxes on financial and capital transactions
 - 4500 Other non-recurrent taxes on property
 - 4510 On net wealth
 - 4520 Other non-recurrent
 - 4600 Other recurrent taxes on property
- 5000 *Taxes on goods and services*
 - 5100 Taxes on production, sale, transfer, leasing and delivery of goods and rendering of services
 - 5110 General taxes
 - 5111 Value added taxes
 - 5112 Sales taxes
 - 5113 Other general taxes on goods and services
 - 5120 Taxes on specific goods and services
 - 5121 Excises
 - 5122 Profits of fiscal monopolies
 - 5123 Customs and import duties
 - 5124 Taxes on exports
 - 5125 Taxes on investment goods
 - 5126 Taxes on specific services

5127 Other taxes on international trade and transactions
 5128 Other taxes on specific goods and services
 5130 Unallocable as between 5110 and 5120
 5200 Taxes on use of goods or on permission to use goods or
 perform activities
 5210 Recurrent taxes
 5211 Paid by households in respect of motor vehicles
 5212 Paid by others in respect of motor vehicles
 5213 Other recurrent taxes
 5220 Nonrecurrent taxes
 5300 Unallocable as between 5100 and 5200
 6000 *Other taxes*
 6100 Paid solely by business
 6200 Paid by other than business or unidentifiable

Como puede apreciarse –salvo algunos tributos atípicos, como el Impuesto a las Transacciones Financieras, que no grava manifestación de riqueza alguna, sino la operación de acreditación o débito en el sistema financiero en sí mismo⁶²- existen significativos puntos de convergencia entre los tributos existentes en el Perú y los de la citada clasificación.

Un aspecto que llama particularmente la atención y que nos parece pertinente adelantar, pero que posteriormente materia de desarrollo cuando analicemos los arbitrios municipales, radica en la exclusión de la especie tributaria “tasa” en este esquema de clasificación de tributos de la OECD. Si revisamos las diversas clases y cuentas antes detalladas, advertimos que no se hace referencia alguna a la infinidad de tasas como un ingreso tributario de los estados, lo que difiere significativamente de la teoría acogida en el Perú.

Esta omisión no es en forma alguna accidental ni implica que en dichos países no exista el cobro de tasas⁶³, sino que por el contrario, responde a una postura expresa de la OECD sobre la materia, y la definición de tributo (“tax”) que ésta emplea, cuando señala que *“In the OECD classification, the term “taxes” is confined to compulsory, unrequited*

⁶² Véase el apartado referente a las manifestaciones de capacidad contributiva, que dan lugar a la imposición

⁶³ Así por ejemplo, el ayuntamiento de Madrid, en España, contempla el cobro, entre otros, de las siguientes tasas:

- Tasa por prestación del servicio de gestión de Residuos Urbanos (TRU)
- Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local
- Tasa por prestación de Servicios Urbanísticos

payments to general government. Taxes are unrequited in the sense that benefits provided by government to taxpayers are not normally in proportion to their payments” (OECD 1996 : 3). En tal sentido, si el concepto pagado (en este caso, la “tasa”) tiene carácter estrictamente retributivo de la prestación estatal, no será considerada ingreso tributario (*tax revenue*) del Estado para fines de la OECD; a diferencia del sistema tributario peruano, donde la tasa es el tributo vinculado por excelencia, y es fundamentalmente retributivo.

En efecto, para la legislación local, la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva (“o potencial”, agrega el Tribunal Fiscal⁶⁴, manifiestamente en contra de lo dispuesto en las normas glosadas⁶⁵) por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente; excluyendo de dicha definición aquellos pagos que se hacen por servicios de origen contractual por el Estado⁶⁶. Es más, la norma agrega específicamente que el rendimiento de tales tasas no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación; por lo que la característica distintiva de la tasa como tributo de acuerdo a nuestra legislación -frente a por ejemplo, un precio público, que no tiene carácter tributario- estriba en que si bien es vinculado y retributivo, (i) no tiene carácter contractual, y (ii) corresponde a un servicio público.

Por contraposición, la OECD (1996 : 4) tras reconocer que resulta difícil distinguir si ciertos conceptos comúnmente denominados como tasas (“*fees*”) son realmente

⁶⁴ Así por ejemplo, en las Resoluciones N° 473-3-2001 y 1273-4-2002, en que rechazó los argumentos de los contribuyentes en el sentido de la inexistencia de un disfrute efectivo de los servicios por los cuales venían siéndoles cobrados los arbitrios municipales.

⁶⁵ En abierto contraste con el Código Tributario peruano, en el Modelo de Código Tributario de la OEA-BID sí se incluye la potencialidad como parte de la definición de los supuestos en que se puede dar el cobro de una tasa. (Villegas 1999 : §87).

Esta diferencia es puesta de manifiesto, y empleada por Alva (2004) para sostener la inaplicabilidad de dicha potencialidad en el ordenamiento peruano, en la medida que:

“1.- De acuerdo a la Legislación Peruana (Código Tributario y Ley de Tributación Municipal), la Tasa es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

2.- No existen definiciones en la legislación materia del presente estudio que defina tanto a la prestación efectiva como a la prestación potencial (...)”

Tras lo cual agrega, reconociendo una realidad fáctica:

“5.- En la práctica en los Arbitrios de Limpieza Pública, Parques y Jardines Públicos y Serenazgo se prioriza la potencialidad del servicio antes que la prestación efectiva del mismo, pese a que la legislación peruana no incluye el concepto de potencialidad del servicio.”

⁶⁶ En dicho sentido, lo establece expresamente la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario vigente.

recursos tributarios o si son recursos no tributarios (esencialmente, lo que calificaríamos como precios públicos) enfatiza que en la medida que un concepto sea retributivo o contraprestativo, éste no será considerado a sus efectos como un tributo:

Apart from vehicle licence fees, which are universally regarded as taxes, it is not easy to distinguish between those fees and user charges which are to be treated as taxes and those which are not, since, whilst a fee or charge is levied in connection with a specific service or activity, the strength of the link between the fee and the service provided may vary considerably, as may the relation between the amount of levy and the cost of providing the service. Where the recipient of a service pays a fee clearly related to the cost of providing the service, the levy may be regarded as required and under the definition of paragraph 1 would not be considered as a tax. (énfasis agregado).

Como se aprecia, bajo las definiciones de las OECD un tributo no podría ser en forma alguna retributivo de la prestación estatal (indistintamente de su origen –sea compulsorio o contractual- y de su destino –un servicio público o una actividad que bien podría ser desarrollada por privados libremente-); siendo esta una diferencia conceptual de la OECD frente al sistema local.

Resultará de interés en el presente trabajo analizar si es que la definición legislativa de “tasa” que ha acogido el sistema peruano resulta en el fondo la más idónea, o si por el contrario, la definición más restrictiva acogida por la OECD responde de mejor manera a la naturaleza económica de lo que deben perseguir los tributos, para ser medios eficientes para satisfacer las necesidades financieras del Estado cuando se trata de cumplir sus funciones; lo que trataremos de responder al momento de analizar los arbitrios; tras dilucidar también si dada la posibilidad de las autoridades de cobrar tasas por la mera “potencialidad”⁶⁷ de la naturaleza del servicio, termina por sí mismo, desnaturalizando la especie tributaria típicamente empleada para su financiamiento.

1.4. Los tributos municipales en la actualidad y la noción de sistema tributario municipal

Tras revisar los procesos que dieron lugar a la configuración del sistema tributario municipal, nos referiremos brevemente a los artículos de la citada Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776 y cuyo Texto Único Ordenado vigente fue aprobado mediante Decreto

⁶⁷ Sobre la potencialidad y la prestación efectiva en nuestro ordenamiento, por contraposición al Modelo de Código Tributario para América Latina y la legislación comparada puede revisarse Alva Mateucci (2004 : 20-24, y 2009A : I-17 – I19). Asimismo, puede revisarse Rizo Patrón Larrabure y Ochoa Mendoza (2008 : 28-33).

Supremo N° 156-2004-EF que enuncian y desarrollan los tributos integrantes de lo que venimos denominando como “sistema tributario municipal”, aun cuando el mismo no revista en el fondo la sistematicidad necesaria para recibir tal denominación.

En primer lugar, con relación a los impuestos municipales (esto es, aquellos tributos de la especie ‘impuesto’ creados por la Ley de Tributación Municipal, pero administrados directamente por los gobiernos locales)⁶⁸, tenemos los siguientes:

Artículo 6.- Los impuestos municipales son, exclusivamente, los siguientes:

- a) Impuesto Predial.
- b) Impuesto de Alcabala.
- c) Impuesto al Patrimonio Vehicular⁶⁹.
- d) Impuesto a las Apuestas.
- e) Impuesto a los Juegos.
- f) Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos.

En segundo lugar, con relación a la contribución por obras públicas y las tasas, más que una real regulación de contenido de tales tributos, en la Ley de Tributación Municipal encontramos sólo la fijación de ciertos lineamientos –eminentemente procedimentales- respecto de la creación de tales tasas y contribuciones, respecto de las cuales, como vimos anteriormente, es la propia Constitución la que le otorga potestad tributaria a los gobiernos locales para su creación, modificación, supresión y exoneración en su artículo 74°.

- Respecto de las contribuciones, la Ley de Tributación Municipal únicamente destina cuatro artículos a delinear el marco general aplicable a la Contribución Especial de Obras Públicas, que por definición grava los beneficios derivados de la ejecución de obras públicas por la Municipalidad

⁶⁸ La citada norma dispone:

Artículo 5.- Los impuestos municipales son los tributos mencionados por el presente Título en favor de los Gobiernos Locales, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa de la Municipalidad al contribuyente. La recaudación y fiscalización de su cumplimiento corresponde a los Gobiernos Locales.

⁶⁹ Inciso sustituido por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N° 952, publicado el 3 de febrero de 2004.

- Mientras que respecto de las tasas, la Ley de Tributación Municipal, tras definir las⁷⁰, establece un listado enunciativo, precisando cinco tipos de tasas “típicas” y fijando una cláusula abierta, que explicita la posibilidad de dichos órganos del gobierno local a crear otras tasas; bajo ciertos parámetros, como puede apreciarse en el artículo que glosamos a continuación:

Artículo 68.- Las Municipalidades podrán imponer las siguientes tasas:

- Tasas por servicios públicos o arbitrios: son las tasas que se paga por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente.
- Tasas por servicios administrativos o derechos: son las tasas que debe pagar el contribuyente a la Municipalidad por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la Municipalidad.
- Tasas por las licencias de apertura de establecimiento: son las tasas que debe pagar todo contribuyente por única vez para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios⁷¹.
- Tasas por estacionamiento de vehículos: son las tasas que debe pagar todo aquel que estacione su vehículo en zonas comerciales de alta circulación, conforme lo determine la Municipalidad del Distrito correspondiente, con los límites que determine la Municipalidad Provincial respectiva y en el marco de las regulaciones sobre tránsito que dicte la autoridad competente del Gobierno Central.
- Tasa de Transporte Público: son las tasas que debe pagar todo aquel que preste el servicio público de transporte en la jurisdicción de la Municipalidad Provincial, para la gestión del sistema de tránsito urbano⁷².
- Otras tasas: son las tasas que debe pagar todo aquel que realice actividades sujetas a fiscalización o control municipal extraordinario, siempre que medie la autorización prevista en el Artículo 67⁷³.

En tercer lugar, al momento de desarrollar los impuestos nacionales creados en favor de las Municipalidades y recaudados por el Gobierno Central, la regulación de la Ley de Tributación Municipal se limita virtualmente a una enunciación de tres tributos y su remisión a otras normas: (i) el Impuesto de Promoción Municipal, que carece regulación autónoma, sino que actúa simplemente como una simbionte respecto del Impuesto General a las Ventas (IGV), efectivizado como una “sobretasa” del 2% respecto del IGV; (ii) el Impuesto al Rodaje- cuya regulación está recogida a su vez en una norma de carácter reglamentario, el Decreto Supremo Nº 009-92-EF y (iii) el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, que grava la propiedad (o posesión) de embarcaciones de recreo, cuya regulación se asemeja

⁷⁰ Artículo 66.- Las tasas municipales son los tributos creados por los Concejos Municipales cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por la Municipalidad de un servicio público o administrativo, reservado a las Municipalidades de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de índole contractual.

⁷¹ Inciso modificado por el Artículo Único de la Ley Nº 27180, publicada el 5 de octubre de 1999.

⁷² Inciso modificado por el Artículo 1 de la Ley Nº 27616, publicada el 29 de diciembre de 2001.

⁷³ Inciso modificado por el Artículo 1 de la Ley Nº 27616, publicada el 29 de diciembre de 2001.

a la del Impuesto al Patrimonio Vehicular, aunque sin que dicho tributo se agote en un determinado lapso de tiempo (puesto que en el caso del Impuesto al Patrimonio Vehicular, sólo se gravará el valor del vehículo durante los primeros tres años desde su primera inscripción en los Registros Públicos). En cuanto a la participación de las municipalidades en renta de aduanas, éste realmente no constituye un tributo, sino que opera en forma similar al canon⁷⁴.

Finalmente, en cuanto al Fondo de Compensación Municipal (FONCOMUN), en forma similar a la derogada participación de las municipalidades en la renta de aduanas, dicho fondo no constituye un tributo, sino que es un patrimonio formado por los rendimientos de los tres impuestos nacionales creados en favor de las Municipalidades y recaudados por el Gobierno Central a los que nos referimos en el párrafo precedente, y que en buena cuenta, constituye el instrumento por medio del cual dichos rendimientos son distribuidos en favor de *“todas las municipalidades distritales y provinciales del país con criterios de equidad y compensación. El Fondo tiene por finalidad asegurar el funcionamiento de todas las municipalidades”*, según dispone el artículo 87° de la Ley de Tributación Municipal. En efecto, dicho fondo se distribuye atendiendo a lo que la norma denomina como criterios de “equidad”, tales como indicadores de pobreza, demografía y territorio, priorización de los recursos en inversión, etc.; lo que se traduce en el empleo del FONCOMUN como una herramienta para lo que en lenguaje cotidiano suele denominarse ‘acortar brechas’, siendo precisamente dichas nociones de equidad algunas de las que tomaremos en cuenta

El sistema tributario municipal

De ello, partiendo del concepto de sistema tributario antes definido –como un conjunto de tributos existentes en un determinado momento y lugar- para fines del presente trabajo entenderemos como “sistema tributario municipal” al conjunto de tributos existentes en el territorio de la República del Perú en el presente momento; en la medida que (i) tengan como acreedor tributario a los gobiernos locales (provinciales, y distritales) o (ii) sin ser acreedores tributarios, dichas entidades son acreedoras financieras exclusivas de los recursos recaudados por tales tributos por el Gobierno Central en su favor⁷⁵, que les serán posteriormente distribuidos.

⁷⁴ El capítulo referido a la Participación en Renta de Aduanas fue derogado por la Ley N° 27613, publicada el 29 de diciembre de 2001. Pasando su regulación de esta forma, de la Ley de tributación Municipal, a una disposición especial.

⁷⁵ Ello, en tanto en el caso peruano (y especialmente de los tributos destinados a los gobiernos locales), las condiciones de acreedor tributario y de acreedor (o destinatario) financiero se ven en diversos casos desdobladas; existiendo tributos que sin ser en forma alguna administrados por dichas municipalidades tienen como destino exclusivo tales entidades.

Tal definición no incluye el sistema tributario municipal a aquellos recursos tributarios a los que tienen derecho las municipalidades en atención a distribuciones de tributos correspondientes al gobierno central, tales como el Impuesto a la Renta (respecto del cual participan a través del dispositivo denominado canon) o los derechos aduaneros (respecto de los cuales, tienen derecho a participar en un 2%, cuando existe aduana en su área de competencia).

Con esta breve síntesis de los alcances de los tributos que componen el sistema tributario municipal que hemos definido como objeto de estudio, cerramos el presente capítulo, y damos paso al desarrollo de los conceptos más relevantes del Análisis Económico del Derecho a los que acudiremos al momento de efectuar el estudio de nuestros casos particulares.



CAPÍTULO 2: EL ENFOQUE ECONÓMICO

*Cuando dos hombres desean la misma cosa que
no pueden gozar juntos se convierten en
enemigos.*

Thomas Hobbes

Tras haber concluido el primer capítulo de este título -dedicado a examinar nociones jurídicas-, procederemos a dedicarle un espacio a desarrollar algunas nociones básicas del derecho y economía (inicialmente como una visión panorámica, para posteriormente, descender de manera más específica a las interacciones posibles entre el derecho y economía y la tributación). Para ello, empezaremos con una breve historia que propone Polinsky (1989 : 13) respecto de la economía (especialmente en su visión clásica) y los economistas, cuando de forma irónica se juzga a través del espejo de otras disciplinas al arquetipo de lo que suele entenderse como la metodología que suelen tener éstos:

“Cuando los no economistas quieren burlarse de los economistas (o cuando los economistas quieren burlarse unos de otros) suelen hacer el siguiente relato:

Un naufragio deja en una isla desierta a un físico, un químico y un economista sin alimentos. Al cabo de unos días, las olas arrojan a la playa una lata de habichuelas. El físico propone el siguiente método para abrirla:

He calculado que la velocidad final de un objeto de medio kilo (el peso de la lata) arrojado desde una altura de siete metros es de tantos metros por segundo. Si ponemos una piedra debajo de la lata, el choque simplemente producirá la rotura de la tapa, sin que las habichuelas se derramen.

Pero el químico objeta:

Eso es arriesgado, porque no podemos estar seguros de arrojarla a la altura correcta. Se me ha ocurrido una idea mejor. Encendamos fuego y calentemos la lata sobre las brasas durante un minuto y 37 segundos. Según mis cálculos, esto sería suficiente para que la lata saltase. Este método es menos arriesgado, porque siempre podemos retirar la lata del fuego si empieza a abrirse antes.

La consideración del economista es:

Ambos métodos pueden resultar efectivos, pero son demasiado complicados. Mi propuesta es mucho más simple: supongamos que tenemos un abrelatas.” (Polinsky 1989 : 13)

Aun cuando las diversas premisas, suposiciones y condiciones sobre las que se apoya la economía clásica y neoclásica parecieran tan irreales como el suponer que se tiene un abrelatas en una isla desierta, la tarea clave al momento de analizar un problema desde la perspectiva económica es saber qué factores es posible simplificar, y cuáles deberán ser tomados necesariamente en consideración. Siguiendo nuevamente lo señalado por Polinsky:

El arte de la economía consiste en elegir hipótesis que simplifiquen un problema lo suficiente como para que puedan entenderse mejor determinadas características del mismo, sin que por ello, inevitablemente esas características sean características no importantes. Lo que hace que tenga gracia la narración del abrelatas es precisamente que se piensa a menudo que los economistas eliminan los aspectos más importantes de un problema mediante sus hipótesis. (Polinsky 1989 : 16)

Dicho ello, es menester reconocer que el ejercicio de realizar intersecciones entre el derecho y la economía tiene a estas alturas de la historia, poco de innovador. Diversos economistas interesados en el derecho, y diversos abogados con pasiones económicas han venido explorando cómo la economía puede ofrecer herramientas clave para entender mejor el sentido de las normas, cuestionar estructuras 'dadas' y sostener argumentos para plantear rediseños al sistema jurídico; siempre bajo la óptica de la generación de adecuados incentivos con miras a promover la eficiencia.

En nuestro entorno, los casos más prolíficos de los aportes del análisis económico del derecho se verifica en ramas como el derecho civil (en el que las herramientas de la economía han ayudado, por ejemplo, en el derecho de los contratos, o en la asignación de las titularidades en el marco de los derechos reales; así como la distribución de los incentivos en la regulación de la responsabilidad civil contractual y extracontractual); en el derecho de la competencia (advirtiendo los efectos de las medidas restrictivas de la competencia, las concentraciones, cárteles y abusos de posición de dominio), así como en la regulación económica de las actividades empresariales, como por ejemplo, los sectores de energía, telecomunicaciones, infraestructura, entre otros.

Ahora bien, una intersección que no ha sido aún demasiado explorada en nuestro ordenamiento es la del análisis económico aplicado al derecho tributario. En efecto, a diferencia de los diversos artículos, tratados y materias aplicando esta disciplina al derecho privado y otras ramas del derecho público - regulación-, encontramos más bien un desarrollo relativamente escaso del derecho tributario bajo las herramientas del análisis económico⁷⁶. Este escaso desarrollo se debe, en parte, a la aparente

⁷⁶ Una herramienta fundamental para este apartado es el libro introductorio de Cristiano Carvalho, 'Análisis Económico de Derecho Tributario' (2011), en que el autor brasileño presenta un panorama general pero sumamente interesante respecto de la relevancia y aportes que podría brindar el análisis económico en la rama del derecho tributario, más aún si somos capaces de dar un paso atrás y repensar la tradicional dicotomía entre eficiencia y equidad, según la cual se busca la eficiencia en la generación de riqueza, pero se acude a la equidad al momento de extraerla a través del derecho tributario.

dicotomía e incompatibilidad existente entre los postulados de eficiencia y de equidad; que son clásicamente concebidos como principios orientadores del análisis económico de las instituciones jurídicas y del derecho tributario, respectivamente.

Sin embargo, y tal y como desarrollamos en el capítulo precedente, somos de la opinión que la búsqueda de eficiencia no implica por sí misma la generación de inequidad, pero sí –en sentido inverso- la gran mayoría de medidas de discriminación positiva que procuran conseguir equidad ciegamente pueden resultar ineficientes y afectar perniciosamente la economía, en tanto suelen constituir mensajes o incentivos perversos que en última instancia, producen resultados económicos sub-óptimos. Lo expuesto nos lleva a incidir sobre una de las ideas clave que pretendemos someter a evaluación: A pesar de lo típicamente aceptado, el derecho tributario no tiene por misión inherente reducir la inequidad, sino simplemente proveer recursos al Estado para desempeñar sus funciones básicas. Un adecuado diseño del sistema tributario deberá perseguir la distribución eficiente de la carga tributaria entre los contribuyentes, optimizando la recaudación, pero sin desincentivar a los individuos hacia la generación de riqueza individual; siendo que la función redistributiva deberá observarse en la generación universal de bienes públicos y eliminación de las barreras en el acceso a los mismos.

Habiendo presentado dicha idea, en el presente capítulo (i) revisaremos la importancia y utilidad de las herramientas económicas, particularmente en el marco del análisis económico del derecho tributario, (ii) repasaremos las premisas básicas de su construcción teórica (que adelantamos, se basa en la doctrina neoclásica, por contraposición a los postulados keynesianos y neokeynesianos), (iii) exploraremos el análisis económico desde la óptica de la escuela de la elección pública, y en qué medida, la propia conducta individual de los funcionarios públicos ha venido propiciando el crecimiento del aparato estatal, incrementando la carga tributaria soportada por los contribuyentes, y en cierta manera -a modo de círculo vicioso- encontrando en las funciones redistributivas atribuidas al derecho tributario, una nueva justificante del incremento del tamaño y costo del aparato estatal, (iv) someteremos a escrutinio el argumento utilidad marginal decreciente como sustento de la lógica económica y ‘equidad’ de la exacción progresiva, atendiendo a una de las más recientes (y encomiadas) publicaciones que abogan en favor de tal progresividad; (v) repasaremos nuevamente las nociones de equidad y eficiencia, esta vez desde la perspectiva económica y sobre la base de lo anteriormente mencionado, finalmente, (vi) delinearemos el debate entre si es realmente cierto que la falta de un

sistema tributario redistributivo llevará a la generación de un Efecto Mateo⁷⁷, o si por el contrario, la progresividad y redistribución podría hacernos caer en la paradoja de Robin Hood.

La suma del marco conceptual tributario, y los cuestionamientos que formularemos en este apartado sobre nociones económicas, nos servirá de insumo para analizar, los problemas que tiene el sistema tributario municipal a pequeña escala, como muestra de los problemas estructurales existentes en el sistema tributario peruano.

2.1. Utilidad y relevancia del enfoque económico en el derecho: El poder explicativo

Siguiendo el planteamiento efectuado por Becker (1976 : 11) entendemos que el campo de acción de la economía no se restringe “a la asignación de bienes materiales para la satisfacción de necesidades materiales”, ni tampoco al “sector de mercado” –por ser ambas excesivamente restrictivas-, sino en general a la asignación de recursos escasos susceptibles de usos alternativos; siendo lo más relevante no su “objeto”, sino el enfoque que para tales efectos emplea: el enfoque económico.

Al respecto, el enfoque económico ofrece herramientas para analizar cómo se asignan los recursos, proceso que puede llevarse a cabo por medio de diversos medios, pero que tiene como premisas subyacentes desde la perspectiva del profesor Becker: (i) el comportamiento maximizador, (ii) un equilibrio de mercado y (iii) la existencia de preferencias estables (1976 : 12). La concurrencia de dichos 3 elementos permite hacer predicciones y análisis respecto de las conductas de los diversos individuos, evaluando tanto los comportamientos inducidos por precios monetarios (aquellos cuya medición puede hacerse en términos directos de dinero), como aquellos inducidos por precios sombra (aquellos cuya medición se da a partir del costo oportunidad de producir o consumir un bien o servicio⁷⁸). Como concluye Becker la concurrencia de tales premisas permite entender el comportamiento humano de forma coherente, no como cédulas o compartimentos que varían en

⁷⁷ El Efecto Mateo se basa en la parábola de los talentos, y sostiene que el rico se hará más rico, y el pobre, más pobre aún.

⁷⁸ Hilvanando estas nociones con lo adelantado en el apartado precedente en que nos dedicamos a analizar en qué medida la progresividad es ‘miope’, podemos advertir que por las limitaciones operativas de todo sistema tributario, resultaría virtualmente imposible medir y cuantificar la totalidad de la riqueza de un individuo, comprendiendo tanto aquella riqueza producida o medida en unidades monetarias, como aquella medida necesariamente a través de su precio sombra.

Esta realidad lleva a que sea falaz sostener que una persona que tiene mayor cantidad de patrimonio, de rentas o que realice mayor cantidad de consumo; que perciba mayores servicios del estado o que obtenga beneficios diferenciales de las obras o gastos incurridos por el Estado sea realmente una persona “más rica”, y que por ende, exista una mayor justicia en incrementar la presión tributaria sobre la misma.

En buena cuenta, que un individuo sea más “adinerado”, no implicará desde nuestra óptica, ser más “rico”, ni por ende, que ello por sí mismo legitime una mayor exacción de sus recursos dinerarios; en contraposición a otros contribuyentes.

función a los intereses del investigador, sino máximas de la naturaleza misma del ser humano que permiten predecir de forma lógica el curso de la conducta que determinados factores o problemas desencadenaran frente a los individuos. En sus propias palabras:

El núcleo de mi argumento es que el comportamiento humano no está *compartimentalizado*, basándose a veces sobre la maximización y otras veces no, motivado a veces por preferencias estables y otras veces por preferencias volátiles, siendo a veces el resultado de una acumulación óptima de información, y no siéndolo otras. Creo más bien que todo el comportamiento humano puede considerarse como realizado por participantes que maximizan su utilidad a partir de un conjunto estable de preferencias y que acumulan una cantidad óptima de información y de otros factores en una variedad de mercados. (Becker 1976 : 18)

Debemos tomar en consideración sin embargo, que con dichas afirmaciones el profesor Becker no pretende negar la posibilidad de errores en la valorización que puedan llevar, por ejemplo, a un resultado que finalmente represente una menor utilidad del individuo, ni mucho menos aún que las cantidades de información recopiladas o las preferencias entre los individuos sean iguales ni transitivas entre sí; sino simplemente, proponer como premisa metodológica que el ser humano actuará buscando maximizar sus beneficios (entendiendo ello en el sentido que hará lo que le resulte más satisfactorio o provechoso atendiendo a las diversas necesidades que pueden verse satisfechas), invirtiendo la cantidad óptima de tiempo en recopilar información, buscando siempre estar en una mejor posición que la inicial; indistintamente que ello sea percibido conscientemente o no.

Esta necesidad metodológica es clave para dimensionar el poder explicativo de las herramientas de la economía. De no entenderse que el hombre busca maximizar su beneficio, evaluando los costos que ello implica (costo de oportunidad, costos de recopilación de información) y la orientación de sus conductas de preferencias estables, el análisis económico del comportamiento humano y del derecho no sería otra cosa que un conjunto de justificaciones a hechos fácticos basados en errores de valorización, falta de información y especialmente, en cambios antojadizos en las preferencias que permitirán explicar cualquier comportamiento que divergiera del resultado proyectado o esperado.

Es este precisamente el valor agregado que aporta la economía a disciplinas como el derecho: a partir de sus herramientas y modelos (construidos sobre la base de una adecuada simplificación de los problemas que se le presentan -) es posible ofrecer explicaciones virtualmente universales respecto de las motivaciones de los individuos para actuar de una u otra manera, y sobre la base

de ello, diseñar de la mejor manera los incentivos y políticas que permitan una adecuada convivencia social.

2.2. Premisas, limitaciones y conceptos esenciales.

Profundizando en lo señalado por Becker y siguiendo lo planteado por Torres López (1987 : 30 - 37), nos adentraremos en definir algunos conceptos operativos esenciales respecto de los que haremos un posterior uso al momento de analizar el caso de los tributos municipales peruanos materia de estudio.

2.2.1. Primero yo, luego, yo. Individualismo metodológico y otras premisas del modelo neoclásico.

Dadas las premisas neo-clásicas que guían el análisis económico del derecho, en primer lugar debemos hacer mención a que sus postulados e hipótesis se construyen en función a los razonamientos y comportamientos del individuo, unitariamente considerado; y no sobre la base de una ficcional lógica colectiva o social.

Es decir, para el análisis que realizaremos, conceptos como la “sociedad” o el “Estado” no son materia de estudio, sino meras ficciones cuyas implicancias serán consideradas en tanto derivaciones de la suma de actores individualmente considerados. En suma, el bienestar social se construye a partir de la suma del bienestar de los individuos que conforman el citado grupo, y las acciones del gobierno serán en realidad, consecuencia de las acciones de los diversos individuos que conforman el aparato burocrático (Torres López 1987 : 30).

De ello, se derivan dos consecuencias: (i) que “los individuos son capaces de juzgar su propio bienestar,” y (ii) que sus valoraciones, juicios en última instancia, decisiones, “no dependen del bienestar o de la situación de los demás individuos [con los que se relacionan]” (Torres López 1987 : 30).

El primero de los corolarios implica asumir que los individuos que interactúan tienen la capacidad de juzgar y perseguir el bienestar del propio individuo, lo que se relaciona con la condición maximizadora del beneficio o la utilidad; lo que a su vez deriva de una

racionalidad, la misma que trae consigo la consecuencia de la consistencia de las diversas decisiones que se toman. El segundo de los corolarios, por su parte, lleva a excluir el “altruismo” como una motivación de su actuar económico, evaluándose en todo caso, los actos aparentemente de altruista a partir de la premisa de qué beneficio irroga para el individuo llevar a cabo dicha conducta altruista.

Regresando a la primera idea, el modelo neoclásico parte de la premisa que los individuos buscan su propio bienestar: si desarrollan una consulta, es para pasar a un mejor punto en la curva de bienestar, y no hacia un punto inferior⁷⁹. En la misma línea, de la premisa básica de la racionalidad se derivan a su vez, los siguientes corolarios a decir de Hishleifer (citado por Torres López 1987 : 31):

- *Todos los bienes son sustituibles, de manera que siempre habrá una combinación de intercambio entre dos bienes que proporcione idéntica satisfacción, es decir que en tal proporción sean igualmente preferidos.*
- *El individuo siempre llevará a cabo una conducta maximizadora. Preferirá siempre, como suele decirse, lo más a lo menos y tratará en cualquier situación de maximizar su beneficio o utilidad o minimizar costes. Lo que significa que ante expectativas de cambio en los costes o beneficios de acciones actuará de forma predecible.*
- *No solo el individuo tratará de que los beneficios superen a los costes, sino que para que aquellos resulten adecuados a su conducta maximizadora, su nivel de actividad o el límite hasta donde llevará a cabo sus acciones vendrá determinado por la igualdad entre su beneficio y su coste marginal. (énfasis agregado)*

Ahora bien, inclusive cuando dichas consecuencias resulten casi auto-explicativas, resulta pertinente desarrollar algunos comentarios vinculados a la ‘sustituibilidad’ de los bienes y una premisa necesaria a efectos de entender en qué sentido la conducta maximizadora tiene a su vez dos aristas a considerar: por un lado, la existencia de preferencias estables sobre las cuales el individuo realiza sus valoraciones y en segundo lugar, que como consecuencia de dicha estabilidad y búsqueda de maximización permite realizar predicciones respecto del comportamiento que tendrán dichos individuos frente a una situación 8º cambio de situación) determinada.

De esta forma, es importante entender que si bien puede resultar poco poético afirmar que *todos los bienes son sustituibles*, dado que ello implicaría -en extremo-, reconocer

⁷⁹ Ello, no enerva, sin embargo la toma eventual de decisiones aparentemente erráticas, las mismas que pueden deberse, por ejemplo, a un error en la valorización por una deficiencia en la información; a pesar de lo cual, fueron tomadas igualmente bajo un principio de racionalidad, solamente que bajo información errada o insuficiente.

que bienes como la vida, la salud, la integridad personal y otros a los que calificamos como “invaluables”; en el fondo, también tienen alguna equivalencia que implica que es posible “intercambiar” dimensiones de estos bienes por otros.

Así por ejemplo, no falta cierta razón a quienes afirman que en alguna medida, toda muerte es un suicidio. El motivo: cada día tomamos decisiones de forma consciente que de una u otra forma determinan la longevidad que se espera tener. Supongamos que una persona que come balanceadamente –o más aún, que es vegetariano-, se ejercita regularmente y no consume alcohol ni fuma, tiene una expectativa de vida de 90 años; cada vez que una persona decide por ejemplo, comer un buen filete, toma un vaso de whiskey o enciende un cigarrillo, está de forma consciente desarrollando una conducta que puede acortar su expectativa de vida; y lo hace a pesar de ello (lo que es especialmente claro en el caso de los cigarrillos, cuya regulación publicitaria les exige explicitar bajo condiciones significativamente rigurosas los riesgos a la salud que trae consigo el consumo de nicotina). Básicamente, este individuo está intercambiando parte de su expectativa de vida por otro bien que le reporta más utilidad.

Situaciones como la descrita se dan de forma casi inadvertida, y no requiere de dilemas excepcionales como llevar a cabo una *elección de Sophie*⁸⁰. En efecto, cada vez que un individuo toma una decisión entre dos o más alternativas que se le presenta, está realizando un intercambio entre dos bienes (o posibilidades)⁸¹, y en atención a su naturaleza maximizadora, el intercambio le resultará positivo. Es aquí donde resulta de utilidad introducir el concepto de “coste de oportunidad”, que es definido por LeRoy

⁸⁰ La “Elección de Sophie” es una novela de William Styron cuya trama se centra en la ominosa necesidad de Sophie de escoger entre sus dos hijos en la Alemania nazi. Sobre la base de la novela, se acuñó la expresión “*hacer una elección de Sophie*”, que implica verse en una situación en que uno es forzado a tomar una decisión entre dos personas, posesiones o en general bienes preciados, elección en la cual al mantener uno, llevará a la pérdida o destrucción del otro para siempre.

⁸¹ Sobre este punto es importante anotar el concepto de “curva de indiferencia”, que constituye la función según la cual, el beneficio que reporta la combinación de dos bienes genera al menos, la misma utilidad (un mismo nivel de bienestar) al individuo. De esta forma, en tanto se identifiquen combinaciones de bienes que ubiquen al individuo en diversos puntos de dicha “curva”, a éste le resultará “indiferente” cuál combinación le sea ofrecida.

Por ejemplo, dado un individuo que valora cada ficha verde como equivalente a dos rojas; una curva de indiferencia “recta” permitirá concluir que por ejemplo, le dará igual tener una ficha roja más una verde que tres fichas rojas.

La construcción de las curvas de indiferencia presupone:

- Las preferencias son completas: Es posible comparar dos combinaciones cualesquiera. Dado un par de combinaciones o cestas, el individuo prefiere una o la otra (si no están en la curva) o es indiferente entre ambas (si están en la curva de indiferencia).
- Las preferencias son reflexivas: Cualquier cesta es al menos tan buena como ella.
- Las preferencias son transitivas: Si tenemos tres combinaciones A, B y C, y el consumidor prefiere A a B, y B a C, entonces prefiere A a C.

(1980 : 231) como “*el valor de un recurso en su mejor uso alternativo*” –es decir, qué es lo mejor a lo que habría podido dedicar un individuo dicho recurso, si no hubiera escogido la alternativa que decidió tomar- y ello permite entender que en principio, cada vez que toma una decisión respecto del destino de un recurso, éste será mejor a lo que el individuo valora como su otro mejor uso alternativo.

Ahora bien, estas conclusiones se tejen sobre la base de una premisa absolutamente indispensable: las preferencias de un individuo dada una situación deben ser estables; lo que es a su vez, una consecuencia del principio de racionalidad. Si las preferencias no son estables resultaría imposible entender cómo ha actuado el individuo, ni predecir cómo actuará, en la medida que cualquier comportamiento anómalo podría ser explicado sobre la base de un mero cambio en la preferencias. Cabe precisar sin embargo que la afirmación que desarrollamos en este párrafo no propugna una universalidad en las preferencias de los individuos (por ejemplo, no significa que a todos los individuos les guste más la soda que el agua, y por ello, siempre la soda será un bien superior para todos los individuos) ni tampoco una negación de que tales preferencias puedan cambiar (es más, los hechos demuestran que lo hacen), sino la negación de que sea la variación ad-hoc de tales preferencias lo que lleve a que se obtengan resultados diferentes en cada caso.

2.2.2. La importancia del mercado, y su poder como herramienta para la asignación de recursos.

Los corolarios del individualismo metodológico a los que nos hemos referido en apartados anteriores, exigen además la existencia de un mercado. Si no existe un mercado ni una posibilidad de elegir entre alternativas y realizar intercambios, el modelo de análisis que proponemos emplear carecerá de su medio de subsistencia.

Como vimos, el individuo es racional por lo que realiza valorizaciones de costo-beneficio en función a sus preferencias, buscando pasar de una situación que le genera una menor utilidad a una situación de mayor utilidad, para lo cual deberá poder en la mayoría de casos, hacer uso de algún mecanismo de intercambio.

Resulta más que evidente que el mercado no puede de ninguna forma confundirse con un espacio físico, ni siquiera uno electrónico; sino que podemos entender por mercado al contexto, espacio (no necesariamente físico) o ambiente en el cual se dan un conjunto de transacciones o acuerdos de intercambio de los diversos bienes y servicios pasibles de ser transables; entendido también como el punto de encuentro de la oferta y la demanda, de los productores y los compradores.

Una idea importante es que los mercados surgen muchas veces de forma espontánea sin necesidad que el Estado los organice ni mucho menos que los regule; sino que por el contrario, podríamos incluso reconocer la existencia de mercados surgidos a pesar del Estado; como por ejemplo aquellos en los que se transan bienes cuyo intercambio resulta ilegal en la mayoría de los ordenamientos por motivos morales, éticos o incluso, tradicionales. Tal es por ejemplo, el caso de los mercados de drogas, tejidos humanos, etc.; cuyo funcionamiento es prohibido normativamente y a pesar de lo cual la fuerza del intercambio resulta finalmente predominante.

Como indicamos además, la *'sustituibilidad'* de los bienes determina que habrá una combinación de intercambio entre dos bienes que proporcione idéntica satisfacción a los individuos, de forma que consecuentemente valorizadas, se darán las condiciones idóneas para que se puedan transferir a quienes más los valoren; valorización que es de carácter subjetivo y que difiere de la noción de "precio" y mucho más aún, de la del "dinero" (y sus equivalentes).

En efecto, una idea central que hemos ya venido adelantando es que no todos los bienes se miden cotidianamente en dinero o en sus equivalentes. En efecto, venimos sosteniendo que todos los bienes son sustituibles, pero no toda la *riqueza* entendida como satisfacción de necesidad o utilidad se mide corrientemente en dicha unidad (dinero o sus sucedáneos), y esto, en gran medida determina que la tributación que sólo mide la obtención, la acumulación y disposición de estas manifestaciones *'monetizables'* (como la propiedad inmobiliaria o mobiliaria); excluye del universo de lo gravable una parte significativa de los bienes o la riqueza de la que gozan los individuos; y respecto de la que muchas veces, los individuos que han acumulado menor cantidad de riqueza *'dineraria'* –por darle un nombre- pueden gozar en mayor medida, como pueden ser el tiempo de ocio o el disfrute de la familia, dado que estos individuos racionalmente han

determinado en función a sus preferencias, que les genera mayor valor por ejemplo, descansar, en lugar que trabajar para obtener una mayor remuneración.

Nuestro marco conceptual como se advierte, parte de una noción subjetiva del valor⁸², lo que en nada enerva que para efectuar dichas valorizaciones, los individuos –y en general, el mercado- utilicen un sistema de *precios*; dado que son éstos los mejores mecanismos por medio de los cuales se genera información en el mercado con miras a guiar las decisiones de intercambio que se toman al interior del mismo. Así, en función a la posición que tenga el individuo con relación al bien, podemos entender que habría un precio de oferta, o precio al que el vendedor ofrece el bien; y por otra parte, si fuera el interesado en adquirir el citado bien, lo enfocaría como un precio de demanda, que es el cual un consumidor está dispuesto a pagar. Por último, los precios de mercado o precios observados son los precios a los cuales ocurrieron compraventas reales.

Una premisa clave para una adecuada formación de precios es la existencia de una pluralidad de agentes ofertantes y demandantes; lo que no se da en el caso de los tributos, donde por el poder de sujeción tributaria suele ser monopolio de un Estado⁸³, que determina una distorsión en la formación de los ‘precios’ tributarios, en tanto los otros agentes –los contribuyentes- no tienen alternativa alguna más que someterse a lo que éste unilateralmente decida ‘cobrarles’ a través del sistema tributario.

Tras haber desarrollado las premisas sobre las cuales se construye el análisis económico del derecho y en qué sentido, la existencia de un mercado y gracias a la información que proporcionan los precios en sus diversas expresiones, se puede influir en las decisiones de los individuos, alterando las valorizaciones efectuadas, a continuación exploraremos la noción de lo

⁸² Así, por ejemplo, bajo una visión subjetiva del valor, las figuras civiles como la “lesión” o la “excesiva onerosidad de la prestación” tienen escasa cabida, dado que en realidad, aun cuando el ‘precio normal’ de un bien sea X, si dado el contexto en que se encuentra el individuo, su valoración del mismo bien puede ser significativamente mayor; de forma que por ejemplo, aún si hubiera pagado 5X el ‘precio normal’ dicho intercambio le habría sido en realidad provechoso, puesto que si no, la transacción sencillamente no se hubiera llevado a cabo.

Así, aun cuando en el lenguaje cotidiano dicha clase de compras son ‘abusivas’ o ‘lesivas’, si se analiza desde la perspectiva económica que estamos desarrollando, son perfectamente válidas puesto que el individuo libremente optó pagar el precio que le era solicitado, en tanto su valoración de tener el bien en dicho contexto lo ponía en una mejor posición (le irrogaba mayor utilidad) que conservar el precio que a cambio le era requerido pagar.

⁸³ Lo antes señalado resulta una regla general, dado que en función a los criterios de sujeción existentes, podrían darse tanto supuestos de concurrencia de dos estados respecto de un mismo hecho imponible; y asimismo, debido a la internacionalización de las empresas y operaciones podrían darse además supuestos de deslocalización de rentas, que introducirían alguna forma de ‘competencia tributaria’.

Es particularmente interesante, por ejemplo, que internacionalmente se entienda que los países o territorios de baja o nula imposición sean considerados como sujetos que ejercen una ‘competencia fiscal nociva’, en suma, una forma de “competencia desleal”.

que es un 'incentivo', y qué poder tiene el mismo con relación a la formación de los precios en los mercados.

2.3. El poder de los incentivos.

Como vimos, la conducta social está determinada por los precios directos y precios sombra que todas y cada una de las decisiones que los individuos toma. Ahora bien, aun cuando la valoración respecto de los precios es completamente subjetiva de forma, que no es posible trasladarla de un individuo a otro; lo cierto es que existen elementos que pueden influir en la valoración que efectúan los individuos; y ello, en términos generales son los incentivos.

De esta forma, tras haber analizado lo que entendemos por precios; otro aspecto a considerar es la existencia (e introducción) de incentivos como elementos capaces de generar cambios en las conductas de los individuos. En términos de Levitt y Dubner un incentivo es *“sencillamente, un medio de exhortar a alguien a hacer más algo bueno, y menos algo malo”* (2006 : 30) (énfasis del original). A esta definición, nosotros precisaríamos, que es ese “algo bueno” y “algo malo”, es calificado como tal por parte de quien introduce el incentivo, en función a los parámetros que tengan por ejemplo, los padres, la comunidad, o a efectos de nuestro estudio, el Estado a través de su legislación (y a veces, a través de la actuación de su administración) respecto de tales conductas.

En efecto, como prosiguen Levitt y Dubner: “Pero la mayoría de incentivos no surgen de forma naturales. Alguien –un economista, un político o un padre- tiene que inventarlos.” (2006 : 30). Y es por ello que resulta clave identificar qué incentivos deben introducirse y qué conductas son aquellas que deben promoverse o desalentarse; y este es uno de los múltiples puntos de conexión entre el derecho y la economía: la economía estudia los incentivos, y las normas jurídicas son en muchas ocasiones las encargadas de ponerlas en marcha (con mayor o menor éxito). Así, encaminándonos por la línea discursiva de los autores antes citados:

La economía parte de la base del estudio de los incentivos: cómo obtienen las personas lo que desean o necesitan, especialmente cuando otros desean o necesitan lo mismo. A los economistas les encanta los incentivos. Les encanta idearlos e introducirlos, estudiarlos y retocarlos. El economista típico cree que el mundo aún no ha inventado un problema que él no sea capaz de resolver si se le da carta blanca para idear el plan de incentivos apropiados. Su solución quizá no siempre resulta agradable –puede implicar coacción o sanciones desorbitadas o la violación de los derechos civiles-, pero no cabe duda que el problema original estará solucionado. Un incentivo es una bala, una palanca, una llave: con frecuencia se trata de un objeto minúsculo con un poder sorprendente para cambiar una situación. (Levitt y Dubner 2006 : 30)

A nuestros efectos, interesa puntualizar que las normas tributarias crean incentivos que afectan la conducta de los intervinientes en el fenómeno tributario, a veces de manera consciente y expresa; y en otras de forma más bien inadvertida. Lo llamativo es que los incentivos que surgen de las normas tributarias (nuevamente regresando a la visión bilateral de los problemas que propuso Coase) no afectan sólo la conducta de los contribuyentes (quienes, por ejemplo, por la existencia de multas o intereses se verán más compelidos a cumplir con el pago de sus tributos o la presentación de las declaraciones juradas correspondientes), sino que por el contrario, afectan también y en un nivel tremendamente alto el actuar de las autoridades encargadas de las tareas de recaudación, control y fiscalización de las obligaciones y deberes tributarios, quienes vienen aplicando abusivamente diversas normas tributarias, para simplemente llevar a cabo de forma deficiente sus propias labores.

Estos incentivos que desencadenan en los hechos efectos contrarios a los buscados al momento de implementarlos son los que se denominan “incentivos perversos” e implican no sólo que no se logre una aumento en la conducta deseada o una reducción de la conducta no deseada; sino el efecto opuesto: el receptor del individuo ‘lee’ en el incentivo implementado un cambio en el precio que tiene su conducta.

Ello, por ejemplo se puede apreciar también en el caso de las campañas de amnistías que eliminan los intereses, recargos y multas, conducta que si bien se originan bajo la lógica de incentivar el cumplimiento tributario por parte de aquellos contribuyentes que no pudieron satisfacer sus obligaciones tributarias oportunamente; en los hechos da lugar a no sólo uno, sino dos efectos perniciosos directos y claramente identificables:

- (i) en primer lugar, resulta implícitamente una sanción a los contribuyentes puntuales, quienes dado un panorama inicial en que la no declaración o no pago de los tributos se sanciona con multas e intereses, realiza el análisis correspondiente, y resuelve, por ejemplo, suspender otros potenciales gastos priorizando el pago de sus tributos; de forma que en aplicación de la amnistía, hubiera estado mejor si hubiera optado por omitir la declaración y pago (por ejemplo, hubiera podido destinar el importe que utilizó para pagar tributos para realizar alguna inversión rentable, comprarse algún bien o inclusive, irse de viaje) en la media que tras varios meses en que ha disfrutado de dicho dinero, tiene ahora que pagar sólo el mismo importe que pago hace varios meses (el mensaje

para el contribuyente cumplido: no es económicamente eficiente cumplir con tus obligaciones), y

- (ii) en segundo lugar, generará una actitud oportunista en la generalidad de los contribuyentes, que reducirá el “precio” del incumplimiento tributario, que será sólo el importe de los intereses y multas, multiplicados por la (significada) probabilidad que se expida una ordenanza llevándolos a no cumplir oportunamente con sus obligaciones en la expectativa de que se otorgue una nueva amnistía; la misma que a su vez, será probable que se dé nuevamente, ante el bajo índice de cumplimiento que verificarán las municipalidades.

Estos incentivos perversos generan un efecto contraproducente al sistema económico, dado que desalientan las conductas eficientes y más bien, promueven conductas oportunistas, que lejos de generar valor, lo consumen.

Regresando al concepto de incentivo, debemos tomar en consideración que estos pueden tener diversas naturalezas; económicos, sociales y morales; y muchas veces un mismo plan de incentivos incluirá los tres tipos (Levitt y Dubner 2006 : 31), lo que sin embargo, no asegura siquiera que estas tres dimensiones sean coherentes, ni que generen el efecto correcto, tomando en consideración que rara vez las decisiones económicas inciden en un solo individuo, sino que típicamente, el problema es bilateral, como explicaremos en el numeral a continuación.

2.4. ¿Quién paga los platos rotos?: El problema del costo social.

Hasta ahora, hemos venido desarrollando las ideas correspondientes a algunos de los conceptos fundamentales del Análisis Económico del Derecho, así como sus premisas operativas; pero una de las ideas clave que tenemos que tener presente es que el mercado perfecto no existe en la realidad, sino que existen fallas, costos y demás ‘atrocidades’ que impiden que los recursos se asignen exclusivamente mediante la utilización del mercado, siempre a quienes más las valoran.

A continuación evaluaremos algunos ángulos de esta realidad, que podría a veces parecer tan difícil de resolver como el simple hecho de asumir que se cuenta con el abrelatas al que se refería Polinsky.

2.4.1. La naturaleza bilateral del problema.

Con relación a este apartado, es importante entender que las decisiones económicas que toma un individuo no siempre (es más, casi nunca) lo afectan de forma exclusiva a él mismo, sino que por el contrario, normalmente, tiene un efecto en terceros que sufrirán probablemente de algún efecto 'secundario' de tal decisión. En efecto, decisiones económicas y privadas como la adquisición de un auto, no sólo repercuten en las partes directamente involucradas (el vendedor y especialmente el comprador), quienes tendrán que ponerse de acuerdo en el precio, demás condiciones de la venta y las consecuencias que dicha decisión determinará (ie. intereses del préstamo vehicular, el costo del seguro, los gastos por mantenimiento y combustible) sino que además, repercutirán en la sociedad en pleno, dado que al haber un automóvil más en circulación, habrá por ejemplo, mayor congestión y tráfico vial, y hasta más contaminación producto de los ruidos, gases y la utilización misma del vehículo. Estos últimos efectos –costos sociales, para nuestros efectos-, no suelen ser tomados en consideración por quien toma la decisión, porque entre otros, no suelen ser asumidos por ellos, sino en cierta manera 'esparcidos' o distribuidos en la sociedad, que se ve obligada a asumirlos.

El caso anterior, esbozado por North y LeRoy Miller (1976 : 87 - 89) ilustra de forma prístina lo que constituye una "externalidad", la misma que puede definirse como "una divergencia entre los *costos sociales* y los *costos privados*" en una operación; lo que se da esencialmente cuando tales costos no son soportados por dicha persona que toma una decisión, y en consecuencia no se incluyen en los cálculos efectuados por ésta al momento de tomar la referida decisión.

La existencia de externalidades⁸⁴ es inherente a la realidad económica, y en general tiene su origen en el hecho que el ejercicio de titularidades o derechos tiene siempre un carácter bilateral. Cada vez que se asigna a un agente una titularidad (por ejemplo, la titularidad de poder adquirir un vehículo), ello inmediatamente tiene como correlación, que se pueda estar afectando la titularidad de otro(s) individuo(s), quienes podrán en alguna medida, verse obligados a soportar los costos que tal asignación les irroque,

⁸⁴ Las externalidades pueden ser positivas o negativas. Cuando una externalidad es negativa, implica la imposición de costos a un tercero (es decir, no existe una asunción íntegra de los costos por parte de quien los causa), mientras que cuando la externalidad es positiva, tiene por consecuencia una pérdida de eficiencia, o una distorsión en el precio.

cuando no exista mecanismo para llevar a que tal individuo internalice tales externalidades, o dicho mecanismo sea económicamente inviable (por ejemplo, en el caso de la contaminación producida por el vehículo, la internalización⁸⁵ sería, negociar y cuantificar una indemnización en favor de todos los que se vean afectados por la misma; medida que resultaría extremadamente costosa, cuando no imposible).

Ronald Coase en su célebre artículo ‘El problema del costo social’ (1960) pone de manifiesto esta realidad que generalmente pasa desapercibida, debido a que damos por sentadas ciertos derecho o titularidades, entendiendo los problemas de asignación de tales recursos en forma unilateral, cuando en realidad, la asignación de tales titularidades y las afectaciones que su ejercicio genera son siempre bilaterales. Como señala:

El enfoque tradicional ha tendido a obscurecer la naturaleza de la elección que encierra. El problema se formula comúnmente como uno en el que A ocasiona daño a B y lo que tiene que decidirse es: ¿Cómo se puede restringir a A? Pero esto es erróneo. Estamos tratando un caso de naturaleza recíproca. Evitar daño a B infligiría un perjuicio a A. La cuestión real que debe decidirse es: ¿Debe permitirse que A dañe a B o que B dañe a A? La cuestión es evitar el daño mayor.

Polinsky sintetizando lo planteado por Coase extrapola dos formulaciones del famoso teorema que a continuación recogemos: (i) *“Si hubiera unos costes de transacción cero, se produciría el resultado eficiente con independencia de la norma atributiva de derechos elegida”* (1960 : 24) y (ii) *“Si hubiese costos de transacción positivos, la solución eficiente no podría producirse con independencia de la norma jurídica elegida. En estas circunstancias, la norma preferible es aquella que reduce al mínimo los costos de transacción”* (1960 : 25).

A efectos de notar la diferencia entre ambos panoramas, resulta indispensable esbozar una definición de lo que son los ‘costos de transacción’.

Entendemos por “costos de transacción” al reconocimiento de una realidad algo muy sencilla e intuitiva: celebrar un contrato cuesta, y cuesta desde muy diversas perspectivas y durante diversas etapas. Cooter y Ullen (1998 : 120 – 121), refiriéndose a

⁸⁵ Internalización de las externalidades, en términos de Demsetz implica “un proceso –normalmente un cambio en los derechos de la propiedad- que permite a estos efectos [no contratados; i.e. externalidades] participar (en un mayor grado) en las decisiones de las personas implicadas.” (1980 : 57)

los costos de transacción expresan que éstos se pueden clasificar en tres en función a los pasos del intercambio que se tienen que seguir: (i) costos de búsqueda, (ii) costos del arreglo y (iii) costos de ejecución.

En efecto, para que pueda celebrarse un contrato, es necesario en primer lugar encontrar a la(s) contraparte(s) idónea(s) (por ejemplo, el proveedor o cliente adecuado) o la(s) persona(s) que se vaya(n) a ver afectada(s) por la actividad; en segundo lugar, es necesario negociar los términos de referido acuerdo, que en función a su complejidad de la materia, el número de involucrados, o el importe de la transacción puede demandar significativa cantidad de tiempo de negociación, redacción de los acuerdos y previsión de las medidas y garantías necesarias para mitigar cualquier posible riesgo posterior, y finalmente, tendrá que incurrirse en costos en el momento de ejecutar el contrato, evaluando las posibles desviaciones frente a lo originalmente planteado; y en el caso de ser necesario, incurrir además en los costos necesarios para la solución de cualquier controversia que pueda surgir de la interpretación y la ejecución del citado acuerdo. Como vemos, utilizar el mercado también tiene un costo significativo.

La existencia de los costos de transacción determina la existencia de ciertas circunstancias en las que, como se advierte de la segunda formulación del Teorema de Coase que detallamos en párrafos precedentes, la asignación eficiente de los recursos no podrá efectuarse a través del mercado, dado que precisamente estos costos harían tan excesivamente costoso utilizarlo, que precisamente hace relevante la intervención del Estado al momento de fijar las reglas, que en la medida de lo posible deberán atender a la búsqueda de eficiencia.

Profundizando en los costos de transacción, debemos advertir que éstos están planteados en términos de los costos necesarios para que pueda materializarse una transacción entre dos o más privados; mas no como costos impuestos mediante una relación vertical que una parte debe asumir por el poder de imperio de la otra; es clave sin embargo, que aunque en este tipo de relaciones verticales no existen ‘costos de transacción’ así planteados, ello en nada enerva la existencia de “costos” que pueden afectar significativamente la eficiencia de una situación y la toma de decisiones involucradas, indistintamente del margen de maniobra mayor o menor que tengan los involucrados.

Así, en el caso del derecho público, como el derecho tributario, no existe un contrato o transacción entendida en los términos convencionales planteados por Coase, por lo que no es que exista en la relación jurídico tributaria un costo “de transacción” que el contribuyente pueda evaluar si le resulta eficiente incurrir a efectos de cumplir con su obligación tributaria frente al Estado, sino que simplemente estará compelido a hacerlo; o deberá asumir las serias consecuencias de no hacerlo del todo: no existe margen de transacción.

Es por ello que en este tipo de relaciones, en las que no sólo existen costos, sino que éstos no son pasibles de ser negociados ni puede decidirse simplemente dejar de pagar los impuestos, resulta de importancia capital que el Estado se abstenga de seguir una posición facilista consistente en ignorar (y seguir incrementando) tales costos que tendrán indefectiblemente que ser asumidos por los particulares, sino que deberá procurar su minimización, bajo riesgo de generar significativos daños a la economía, que a nivel general pueden dar lugar a una desaceleración a gran escala⁸⁶.

En tal sentido, si llevamos el concepto de “costos de transacción” al ámbito tributario, tendremos como idea no sólo que *celebrar un contrato cuesta*; sino que en general, obtener rentas, ser poseedor de patrimonio, realizar consumos, obtener un beneficio

⁸⁶ Para muestra, podemos hacer referencia al contexto de desaceleración económica que actualmente viene atravesando el Perú; la misma que respondiendo a un débil contexto internacional, y en gran medida, a exceso de presión que ha venido aplicándose respecto de los particulares ha motivado que el poder ejecutivo propongan paquete de medidas con miras a una desesperada necesidad de reactivar la economía; paquetes que involucran medidas de diversa índole, pero de las cuales, muchas están referidas a la reducción de los sobre costos impuestos a los particulares por el propio Estado. Una medida reactiva, y desde nuestra perspectiva tardía.

La orientación del Proyecto de Ley N° 3627/2013-PE, recientemente aprobado y promulgado como Ley N°: 30230 del 12 de julio de 2014 (y su fe de erratas, publicada el 24 de julio de 2014), aun cuando en materia tributaria resultó significativamente menos importante de lo que venía comentándose previo a su publicación; y dispuso en (i) suprimir la capitalización de los intereses moratorio de tributos en discusión, (ii) reducir el costo de financiamiento derivado de los supuestos en que es necesario afianzar una deuda tributaria y ampliar los supuestos en que basta el otorgamiento de una caución juratoria, (iii) reducir el costo derivado de los sistemas administrativos del IGV, especialmente, el de las deducciones y (iv) explicitar la inaplicación retroactiva de la norma anti elusiva general, por vía de una supuesta ‘suspensión’ de dicha facultad hacia operaciones llevadas a cabo de forma previa a su dación, pero que aún se encuentran abiertas a fiscalización.

Asimismo, acotó los alcances de las potestades de las municipalidades para efectuar el cobro de ciertas tasas, así como endureció los deberes de tales autoridades, en cuanto al ordenamiento, publicidad y consolidación de sus procedimientos administrativos en los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos y asimismo, las tasas que cobran por su prestación. En otras materias, ha dispuesto medidas que facilitan la inversión, ajusta las condiciones de los regímenes de estabilidad tributaria en el sector minero, facilitan el saneamiento físico legal para la inversión inmobiliaria y de infraestructura, entre otros.

Sobre este contexto, resulta interesante la columna de opinión ‘La Masa Voraz’ (2014) de Alfredo Bullard, publicada en el Diario El Comercio, en que comenta cómo el crecimiento desmesurado del Estado y los costos que éste impone a los particulares ha venido “engullendo” las libertades e iniciativas de los particulares, y de qué manera este paquete de medidas para reducir los costos que ha generado el Estado resulta comparable a poner desesperadamente a dieta a alguien que se ha vuelto mórbidamente obeso, ante el diagnóstico –desde nuestra óptica- de un infarto “económico” casi seguro.

diferencial por las obras y gastos del Estado y hasta el mero hecho de tener la potencialidad de recibir la prestación de servicios públicos (que a veces ni se desean o necesitan), cuesta -y bastante-. Básicamente, en el ámbito tributario, el mero hecho de pertenecer a una sociedad organizada (esto es, “existir”) cuesta, sin que el individuo afectado pueda tomar acción alguna para evitar la mayoría de tales “costos” de forma legítima.

Por ejemplo, a continuación enunciamos los principales costos “de sujeción tributaria” que sin ser exhaustivos (algunos resultan evidentes, y algunos pasan desapercibidos), son los que más comúnmente debe soportar un contribuyente empresarial mediano o grande sujeto al régimen general⁸⁷;

- Costos de información: Inversión de tiempo en aprender respecto del sistema tributario (lo que implica, desde entrar a la página web de administración tributaria o llamar por teléfono a sus líneas de consulta, hasta estudiar una carrera vinculada a la tributación), así como en mantenerse actualizado en la materia.
- Costos de cumplimiento: Insumo de horas en registrar, recopilar información y sustento, llenar los formularios, efectuar la declaración y pago (con recursos propios, o hasta en ocasiones, mediante un financiamiento). En algunos casos, incurrir en la necesidad de contratar la elaboración de informes técnicos (por mermas, baja de activos, precios de transferencia, tasaciones, cuadros insumo-producto), certificaciones (por la utilización de servicios de asistencia técnica), formulación de denuncias (para la deducción de gastos por actos delictivos contra el contribuyente), implementación de sistemas informáticos para satisfacer obligaciones normativas (como las disposiciones sobre libros y facturación electrónicos), etc. Contratación de personal especializado -interno o asesores externos-, para la prestación de servicios corrientes o consultoría especializada ante normas complejas. Ejecución de disposiciones de colaboración con la administración de tributos de terceros como retenciones,

⁸⁷ Los costos para los contribuyentes de pequeñas dimensiones como las pequeñas empresas, y la mayoría de las personas naturales pueden ser menores, en la medida que realizan operaciones de menor complejidad e importe, lo que demandará una menor cantidad de costos, especialmente, en lo referente al cumplimiento.

Por ejemplo, los sujetos acogidos al Régimen Único Simplificado pagan una cuota fija por Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas (IVA), determinando un cumplimiento mucho más sencillo. En forma similar, aquellos contribuyentes acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), que tributan una cuota en función a los ingresos obtenidos, sin necesidad (ni posibilidad) de efectuar la deducción de gastos, con el correlativo ahorro en tiempo y formalidades que ello puede implicar.

percepciones y detracciones. Asimismo, en el caso municipal, en adición a los costos generales de cumplimiento, puede resultar necesario adquisición de planos, documentos técnicos y en algunos casos, los formularios, presentación presencial de declaraciones y pago.

- Costos de registro, archivo, reproducción y legalización de documentos: Destino de un espacio físico y/o un alojamiento electrónico para la conservación de la información de sustento y declaraciones tributarias durante el plazo de prescripción⁸⁸; y en caso de litigio, durante el plazo de duración de litigio hasta la resolución definitiva de la controversia. Costo de la preparación de documentación física (copias, impresiones), legalizaciones y gestiones ante autoridades.
- Costos de atención de fiscalización: Insumo de horas para atender al personal fiscalizador, que puede ir de la mano con la necesidad de incurrir en costos adicionales de registro, archivo, reproducción y legalización de documentos.
- Costos de error: En caso se haya incurrido en algún error en la determinación de los tributos, el mismo será sancionado con intereses y multas. Los intereses se computarán desde el momento en que se omitió el tributo, se cometió o detectó la infracción (según el caso), y hasta la fecha de su pago efectivo.
- Costos de litigio: En caso la Administración Tributaria formule observaciones que no sean aceptadas por el contribuyente, insumo de horas en la evaluación del litigio, formulación de la estrategia de defensa y preparación de los recursos impugnativos o el costo de la contratación de asesores externos, de ser el caso. Costo de las tasas judiciales, de ser aplicables; así como el pago del tributo o el costo del financiamiento en el caso de la aplicación de garantías, como cartas fianza.

Por su parte, de cara al aparato estatal⁸⁹, la implementación de un aparato para crear, administrar, evaluar y gastar los tributos implica asimismo incurrir en ingentes costos.

⁸⁸ A mayor abundamiento, se tiene como criterio del Tribunal Fiscal que la documentación deberá ser mantenida en la medida que ésta tenga influencia en la determinación de los tributos, indistintamente del transcurso del plazo de prescripción del ejercicio respecto del cual dicha información se generó, lo que en realidad, podría implicar que en ocasiones dicha información deba ser conservada de forma virtualmente indefinida.

⁸⁹ Hacemos referencia a 'aparato estatal', con el objeto de denotar que el Estado como tal no existe, sino que como plantean claramente los doctrinarios del *public choice* (punto sobre el que volveremos en el apartado pertinente), el Estado (o más específicamente el 'gobierno') es sólo ello, una ficción jurídica. Lo único que existe bajo dicho concepto, es un conjunto de individuos, tan iguales como cualquier otro ciudadano.

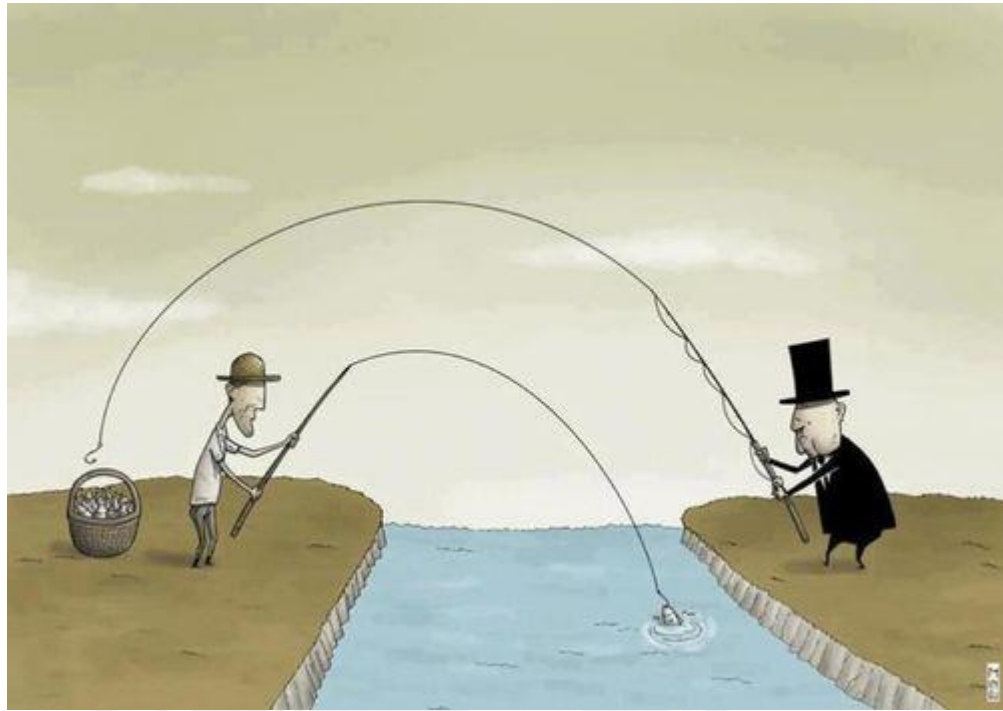
La diferencia esencial que encontramos entre los costos de sujeción tributaria que soportan los contribuyentes y los incurridos por el Estado radica en que finalmente, éste no los soporta, sino que los vuelve a externalizar a la sociedad en pleno, trasladando el costo de crear tributos, administrarlos, controlarlos, fiscalizarlos y litigar contra los contribuyentes por su cumplimiento a través de una (incluso) mayor necesidad de recaudación; determinando uno de los peores círculos viciosos imaginables: Los contribuyentes deben ‘alimentar’ al Estado a través de sus tributos, y el Estado, alimentado con tales recursos, no sólo carece de un incentivo fuerte para ser eficiente en su gasto –es un monopolio-; sino que por el contrario, tiene la potestad además de – en caso lo recaudado no le sea suficiente- trasladar nuevamente sus sobrecostos a la sociedad.

En suma, las deficiencias de diseño, y sobre todo de administración de los tributos son una externalidad que sufren los contribuyentes, y salvo ante el advenimiento de una situación de crisis evidente, ésta rara vez busca ser internalizada por este aparato estatal; que buscará en primera instancia, cubrirlos con todavía más recaudación.

Por ello, es particularmente interesante admitir que nociones como “bien común” o “interés general” como objetivos que debe perseguir el funcionario público, son -en los hechos- ilusorias, siendo que estos funcionarios públicos también persiguen su interés personal; manifestado, por ejemplo, en mejores posiciones al interior de la administración, o el manejo de áreas o departamentos, entidades o ministerios más grandes y con más recursos.

Esto como veremos, explica en gran medida el insaciable hambre del “Estado” por crecer y de realizar cada vez más funciones (muchas de las cuales, son perfectamente desarrollables por privados): El Estado es sólo el conjunto de individuos (racionales, individualistas, maximizadores) que busca satisfacer sus necesidades.

El Pueblo versus El Gobierno.



Anónimo. Fuente: < http://d2tq98mqfjyz2l.cloudfront.net/image_cache/1342827500253850.jpg >

Retornando al ámbito conceptual, debemos tomar en consideración que aun ante la ausencia de costos de transacción (o costos de sujeción tributaria, en nuestro caso), la diferente asignación de las titularidades no es absolutamente neutral, sino que por el contrario, aun cuando es indistinto a quién se le asigne la titularidad a efectos que las partes opten por la solución más eficiente, ello no enerva que dicha asignación afecte la distribución de la renta.

Es decir: sin costos de transacción, cualquiera de las partes optará por tomar la misma solución; la diferencia radica en que será la parte que no goce de la titularidad asignada por ley aquella que deba soportar el costo económico de ponerla en práctica. Regresando una vez más al ejemplo de la contaminación: sea que se asigne a la empresa el derecho de contaminar, como si se asigna a los pobladores el derecho a tener aire limpio; la solución eficiente (que se alcanzará) será comprar el filtro. La diferencia es que si la empresa tiene el derecho, los pobladores serán quienes tengan que incurrir en dicho costo; mientras que si el derecho le asistiera a los pobladores, el costo de dicha solución sería soportado por la empresa.

En cambio, si sumamos además la existencia de costos de transacción significativos, la solución eficiente en principio, hacer uso del mercado podría volverse inviable, y daría pie a un mayor rol de la regulación, con los riesgos de ello puede implicar. Ello en gran medida explica la importancia de identificar mecanismos que permitan reducir los costos de transacción, como por ejemplo, las reglas de mayorías en lugar de reglas de unanimidad⁹⁰, la simplicidad de los bienes y/o servicios, la existencia de un menor número de partes, y la estandarización y la existencia de un sistema de marcas e identificación de los bienes y servicios.

En el campo tributario municipal, interesa hacer una especial mención a la extrema heterogeneidad existente como un factor que incrementa los costos de transacción.

En el campo tributario y tomando en cuenta la infinidad de costos involucrados, el teorema de Coase es relevante para evaluar si es que se han asignado adecuadamente las responsabilidades y titularidades con relación a la determinación y liquidación de los tributos, tales como el supuesto particular de la actualización mecanizada de la declaración de autoavalúo del Impuesto Predial y las liquidaciones de arbitrios municipales; temas que examinaremos en profundidad en el apartado pertinente del siguiente título, en que aplicaremos los conceptos acá desarrollados.

2.4.2. La propiedad, los bienes públicos y sus implicancias:

Tras haber identificado la relación bilateral de los problemas y la importancia que revisten los costos al momento de determinar si es posible que el mercado permita una asignación eficiente de los recursos, interesa a continuación evaluar la importancia de la “propiedad” como herramienta clave del desarrollo económico y del sistema de mercado. No olvidemos si no, la estrecha relación que existe entre el derecho a la

⁹⁰ La posibilidad del arribo de acuerdos por mayorías reduce de forma muy significativa los costos de transacción, por ejemplo, en el caso de la legislación o los consejos de administración de las sociedades mercantiles o personales.

Tengamos por ejemplo la administración de una sociedad anónima. De existir la necesidad de alcanzar la unanimidad de todos los accionistas (una solución justa por excelencia, al implicar la conformidad por parte de todos los involucrados) podrían elevarse los costos de tal acuerdo hasta niveles sencillamente prohibitivos, puesto que bastaría la existencia de una sola persona que no estuviera de acuerdo con la moción para que se inmovilice una decisión, equivalente a que cualquiera tuviera poder de veto. En cambio, la toma de decisiones por mayorías habilita una gestión mucho más eficiente, puesto que bastará a conformidad de la citada mayoría para llevar a cabo la toma de la decisión.

Ahora bien, como proponen Arrow y Black, inclusive el sistema de mayorías puede resultar problemático, en tanto puede determinar una dictadura de las mayorías sobre las minorías.

propiedad privada y el principio de no confiscatoriedad imperante en el derecho tributario.

Para ello, brevemente nos referiremos a lo señalado por Calabresi y Melamed (1972), quienes plantean que dada una asignación originaria de derechos –‘titularidades’-, es necesario definir asimismo un mecanismo o ‘regla’ que determine su régimen de transmisibilidad y de protección frente a vulneraciones. Así, los autores proponen que las titularidades pueden ser guarnecidas bajo las siguientes tres categorías de reglas: (i) *reglas de propiedad*, que otorgan a su titular un derecho de exclusión frente a cualquier tercero que pretenda afectar su derecho y su transmisión es admisible, solamente vía del consenso voluntario del titular transferente con el que desea ser su adquirente, (ii) reglas de responsabilidad, que otorgan a su titular solamente el derecho de resarcimiento en caso de su *violentamiento*, y finalmente, (iii) reglas de inalienabilidad, que determinan una total intransigibilidad de la titularidad.

La determinación de cuál de las reglas es la que debe (y puede) proteger una titularidad es definida en gran medida por los valores de una sociedad (por ejemplo, puede determinar proteger –por paternalismo- una titularidad por vía de una regla de inalienabilidad), pero también por la propia naturaleza de la titularidad (sea un bien, el derecho a prestar o recibir un servicio, etc.); puesto que existen bienes no pasibles de protección mediante una regla de propiedad; sino que su aprovechamiento se da por vía de la regulación.

En efecto, uno de los aspectos más interesantes y que precisamente justifica el ingreso de la actividad del Estado a través de la regulación (y en ocasiones, a través de la prestación directa) es la existencia de los denominados bienes y servicios “públicos” difícilmente comprensibles bajo las reglas que rigen la propiedad privada. Como desarrollamos en el apartado precedente una de las más interesantes justificación de la formación del aparato estatal surge de la necesidad de los individuos de encontrar un agente que les permita garantizar la *paz*, entendida ésta como la provisión de seguridad interior y exterior, la administración de justicia a través de protección de las titularidades y la ejecución de los contratos.

Estos bienes (“defensa”, “seguridad”, “impartición de justicia”) son algunos de los que se puede considerar típicamente “bienes públicos”, cuya naturaleza hace que sean difícilmente suministrados de forma privada o por medio de relaciones particulares, por ser bienes y servicios no rivales y con altos costos de exclusión. A efectos de entender la diferente naturaleza económica de los diversos bienes y servicios pasibles de aprovechamiento económico, debe tenerse en la mente una matriz con dos ejes que ya hemos venido adelantando: por un lado el grado de rivalidad y por otro lado, el costo de exclusión.

De acuerdo a Bullard (2006 : 156), la *rivalidad* implica la imposibilidad del uso o aprovechamiento económico de bien, sea por sus propias características físicas o por su grado de escasez, por más de un agente económico simultáneamente. Por su parte, el *costo de exclusión*, está relacionado con el costo de las inversiones o gastos necesarios a efecto de hacer viable la creación de un derecho de propiedad alrededor de un determinado bien; que permita su aprovechamiento exclusivo por aquél que tenga la titularidad respecto del bien, derecho o servicio.

La articulación de ambos ejes permite alocar el universo de bienes (y servicios) en uno de los siguientes cuatro cuadrantes, que describen en síntesis qué naturaleza tienen cada uno de los bienes:

		Costos de exclusión	
		Bajos	Altos
Rivalidad	Sí	Propiedad privada perfecta	Propiedad privada imperfecta (“Cuotas de propiedad”)
	No	Bienes Públicos imperfectos	Bienes públicos perfectos

Fuente: Basado en Bullard (2006 : 158)

La citada clasificación es sumamente útil por cuanto permite entender las relaciones entre qué bienes son apropiables íntegramente bajo las reglas de la propiedad privada, y qué bienes por el contrario, tienen naturaleza de bienes públicos, cuyo acceso debe de sujetarse a un sistema de regulación y cuya provisión, debería en principio financiarse por vía de recursos públicos. Más aún, esta matriz permite evaluar en qué casos, se proveen bienes y servicios como si fueran bienes públicos, cuando estos podrían (y deberían) sujetarse a las reglas de la propiedad privada o la provisión privada. En efecto,

si analizamos muchos de los “llamados” bienes y servicios públicos, advertiremos que en realidad, sus grados de rivalidad y costos de exclusión permitirían razonablemente su gestión a través de las reglas de la propiedad privada, a pesar de lo cual el Estado –como hemos venido haciendo referencia- de forma expansiva ha asumido tratarlos como bienes o servicios públicos, financiados consecuentemente con recursos públicos –los tributos de todos los contribuyentes-; cuando ello podría dejarse al mercado.

Si nos remitimos al cuadro que venimos comentando, advertiremos que los bienes (y servicios) con consumo rival y con bajos costos de exclusión son aquellos que típicamente resultan pasibles de protección a través de las reglas correspondientes a la propiedad privada. Son bienes privados típicos⁹¹, por ejemplo, una camisa o una manzana (el aprovechamiento de la camisa -tenerla puesta- es rival, por cuanto no puede ser utilizada por más de un individuo simultáneamente, y tiene bajos costos de exclusión, dado que resulta sumamente fácil impedir que un tercero acceda a dicha prenda. Similar situación se da respecto de la manzana).

Por el contrario, los bienes (y servicios) públicos son aquellos cuya naturaleza (o contexto) determina que tengan un consumo no rival y que además, los costos de exclusión sean altos. Así por ejemplo, dado el contexto actual, el aire resulta un bien público, dado que por un lado, el que un individuo respire, no impide que otro lo haga al mismo tiempo –es decir, su consumo no es rival-, y por otro lado, los costos de excluir a un tercero de su uso, resultan sumamente altos en comparación del beneficio que ello generaría.

Ahora, siguiendo al citado autor, debemos tener presente que no todos los bienes se encuentran en una u otra de las categorías antes mencionadas, sino que puede verificarse la existencia de (i) bienes que tienen por características la rivalidad pero con altos costos de exclusión (que dan lugar a una “propiedad privada imperfecta”, como por ejemplo la titularidad respecto de un banco de peces: el que un agente pesque un pez, evitará que otro lo pueda hacer; sin embargo, identificar cuál pez dentro del banco es titularidad de cada uno, resulta a la fecha sumamente costoso) y de (ii) bienes de los

⁹¹ Cabe anotar, aunque no resulta gravitante para el desarrollo de este punto, que la propiedad privada no implica, por ejemplo que no sean admisibles los regímenes de copropiedad, de propiedad horizontal, o por ejemplo, de aprovechamiento de un bien por pequeños grupos – como la familia-. La propiedad sigue siendo privada, y las relaciones entre los agentes se rigen de forma tal que entre ellos respecto a terceros, la rivalidad y la exclusión se verifiquen.

que sin tener consumo rival, un sujeto puede fácilmente excluir a otros de su uso (lo que da lugar a los “bienes públicos imperfectos”, como por ejemplo, una carretera no congestionada: el que un automóvil circule, no impide que otros también lo hagan, pero evitarlo es sumamente barato, pues basta colocar un peaje).

Hacemos énfasis en dos nociones que nos parece importante destacar: por un lado (i) la rivalidad y los costos de exclusión dependen del contexto en que nos encontremos y están determinados por el grado de escasez y los avances de la tecnología; y por otro lado, (ii) que los cuadrantes antes definidos no deben entenderse como compartimentos estancos; sino como un *continuum* en ambos ejes; con supuestos muchas veces complejos de clasificar.

Resulta meridianamente razonable advertir que por ejemplo, el consumo del aire podría volverse rival y los costos de su exclusión podrían volverse proporcionales a la inversión que podrían representar, por ejemplo, si –debido a la polución y el efecto de los diversos gases que vienen siendo emitidos- la cantidad de aire “respirable” se vuelve reducida, al punto que sea necesario purificarlo y hacerlo disponible (es decir, venderlo) a través de pequeños tanques de los cuales no podría respirar más de un sujeto a la vez: El aire, que es -por lo pronto-, un bien público, podría ser susceptible de “privatizarse”. De esta primera conclusión, se desprende la segunda: y es que los bienes si bien pueden encontrarse típicamente en uno u otro de los cuadrantes, también pueden irse desplazando en ambos ejes, en función al aumento de su grado de escasez y en función a cuán rentable resulta desarrollar métodos para excluir su uso por parte de otros sujetos.

Ahora bien, la clasificación de los bienes en públicos y bienes pasibles de propiedad privada se relaciona con una importante realidad: cómo organizar su producción, aprovechamiento y sobre todo, su financiamiento para asegurar su sostenibilidad en el tiempo. En esta materia, un concepto propio de la naturaleza humana cobra particular relevancia: la existencia de “polizones” o “*free riders*”, cuya presencia desincentiva la producción de determinados bienes de forma privada a través del mercado, y sirve de puerta a la entrada del Estado, tanto a través de la producción directa de tales bienes por parte de éste, como su financiamiento a través de los tributos que pagamos todos los individuos.

Polizones en el horizonte: el problema del *free rider*

Si recordamos, una arista de vital importancia vinculada al aprovechamiento y provisión de bienes públicos va de la mano con la ausencia de rivalidad (que redundaría en la externalidades positivas difícilmente internalizarles –aprovechables económicamente por su titular-) y sobre todo, con los ya definidos altos costos de exclusión que demandaría segregarse del aprovechamiento de estos bienes a quienes no contribuyen a su provisión.

Esta particularidad es la que da lugar a la aparición de los ‘polizones’⁹² o ‘*free riders*’ es decir, agentes que precisamente por las características de no rivalidad y altos costos de exclusión que revisten determinados bienes y servicios, pueden acceder al citado bien o servicio, sin soportar el costo correspondiente (o en algunos casos, efectuando una contribución menor que la que le corresponderá en función al beneficio).

El problema particular de la existencia de los polizones es que si se verifica un incremento significativo de polizones, que no internalizan los costos del disfrute del bien que aprovechan, podría dar lugar a la provisión del citado bien en un grado sub-óptimo; o en un supuesto más nefasto, pero igual de real, al agotamiento o destrucción del bien, o inclusive a la imposibilidad de seguir adelante con la prestación del servicio.

Es precisamente la particularidad de los bienes y servicios con rasgos iniciales de no rivalidad y altos costos de exclusión, lo que desencadena la denominada “tragedia de los comunes” cuando se empieza a verificar un sobre-consumo o sobre-explotación del mismo.

Garrett Hardin, quien no era economista -sino ecologista- y cuyo artículo “*The Tragedy of the Commons*” (1968) buscaba solamente poner de manifiesto los riesgos de la sobrepoblación⁹³ y el ejercicio descontrolado de las libertades reproductivas en desmedro de la calidad de vida; y no analizar el efecto económico de las asignaciones de

⁹² Una aproximación filosófica al problema del polizone puede ser revisada en Hardin (2013).

⁹³ Interesa anotar que las ideas de Hardin en su campo de especialización e interés, la sobrepoblación, ha sido sumamente controversiales, lindando con ideas como eugenesia, y genocidios sobre la base de la idea de conseguir un balance ecológico. Como particularidad Hardin – quien sufría de un desorden cardíaco- se suicidó a los 88 años, conjuntamente con su esposa –quien sufría de la enfermedad de Lou Gehrig-, en el año 2003; y eran partidarios de un movimiento según el cual los individuos tenían derecho a decidir la duración de sus vidas.

titularidades y cómo ante ausencia de un sistema de gestión adecuado, el ejercicio del interés egoísta y maximizador de los privados podría llevar a la destrucción de un recurso apreciado; terminó siendo una pieza de referencia en el análisis económico de la importancia de la asignación de titularidades respecto de los bienes y recursos; y en qué medida un acceso libre e ilimitado a tales bienes daría lugar a su sobre-explotación, y en última instancia, a su agotamiento; en desmedro de todos aquellos a los que beneficiaba.

En dicho artículo, Hardin plantea -como ejemplo-, cómo el conjunto de individuos motivados por su vocación maximizadora y ante la ausencia de reglas que determinen el uso racional de un bien público, pueden terminarlo destruyendo⁹⁴:

La tragedia de los recursos comunes se desarrolla de la siguiente manera. Imagine un pastizal abierto para todos. Es de esperarse que cada pastor intentará mantener en los recursos comunes tantas cabezas de ganado como le sea posible. Este arreglo puede funcionar razonablemente bien por siglos gracias a que las guerras tribales, la caza furtiva y las enfermedades mantendrán los números tanto de hombres como de animales por debajo de la capacidad de carga de las tierras. Finalmente, sin embargo, llega el día de ajustar cuentas, es decir, el día en que se vuelve realidad la largamente soñada meta de estabilidad social. En este punto, la lógica inherente a los recursos comunes inmisericordemente genera una tragedia.

Como un ser racional, cada pastor busca maximizar su ganancia. Explícita o implícitamente, consciente o inconscientemente, se pregunta, ¿cuál es el beneficio para mí de aumentar un animal más a mi rebaño? Esta utilidad tiene un componente negativo y otro positivo.

1. El componente positivo es una función del incremento de un animal. Como el pastor recibe todos los beneficios de la venta, la utilidad positiva es cercana a +1.
2. El componente negativo es una función del sobrepastoreo adicional generado por un animal más. Sin embargo, puesto que los efectos del sobrepastoreo son compartidos por todos los pastores, la utilidad negativa de cualquier decisión particular tomada por un pastor es solamente una fracción de -1.

Al sumar todas las utilidades parciales, el pastor racional concluye que la única decisión sensata para él es añadir otro animal a su rebaño, y otro más... Pero esta es la conclusión a la que llegan cada uno y todos los pastores sensatos que comparten recursos comunes. Y ahí está la tragedia. Cada hombre está encerrado en un sistema que lo impulsa a incrementar su ganado ilimitadamente, en un mundo limitado. La ruina es el destino hacia el cual corren todos los hombres, cada uno buscando su mejor provecho en un mundo que cree en la libertad de los recursos comunes. La libertad de los recursos comunes resulta la ruina para todos. (Hardin 1968 : 40 -41)

⁹⁴ En la teoría de los juegos, la tragedia de los comunes y el problema del polizone se ha tipificado como un juego CC-PP (*Commonize Costs-Privatize Profits Game*), es decir, en que se externalizan los costos y se internalizan sólo los beneficios.

Si bien, el análisis de la conducta individualista que emplea Hardin pareciera concordar con los postulados de racionalidad y egoísmo de los individuos a los que hicimos referencia en la primera parte de este capítulo; y de ello aparentemente debiéramos llegar a la conclusión (i) que la conducta maximizadora sería en última instancia ineficiente (dado que terminaría por destruir un bien que generaba un cierto nivel de beneficio a todos los participantes), y por ello, (ii) es necesaria la intervención del Estado en la administración o provisión del bien; en el fondo creemos que este postulado resulta al menos, rebatible.

Así, ante la tragedia de los comunes y la existencia de polizontes, Pettinger (2011) describe no uno, sino cuatro posibles soluciones: (i) la imposición de un impuesto y la provisión o gestión estatal, (ii) la introducción de regulación, (iii) la apelación al ‘altruismo’ de las personas -que en realidad, es una apelación al interés egoísta de determinados individuos para mantener la existencia del bien o servicio que disfrutan, más allá que existan sujetos que lo disfruten sin contribuir a su subsistencia-y finalmente, (iv) la privatización. En efecto, si existiera la suficiente información y se pudiera advertir el advenimiento de dicha sobre-explotación (dado que empezaría a haber rivalidad; y consecuentemente, podría empezar a ser económicamente viable implementar algún mecanismo de exclusión), la solución –si bien involucra al Estado- podría no implicar necesariamente su participación a través de la regulación, ni menos aún a través de su provisión , sino por ejemplo, a través del desencadenamiento de mecanismos legales que permitan incorporar dicho recurso a las reglas de protección bajo un esquema de propiedad privada.

Ahora bien, más allá de nuestro comentario, como señala Bullard, *“Es difícil imaginar derechos de propiedad sobre estos bienes, los que suelen ser producidos por el Estado, el que recauda mediante impuestos los recursos necesarios para financiarlos y producirlos, por lo que los particulares difícilmente los proveerán”* (2006 : 157). Esta realidad en parte desencadena la delicada situación que los acompaña, y lleva a que la comunidad deba estar especialmente atenta a si los bienes que reciben comúnmente tal calificación (y cuya producción o regulación de uso reclama el Estado como potestad suya), realmente son bienes públicos, o si en su defecto, podrían ser gestionados por privados.

Como pone de manifiesto Cowen (2008) refiriéndose al problema de calificar y dar tratamiento de bienes públicos a aquellos que pueden ser proporcionados a través de los mercados:

Many other problems, though, that are often perceived as public-goods problems are not really, and markets handle them reasonably well. For instance, although many people think a television signal is a public good, cable television services scramble their transmissions so that nonsubscribers cannot receive broadcasts easily. In other words, the producers have figured out how to exclude nonpayers. Both throughout history and today, private roads have been financed by tolls charged to road users. Other goods often seen as public goods, such as private protection and fire services, are frequently sold through the private sector on a fee basis. Excluding nonpayers is possible. In other cases, potentially public goods are funded by advertisements, as happens with television and radio. (énfasis agregado)

Es muy fácil dar el salto, pasando de la verificación del hecho que un bien o servicio reviste o bien una limitada rivalidad o que tiene, en el contexto actual costos de exclusión tan altos que los hacen inviables atendiendo al retorno que podría esperarse; a la necesidad de regulación, y sobre todo, a la necesidad de que el mismo sea proporcionado por el Estado, y financiado a través de los tributos que se recaudan de los contribuyentes; más aún cuando en muchas ocasiones (especialmente, cuando dichos recursos son gestionados de forma ineficiente), ello no resuelve en forma alguna el problema.

Este análisis que típicamente no realizamos en nuestro día a día debe además hacernos tomar consciencia que en realidad, la provisión pública y el financiamiento de un bien o servicio a través de los tributos, en el fondo no resuelve el problema del polizonte, sino que hasta cierto grado, solamente mitiga sus consecuencias. Nos explicamos: Salvo que el tributo creado para afrontar los costos y asegurar la provisión del bien y servicio público en riesgo, tenga una cobrabilidad cercana al 100%, en realidad, los polizontes seguirán existiendo –aquellos que sin pagar el impuesto, disfrutan del bien o del servicio–; puesto que la implementación de dicha alternativa no busca per se reducir los costos de exclusión, ni tiene un efecto directo en la rivalidad; sino solamente persigue asegurar la continuidad del bien o del servicio. En esencia implicará hacer uso de los tributos de quienes los pagan para subsidiar el disfrute de todos; aspecto sobre el que volveremos a analizar en el siguiente título, en el apartado sobre el *free riding* y los arbitrios municipales.

2.5. La 'estatalidad plena', burocracia y el *public choice*

*Burocracia es el arte de convertir lo fácil en difícil
por medio de lo inútil.*

Carlos Castillo Peraza citado por A. Bullard

En el capítulo precedente, cuando analizábamos los principios tributarios que delimitan la potestad tributaria del Estado profundizamos los aspectos jurídicos de la necesidad de limitar la potestad tributaria a efectos de evitar que el hambre de Leviatán engullera y reclamara para sí, la integridad de la vida social. Este fenómeno es al que Hall e Ikenberry, desde nuestra perspectiva, se referían cuando sentenciaban que “la ‘estatalidad’ plena ha sido una aspiración de todo Estado en la historia”.

Ahora bien, sin perjuicio de la conceptualización jurídica del Estado que desarrollamos anteriormente, en este apartado debemos precisar que en los hechos, lo que en última instancia recibe la denominación de “gobierno” –y que al que hemos venido refiriéndonos como aparato estatal-, no es más que el conjunto de *individuos* que lo conducen; quienes a su vez, tienen preferencias, intereses, y necesidades; y actúan en persecución de intereses privados tan igual como cualquier otro miembro de la comunidad.

En efecto, Hall e Ikenberry, sobre la definición clásica de los elementos del estado planteada por autores como Jellinek, incorpora el énfasis en el elemento personal al definir que, “*el Estado es el conjunto de instituciones, manejadas por el propio personal estatal, entre las que destaca muy particularmente la que se ocupa de los medios de violencia y coerción*” (Hall e Ikenberry en Laveaga 1999 : 22), precisando que dichas instituciones se localizan en un territorio geográficamente delimitado, y en vinculación a una sociedad (o población) a la cual este gobierno vigila y controla a través de normativas internas. Como puede apreciarse, sin perjuicio de reconocer que la visión clásica y la institucional⁹⁵ aportan significativos elementos para la conceptualización del Estado, el elemento personal al interior del elemento ‘gobierno’ es de importancia capital, en tanto, como adelantamos, el gobierno como tal, es una abstracción, cuya materialización es siempre el individuo organizado.

⁹⁵ Si bien, el concepto de institucionalidad es clave en el desarrollo del Estado, somos de la opinión, que ésta es más una declaración de principio –un ideal- que una realidad verificable, y más aún, que la necesidad de una adecuada institucionalidad de ninguna forma desmiente la importancia del elemento individual al momento de entender al gobierno como una organización.

Esta visión bebe claramente de la escuela del *public choice*⁹⁶, cuyos cimientos fundacionales fueron propuestos por Buchanan y Tullock al llevar las herramientas del análisis económico a la revisión de los procesos de formación de decisión y la fijación de políticas que adopta el gobierno entre las diversas alternativas que se le plantean (1980), describiendo sus motivaciones no bajo la premisa de una *investidura del interés público*, sino por el contrario, entendiendo a los operadores gubernamentales como lo que no dejan de ser: individuos maximizadores⁹⁷. En efecto, Buchanan señala que la teoría de la elección pública es “en realidad, la aplicación y extensión de la teoría económica a la esfera de las opciones públicas o gubernamentales” (1989 : 1).

Así, la teoría de la elección pública parte del individualismo metodológico al que nos referimos en el apartado anterior y sostiene que el comportamiento de los burócratas y políticos tiende a la expansión del presupuesto público, buscando en primera instancia sus propios intereses y sólo entonces persiguiendo el bienestar social. Ello equivale a quebrar dos mitos fundamentales respecto de lo que comúnmente se entiende como un “actuar gubernamental”: (i) el mito de las decisiones orgánicas o ‘institucionales’, según las cuales un ente colectivo es el que lleva a cabo una decisión, y (ii) el mito según el cual el funcionario público busca en primera (y única) instancia el bienestar general de la sociedad que lo la ha investido para el ejercicio de tal función pública, sino que por el contrario, lo *humaniza* exponiendo lo que en cierta manera parece una verdad de Perogrullo: *los funcionarios persiguen intereses egoístas, por lo que buscan maximizar su utilidad personal*.

Las consecuencias de estas verdades aparentemente evidentes resultan fundamentales al momento de tratar de entender la implementación de políticas públicas -y para efectos de nuestro trabajo, la implantación de nuevos tributos y el destino de los fondos obtenidos por tal exacción-, y en qué medida el ideal liberal de un “estado mínimo” constituye una afrenta directa a los intereses de los funcionarios que conforman el aparato del ‘Estado’.

Si retrocedemos un poco, podemos referirnos nuevamente a la evolución de las primeras formas sociales, hasta dar paso a los actuales modelos y conceptualizaciones del aparato estatal. Partiendo ya sea de la necesidad de salir del estado de naturaleza (Hobbes) o en aplicación de un

⁹⁶ La síntesis respecto de los aportes de la escuela de la elección pública que recogemos en este apartado se basa significativamente en el *paper* titulado “La teoría del Public Choice”, por Bour; mientras que las vinculaciones con aspectos tributarios son elaboración propia.

⁹⁷ De acuerdo a Imre Lakatos, el núcleo duro de Public Choice está formado por tres presupuestos: (1) individualismo metodológico, (2) elección racional, y (3) política como intercambio.

principio de aseguramiento (Posner), advertimos que existen razones económicas que llevan a los individuos a organizarse, y depositar parte de su libertad en favor de un *ente*, que hasta cierto punto se encargaría de administrar dicha libertad. Ahora, replanteando dicha idea, resulta claro que dicho ‘ente’ o ‘institución’, no es más que una ficción jurídica, y que lo único que subyace a ello son a su vez, otros individuos a los cuales se les empodera y legitima para el desarrollo de tales tareas.

2.5.1. Cuentos mitos y leyendas: el burócrata altruista

Como se desarrolló en apartados anteriores, el avance de la organización social dio lugar a la especialización y ésta a su vez, a la segregación de funciones y la gesta de un ente en el cual se depositó el ejercicio de ciertas funciones esenciales, así como la provisión de ciertos bienes públicos, para lo cual era necesaria la obtención de recursos económicos –los tributos- a efectos de poder financiar el desarrollo de dichas tareas. Estas funciones en origen estaba asociadas a las funciones mínimas indispensables para la existencia social (defensa, *enforcement* de las titularidades, contratos, acuerdos, etc.), pero como vimos, se fueron expandiendo, hasta incluir una diversidad de actividades prestacionales, partiendo de la premisa que su provisión por parte del aparato estatal se desarrollaba en casos de fallas de mercado, tales como situaciones de monopolio o por la generación de significativas externalidades positivas (o la reducción de las negativas).

El esquema antes mencionado predominó bajo el modelo de estado social, y dio lugar, entre otras cosas, a un engrosamiento significativo del personal a su servicio, presupuestos y en última instancia, de los recursos tributarios que exigía de los individuos para poder seguir funcionando.

Ahora bien, ello no debiera tener nada de malo: En buena cuenta, el “Estado” vela por conseguir la equidad y el bienestar general; los legisladores son elegidos democráticamente por todos los ciudadanos, representan los intereses de toda la sociedad y toman decisiones colectivas que representan tales intereses; las autoridades locales –como los alcaldes- tienen un cercano conocimiento de los problemas y necesidades de los pobladores de sus distritos y provincias por ser circunscripciones territoriales pequeñas; y en general, los funcionarios públicos trabajan persiguiendo el interés general de la colectividad porque han sido investidos con dicho mandato. ¿O no?

Como pone de manifiesto Lemieux (2004 : 22), durante una parte significativa del siglo XX, la corrección de fallas de mercado, y la maximización del bienestar social han servido como habilitantes para la intervención estatal; sin embargo, dicho mito se quebró con la introducción de los postulados de la escuela de la elección pública:

[“]Government must intervene to correct market failures and maximize social welfare[”]. That was policy analysis before the public choice revolution.

Today, the view is much different and begins with a simple question: How are collective decisions made? The answer, of course, is that the decisions are made by policymakers — politicians and bureaucrats — and by voters. The starting idea of public choice theory is disarmingly simple: Individuals, when acting as voters, politicians, or bureaucrats, continue to be selfinterested and try to maximize their utility.

Ciertamente, hemos advertido que bajo nuestro modelo de análisis, las colectividades como ‘sociedad’, ‘estado’, ‘gobierno’ son meras ficciones jurídicas que no toman decisiones, no legislan ni ejecutan lo dispuesto en las normas. En suma, no tienen existencia más que como la aglutinación de muchos individuos, cuyo actuar se encuentra sujeto a las mismas premisas que las de cualquier otro: velan por su interés personal e intentan maximizar su utilidad (Buchanan 1989 : 3). En palabras de Paramio (S/A : 4) desarrollando la idea de Margaret Thatcher quien señaló *que la sociedad no existe, sólo existen individuos: “No sólo no existe la sociedad, sino que no existen las clases sociales, no existen los colectivos: a priori no existen los agregados sociedades”*.

La cita de Lemieux traduce la premisa fundamental de la escuela del *public choice*: todos los individuos son egoístas y se comportan de manera maximizadora. Los legisladores, burócratas y los propios votantes (que eligen a sus representantes que operan como legisladores y alcaldes); no persiguen el bienestar general como un fin en sí mismo; sino que éste se conseguirá –en el supuesto que ello sea posible- sólo en la medida que coincida con tales intereses individuales.

Así, retomando lo señalado por Lemieux, el Estado es incapaz de corregir los fallos de mercado, o al menos, de corregirlos a un costo menor que el costo de la falla de mercado original en sí misma.

In a narrow sense, public choice analysis is concerned with “state failures.” Manned by self-interested actors on a “political market,” the state is often incapable of correcting market failures — or, at least, of correcting them at a lower price than the cost of the original market failures themselves. (Lemieux 2004 : 1) (énfasis agregado)

No olvidemos que la ficción del Estado tiene sin embargo, una posición muy peculiar frente a la sociedad: es un monopolio respecto de la prestación de ciertos bienes y servicios públicos; y como tal puede mostrar comportamientos similares a los de un ofertante en posición monopólica respecto de tales bienes.

Estas ideas seminales se cristalizan en el trabajo de Niskanen, cuyos alcances describe Buchanan de la siguiente manera; y que serán claves cuando en el siguiente título, analicemos los arbitrios municipales:

“el paso siguiente estaba prácticamente dado. Cuando se comienza a considerar la burocracia bajo este aspecto, se puede naturalmente prever que los burócratas individuales tratarán de aumentar las dimensiones de sus oficinas [es decir, sus departamentos o áreas], puesto que en la moderna sociedad occidental los salarios y las gratificaciones están en relación directa con la dimensión de los presupuestos que ellos administran y controlan. El impulso debido a un motivo intrínseco de expansión y la dinámica de la moderna burocracia gubernativa, tan tanto pequeño como en lo grande, resulta evidente para todo aquél que se tome la molestia de pensar. La teoría del crecimiento burocrático fue formulada por William Niskanen, que desarrolló un modelo de departamentos y subdepartamentos que maximizaban el presupuesto. En el caso límite, el modelo de Niskanen afirma que las burocracias tienen posibilidad de ampliar los presupuestos al doble de lo necesario para satisfacer las demandas reales de bienes y servicios públicos de los contribuyentes. Al llegar a este punto, el contribuyente acaba por no estar mejor de como estaría sin ningún bien público; todo su beneficio le es “chupado” por los burócratas. Lo cual implica que todos y cada uno de los bienes y servicios públicos, ya se trate de sanitarios, de educación, de transporte o defensa, tienden a ampliarse muy por encima de cualquier nivel tolerable de eficacia, si este se define tomando en cuenta las demandas de los ciudadanos” (1989 : 10 - 11) (énfasis agregado)

En suma, de estos conceptos de la doctrina del *public choice* nos interesa destacar en qué medida el comportamiento de los miembros del aparato estatal, tanto (i) al momento definir sus competencias, la amplitud de las funciones que buscan desempeñar y los servicios públicos que crean para luego administrarlos y exigir tributos por su mantenimiento, como (ii) al momento de decidir en qué se invierten los fondos públicos recaudados a través de impuestos, contribuciones y tasas directamente o transferidos de las mismas fuentes por el gobierno central; responden simplemente a un pensamiento egoísta, maximizador y que en última instancia optará claramente por una

mayor exacción, procedimientos y complejidades⁹⁸, en desmedro de los intereses de los ciudadanos que se encuentran obligados a pagar impuestos y tributos para financiar a dicha burocracia.

2.5.2. Democrática dictadura: El consenso y su relevancia

Otro de los aspectos fundamentales de la escuela de la elección pública recae en el análisis de la formación del consenso y la toma de las decisiones. Como adelantamos, y como -tomando las palabras de Duncan Black- recalca Buchanan (1989 : 3), si (i) el individuo no es sino un *conjunto de preferencias* (una “función de utilidad), y (ii) el *public choice* se construye sobre la base de *individuos* y no por entidades corporativas, ni sociedades, comunidades o estados; surge inmediatamente la pregunta acerca de cómo

⁹⁸ Precisamente, con ocasión de una muy anunciada reforma en el sistema jurídico peruano que busca acotar ciertas facultades del aparato estatal, con énfasis en aspectos tributarios ante una marcada desaceleración de los indicadores económicos del país, Bullard (2014), haciendo un interesante paralelo de lo jurídico y lo cinematográfico para ilustrar los efectos que el crecimiento excesivo del Estado tiene respecto de la economía, señaló:

Un meteorito cae del espacio. Un campesino curioso va a inspeccionar la zona del impacto. Al tocar con un palo el meteorito en el cráter, este se abre y sale una sustancia verde y gelatinosa del tamaño de una pelota de fútbol.

El hombre descubre que la sustancia está viva y al entrar en contacto con ella se le pega y no la puede desprender. Se da cuenta entonces de que la sustancia lo comienza a devorar; entra en pánico. Poco a poco el extraño ser extraterrestre lo va fagocitando hasta que se lo engulle por completo.

La amenaza verde se mueve de manera lenta pero constante y va devorando todo a su paso. Con cada víctima va ganando y ganando más tamaño y fuerza. Cada vez es más difícil de detener.

“The Blob” (traducida como “La masa voraz”) es una película de 1958, dirigida por Irvin Yeaworth y protagonizada por Steve McQueen en su debut en el cine. “The Blob” se convierte en una metáfora inmejorable de cómo funciona el Estado, la burocracia y la regulación. Cada pequeño acto en el que engulle una parte de nuestra libertad le da la fuerza para cometer el siguiente. Este monstruo traga sin siquiera masticar y va creciendo hasta que es muy difícil de derrotar.

El recientemente anunciado paquete de medidas para reactivar la economía enfrenta una masa verde similar que, como resultado de la agregación de numerosos actos de engullimiento, se ha tornado en un ser imposible de controlar. Es insaciable porque cuanto más come, más quiere comer.

Es fácil dar, poco a poco, una serie de normas para aumentar los poderes de la administración tributaria o de los reguladores. Es sencillo incentivar el apetito de “la cosa” dándole a las entidades públicas la posibilidad de financiarse con las multas. Reducir la flexibilidad laboral, aumentar regulaciones y requisitos para licencias y autorizaciones se hace sin mucho esfuerzo. Crear laberintos regulatorios kafkianos que hacen imposible cumplir requisitos ambientales o de protección del patrimonio cultural se logra firmando decretos aparentemente tan buenos como inofensivos. Finalmente, es fácil expropiar nuestra libertad de “a puchitos”.

Aumentar el intervencionismo es fácil. Lo difícil es reducirlo. Ahora cada parte de la masa verde reclamará su autonomía y defenderá su espacio. Ponerla a “dieta” es pedirle a un león que se vuelva vegetariano.

Como alguna vez dije en esta columna, parafraseando la canción infantil, una regulación se balanceaba sobre la tela de una araña, como el Estado veía que resistía, fue a buscar una regulación más. Y así sigue y sigue hasta que la telaraña cae por los suelos. La telaraña es la economía, tejida hacendosamente por la actividad privada. Pero la tentación de aprovecharse del trabajo ajeno es inevitable. El Estado se convierte así en un parásito y en un promotor de parasitismo. A diferencia del “perro del hortelano”, este sí come, pero no deja comer.

La telaraña tiene limitaciones. Y, como suele pasar, el Estado lo descubre muy tarde. Ahora pretende adelgazar y simplificar lo que engordó y enredó.

deben (o en qué medida pueden) conciliarse las preferencias individuales para alcanzar un resultado aceptable y compartido por todos.

Así, sin perjuicio que 'El cálculo del consenso' (de 1962) de Buchanan y Tullock es considerada la obra fundacional de la escuela del *public choice*, es pertinente anotar que el análisis de los procesos de formación de decisiones y los resultados fueron inicialmente anotados por Arrow (en 1951, y posteriormente, revisado en 1963) y Black (en 1958) quienes identificaron un fenómeno derivado de los procesos de elección: los ciclos de votación y la necesidad de establecer un umbral y reglas adecuadas para la calificación de las mayorías; caso contrario, nos podríamos enfrentar a un problema de dictadura de las mayorías.

Como señala Lemieux (2004 : 23) recogiendo los postulados planteados por Arrow. No siempre las preferencias del individuo coincidirán con las de la mayoría, entonces, la única forma de evitar que esta mayoría actúe dictatorialmente frente a dicho individuo, es que cada uno de éstos tenga un poder de veto respecto de las decisiones mayoritarias; lo que implica en los hechos que todas las decisiones deben tomarse por unanimidad.

Ahora bien, dado un grupo pequeño de individuos, la unanimidad suele ser costosa, pero es posiblemente alcanzable; sin embargo, en la medida que el número de individuos (y su heterogeneidad) crece los costos de alcanzar un acuerdo unánime se elevan exponencialmente y pueden tornarse prohibitivamente altos: imaginemos lo que puede ser acordar sobre un tema relativamente sencillo como la cantidad de dinero a aportar para un proyecto entre tres personas, y cuán complejo puede ser ello si el grupo pasa a ser de 1,000. Ahora imaginemos que el grupo es la población de un país en pleno.

Ello hace que sean necesarias reglas que permitan alcanzar acuerdos por mayorías. Ahora bien, mientras más bajos sean los umbrales para alcanzar tal acuerdo mayoritario, más riesgo existe que grupos más grandes de individuos sean víctimas de las decisiones de 'la mayoría', más aún cuando, las preferencias de dicha 'mayoría' al corresponder a diversos individuos con preferencias particulares, pueden llevar a resultados

inconsistentes e intransitivos⁹⁹, conocidos como el fenómeno de “cycling” o ciclos de votación.

Este aspecto ha sido puesto de manifiesto particularmente por Knut Wicksel, quien disertó específicamente sobre el riesgo de que en las asambleas (esto es, en el proceso legislativo), las mayorías podrían “dictar leyes en beneficio de sus propios electores a expensas de los miembros que quedan fuera de las coaliciones mayoritarias” (Bour S/A).

Evaluar si una decisión es efectivamente consecuencia del consenso; o si por el contrario, podría ser simplemente el resultado de una dictadura de las mayorías resulta de particular relevancia al momento de evaluar el diseño de un sistema tributario; y nos debe llevar a reflexionar respecto de si principios o características que damos por sentados son tales, o si por el contrario, son simplemente producto de una toma de decisiones efectuada por determinados individuos.

Esta premisa abre la puerta a la posibilidad de evaluar y ser críticos respecto de si aspectos capitales como la incorporación de fines redistributivos a los tributos (en adición al fin puramente recaudatorio al que hicimos referencia), o la aceptación de la progresividad en la imposición son facetas inherentes de la tributación; o si por el contrario, son simplemente el producto de una toma de decisión efectuada por los miembros de la asamblea, quienes mayoritariamente decidieron a expensas de algunos miembros de la comunidad.

En efecto, ¿no cabría acaso cuestionarse si resultaba más ‘políticamente correcto’ gravar más a los ‘ricos’ que a los ‘pobres’? ¿o quizá, si no resultaba mayoritariamente más aceptable, destinar fondos públicos a actividades asistenciales que benefician a las mayorías, que reducir los impuestos a las empresas?

⁹⁹ La intransitividad surge debido a que las opciones entre las que los individuos suelen verse obligados a elegir no suelen ser unidimensionales, sino que suelen ‘empaquetar’ más de un bien, que combina niveles diferentes de satisfacción de diversas preferencias; lo que lleva a que la comparación del total lleve a situaciones que se manifiestan como intransitividad: Puede darse que se prefiera A sobre B, y B sobre C, pero no necesariamente A sobre C; por ejemplo, si entendiéramos que a A son menores impuestos y menor gasto público, B mayores impuestos y mayor gasto público; y C mayores impuestos y así correlativamente.

2.6. Bebiendo diamantes: Revisitando la utilidad marginal y la progresividad.

Se piensa que lo justo es lo igual, y así es; pero no para todos, sino para los iguales. Se piensa por el contrario que lo justo es lo desigual, y así es, pero no para todos, sino para los desiguales.
Aristóteles

Tras haber esbozado algunas ideas detrás de la toma de decisiones, entre las que se encuentran –a efectos tributarios- aquellas que involucran la creación de tributos, la fijación de tasas y aquellas vinculadas al establecimiento y los criterios de distribución de la imposición entre los diversos miembros de la sociedad (como vimos, típicamente, progresivos), a continuación dedicaremos unas líneas a evaluar los fundamentos de la propugnada “utilidad marginal decreciente”, cuando se emplea como un fundamento para defender una imposición progresiva; que afecta más a quienes mayor ‘capacidad contributiva’ manifiestan.

Para ello, revisaremos el problema desde la perspectiva convencional de las herramientas del análisis económico del derecho; evaluando a continuación una propuesta radicalmente opuesta de Thomas Piketty, quien sostiene, que de no tomarse medidas para gravar severamente a quienes mayores rentas obtienen o mayor patrimonio poseen, en aras de reducir la inequidad se pondría al sistema democrático en sí mismo en peligro.

2.6.1. La visión neoclásica

Según venimos sosteniendo, el sistema tributario nació como un instrumento de financiamiento del Estado, para que éste cuente con recursos para ejecutar el desarrollo de sus funciones inherentes -seguridad interior y exterior, administración de justicia y *enforceability* de los contratos, entre otros- (premisas del estado liberal); pero a su vez suele aceptarse que el mismo constituye también una herramienta que tiene como objeto la re-distribución de la riqueza con miras a reducir las inequidades sociales (esencialmente, en el estado social, y en cierta medida, estado constitucional).

En efecto, es punto común concebir la progresividad como una premisa de diseño básica de un sistema tributario, optando por una *exacción directa, personal y progresiva* (Casás

2003 : 300-301), es decir aumentando la misma respecto de los sectores que “mayores recursos tienen”, y gravando más benignamente a quienes “menos recursos tienen”. Así, se imponen tributos (o se asignan alícuotas diferenciadas en tributos) gravando a quienes “más tienen” en mayor medida, y a quienes “menos tienen”, de forma menos intensa. Esta estructura, se sostiene asumiendo como válida la premisa del “*utilidad marginal decreciente*”, la misma que reza que a medida de las unidades dinerarias se van incrementando, éstas representan menor utilidad para quien las posee, dado que sus necesidades básicas se habrán visto ya satisfechas.

En efecto, la defensa de la progresividad en el sistema tributario clásicamente se sostiene en dos ideas fundamentales. Por un lado, (i) una afirmación de carácter meramente teleológica en el sentido que uno de los fines de la tributación es perseguir mayores niveles de equidad, *per se* y (ii) una premisa económica construida sobre la base de la existencia de una utilidad marginal que se torna decreciente conforme el contribuyente cuenta con mayores recursos.

El concepto de utilidad marginal surgió como explicación a “el enigma de los diamantes y el agua”, citado por Adam Smith (1776), y por medio del cual se trata de dar cuenta de la valoración que se otorga (regularmente) al agua y a los diamantes: el agua, siendo de todos los elementos, uno de los más útiles, tiene un muy escaso valor económico y de cambio; mientras que por el contrario, un diamante, que tiene en sí mismo muy escaso valor de uso, tienen un enorme valor de intercambio. Como señala Smith:

Nothing is more useful than water; but it will purchase scarce any thing; scarce any thing can be had in exchange for it. A diamond, on the contrary, has scarce any value in use; but a very great quantity of other goods may frequently be had in exchange for it.

Esta contra-intuitiva relación se suele explicar desde diversas teorías¹⁰⁰, sin embargo, nos interesa destacar para estos efectos la postura neoclásica, según la (i) si alguien posee un bien, lo usará para satisfacer alguna necesidad o deseo; y (ii) si tiene varias necesidades o deseos, utilizará dicho bien para satisfacer aquél que tenga más prioridad. De esta forma, las primeras unidades de tal bien revisten mayor valor (por tanto, tienen

¹⁰⁰ Así por ejemplo, desde la perspectiva del marxismo, el enigma de los diamantes y el agua en realidad implica la mera comparación del *valor* (valor-trabajo) y el *valor de uso* de ambos elementos.

mayor utilidad marginal) que las últimas unidades –que teóricamente- dedicará a satisfacer necesidades menos prioritarias.

Para ilustrar la lógica del postulado de la utilidad marginal decreciente, se dan diversos ejemplos, como el del agua y el hombre en el desierto o la del grano y el granjero (Böhm-Bawerk 1889)

A colonial farmer, whose log hut stands by itself in the primeval forest, far away from the busy haunts of men, has just harvested five sacks of corn. These must serve him till the next autumn. Being a thrifty soul he lays his plans for the employment of these sacks over the year. One sack he absolutely requires for the sustenance of his life till the next harvest. A second he requires to supplement this bare living to the extent of keeping himself hale and vigorous. More corn than this, in the shape of bread and farinaceous food generally, he has no desire for. On the other hand, it would be very desirable to have some animal food, and he sets aside, therefore, a third sack to feed poultry. A fourth sack he destines for the making of coarse spirits. Suppose, now, that his various personal wants have been fully provided for by this apportionment of the four sacks, and that he cannot think of anything better to do with the fifth sack than feed a number of parrots, whose antics amuse him. Naturally these various methods of employing the corn are not equal in importance. If, to express this shortly in figures, we make out a scale of ten degrees of importance, our farmer will, naturally, give the highest figure 10 to the sustenance of his life; to the maintenance of his health he will give, say, the figure 8; then, going down the scale, he might give the figure 6 to the improvement of his fare by the addition of meat, the figure 4 to the enjoyment he gets from the liquor, and, finally, to the keeping of parrots, as expressing the least degree of importance, he will give the lowest possible figure 1. And now, putting ourselves in imagination at the standpoint of the farmer, we ask, What in these circumstances will be the importance, as regards his wellbeing, of one sack of corn?

Trasladando esta la noción de utilidad marginal decreciente al sistema tributario, aplicándola a los recursos económicos con los que estos cuentan, se advierte con *aparente sencillez* de qué forma la progresividad resultaría beneficiosa para la sociedad: Al gravar en mayor medida a los contribuyentes que cuenten con mayores recursos económicos, y gravando en menor medida a aquellos que cuentan con menores recursos, desde la óptica de la utilidad marginal decreciente, se están extrayendo más unidades dinerarias que de contribuyentes para los que representarían una menor utilidad marginal –equivalentes a los granos destinados a alimentar palomas-, y habría una menor exacción respecto de contribuyentes cuyos recursos debieran estar destinadas a satisfacer necesidades más prioritarias -equivalentes a los granos destinados a hacer el pan para sobrevivir.

Sin embargo, la puridad y simplicidad de este concepto no resulta necesariamente verificada como regla en los hechos. De esta forma, aun cuando el concepto de utilidad marginal ilustra de forma muy didáctica las razones por las cuales, dado *un individuo particular* y en *un contexto específico*, un mismo bien (agua, granos, dinero según sea el caso) puede ser valorado de forma diferente -según la priorización de las necesidades que deben ser satisfechas- en función a la utilidad marginal que la última unidad de este bien le represente; el citado concepto pierde eficacia cuando se propone su utilización en interacción de diversos sujetos en situaciones diferentes y retrocedemos para reingresar a las premisas fundamentales de nuestro estudio: el individualismo y su identificación como una escala de preferencias propia de sí mismo.

En efecto, el concepto de utilidad marginal decreciente funciona óptimamente cuando se analiza un solo individuo, en un contexto determinado, y cuando los bienes materia de análisis sirven para satisfacer preferencias o prioridades unidimensionales (ordenables en un solo eje); sin embargo, cuando cualquiera de esas premisas varían (ie. otro individuo, otro contexto u otra escala de preferencias) advertiremos que no será correcto afirmar que la utilidad marginal determinada para el primer caso, pueda ser trasladable o equiparable para el segundo caso. Dicho de otra manera, la valorización es subjetiva, y como tal, un agente externo no puede -al menos, no sin cierta arbitrariedad- concluir que es más equitativo (o socialmente eficiente), si extraer mayor cantidad de un bien a un sujeto A simplemente porque lo tiene en mayor cantidad, que extraerlo a un sujeto B, porque cuenta con menor cantidad del mismo.

Dicho de otra manera, y retornando al ejemplo dado por Böhm-Bawerk, no es posible sostener que -en un contexto pre-exacción-, dado un granjero A que tiene las 5 bolsas de grano y un granjero B que tiene 10 bolsas del mismo grano, sea socialmente “equitativo” o “justo” que al primero se le extraiga una bolsa -quedándole 4- y al otro, 6 -quedándole igualmente 4-, por el simple hecho que el granjero B “debe tener ya suficiente para vivir con esas 4 bolsas” y la “utilidad marginal de dichas 6 unidades adicionales deben tener escaso valor y representan escasa utilidad marginal para el mismo”.

Incluso cuando ya es de por sí sumamente cuestionable imponer tales patrones progresivos de exacción aún en el supuesto hipotético y negado que ambos tuvieran las

mismas preferencias y se encontrarán en un contexto idéntico; añadiremos ciertas variables para evaluar si dicho razonamiento es verificable y aplicable con carácter general:

- (i) La diversidad de contextos, en la escala de preferencias y no transitividad.

La primera variable que proponemos introducir es una que adelantamos: dados dos sujetos diferentes, es muy probable que sus funciones de utilidad (escalas de prioridades) sean divergentes; ergo, la valorización que un individuo dará a un número de unidades de un determinado bien será –casi con total certeza– diferente de aquella que le dará un segundo individuo, en función a las prioridades y preferencias que cada uno tendrá. Claramente, no pretendemos comparar prioridades respecto de prioridades extremas como ordenar en una escala vivir o morir (a pesar de que incluso respecto de éstas, podríamos encontrar casos de individuos que valores vivir o morir, podrían escoger este último), sino que en nuestro ejemplo, propondremos situaciones menos limítrofes.

Las preferencias del granjero A fueron delimitadas en el ejemplo de Böhm-Bawerk al que nos vemos refiriendo, y de acuerdo al siguiente orden de prioridad:

Tabla 1: Preferencias del granjero A

Prioridad	Destino	Recursos necesarios
1	Supervivencia personal	1 bolsa de grano
2	Insumos para trabajo	1 bolsa de grano
3	Mantenimiento de animales de granja	1 bolsa de grano
4	Producción de alcohol	1 bolsa de grano
5	Alimentación de loros	1 bolsa de grano

Asumamos que el granjero B tiene esposa y un hijo, es abstemio y no gusta mucho de las palomas, sino que en su lugar, prefiere, destinar su excedente a la caridad:

Tabla 2: Preferencias del granjero B

Prioridad	Destino	Recursos necesarios
1	Supervivencia de su familia	2 bolsas de grano
2	Supervivencia personal	1 bolsa de grano
3	Insumos para trabajo	2 bolsas de grano
4	Mantenimiento de animales de granja	3 bolsas de grano
5	Caridad	3 bolsas de grano

Como vemos, ambos granjeros se encuentran en contextos diferentes y tienen, escalas de preferencias diferentes, que sin embargo, son ambas completamente válidas e igualmente dignas de protección por parte del Estado.

De ello, podemos extraer las siguientes ideas:

- Respecto de cada uno, las últimas unidades de cada bien representarán menor utilidad marginal que las primeras, de forma que para el granjero A valdrá menos la última bolsa (destinada a alimentar a los loros) que la primera bolsa (dedicada a su supervivencia), en idéntico sentido que para el granjero B, valdrá menos la décima bolsa (dedicada a la caridad), que la primera (dedicada a la supervivencia de su familia); con lo cual, respecto de cada individuo de forma aislada se cumple la regla de la utilidad marginal decreciente.
- Sin embargo, al poner en perspectiva las escalas de preferencias de ambos granjeros, advertiremos que es imposible asumir en sentido alguno que las últimas unidades de un bien para un individuo sean de mayor, menor o igual valor que las de otro individuo, precisamente por la existencia de dicha unicidad de las escalas de priorización y valorización que existen por cada individuo, y en cada contexto.

Ahora bien, dada la incorporación de esta información adicional, queda claro que aun cuando es cierto que la última unidad valdrá menos que la primera para cada uno de los potenciales contribuyentes, ello de ninguna forma implica que pueda concluirse que dado que el granjero A tiene 5, y el granjero B, tiene 10 unidades, todas estas últimas representen menor valor (tanto desde una perspectiva social, como

especialmente, desde una perspectiva personal) que las unidades de A, y por tanto, en aplicación de una utilidad marginal decreciente, sea equitativo gravar al primero quitándole una unidad, y al segundo, las 6 “de exceso”.

En efecto, de acuerdo a la “instantánea” de las preferencias que tienen nuestros imaginarios granjeros A y B; se tiene -por ejemplo- que en el contexto, el granjero A tiene como primera prioridad su supervivencia, pero nada indica que ello cambie con el pasar del tiempo o por las circunstancias (por ejemplo, que desarrolle problemas de tolerancia al alcohol en el tiempo) o decisiones que tome (por ejemplo, si se case o tuviera hijos), tal y como veremos líneas a continuación, cuando analicemos la variable decisiones y costo de oportunidad.

Claramente, nuestro ejemplo pretende llevar al extremo las diferencias de imposición (la relación entre ambos gravámenes sería 1 a 6), a pesar de lo cual, por ejemplo, en el caso de la alícuotas del Impuesto predial, la alícuota más alta es 5 veces la escala más baja¹⁰¹.

En resumen: resultaría errado afirmar que por la existencia de una utilidad marginal decreciente respecto de un determinado bien, pueda en forma alguna concluirse que la introducción de un sistema de exacción progresivo traiga mayor equidad ni mayor justicia, ni social ni individualmente.

(ii) El trabajo, las decisiones y costo de oportunidad

Cuando desarrollamos los principios jurídicos del sistema tributario ideal en el primer capítulo del presente título, sometimos a cuestionamiento que la búsqueda de equidad sea por sí mismo uno de ellos; y en este apartado pretendemos sustentar dicha visión poco tradicional respecto de la

¹⁰¹ Ello no significa, sin embargo, que el impuesto de un contribuyente que se encuentre en el último tramo sea 5 veces el impuesto correspondiente al del que se encuentra en el primer tramo, dado que como hemos revisado en el apartado que describe el tratamiento de este tributo, la escala de imposición es progresiva, pero acumulativa; de forma que incluso aquel contribuyente que está en el último tramo de la escala, ha aprovechado las tasas reducidas de las escalas iniciales.

progresividad como un principio básico en la construcción de un sistema tributario.

En esta línea, en el numeral precedente sostuvimos que la existencia de diferentes escalas de valorización¹⁰² hace que aun cuando -en cada caso- sea verificable que existe una utilidad marginal decreciente, sea inadecuado (e “injusto”) concluir por sí mismo que deba optarse necesariamente por un sistema progresivo, al ser las preferencias y valorizaciones de cada uno de los potenciales afectados, completamente diferentes.

El ejemplo clásico de la utilidad marginal analizado parte implícitamente de la premisa que “dada una cantidad de bienes” (como quien “se las encuentra”), las últimas unidades deberán revestir menor utilidad para su titular, en la medida que habría ya satisfecho sus necesidades básicas. Ello, sin embargo, no explicita que en los hechos, si bien los individuos suelen partir con cierta cantidad de recursos y bienes; ello no implica que el individuo simplemente se dedique a consumirlos en función a la escala de preferencias que tenga, sino que además, implicará que éste decida tales acciones en función al costo de oportunidad que le represente hacer uno y dejar de hacer lo otro, al existir escasez de recursos.

Nos explicamos. Dada una cantidad determinada de dinero que un individuo puede destinar para satisfacer sus necesidades intercambiándolo por bienes y servicios, el valor de una decisión vendrá medido por su costo de oportunidad. Como hemos indicado, el costo de oportunidad es el valor del segundo mejor uso alternativo de un recurso, descartado debido precisamente a haber escogido otra alternativa. Es lo que cuesta haber dejado de hacer algo, consumir algo o invertir en algo por haber optado por otra decisión.

¹⁰² Desde nuestra perspectiva, la asignación de valor en la escala de preferencias, no sólo es diferente para cada individuo, sino que además, se construye sobre una noción subjetiva de valor. Los bienes no tienen un valor intrínseco en sí mismo como postulan las teorías objetivistas sino que por el contrario, tienen un valor íntegramente subjetivo. El valor es la medida que el sujeto otorga a un bien recurso, y por el cual estaría dispuesto a efectuar, por ejemplo, un intercambio.

Pongamos un ejemplo sencillo vinculado a una operación de compra venta de un helado. Propongamos que un sujeto A tiene calor y está interesado en comprar un helado; mientras que el sujeto B, tiene un helado, y no siente nada de calor. Un mismo bien (el helado) tiene un valor mayor para el primero que para el segundo. De esta forma, es probable que el sujeto A esté interesado en intercambiar una cantidad N de dinero a cambio del helado, y si esta suma N es mayor que la valoración que efectúa B respecto del citado helado, entonces, se producirá la transacción, que será vista por ambas partes como beneficiosa.

Sin embargo, qué ocurre si el sistema tributario considerara que es menos valioso tener calor que frío, de forma que asumiendo que uno de los valores es superior o más útil que otro, decida imponer mayores gravámenes a la venta o al consumo de helados, según el caso.

Regresando al ejemplo caricaturesco de los granjeros que articula la presente sección: supongamos por un instante que en alguna oportunidad (en un mundo previo a la exacción), tanto el granjero A como el granjero B –sin tener mayor recurso adicional- recibieron cada uno, 4 bolsas de granos; los cuales decidieron destinar a los fines que estimaron cada uno pertinentes, en función a la escala de valores que cada uno tenía. De esta forma, tanto A como B partieron en igualdad de condiciones, y libremente tomaron decisiones económicas en función a sus preferencias. Asumamos, adicionalmente, que la preferencia que analizamos se constriñe a la variable “tiempo”, que se distribuye en (a) tiempo de trabajo, y (b) tiempo de descanso. Cada hora de trabajo daba lugar a una bolsa adicional de granos como resultado final.

Ante la ausencia de gravámenes entre éstos individuos, para A eran más valiosas 6 horas de descanso que 1 hora de trabajo, y para B, a la inversa, por lo que al final del periodo, el granjero A, queda con 5 bolsas de grano y 6 horas de ocio; y B, queda con 10 bolsas de grano, pero sólo descansó 1 hora; encontrándose, ambos satisfechos con las decisiones libremente tomadas.

Ahora, evaluemos los efectos de un sistema progresivo, en los términos antes mencionados: del granjero A –dado que sólo tiene 5-, se decide extraerle 1 bolsa de grano, mientras que al granjero B -por tener 10-, se decide gravarlo quitándole 6; quedando ambos con 4. ¿Qué consecuencias tendría ello?

- En cuanto a la igualdad vertical y horizontal: Como explicamos, una de las premisas de la concepción de ‘igualdad’ típicamente aceptada y planteada por Villegas se basa en tratar ‘equitativamente’ a los contribuyentes, identificando a aquellos que se consideran ‘iguales’ a efectos de darles un tratamiento uniforme, y por otro lado, diferenciando a estos grupos de iguales, a efectos de tratar de forma diferenciada a estos colectivos. El ejemplo replantea si realmente el ideal de justicia perseguido podría ser tan falaz como tratar igual a todos los individuos, cuando se considera que los recursos materia de imposición no son ‘dados’ sino que son producto de las decisiones

productivas de los individuos, que a su vez, implican un sacrificio (el costo de oportunidad).

- En cuando a la generación de inventivos: Como adelantamos al definir la noción de “precios” en una economía; la imposición de tributos constituye un precio que altera la valorización de los diversos destinos alternativos de un recurso (y de allí, el uso que muchas veces se da a los tributos con fines ajenos a los propiamente recaudatorios, sino además, como factor de capital importancia para promover o desincentivar determinadas actividades. En el caso de la progresividad sobre las rentas del trabajo, en cierta medida se ‘castiga’ a quienes mayores rentas generan debido a su trabajo, en una exacción progresiva al patrimonio (como en el caso del Impuesto Predial) se ‘sanciona’ a quienes cuentan con mayor patrimonio inmobiliario; sin tomar en cuenta el costo de oportunidad que les significó acumular dicha manifestación parcial¹⁰³ de capacidad contributiva.

Así enfocada la problemática, y tras haber analizado el problema no sólo del quién tiene más, sino también qué tuvo que dejar de lado para poder obtenerlo, planteamos nuevamente la pregunta acerca de si ¿resulta igual de sencillo sostener que es más equitativo gravar más al que más riqueza gravable tiene? *sancionando en cierta medida* la dedicación y productividad de B con una mayor exacción, de forma que a pesar de haber trabajado más, tras la aplicación de la progresividad estará en la misma situación que A, que dedicó a la producción de grano menos tiempo, y más tiempo a otras actividades.

Replanteada de esta forma la marginalidad y la persecución de igualdad, comúnmente aceptadas como fundamentos técnicos para admitir una exacción progresiva sobre por ejemplo, la renta o el patrimonio, advertimos que aun cuando, perseguir ciertos niveles de equidad resulta deseable, en tanto permiten una articulación eficiente de la sociedad, ello no implica por sí sólo que sea aceptable la progresividad; lo que precisamente nos

¹⁰³ Sostenemos que es parcial, en la medida que la capacidad contributiva, entendida como riqueza en general, excede al patrimonio inmobiliario, y comprende otros bienes no típicamente mensurados, como el ocio.

lleva más bien a enfatizar en que la equidad debiera conseguirse a través de un adecuado gasto público; y no tanto a través de una exacción progresiva.

El rechazo a la progresividad es muy propia del universo del análisis económico del derecho, pues como hemos expuesto claramente al inicio del apartado, sus postulados centrales beben de las premisas de la economía neo-clásica, que a su vez, parte de una visión eminentemente liberal en la que el Estado debe ser mínimo y simplemente actuar como un facilitador para que la *mano invisible* pueda actuar.

Esta postura, sin embargo, no puede en forma alguna interpretarse como absoluta, sino que por el contrario, cuenta con numerosos detractores, quienes criticando esencialmente la irrealidad de los postulados del pensamiento neo-clásico, concluyen que carece de sentido pretender explicar la realidad a través de un modelo cuyos supuestos de construcción son en cierta medida, tan irreales como aquél que irónicamente planteaba Polinsky en su anécdota.

Una de las principales corrientes de pensamiento que cuestionan las premisas del pensamiento neoclásico son los seguidores de la escuela keynesiana. El pensamiento de Keynes adquirió significativa relevancia tras la gran depresión de 1929, y como respuesta precisamente a las limitaciones que el modelo neoclásico había demostrado tener, manifestadas de forma cruenta con el crack. El modelo keynesiano rechazaba el Estado mínimo y por el contrario, postulaba la necesidad de una intervención más intensa por parte del aparato gubernamental, por ejemplo, a través de un mayor gasto público.

Un interesante ejemplo, sumamente reciente, de economistas que cuestionan la viabilidad del modelo liberal; y que propone un plan de acción diametralmente distinto al esbozado en el presente trabajo es el economista francés Thomas Piketty, cuyo libro "*Le Capital au XXI^e siècle*" (2013) [*Capital in the 21st Century*" en su versión inglesa (2014)] es un *best-seller* en la materia; sobre cuyos alcances nos pronunciaremos a continuación.

2.6.2. Contra – contracorriente: Piketty, la progresividad y nuevamente, la equidad.

Como hemos indicado, las premisas de las que parte la teoría neo-clásica que soporta los principales postulados del análisis económico del derecho, no están sin embargo, en forma alguna, exentos de críticas y reparos; principalmente, puesto que como adelantáramos al introducir este título, las premisas sobre las que se construye dicho modelo en ocasiones parecieran carecer de un correlato con la realidad.

En efecto, a través de su reciente obra Piketty (2014), plantea un postulado diametralmente opuesto al que venimos presentando, concluyendo que a efectos de evitar la profundización de la inequidad entre los diversos miembros de una sociedad, es necesaria la introducción de un impuesto general al patrimonio neto -con una tasa proporcional del 2%- y un impuesto progresivo sobre la renta, con tasas que debieran llegar al 80%, 'corrigiendo' así la tendencia hacia la 'excesiva acumulación' de recursos por parte de un grupo muy reducido de población, y en consecuencia, reduciendo la brecha de inequidad.

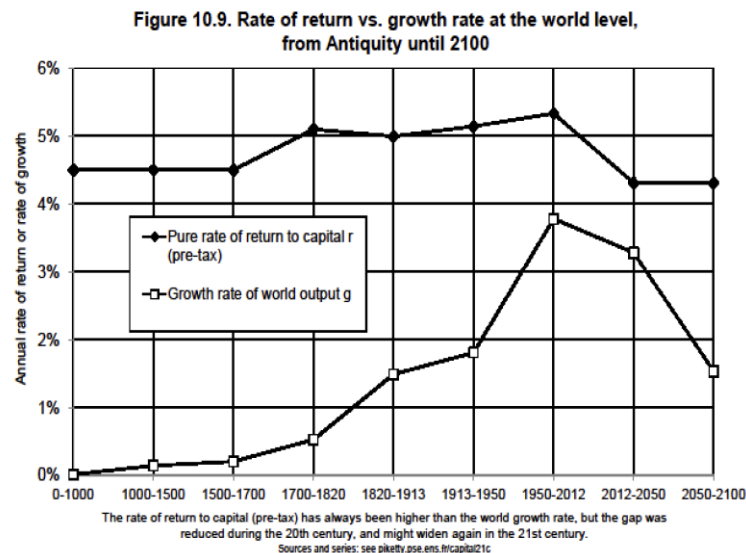
En efecto, una de las ideas clave de Piketty es que el capitalismo tendría una contradicción central: que las tasas de retorno del capital (concentrado por los sujetos que más recursos monetarios tiene) pueden ser significativamente superiores que las tasas de crecimiento (equiparado al rendimiento del trabajo de los individuos sin mayor patrimonio); lo que llevará a un incremento de la inequidad, y con ello, el eventual colapso del sistema democrático en sí mismo. El autor lo explica de la siguiente manera:

The principal destabilizing force has to do with the fact that the private rate of return on capital, r , can be significantly higher for long periods of time than the rate of growth of in comand output, g .

The inequality $r > g$ implies that wealth accumulated in the past grows more rapidly than output and wages. This inequality expresses a fundamental logical contradiction. The entrepreneur inevitably tends to become a rentier, more and more dominant over those who own nothing but their labor. Once constituted, capital reproduces itself faster than output increases. The past devours the future (Piketty 2014 : 504).

Para ello, el autor emplea abundante información histórica, tales como los registros fiscales de la recaudación del Impuesto a la Renta de más de 20 países, así como los registros respecto del patrimonio y así relaciones de éste con el producto bruto interno de cada país.

A efectos gráficos, los hallazgos del autor francés se pueden ilustrar gráficamente a través de dichos diagramas: Por naturaleza -según el autor- las tasas de retorno del capital son mayores que las tasas de crecimiento; según se ilustra a continuación:



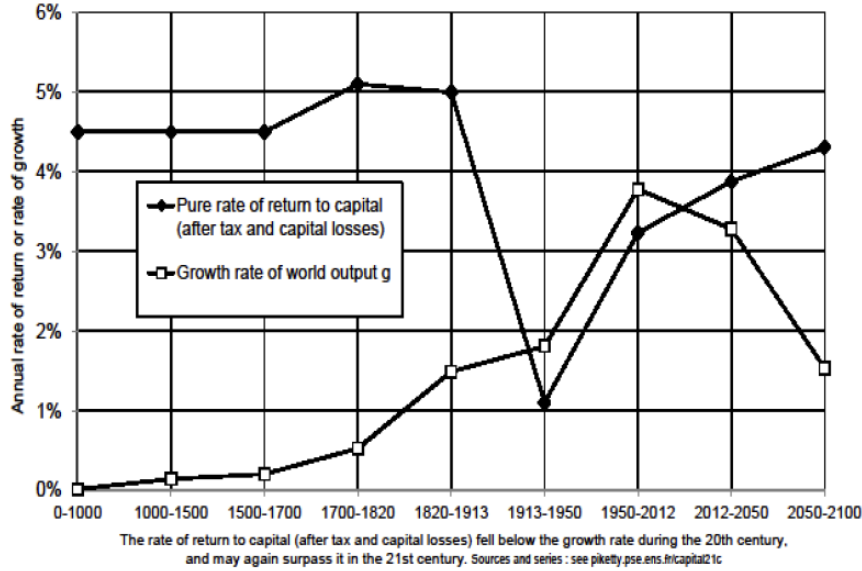
Fuente: Piketty 2014A

Ello, de acuerdo al autor genera desestabilidad en el sistema capitalista en la medida que la gran diferencia en las tasas de retorno, llevará a que se incremente la brecha de inequidad (es decir, los ricos se hagan más ricos y los pobres más pobres), lo que en última instancia, podría llevar a su colapso por las fricciones sociales derivadas de tal inequidad. Sin embargo, por efecto de las guerras mundiales ocurridas en el siglo XX, y la ingente imposición que el financiar dichas guerras implicó; se tuvo por efecto, que durante la mayor parte de dicha centuria, la tasa de retorno del capital (neta de impuestos¹⁰⁴), fuera menor que la tasa de crecimiento; lo que precisamente permitió

¹⁰⁴ A efectos didácticos, reproducimos asimismo, algunas tasas impositivas identificadas por Piketty (2014A); a partir de las cuales el autor advierte que históricamente, han existido tasas del impuesto a la renta superiores al 90%.

alcanzar una aparente estabilidad; situación que sin embargo, se vendría revirtiendo nuevamente, al retomar el retorno del capital un crecimiento más agresivo:

Figure 10.10. After tax rate of return vs. growth rate at the world level, from Antiquity until 2100



Fuente: Piketty 2014A

Sobre la base de ello, Piketty concluye que a efectos de revertir esta relación en que el retorno del capital es mayor que el crecimiento económico (representado como “ $r > g$ ”, según plantea en su obra) “*evitando una espiral de inequidad sin fin*”, es necesaria la imposición de un tributo progresivo al capital que sirva a contener el crecimiento ilimitado de la inequidad en la posesión de riqueza.

The right solution is a progressive annual tax on capital. This will make it possible to avoid an endless inegalitarian spiral while preserving competition and incentives for new instances of primitive accumulation. (...) This would contain the unlimited

Figure 14.1. Top income tax rates, 1900-2013

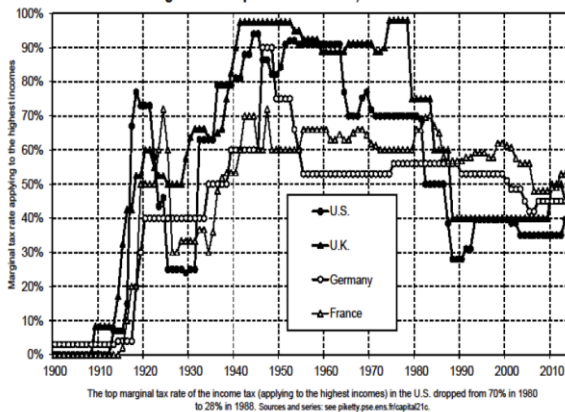
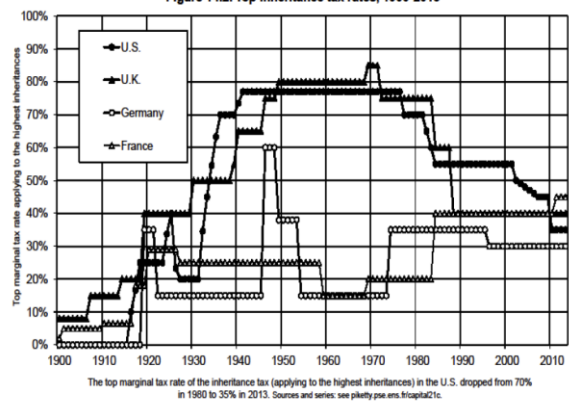


Figure 14.2. Top inheritance tax rates, 1900-2013



growth of global inequality of wealth, which is currently increasing at a rate that cannot be sustained in the long run and that ought to worry even the most fervent champions of the self-regulated market. Historical experience shows, moreover, that such immense inequalities of wealth have little to do with the entrepreneurial spirit and are of no use in promoting growth (Piketty 2014 : 505 – 506)

Si bien, los postulados de la obra de Piketty resultan sumamente interesantes y atractivos en un contexto en que se percibe un ensanchamiento en la brecha entre denominados ‘ricos’ y los ‘pobres’, y por su magnífica técnica de analizar a través de la historia cómo se ido desarrollando la relación entre el retorno del capital, y el nivel de crecimiento económico; su obra no ha estado exenta de detractores, quienes han cuestionado por ejemplo, la validez de la información y data tomada como sustento de sus conclusiones¹⁰⁵, el escaso énfasis en factores institucionales que resultan claves para el análisis de la inequidad¹⁰⁶; o como en el caso de Homburg, se sostenga que al igual que cualquier otro investigador, Piketty parte de ciertas premisas que le sirven de paradigma y que no son materia de cuestionamiento por el autor.

En efecto, si bien el empleo de abundante data histórica brinda un muy útil sustento a la perspectiva histórica que aporta la obra de Piketty, no hace que por sí mismo, el autor francés no parta de asunciones al momento de leer tal información; asunciones que podrían ser calificadas en cierta manera, como tan inverosímiles como aquellas propias del modelo neoclásico sobre el cual se construye el análisis económico del derecho: en buena cuenta, Piketty podría estar “*desenlatando*” la información recopilada con ayuda a de un abrelatas cuya existencia está –sin darse cuenta quizá- asumiendo que existe.

De estas nos interesa destacar una que hemos adelantado en nuestro trabajo: Piketty excluye un universo entero de manifestaciones de riqueza, que no son típicamente mediables en dinero o equivalentes, y que mucho menos aún son pasibles de incorporación en las declaraciones juradas de impuestos que fueron objeto de recopilación y análisis por el autor. Las cifras a las que se refiere Piketty, son claramente aquellas vinculadas a la riqueza y patrimonio medibles en dinero (y equivalentes

¹⁰⁵ Así, el reconocido diario *Financial Times* reportó la existencia de errores de transcripción de datos y errores de cálculo en las fórmulas de Piketty; así como una selectividad cuestionable al momento de escoger la información empleada. <<http://www.ft.com/intl/cms/s/2/e1f343ca-e281-11e3-89fd-00144feabdc0.html>>.

¹⁰⁶ Al respecto, puede revisarse el *paper* publicado por Daron Acemoglu y James Robinson, economistas del Massachusetts Institute of Technology (MIT) quienes cuestionan que Piketty haya pasado por alto el rol de las instituciones políticas y económicas en el proceso de modelar la evolución de la tecnología y la distribución de los recursos en una sociedad <<http://economics.mit.edu/files/9834>>

inmediatos, como el patrimonio), y no consideran la riqueza que no se mide ni registra en declaraciones tributarias y cuentas bancarias; como el tiempo libre, el ocio o los consumos en bienes y servicios que se agotan inmediatamente.

Así las cosas, desde nuestra perspectiva, la posición de Piketty encierra desde cierta perspectiva, una suerte de “promesa auto cumplida”: si busca medir la brecha de la distribución riqueza sobre la base de las declaraciones de impuestos (que sólo gravan una parte de la riqueza dineraria), la fotografía que se revelará será quiénes tienen más recursos gravables y cuántos son ellos; mas no revela cuál es la real cantidad de riqueza de los individuos, por lo que una vez más, el análisis practicado podría resultar miope, al sostener ‘los que tienen capital (dinerario, pasible de imposición), van a tener más, a menos que se les imponga impuestos progresivos sumamente significativos.

Además, la propuesta del impuesto progresivo efectuada por Piketty, ataja el referido problema de la inequidad una vez más, en una sola de sus facetas: al que tiene más, hay que quitarle más, para que tras los impuestos tenga mucho menos; mientras que al que tiene menos, hay que quitarle menos, para que tras los impuestos, tenga sólo un poco menos... y de esta forma, estén en situaciones “menos desiguales”. El efecto de dicha política, es -en suma- que todos los individuos tengan menos. De ello se derivan dos cuestionamientos: (i) tras dicho tributo, todos son más “iguales” pero en realidad, con dicha política, nadie ha mejorado, solamente se ha desmejorado a unos más que a otros, y (ii) a través de dicha progresividad se habrían extraído ingentes recursos, ¿a dónde iría a parar la riqueza así extraída? Simple: a las arcas del Estado, que ahora tendrá aún más recursos para.... ¿?.

Como terminaremos de entender cuando analicemos la falacia del cristal roto, en las conclusiones del presente trabajo, este es -desde nuestra perspectiva- el típico problema de los argumentos y políticas que proponen exacción progresiva como una medida para reducir la inequidad: son unilaterales y se enfocan sólo en una arista: justifican por qué debe quitársele más a determinados sujetos, pero no se pronuncian respecto de lo que *no se ve*, es decir, en cómo se debe gastar ese dinero a efectos de reducir realmente la brecha.

A mayor abundamiento, en línea con Woodhill (2014) las conclusiones de Piketty, al partir de un premisa significativamente diferente a la visión *holística* de la riqueza que proponemos en el presente trabajo, omite asimismo considerar en sus cifras los beneficios derivados del gasto público, y en qué medida aquellos sujetos que considera como los menos afortunados en la economía, podrían no ser necesariamente tan víctimas del contexto, como se podría inferir inicialmente, en la medida que típicamente son ellos los principales receptores de beneficios sociales como programas de salud, o pensiones y subsidios de desempleo; todos ellos pagados de por sí, con los recursos tributarios extraídos de toda la sociedad; y que les significan ganancias o rendimientos; manifestados como ahorros respecto de importes que hubieran tenido que gastar si no fueran receptores de tales beneficios; o directamente como ingresos, en caso de los subsidios. Como señala Woodhill:

Piketty claims that capitalism is in crisis, because the importance of capital in our economy is growing, the “Top 10%” owns most (70%) of it, and the “Bottom 50%” owns almost none (5%) of it. However Piketty’s numbers ignore the capitalized value of Social Security, Medicare, and our other welfare state programs. These programs are huge, and they disproportionately benefit the “Bottom 50%.” (...)

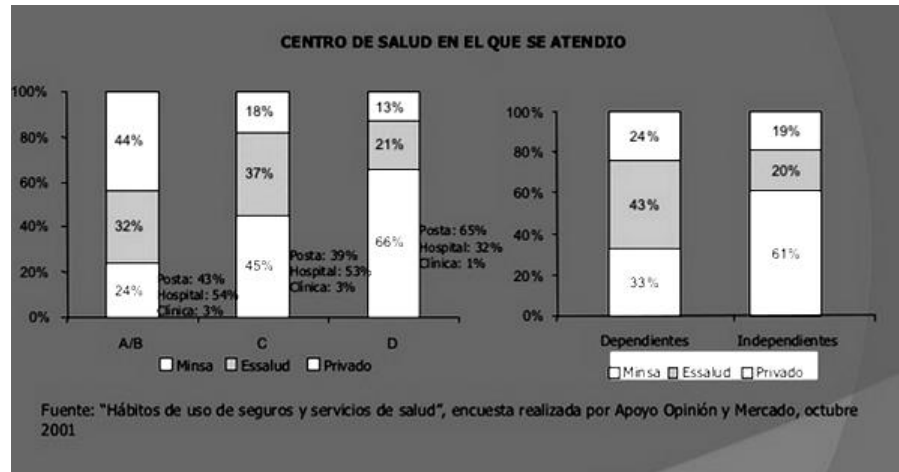
Social Security and Medicare are structured such that the capital accumulation from the forced savings of the lower income classes is heavily augmented by subsidies paid for by the higher income classes. (énfasis agregado)

Lo afirmado por se condice exactamente con realidades como la peruana, las personas de mayores recursos monetarios no hacen significativo uso de los servicios prestacionales que provee el Estado –observemos si no, la preferencia de los sectores de altos recursos monetarios por las EPS (Empresas Privadas Prestadoras de Servicios de Salud) en comparación contra el uso de los servicios de EsSalud¹⁰⁷; o la significativa explosión de entidades educativas privadas (tanto a nivel de escolar como superior) por comparación con las instituciones educativas estatales-, de forma que en muchos casos, los contribuyentes de la “cima de la pirámide” pagan por servicios que no usan (sea por preferir servicios privados; o en muchos casos, por restricciones legales; al no pertenecer a los sectores ‘vulnerables’ a los cuales tales programas y beneficios están destinados).

¹⁰⁷ Ciertamente es, sin embargo, que los aportes que se paga a las EPS sirve como crédito hasta un tope contra la contribución al EsSalud, lo cual sin embargo, no enerva la afirmación en el sentido que a medida que los recursos monetarios de los individuos se incrementan, tienden a preferir la prestación privada de servicios de salud; en cuyo caso, las contribuciones que aportan no resultan finalmente en beneficio directo alguno para dichos sectores.

Ello se fácticamente, por ejemplo, en el caso de la correlación que se puede establecer entre el uso de servicios de salud prestados por una EPS versus aquellos prestados por EsSalud, según el nivel socioeconómico al cual pertenecen los sujetos analizados en el estudio de Apoyo Opinión y Mercado (hoy IPSOS) en la materia:

Atención en EPS versus atención en EsSalud



Finalmente, la imposición diferenciada también genera un efecto adverso en cuanto a la valorización del trabajo¹⁰⁸ y desincentiva la productividad de aquellos sujetos a los que el mercado otorga un mayor valor económico. Dado que no es empíricamente verificable¹⁰⁹ que las personas de mayores ingresos son simplemente tenedores de capital que se dedican a invertir, mientras que las personas de escasos recursos monetarios son aquellas que se dedican al trabajo.

Ahora bien, con la reflexión antes planteada no desconocemos que en efecto, existen grandes brechas de desigualdad en el país ni que la finalidad de conseguir equidad debe ser un aspecto especialmente relevante en agenda, sino que no puede perderse de vista que la adopción de la progresividad en sí misma no puede ser un principio o premisa incuestionable y necesariamente beneficiosa hacia la construcción del objetivo de la equidad, sino que su aplicación puede implicar no sólo una miope (y hasta discriminatorio) visión respecto de las preferencias del individuo, imponiendo sus

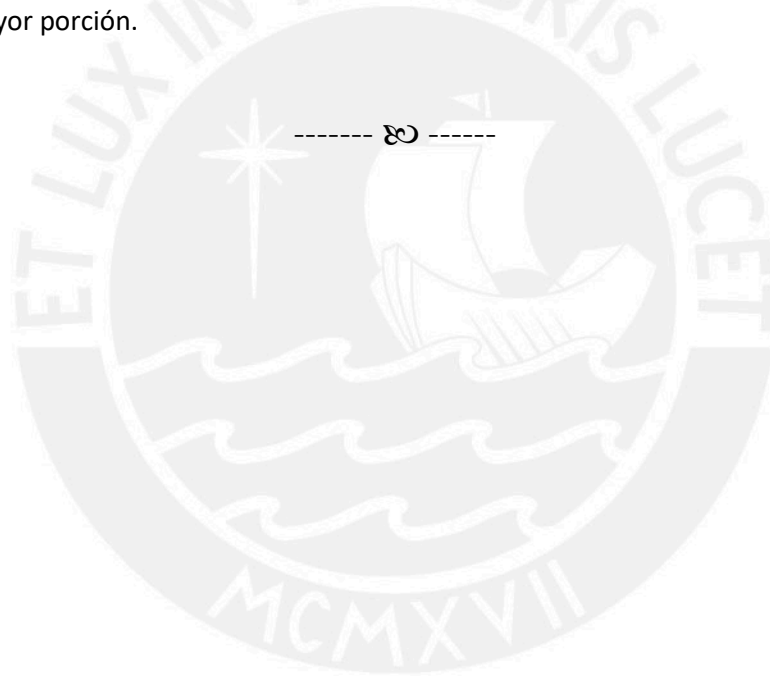
¹⁰⁸ Piketty asume implícitamente que quienes tienen capital o patrimonio, son principalmente rentistas; invirtiendo dichos recursos ('Capital') o especulando mercantilmente respecto de ellos; otorgando poco énfasis a reconocer que muchas veces, aquellos sujetos que poseen significativos recursos económicos los obtienen, por ejemplo, a partir de su trabajo.

¹⁰⁹ Al respecto, véase Woodhil 2014.

premisas respecto de lo que es “tener mucho” y lo que es “ser necesitado”; sino además, (y quizá sea lo más grave), sancionando en el fondo la productividad y la generación de mayor riqueza. Como señala nuevamente Woodhill (2014):

In truth, Piketty isn't interested in growth; he is interested in equality. Piketty believes that inequality is bad, and that it represents the “crisis of capitalism.” He also believes that tax rates don't impact economic growth. Given this, (and the fact that he is a French leftist), **it is not surprising that Piketty's solution to inequality is even more progressive taxation.** (énfasis agregado)

Vale entonces preguntarse, es necesario sólo enfocarse en cómo ajustar la división del ‘torta’ para darle una mayor porción a determinados grupos; y o quizá sea mejor enfocarse en hacer una ‘torta’ de mayor tamaño del cual todos podamos tener una mayor porción.



TÍTULO II: EL CASO PERUANO

*Las leyes se hicieron para los hombres, y no los
hombres para las leyes.*

John Locke

Habiendo concluido en el primer título con el desarrollo de las principales nociones tanto jurídicas, como provenientes del análisis económico que resultan de nuestro interés, en el presente título nos dedicaremos a trasladar la aplicación de tales nociones a la realidad de los tributos municipales actualmente existentes en el país.

En este marco, es importante tomar en consideración que la realidad municipal 'estira' muy significativamente lo dispuesto por las normas jurídicas; por lo que interesará que el lector tenga en mente que cuando nos referimos a los problemas de la tributación municipal, en parte nos referiremos a los problemas jurídicos, y en parte a los problemas fácticos; derivados de la ingente informalidad y escasa preparación de los funcionarios que integran la administración tributaria local. En síntesis; no todo lo que establecen las normas se verifica cuando nos enfrentamos a las municipalidades, y en paralelo, no todo lo que hacen las municipalidades tiene un correlato y sustento en normas legales.

Dicho ello, interesa destacar también que buscamos que este título sea más ágil que el precedente, el mismo que –por clara necesidad- estuvo dedicado a la revisión y en algunos casos, al cuestionamiento de las principales nociones del derecho tributario y de las herramientas del análisis económico que utilizaremos en este segundo título. Como consecuencia de ello, en este apartado optaremos por ser significativamente más ejecutivos, y en muchos casos, evitando reincidir en los alcances conceptuales de las instituciones y herramientas que ya hemos revisado en profundidad en el apartado precedente.

Así las cosas, sólo desarrollaremos en profundidad los conceptos que por efectos metodológicos (esencialmente, porque son propios de nuestra realidad), no fueron desglosados en el título precedente, y nos limitaremos a delinear la incidencia práctica de conceptos clave de la presente investigación. En tal sentido, ideas que serán constantes de

este título son los “costos de operación”, noción que derivamos del concepto clásico de Coase –los costos de transacción-; la noción e importancia de la identificación de los bienes y servicios públicos y los mecanismos para su financiamiento, los principios de la conducta de los operadores del aparato estatal, que tomamos de la escuela del *public choice*.



CAPÍTULO 1:

CUESTIONES GENERALES VINCULADAS A LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL

*A mi juicio, el mejor gobierno es el que deja a la
gente más tiempo en paz.*

Walt Whitman

1.1. El dinero en la maleta: la conducta humana y la descentralización sin reglas

Uno de los grandes problemas en la gestión de las municipalidades y los recursos con los que éstas cuentan, entre los que se encuentran claramente aquellos derivados de los impuestos, tasas y contribuciones que recaudan, radica en el componente humano y en la ausencia de un sistema de reglas, de control y de sanción adecuados. En suma: nuestro sistema de incentivos en el sector público –especialmente cuando se trata de las autoridades municipales- pareciera ser una apología a la conducta maximizadora del individuo que está detrás del sillón municipal.

Transcribimos a continuación una columna del Dr. Bullard (2014A) que da cuenta del significativo riesgo que implica el otorgamiento de potestades y fondos sin que exista un adecuado control respecto del destino de tales fondos. Aunque la columna se refiere en específico a los gobiernos regionales, resulta de íntegra aplicación a la realidad de los gobiernos locales, que es materia de nuestro análisis.

Inocencio es un millonario buena gente. Quiere que su dinero se use en beneficio de la comunidad. Por eso decidió que se construya un hermoso parque público en su barrio. Cogió una maleta, colocó en su interior dos millones de dólares y la dejó en el terreno baldío donde pretendía que se hiciera el parque.

A fin de conseguir que su deseo se hiciera realidad, dejó sobre la maleta un cartel que decía: “Estimados vecinos: soy un colaborador anónimo que desea que se construya un parque en este terreno. Por favor, cojan el dinero, organicense y cumplan mi deseo”.

Por supuesto que nunca se hizo la obra. Los vecinos se abalanzaron sobre el dinero, se lo arrancharon como niños que se lanzan sobre las golosinas que caen de una piñata. Luego compraron automóviles, televisores y viajes a Miami.

Inocencio notó que había hecho algo mal. Donar su dinero de esa manera solo convertía su dinero privado en dinero público. Es decir, convertía el dinero de alguien en el dinero de todos. Y lo que es de todos no es de nadie. Confió en la buena voluntad de los vecinos para atender al bien común y se estrelló de bruces contra la naturaleza

humana. La gente, a falta de reglas, usará lo que es para el provecho de todos en provecho propio.

Pero Inocencio quiso insistir en su propósito. Pensó que al confiar en todos no había identificado a las personas correctas para proteger el interés común. “Claro...”, se dijo, “...cada quien está pensando primero en sus propios intereses antes de pensar en los de los demás”. Entonces, para corregir su error trató de encontrar a una persona que no pensara así.

Creyó que debía buscar a un político, de esos que se presentan a las elecciones ofreciendo trabajar por el pueblo. Si esas personas son elegidas es porque los demás piensan que tienen buenas intenciones. Cogió otro par de millones de dólares y los metió en su maleta, pero en lugar de dejarla en la calle, se dirigió al local del gobierno regional, buscó al presidente electo y le dijo: “Mire, quiero construir un parque. Aquí está el dinero necesario. Quiero permanecer en el anonimato, así que le pido que realice mi deseo. No necesito un recibo. Confío en usted porque fue elegido por el pueblo”.

Inocencio regresó feliz a su casa. Pero pasaron las semanas y no se sembraba ni una planta. El presidente regional no lo recibía. Desesperado, fue a buscarlo a su casa, donde constató que se había comprado automóviles, televisores y se había ido a Miami a disfrutar del dinero destinado al parque.

Inocencio descubrió entonces una regla sencilla: si conviertes dinero privado en dinero público (como ocurre con nuestros impuestos) y no estableces reglas para su uso, la gente (no importa si es el pueblo o el funcionario elegido por el pueblo) usará el dinero de todos para provecho privado. Ese es el origen de lo que llamamos corrupción.

No entiendo por qué algunos se asombran de ver a los presidentes de regiones enmarcados como ladrones de cuarta o a la Comisión Ética del Congreso con parlamentarios (ex voleibolista incluida) haciendo cola para entrar como si fuera un paradero del metropolitano en hora punta. La corrupción es el estado natural al que se llega cuando se entregan recursos ajenos al control de quien no es su dueño. Si Inocencio hubiera celebrado un contrato con alguien para que cumpliera su deseo, hubiera podido exigirle que se haga el parque. Pero si se entrega sin reglas (o habiéndolas, sin que se verifique y exija que estas se cumplan) el efecto natural será el uso de lo público en provecho propio.

El esquema de regionalización entregó transferencias de recursos ingentes del fisco y del canon como quien tira la maleta en medio de un parque. ¿Le parece extraño que se lo agarren? Y es que es un error pensar que los políticos van a las elecciones para servir al pueblo. Van para servirse de lo que es del pueblo, que ni es lo mismo ni es igual.

Como se deja entrever, el problema es que Inocencio no existe, y el dinero que deja en la maleta no es suyo. Inocencio somos todos los peruanos que nos encontramos sujetos a la facultad impositiva del Estado peruano en sus diversos niveles, y ello, no hace sino que el problema sea aún más grave.

Si analizamos el esquema de descentralización adoptado en el Perú, advertiremos que muy en contra de los esquemas y conceptos de la escuela de la *elección pública*, las normas en

materia municipal tienen un carácter más bien declarativo, y se encuentran perforadas por numerosas excepciones que van desde la des-regulación de la estructura orgánica de cerca de un tercio de las municipalidades existentes; hasta una preocupante relajación de las obligaciones mínimas de publicidad de las normas emitidas por dichas entidades.

Como afirma Peacock (1995 : 107) con una impactante claridad y sinceridad:

“un gobierno ansioso por permanecer en el poder y que compruebe que el mayor gasto público es un medio para lograrlo tiene un poderoso incentivo para crear y fomentar la ilusión que los métodos de recaudación son menos onerosos para los contribuyentes de lo que en realidad son. También tendrá capacidad para controlar tanto la cantidad de información como la forma en que es presentada, de manera que el contribuyente incurrirá en costes relativamente elevados para evaluarla con precisión.”

La realidad expuesta por Peacock se hará patente cuando analicemos los costos de operación que existen en el régimen de cada uno de los tributos municipales materia de revisión en el presente trabajo; particularmente cuando analicemos la metodología de determinación del autoavalúo en el Impuesto Predial y la ilusión creada por la actualización mecanizada que emiten las municipalidades por un lado; y por otro lado, en la oscuridad y altísimos costos que irroga la diversidad de regímenes de arbitrios municipales, respecto de los cuales las municipalidades tiene una discrecionalidad relativamente amplia para gastar y así, aprovechar los fondos públicos.

Esto además, va de la mano con lo señalado por Polinsky, quien, al comentar respecto de los incentivos, y la forma como habrá siempre quién intente burlarlos para sacar un provecho personal, reconoce que:

Por cada persona inteligente que se molesta en crear un esquema de incentivos, existe un ejército de gente, inteligente o no, que inevitablemente invertirá incluso más tiempo en tratar de burlarlos. El engaño puede formar parte de la naturaleza humana o no, pero sin duda constituye un rasgo destacado en prácticamente cualquier empeño del hombre. Engañar es un acto económico primitivo: obtener más a cambio de menos. Así que no sólo los nombres en mayúsculas –presidentes de empresa, deportistas adictos a las pastillas y políticos con sueldos abusivos- engañan. (énfasis agregado)

Siendo ello así, la desregulación y falta de mecanismos de control efectivo respecto del accionar de las autoridades de los diversos niveles del gobierno local, lejos de ser herramientas para permitir una gestión más ágil por parte de dichas autoridades, facilitando

la atención de las necesidades de la comunidad; no hace sino servir como una ventana para facilitar la burla de los ya poco eficaces mecanismos de control, y el empoderamiento individual de dichas autoridades; quienes entienden la autoridad conferida a modo de un feudo.

No sostenemos que las autoridades municipales sean deshonestas o corruptas, sino que ante la ausencia de una adecuada regulación, control y sistemas de incentivos, el propio carácter maximizador inherente a la conducta humana puede llevar a que cualquier persona se vea expuesta a una situación como la que exponemos; no necesariamente a través de formas delictuales de apropiación de los recursos públicos, sino por de forma mucho menos consciente, como por ejemplo, a través de la mera ampliación del gasto público más allá del nivel requerido (nuevos servicios, mayores actividades prestacionales, construcción de monumentos u obras suntuarias) o la creación de estructuras y departamentos al interior de la administración, como bien adelanta Peacock.

A modo ilustrativo, según pone de manifiesto el Diario La República, hacia julio de 2014, de las 195 municipalidades provinciales existentes en el territorio nacional, 126 tienen alcaldes que debían responder ante la justicia por diversos delitos y faltas, como podemos ver a continuación:

Los burgomaestres provinciales que deben responder ante las autoridades

Alcalde provincial (actual)	Provincia				
1. Renán Saavedra	Mariscal Cáceres	32. Ramiro Bardales	Cajamarca	64. Tomás Espinoza	D. A. Carrión
2. Víctor del Castillo	Moyobamba	33. Jeiner Julón	Chota	65. Romel Ullitén	Barranca
3. Ronald García Mori	Picota	34. Helmer Villoslada	Santa Cruz	66. Santiago Cano	Huaura
4. Mercedes Torres	Rioja	35. Flavio Machuca	San Marcos	67. Miguel Carlos	Cajatambo
5. Walter Grundel	Tarapoto	36. Wilson Pesantes	Cajabamba	68. María Montoya	Carhete
6. Corina de la Cruz	Tocache	37. Camino Calle	Sullana	69. Diómedes Dionisio	Yauyos
7. Salvador Campos	Bellavista	38. Humberto Marchena	Ayabaca	70. Juan Sotomayor	Callao
8. Fernando Grandez	Huailaga	39. Romel Meza Cerna	Casma	71. Jorge Pacheco	Palpa
9. Fernando del Castillo	Lamas	40. José Benites	Huarmey	72. Lucio Juárez	Chincha
10. Miguel Pérez	Yurimaguas	41. José Sifuentes	Pallasca	73. Miguel Nacari	Huaytara
11. Norma Burgos	Bagua	42. Ronald Broncano	Assunción	74. Jesús Echeagaray	Pisco
12. Diógenes Zavaleta	Chachapoyas	43. José Mejía	Carhuaz	75. Pláfilo Huanacahuari	Huamanga
13. Edward Timias	Condorcanqui	44. Alfonso Santiago	C. F. Fitzcarrald	76. Alfredo Gómez	Cangallo
14. Milecio Vallejos	Urcubamba	45. Vladimir Meza	Huaraz	77. Julio Chile	Victor Fajardo
15. José Lias	Chepén	46. Teodoro Acuña	Huari	78. Francisco Mendoza	Atalaya
16. Abner Ávalos	Santiago De Chuco	47. Enrique Ponte	M. Luzuriaga	79. Leerner Panduro	Purus
17. Roger Cruz	Viru	48. Juan Ponte	Pomabamba	80. Oscar Mollohuaca	Espinar
18. Luis Rebaza	Sánchez Carrión	49. Milton León	Recuay	81. Benicio Ríos	Urubamba
19. Orleer Medina	Pataz	50. Gregorio Silvestre	Sihuas	82. Fedia Castro	La Convención
20. Heli Medina	Otuzco	51. Juan Quéllar	Yungay	83. Florentino Layme	Chumbivilcas
21. Hugo Buchelli	Pacasmayo	52. Braulio Valverde	Marañón	84. Evert Luna	Acomayo
22. José Castillo	Ascope	53. Luis Bastidas	Chupaca	85. José Ccama	Canas
23. Mercedes Castro	Julcán	54. Máximo Chipana	Concepción	86. Luis Flores	Cusco
24. Roberto Torres	Chiclayo	55. Dimas Allaga	Huancayo	87. Graciano Mandura	Quispicanchis
25. Alejandro Muro	Ferreñafe	56. Sabino Mayor	Jauja	88. Mario Condori	Pacartambo
26. Isabel Jiménez	Tumbes	57. Angel Flores	Oxapampa	89. Eulogio Uscamayta	Anta
27. Edimundo Romero	Zarumilla	58. César Merea	Satipo	90. Ciriaco Condori	Caica
28. Mercedes Jacinto	Contralmirante Villar	59. Juan Común	Tayacaja	91. Florentino Layme	Santo Tomás
29. Ruby Rodríguez	Piura	60. Alfonso Acuña	Huacaybamba	92. Oscar Rojas	Andahuaylas
30. José Montenegro	Morropón	61. Pascual Guzmán	Leónido Prado	93. Frank Malpartida	Chincheros
31. Porfirio Meca	Paíta	62. Jesus Giles	Huánuco	94. Noé Villavicencio	Abancay
		63. Johnny Ventura	Pasco	95. Oswaldo Rosales	Tambopata
				96. Flavio Hurtado	Manu
				97. Efraín Murillo	Azángaro
				98. Augusto Gutiérrez	Carabaya - Macusani
				99. Juan Aguilar	Chucuito - Juli
				100. Mario Huanca	El Collao - Ilaye
				101. Hernán Bizarro/Faustino Mamani/ Feliciano Pérez	Huancané
				102. José Hañari	Lampa
				103. Luciano Huahuasconco	Melgar - Ayaviri
				104. Alvaro Perálta	Moho
				105. Luis Búrton/Javier Humpiri	Puno
				106. Agustín Lama	San Antonio de Putina
				107. David Mamani	San Román - Juliaca
				108. Isaac Choque	Sandia
				109. Walker Chalco	Yunguyo
				110. Florentino Zagarra	Arequipa
				111. Víctor Chávez	Camaña
				112. Elmer Cáceres	Chivay
				113. Miguel Manchego	Chupubamba
				114. Miguel Román	Mollendo
				115. Angel Ybarhuen	La Unión
				116. Fidel Carita	Tacna
				117. José Málaga	Jorge Basadre
				118. Alberto Coaylla	Marsical Nieto
				119. Jaime Valencia	Ilo
				120. Angel Quispiptac	Sánchez Cerro
				121. Susana Villarán	Lima
				122. Julio Khan	M. Ramón Castilla
				123. Adela Jiménez	Maynas
				124. Wilmer Carrasco	Dilem del Marañón
				125. Marden Paredes	Requena
				126. Darwin Grandez	Loreto

Fuente: <http://www.larepublica.pe/infografias/alcaldes-que-deben-responder-a-als-autoridades-16-07-2014>

A mayor abundamiento, la existencia de una regulación poco articulada y heterogénea da lugar a que las fronteras entre la *autonomía municipal* y la *autarquía feudal* se empiecen a difuminar. Como veremos en el apartado a continuación.

1.2. Feudalismo del siglo XXI: Las municipalidades y la dispersión

El primer problema que analizaremos es el referido al ingente *número* de autoridades que ejercen potestades para la emisión de normas a través de las cuales se crean y regulan tributos (tanto constitucionalmente, como ‘de facto’), así como a la *heterogeneidad* de tales autoridades; no sólo en cuanto a sus categorías, recursos y especialización; sino en cuanto a su mera operatividad en el día a día; lo que determina que los contribuyentes tengan que incurrir en significativos costos de operación, a efectos de poder cumplir con sus obligaciones tributarias; o en su defecto, sencillamente ‘rendirse’ y optar por efectuar el pago, indistintamente de si se encuentra ajustado a ley.

Como desarrollamos en el apartado 1.3.1 del Capítulo 1 del Título I del presente trabajo -al momento de describir en nuestro el modelo de descentralización adoptado por nuestro país, y de qué forma, no sólo el gobierno central cuenta con potestad tributaria, sino además, también lo hacen ciertas municipalidades (distritales y provinciales) que conforman el gobierno local de forma acotada-, podemos advertir que no son pocos los agentes con la potestad para crear tributos. En efecto, a julio del año 2013, de acuerdo al Directorio Nacional de Municipalidades Provinciales, Distritales y de Centros Poblados 2013 elaborado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática del Perú – INEI (INEI 2013 : 32), en el Perú existen de 1,838 entidades del gobierno local, comprendiendo dicho concepto a las municipalidades provinciales (195) y distritales (1,643).

En adición a ello, debemos hacer mención que existen además otras 2,032 municipalidades de centros poblados (llamadas también “municipalidades delegadas”), que -como desarrollamos- si bien no son parte del gobierno local según este concepto es definido en la Constitución y la Ley Orgánica de Municipalidades vigente, y no tienen ninguna capacidad para ser acreedoras tributarias de impuestos municipales como podrían ser el Impuesto Predial o el Impuesto de Alcabala; son relevantes en tanto en los hechos la Ley Orgánica de Municipalidades –de forma, a nuestro juicio, inconstitucional; al extender ilegítimamente potestad tributaria por vía de delegación a entidades que no cuentan con la misma en sede Constitucional- pretenderían estar habilitadas para crear y administrar tasas, y específicamente los arbitrios municipales, que son materia del presente trabajo.

El cuadro a continuación resume el desglose de las municipalidades provinciales, distritales y de centros poblados existentes en cada departamento y la Provincia Constitucional del Callao:

Departamento	Municipalidades Provinciales	Municipalidades Distritales	Municipalidades de Centros Poblados	Total por departamento
Amazonas	7	77	67	151
Áncash	20	146	175	341
Apurímac	7	73	96	176
Arequipa	8	101	23	132
Ayacucho	11	101	130	242
Cajamarca	13	114	314	441
Callao	1	5	1	7
Cusco	13	95	129	237
Huancavelica	7	88	223	318
Huánuco	11	66	250	327
Ica	5	38	4	47
Junín	9	114	106	229
La Libertad	12	71	96	179
Lambayeque	3	35	33	71
Lima	10	161	58	229
Loreto	7	44	21	72
Madre de Dios	3	8	10	21
Moquegua	3	17	22	42
Pasco	3	26	64	93
Piura	8	56	58	122
Puno	13	96	281	390
San Martín	10	67	95	172
Tacna	4	23	23	50
Tumbes	3	10	7	20
Ucayali	4	11	16	31
Total	195	1,643	2,302	4,140

Fuente: INEI 2013: 32; elaboración propia.

En efecto, la inclusión de las municipalidades de centros poblados eleva hasta las 4,140 entidades con potestad tributaria para la creación de arbitrios municipales (sea ésta legítima, o simplemente fáctica).

Dicho número, en un país de nuestras dimensiones es claro indicativo de la enorme dispersión que existe bajo el concepto de “municipalidades”, y se traduce en uno de los más importantes problemas existentes cuando se trata de la gestión y cumplimentación de las obligaciones tributarias que tienen por acreedor tributario a dichas municipalidades, ante la significativa diversidad de normativas; pero sobre todo, ante la dramática heterogeneidad de ‘criterios’ que tienen estas administraciones locales al momento de aplicar tales disposiciones y al momento de llevar a cabo inspecciones.

Si bien el número de municipalidades no es un elemento del cual *per se* sea posible concluir si existe o no heterogeneidad y diversidad de criterios al momento de aplicar normas; dado que en gran medida la división político administrativa de un estado debiera en principio, atender a sus características geográficas y demográficas, sí puede dar ciertas luces acerca de del riesgo de que dicha heterogeneidad se produzca.

A continuación presentamos un listado que resume las divisiones político administrativas equivalentes a las municipalidades peruanas en diversos países de Europa y de Latinoamérica.

País de referencia	N° de 'municipalidades' y conceptos equivalentes	Área total ¹¹⁰	Población (estimada) ¹¹¹
Suecia	290 municipalidades (<i>kommuner</i>) agrupados en 25 condados (<i>iän</i>) (SCB 2014)	449,964 km ²	9,716,962
Chile	346 municipalidades, agrupadas en 53 provincias, a su vez, agrupadas en 15 regiones. (INE-Chile 2008)	756,096.3 km ²	17,819,054
Colombia	1,307 municipalidades, agrupadas en 33 departamentos. (DANE 2014)	1,141,748 km ²	47,846,160
España	8,117 municipalidades (municipios), agrupados en 52 provincias. (INE-España 2014)	504,645 km ²	46,704,314
Francia	36,681 comunas (<i>communes</i>) ¹¹² , agrupados en 4,055 cantones (<i>canton</i>), 342 distritos (<i>arrondissements</i>), 101 de departamentos (<i>départements</i>), a su vez, agrupadas en 27 regiones (<i>régions</i>) (INSEE 2014)	640,679 km ²	66,616,416

Según se puede apreciar, no es posible concluir por sí mismo que el nivel de desarrollo de un país guarde relación alguna con el número de municipalidades en que se encuentren divididos, dado que existe otra innumerable cantidad de factores que inciden en tales niveles de desarrollo. Lo que sí es posible inferir es que la gestión de

¹¹⁰ El área total del territorio peruano equivale a 1,285,216 km².

¹¹¹ La población total estimada del Perú equivale a 30,814,175.

¹¹² El modelo Francés es uno de los pocos cuya organización tiene 6 niveles; de esta forma, por debajo de los *arrondissements* existen los cantones y los *communes*

un sistema con mayor cantidad de autoridades territoriales, incrementa significativamente la complejidad y costos del sistema; especialmente cuando ello impacta en sujetos que desarrollan actividades de red, o con oficinas en diversos espacios territoriales.

Ello, por ejemplo, se ha hecho patente en el caso francés, cuando por ejemplo hace ya cerca de una década atrás, los investigadores de la OECD Willi Leibfritz y Paul O'Brien (2005) han señalado que:

2. The French system of taxation is also characterised by its high complexity. A large number of items or activities are subject to specific taxes, there are many institutions involved in calculating, collecting and allocating revenues and additional complexity is engendered by a multitude of more or less important exemptions and allowances for certain activities, sectors or agents. All this shows up in internationally high administrative costs.

3. In recent years French governments have been increasingly aware that the tax system may have negative effects on growth and employment and some reforms have been introduced to reduce tax distortions. There has, however, been no grand reform design and it is also not clear in which direction it should go. (énfasis agregado)

De esta forma, si nos comparamos con Chile e incluso Colombia; países de la región con los que en diversos aspectos se comparten similitudes significativas, podremos advertir que claramente el Perú se encuentra entre los países que a pesar de su tamaño, se encuentra más intensamente dividido en municipios de escaso tamaño; y según veremos, con escasa capacidad de gestión de sus atribuciones como acreedores tributarios. Este ingente número de municipalidades distrital y provinciales (y en el caso de los arbitrios municipales, las municipalidades de centros poblados) con la calidad de ser acreedores tributarios diferentes, con potestades de creación y administración de tributos resulta un factor que eleva exponencialmente el costo de cumplimiento tributario cuando se tienen predios en más de una localidad; que es hacia donde la actividad empresarial está apuntando.

Sin embargo, el problema de la heterogeneidad no se limita a la existencia de una multiplicidad de municipalidades, sino que de cara a los puntos que son de nuestro interés, recae en las atribuciones tributarias que reclaman para sí, las mismas que abarcan tanto la calidad de acreedor tributario de determinados impuestos

municipales, como la potestad tributaria para la creación y cobranza de tasas, como los arbitrios municipales.

Sobre este punto, las municipalidades de centro poblado son aquellas respecto de las que ha surgido históricamente mayor discusión (y que a pesar de los pronunciamientos desfavorables a su posición), siguen en pie de guerra. Por un lado, reclamaban para sí los rendimientos de los impuestos municipales (esencialmente, Impuesto Predial e Impuesto de Alcabala) y asimismo, se consideran titulares de potestad tributaria en materia de arbitrios municipales; aspectos que revisaremos a continuación.

1.2.1. Ocurrencia de los acreedores: Las municipalidades de centro poblado no pueden ser acreedoras del Impuesto Predial ni de impuesto de Alcabala.

Una de las primeras manifestaciones del carácter *feudal* que se percibe en las municipalidades radica en el interés que éstas tienen en tener potestades y recursos de carácter tributario.

A pesar de existir una regulación clara respecto de la naturaleza de los acreedores tributarios del Impuesto Predial y el Impuesto de Alcabala, en más de una ocasión, las municipalidades de centros poblados han sometido a los contribuyentes y a las propias municipalidades distritales en las que se inscriben, a procesos judiciales buscando que se les declare acreedores tributarios de los referidos impuestos.

En efecto, aun cuando el artículo 8 de la Ley de Tributación Municipal establece que “La recaudación, administración y fiscalización del impuesto [predial] corresponde a la Municipalidad Distrital donde se encuentre ubicado el predio”, y el artículo 20 del mismo cuerpo normativo establece que “El rendimiento del impuesto constituye renta de la Municipalidad Distrital respectiva en cuya jurisdicción se encuentren ubicados los predios materia del impuesto estando a su cargo la administración del mismo”; ello no enervó que al menos una municipalidad de centro poblado menor haya llevado la controversia hasta el Tribunal Constitucional¹¹³, y que en diversas otras, la materia haya sido discutida por demandas iniciadas por municipalidades distritales.

¹¹³ En efecto, la sentencia recaída en el Expediente N° 0003-2005-PC/TC fue producto de una “Demanda de conflicto de competencia presentada por la Municipalidad del Centro Poblado Menor de San Juan de Uchubamba contra las Municipalidades Distritales de Masma y

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0003-2005-PC/TC estableció:

(...) Es útil precisar que, en el caso de la Constitución, su artículo 194º hace referencia a que las municipalidades de los centros poblados menores deben ser creadas conforme a ley, pero en modo alguno considera a estas corporaciones como poseedoras de las mismas atribuciones o competencias que las municipalidades provinciales o distritales, a las que expresamente se les reconoce como órganos de gobierno local.(énfasis agregado)

A mayor abundamiento, el mismo Tribunal Constitucional, al someterse a su consideración una controversia que en el fondo perseguía lo mismo (Expediente N.º 00004-2008-PI/TC), estableció con suma claridad lo siguiente¹¹⁴:

10. Finalmente, en cuanto al cuestionamiento de que las municipalidades de centros poblados no tienen las mismas atribuciones o competencias para el cobro del Impuesto Predial o el impuesto de alcabala pues los artículos 8º y 29º de la Ley de Tributación Municipal le otorgan dicha competencia a las municipalidades distritales, el Tribunal Constitucional considera que debe estimarse este extremo de esta pretensión y declarar la respectiva inconstitucionalidad. Las razones que fundamentan tal decisión son las siguientes:

14. La Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N.º 776, publicada con fecha 31 de diciembre de 1993, y cuyo Texto Único ordenado fue aprobado por Decreto supremo N.º 156-2004-EF, publicado el 15 de noviembre de 2004, establece en su artículo 8º, sustituido por el artículo 4º del Decreto Legislativo N.º 952, publicado el 03 de febrero de 2004, lo siguiente:

Artículo 8.- El Impuesto Predial es de periodicidad anual y grava el valor de los predios urbanos y rústicos.

Para efectos del Impuesto se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

La recaudación, administración y fiscalización del impuesto corresponde a la Municipalidad Distrital donde se encuentre ubicado el predio. [resaltado agregado]¹¹⁵

Monobamba, pertenecientes ambas a la Provincia de Jauja, con el objeto de que se determine que corresponde a la demandante otorgar licencia de construcción y declaratoria de fábrica a favor de EDEGEL S.A.A., entre otras”.

¹¹⁴ En esta misma línea, el Tribunal Fiscal mediante su Resolución N.º 11231-7-2009, establece criterio frente a una apelación de la Sociedad Minera Refinería de Zinc Cajamarquilla S.A., contra la Municipalidad del Centro Poblado Nicolás de Piérola (Huarochiri), quien pretendía que la empresa minera le pague el impuesto predial de 2003 y 2004 sobre los predios de su propiedad. La empresa minera, al fundamentar su reclamo, alegó que ha realizado el pago de los referidos impuestos a favor de la Municipalidad Distrital de San Antonio, cumpliendo con lo que establece la ley.

¹¹⁵ Nota del autor: Énfasis considerado en el texto de la propia sentencia del Tribunal Constitucional.

15. Asimismo, el artículo 29º, sustituido por el artículo 11º del Decreto Legislativo N° 952, publicado el 03 de febrero de 2004, establece lo siguiente:

“Artículo 29.- El impuesto constituye renta de la Municipalidad Distrital en cuya jurisdicción se encuentre ubicado el inmueble materia de la transferencia. En el caso de Municipalidades Provinciales que tengan constituidos Fondos de Inversión Municipal, éstas serán las acreedoras del impuesto y transferirán, bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50% del impuesto a la Municipalidad Distrital donde se ubique el inmueble materia de transferencia y el 50% restante al Fondo de Inversión que corresponda”. [resaltado agregado]¹¹⁶

16. De lo expuesto, resulta evidente que al momento de expedirse la cuestionada Ordenanza Municipal N.º 025-206/MPJ de fecha 18 de diciembre de 2006, expedida por la Municipalidad Provincial de Jauja, **ya existían normas tributarias municipales especiales que establecían de modo claro y expreso que la competencia para recaudar, administrar y fiscalizar los impuestos predial y de alcabala corresponden a la Municipalidad Distrital donde se encuentre el predio**, de modo tal que la emplazada Municipalidad Provincial de Jauja se encontraba prohibida de otorgar tal competencia a la Municipalidad de Centro Poblado de Chacaybamba, por lo que habiéndose afectado la autonomía económica y administrativa en los asuntos de competencia de la Municipalidad Distrital de Monobamba, Jauja, Junín, resulta inconstitucional el extremo de la Ordenanza 025-206/MPJ que así lo establece. (énfasis agregado).

La constante insistencia sobre la materia por parte de las municipalidades de centro poblado respecto de tales recursos tributarios dan cuenta que lejos de enfocarse en la gestión y prestación de servicios locales para lo cual han sido creadas, buscan simplemente obtener mayores prerrogativas tributarias, como si de un pequeño estado se tratase, que requiere de la recaudación de impuestos para sentirse completo.

Cabe anotar además que, finalmente, los recursos económicos para el desarrollo de las funciones y la prestación de los servicios para cuya ejecución precisamente se creó a estas municipalidades de centros poblados, provendrán igualmente de los recursos tributarios que se extraen de los particulares, al existir la obligación de transferir una cuota de los mismos directamente por la municipalidad distrital o provincial en la cual estos centros poblados se inscriben, según dispone el propio artículo 133¹¹⁷ de la Ley Orgánica de Municipalidades.

¹¹⁶ Nota del autor: Énfasis considerado en el texto de la propia sentencia del Tribunal Constitucional.

¹¹⁷ El artículo materia de comentario, sobre la materia dispone:

ARTICULO 133º.- RECURSOS DE LAS MUNICIPALIDADES DE CENTRO POBLADO

1.2.2. Potestades imaginarias: Municipalidades de centro poblado y la creación de arbitrios municipales

Con relación a la segunda cuestión, si volvemos a revisar el artículo 74 de la Constitución, advertiremos que al momento de conferir la potestad de creación, modificación y supresión de contribuciones y tasas, el legislador constituyente se refirió en estricto a los “gobiernos regionales” a los “gobiernos locales”, y no a las “municipalidades”, de forma tal que técnicamente, si una entidad tiene la calidad de “municipalidad” mas no de “gobierno local”¹¹⁸ carecería completamente de tal potestad tributaria, como puede leerse a continuación:

Artículo 74.- Principio de Legalidad

(...)

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. (énfasis agregado).

Sobre los procedimientos seguidos para la creación de estas municipalidades de centro poblado y sobre todo, los alcances tributarios de sus competencias, se han producido diversas controversias, las mismas que se han llevado a consideración tanto del Tribunal Fiscal, el Poder Judicial, como del propio Tribunal Constitucional¹¹⁹; a efectos de que éste dirima por ejemplo, si las municipalidades provinciales pueden delegar el cobro del Impuesto Predial o del Impuesto de Alcabala a las municipalidades de centro poblado (en desmedro de las municipalidades distritales), o si –por ejemplo- éstas tienen potestad tributaria para la creación de ciertos tributos como las contribuciones y tasas.

Las municipalidades provinciales y distritales están obligadas a entregar a las municipalidades de centros poblados de su jurisdicción, en proporción a su población y los servicios públicos delegados, un porcentaje de sus recursos propios y los transferidos por el gobierno nacional, para el cumplimiento de la prestación de los servicios públicos delegados. (...).

¹¹⁸ Ninguna municipalidad (ni provincial, ni distrital, ni menos aún las de centros poblados o “delegadas”) puede bajo ningún supuesto calificar como parte del “gobierno regional”, nivel de gobierno que está limitado a las regiones, lideradas por sus presidentes regionales.

¹¹⁹ Así por ejemplo, la sentencia recaída en los expedientes N° 00009-2011-PI/TC, 0001-2003-CC/TC, 0003-2005-PC/TC y 00004-2008-PI/TC.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha emitido diversidad de pronunciamientos, precisamente como consecuencia de las diversas controversias surgidas entre municipalidades provinciales, distritales y de centro poblado; típicamente ante la demanda de las municipalidades distritales cuestionando las prerrogativas de las municipalidades de centro poblado para llevar a cabo la recaudación y ser acreedores de tributos municipales como el Impuesto Predial y el Impuesto de Alcabala. Desde nuestra perspectiva, y según detallaremos a continuación, estas sentencias no resultan del todo sistemáticas, sino que por el contrario reflejan los vaivenes en la interpretación de los alcances normativos que han existido a lo largo del tiempo.

Antes de desarrollar cuáles son los casos en los que una municipalidad no tiene la condición de gobierno local, nos centraremos en analizar qué prerrogativas tienen estos últimos, y por qué es de capital importancia distinguir si la municipalidad a la que nos enfrentamos tiene o no la condición de entidad del gobierno local; aun cuando en ocasiones, la propia Constitución pareciera hacer uso de ambos como si se tratara de sinónimos.

Respecto de las competencias de los gobiernos locales, la Constitución establece que:

Artículo 195.- Los gobiernos locales promueven el desarrollo y la economía local, y la prestación de los servicios públicos de su responsabilidad, en armonía con las políticas y planes nacionales y regionales de desarrollo.

Son competentes para:

1. *Aprobar su organización interna y su presupuesto.*
2. *Aprobar el plan de desarrollo local concertado con la sociedad civil.*
3. **Administrar sus bienes y rentas.**
4. **Crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, conforme a ley.**
5. **Organizar, reglamentar y administrar los servicios públicos locales de su responsabilidad.**
6. *Planificar el desarrollo urbano y rural de sus circunscripciones, incluyendo la zonificación, urbanismo y el acondicionamiento territorial.*
7. *Fomentar la competitividad, las inversiones y el financiamiento para la ejecución de proyectos y obras de infraestructura local.*
8. *Desarrollar y regular actividades y/o servicios en materia de educación, salud, vivienda, saneamiento, medio ambiente, sustentabilidad de los recursos naturales, transporte colectivo, circulación y tránsito, turismo, conservación de monumentos arqueológicos e históricos, cultura, recreación y deporte, conforme a ley.*
9. *Presentar iniciativas legislativas en materias y asuntos de su competencia.*
10. *Ejercer las demás atribuciones inherentes a su función, conforme a ley. (énfasis agregado)*

Como se advierte del artículo antes citado, los gobiernos locales gozan de importante autonomía en cuanto a sus atribuciones administrativas y fiscales; de forma tal que no sólo contarán con recursos derivados de la distribución de recursos del gobierno central, sino además, de rentas y recursos propios¹²⁰.

Ahora bien, llama la atención la forma como el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la materia, debido a que por un lado, ha rechazado correctamente que estas municipalidades de centro poblado menor puedan tener la calidad de acreedores tributarios del Impuesto Predial al no tener naturaleza homóloga a las municipalidades distrital; y al no calificar como entes del gobierno local; sin embargo, no cuestiona la habilitación conferida en la Ley Orgánica de Municipalidades actualmente vigente, según la cual, si así lo estableciera la Ordenanza Municipal de creación de estas municipalidades de centro poblado, éstas podrían prestar servicios públicos municipales a sus habitantes, y en consecuencia, cobrar por ellos; atribución que de acuerdo al artículo 74 de la Constitución que ya hemos revisado en extenso, corresponde exclusivamente a las entidades del gobierno regional y local. En efecto, el artículo 133 de la Ley Orgánica de Municipalidades, excediendo expresamente lo dispuesto en el artículo 74 de la Carta Suprema señala que:

ARTÍCULO 133.- RECURSOS DE LAS MUNICIPALIDADES DE CENTRO POBLADO

Las municipalidades provinciales y distritales están obligadas a entregar a las municipalidades de centros poblados de su jurisdicción, en proporción a su población y los servicios públicos delegados, un porcentaje de sus recursos propios y los transferidos por el gobierno nacional, para el cumplimiento de la prestación de los servicios públicos delegados. La entrega o transferencia de recursos se efectuará en forma mensual, bajo responsabilidad del alcalde y del gerente municipal correspondiente. Las municipalidades provinciales y distritales pueden incrementar

¹²⁰ A continuación, sin embargo, al hacer referencia a los bienes y rentas de éstos, en lugar de referirse de forma coherente y sistemática a los “gobiernos locales” (sino por el contrario, tratando ambos términos como si fueran sinónimos), señala que las “municipalidades” tienen por rentas las siguientes:

Artículo 196.- Son bienes y rentas de las municipalidades:

1. Los bienes muebles e inmuebles de su propiedad.
2. **Los tributos creados por ley a su favor.**
3. **Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley.**
4. Los derechos económicos que generen por las privatizaciones, concesiones y servicios que otorguen, conforme a ley.
5. **Los recursos asignados del Fondo de Compensación Municipal, que tiene carácter redistributivo, conforme a ley.**
6. Las transferencias específicas que les asigne la Ley Anual de Presupuesto.
7. Los recursos asignados por concepto de canon.
8. Los recursos provenientes de sus operaciones financieras, incluyendo aquellas que requieran el aval del Estado, conforme a ley.

las transferencias de recursos a las municipalidades de centros poblados, previo acuerdo de sus concejos municipales.

La ordenanza de creación o de adecuación, según sea el caso, podrá contemplar otros ingresos.

La delegación de los servicios públicos locales que asuman las municipalidades de centro poblado puede implicar la facultad de cobrar directamente a la población los recursos que por concepto de arbitrio (sic) se encuentren estimados percibir como contraprestación de los respectivos servicios.

La percepción de los recursos que cobren, por delegación expresa, las municipalidades de centro poblado, se entenderán como transferencias efectuadas por parte de la municipalidad provincial o distrital pertinente, para cuyo efecto, deben rendir cuenta mensualmente de los importes recaudados por dicho concepto. (énfasis agregado).

En buena cuenta, el Tribunal Constitucional correctamente fija como criterio que dichas municipalidades no pueden ser acreedoras tributarias del Impuesto Predial por no ser entes del gobierno local, sino una figura sui-generis; pero paralelamente omite cuestionar la posibilidad que se les delegue la prestación de servicios públicos municipales, y en consecuencia, el cobro de tasas por arbitrios¹²¹, aun cuando dicha potestad compete sólo a los gobiernos locales y regionales, entre los que estas entidades no se encuentran; lo que nos parece un aspecto a ser revisado.

Como conclusión de las ideas antes desarrolladas en los ítems 1.2.1 y 1.2.2 del presente apartado, destacamos que las autoridades municipales entienden sus potestades, territorios

¹²¹ Ello se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 001-2003-CC/TC, reiterada en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0003-2005-PC/TC, cuando -dando por legítimo lo establecido en el artículo 133 de la Ley Orgánica de Municipalidades actualmente vigente- se señaló que:

Por su parte, en cuanto al contenido de la Ley Orgánica de Municipalidades, debe reiterarse lo expuesto en la STC N.º 001-2003-CC/TC:

6. Por otro lado, la LOM en vigencia (27972), a diferencia de la derogada, regula expresamente, en su artículo 133º, cuáles son los recursos de los que disponen las municipalidades de centros poblados menores, precisando que las municipalidades provinciales y distritales están obligadas a entregar a las municipalidades de centros poblados de su jurisdicción, en proporción a su población y a los servicios públicos delegados, un porcentaje de sus recursos propios y de los recursos transferidos por el gobierno nacional, para que cumplan con prestar los servicios públicos que les hayan sido delegados, en forma mensual y bajo responsabilidad del alcalde y del gerente municipal. También dispone que tanto las corporaciones provinciales como las distritales, pueden incrementar las transferencias de recursos a las municipalidades de centros poblados, previo acuerdo de sus respectivos concejos municipales.

Asimismo, dispone que la ordenanza de creación o de adecuación, según sea el caso, podrá contemplar la asignación de otros ingresos, mientras que en los casos en que se hayan delegado servicios públicos locales a las municipalidades de los centros poblados, ello puede implicar el otorgamiento de las facultades de cobranza de los recursos que por concepto de arbitrios perciban como contraprestación por los servicios prestados, los que deben ser considerados como transferencias efectuadas por la municipalidad provincial o distrital respectiva; y estableciendo la obligación de la municipalidad del centro poblado menor de rendir cuenta mensual de los importes recaudados por dicho concepto.

(énfasis agregado)

y especialmente, los recursos económicos como bastiones de su feudo que deben defender a toda costa, frente a otros señores feudales que buscan avasallarlos y recortarles los derechos y fondos que 'les corresponden' sin entender que en su posición de autoridades, no son más que meros administradores de recursos que son de todos los ciudadanos. El dinero 'de la municipalidad' no es de sus funcionarios, y no está destinado a su gasto; sino al desarrollo de obras y la prestación de servicios requeridos por tales comunidades.

Reiterando una cita de Buchanan (1989 : 10 -11) que incluimos en el primer título de este trabajo, y que da cuenta con plena claridad del sustrato del comportamiento de los burócratas (entre los que se encuentran todos los funcionarios municipales, hasta incluso aquellos de los centros poblados menores):

"el paso siguiente estaba prácticamente dado. Cuando se comienza a considerar la burocracia bajo este aspecto, se puede naturalmente prever que los burócratas individuales tratarán de aumentar las dimensiones de sus oficinas [es decir, sus departamentos o áreas], puesto que en la moderna sociedad occidental los salarios y las gratificaciones están en relación directa con la dimensión de los presupuestos que ellos administran y controlan. El impulso debido a un motivo intrínseco de expansión y la dinámica de la moderna burocracia gubernativa, tanto en lo pequeño como en lo grande, resulta evidente para todo aquél que se tome la molestia de pensar. La teoría del crecimiento burocrático fue formulada por William Niskanen, que desarrolló un modelo de departamentos y subdepartamentos que maximizaban el presupuesto. En el caso límite, el modelo de Niskanen afirma que las burocracias tienen posibilidad de ampliar los presupuestos al doble de lo necesario para satisfacer las demandas reales de bienes y servicios públicos de los contribuyentes. (...) (énfasis agregado)

Solamente, como idea final, y que nos debiera llevar a reflexionar acerca de la real necesidad y fundamento técnico de que las municipalidades distritales y provinciales tengan potestad para crear tributos, como establece la Constitución peruana, nos referiremos a un *paper* de la Corte Suprema de la Nación de México (S/A), en que ésta claramente deja sentado como criterio que dichas municipalidades carecen de potestad tributaria; la misma que se encuentra reservada al congreso estatal¹²²; posición que compartimos:

¹²² Los Estados Unidos Mexicanos, comúnmente referido como México, en forma similar a los Estados Unidos de América, es un estado federativo conformado por 31 estados y el Distrito Federal (México D.F.), estados que a su vez están conformados por unidades de menor jerarquía denominadas "municipios". La organización política de los estados conformantes de la unión se basa en una separación de poderes: el poder legislativo recae sobre un congreso estatal, el poder ejecutivo recae sobre un gobernador electo por sufragio universal y su gabinete, y el poder judicial recae sobre un Tribunal Superior de Justicia.

Por su parte, el poder legislativo del estado federal como tal recae en el Congreso de la Unión, un parlamento bicameral en que cada uno de los estados federados tiene representación.

La ausencia de poder o potestad tributaria municipal se confirma con el análisis de la fracción IV, del artículo 115, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que “Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les permanezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

En esas condiciones es indiscutible que dicha potestad la lleva a cabo el gobierno del Estado por conducto de su Poder Legislativo, al establecer sus contribuciones y otros ingresos a su favor para atender sus necesidades sociales, es por ello que no puede hablarse de autonomía hacendaria , ni de Municipio libre en nuestro país; ya que dicha autonomía no es absoluta, pues al estar subordinada a los principios y objetivos del Estado, se ve limitado su funcionamiento y autodeterminación, limitando mayúsculamente el fortalecimiento del Municipio, impidiéndole ejercer un régimen tributario decoroso.

Por lo cual, en la actualidad prevalece el negarle potestad tributaria al Municipio, ya que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder radica en la legislatura o Congreso del Estado al que pertenece. (énfasis agregado)

Como el caso mexicano¹²³, a efectos de reducir la heterogeneidad de la legislación, y encauzar las potestades y pretensiones de los miembros de las administraciones tributarias locales, somos de la opinión que no debiera darse por sentado que éstas debieran contar potestad tributaria.

1.3. Ellos pagan la cuenta: los costos de operación y los contribuyentes

1.3.1. Analizando los costos de operación

Como consecuencia inmediata de la enorme dispersión y heterogeneidad que enfrentamos en el ordenamiento municipal, tenemos un incremento significativo de los costos de operación que es necesario incurrir a efectos de poder cumplir con las obligaciones tributarias municipales. Como desarrollamos, al momento de analizar el concepto de costos de transacción, a mientras mayor cantidad de sujetos deban intervenir en la celebración de un contrato, mayores serán tales costos. Puesto en simple, es más fácil celebrar un contrato con una sola contraparte, que requerir del consentimiento de diez; y más aún cuando estas diez son sumamente desiguales entre sí.

¹²³ Cabe recordar que la existencia de tributos creados por el gobierno central en favor de las municipalidades no es ajeno al régimen Peruano, encontrándose en este grupo precisamente el Impuesto Predial y el Impuesto de Alcabala; así como algunos otros; regulados en la Ley de Tributación Municipal.

Ahora bien, cuando revisamos los costos de transacción, concluimos que éstos corresponden a aquellos costos en los se incurre para poder celebrar un contrato; concepto que posteriormente ampliamos al de 'costos de operación', que refleja la naturaleza amplia que la existencia de costos tiene respecto de básicamente, cualquier actividad o transacción, sea ésta realizada entre privados, o incurrida con la finalidad de poder darle cumplimiento a las obligaciones que impone la normatividad estatal; como por ejemplo, es el cumplimiento tributario.

Los costos de operación -desde nuestra perspectiva- pueden ser significativamente más peligrosos que los costos de transacción, en el sentido siguiente:

Un alto costo de transacción puede disuadir a los privados de celebrar un contrato (y en general de usar el mercado), debido a que la utilidad obtenida se vería significativamente mermada por la existencia de tales costos, hasta el punto de hacerlos inviables. Ello, sin embargo, tendría una contrapartida positiva: crearía incentivos a que los agentes del mercado traten de reducir los costos de transacción, puesto que son conscientes que por su existencia están dejando de celebrarse transacciones que si éstos se vieran reducidos se concretarían; lo que invitaría a trabajar en su reducción. Tal es por ejemplo, el caso de los costos del comercio internacional en un inicio: el comercio internacional era sumamente costoso debido a la lentitud de los medios de transporte, los riesgos que ello implicaba, los costos de comunicación, los riesgos y garantías (imaginemos los días de Marco Polo); sin embargo, los intervinientes en el mercado eran conscientes que de reducirse tales costos, se incrementaría significativamente las oportunidades de intercambios provechosos, y no quedarían limitados sólo a aquellas operaciones cuyo valor utilidad fuera de tal magnitud que a pesar de los inmensos costos siguieran siendo rentables, sino que se expandiría el mercado a un nuevo universos de operaciones. Hoy en día, básicamente cualquier persona puede realizar operaciones de comercio internacional (con la regulación correspondiente, que sigue siendo un costo), pero aprovechando las mejoras en los mecanismos de transporte, los menores riesgos, como el aprovechamiento de los medios de pago internacionales y las transferencias bancarias; y finalmente, los bajos

costos de comunicación que ahora existen con la introducción de las compras por internet.

Ahora bien, lamentablemente, en el caso de los costos de operación, como los existentes en el sistema tributario municipal, no existe –en general- incentivo alguno su reducción; por un lado, porque son impuestos unilateralmente por uno de los intervinientes; y por otro, porque independientemente de su magnitud; terminan siendo trasladados a su contraparte (los contribuyentes), quienes no tienen –lícitamente- la posibilidad de escapar a su impacto¹²⁴.

Ciertamente los tributos municipales fueron claramente concebidos pensando en el contribuyente persona natural, esencialmente con una casa habitación; pero de ninguna forma en otros tipos de contribuyentes, tales como empresas con propiedades en diversidad de localidades en el país, tales como bancos con múltiples agencias y oficinas, empresas de servicio público de redes (distribución de energía eléctrica, telecomunicaciones, agua) –las que a su vez, también tienen diversas oficinas y agencias

¹²⁴ Un caso emblemático del impacto de los costos de operación en materia tributaria, son las costas y gastos en cobranza coactiva que aplica SUNAT en el marco de procedimientos de cobranza coactiva de las diversas acreencias que tiene (o dice tener) con los contribuyentes. De acuerdo a la normativa vigente, éstas son de cargo de los contribuyentes, quienes tienen que asumir los costos en los que SUNAT incurre por cobrarles coactivamente las deudas tributarias que ésta les atribuye (y que en algunos casos deben).

En suma, tales costos son expresamente trasladados a los contribuyentes, quienes no sólo deben pagar impuestos para financiar –entre otros- al fisco, su personal y recursos para que puedan desarrollar sus labores de administración, fiscalización, control y cobranza, sino que además, a la fecha están obligados a reembolsarle las costas que ésta incurre en cobrarles.

En un reciente proyecto normativo, el Proyecto de Ley N°3690/2014-PE, nuevamente, en forma reactiva ante un contexto de significativa contracción económica; el ejecutivo propone suprimir la cobranza de dichas costas y gastos en el caso de SUNAT; puesto que como reconoce el ejecutivo en la exposición de motivos del proyecto, se ha advertido una ‘problemática’ en el caso de las costas y gastos:

- Problemática:

En aplicación de las normas citadas [Artículos 115, 117 y 184], cuando la SUNAT en los procedimientos de cobranza coactiva por los tributos y conceptos que administra, los deudores tributarios asumen dichos costos por conceptos no tributarios adicionales a los intereses moratorios, no obstante que la SUNAT para llevar a cabo sus funciones, cuenta con recursos propios.

- Propuesta:

Eliminar la cobranza de las costas y gastos incurridos por SUNAT en los procedimientos de cobranza coactiva, así como en la adopción de medidas cautelares (...)

La propuesta se sustenta en que la SUNAT, de acuerdo al artículo 3 de la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT – Ley N° 29816, es un Organismo Técnico Especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas que cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía (...)

Por lo que se considera que los gastos derivados de la cobranza coactiva y de la aplicación de las sanciones de internamiento de vehículos y de comiso, pueden realizarse con cargo al presupuesto de la SUNAT.

de atención-, supermercados, farmacias, restaurantes; y en general cualquier tipo de contribuyente empresarial con operaciones en una pluralidad de localidades.

Es más, si ponemos en perspectiva lo que implicaría para un teórico contribuyente que por tener predios en diversas localidades del país, estuviera obligado al pago de tributos ante todas y cada una de estas municipalidades –especialmente cuando nos referimos a los árbitros municipales-, la legislación que debiera manejar dicho contribuyente por cada año, excedería con creces todas las modificaciones del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y demás tributos destinados al gobierno central que se tienen en un año. Como se ha visto, existen 195 municipalidades provinciales, 1,643 municipalidades distritales y adicionalmente, 2,302 municipalidades de centro poblado menor, que dan un total de 4,140 municipalidades en el país.

Esta característica de los tributos municipales derivada a la autonomía que tienen las municipalidades distrital y provinciales para crear regímenes tributarios propios de forma anual en el caso de los arbitrios municipales y de la heterogeneidad en los pormenores de la administración no sólo de tales arbitrios, sino además del Impuesto Predial y el Impuesto de Alcabala incrementa significativamente los costos de cumplimiento de tales tributos, sumado ello al hecho que muchas municipalidades no cuentan –por falta de recursos o en muchos casos, por la mera resistencia al cambio- con la posibilidad práctica de emplear medios de pago y bancarización; lo que determina que en muchos casos exijan el pago personal del tributo en sede de la municipalidad, empleando bien efectivo, o bien cheques certificados o de gerencia; a efectos de asegurarse la existencia de fondos.

Merece la pena anotar las significativas diferencias que existen entre las municipalidades que hacen uso de la tecnología y la bancarización, permitiendo el pago de los tributos municipales mediante el empleo de pagos en diversas agencias de bancos privados o estatales; el pago por transferencia bancaria; y especialmente, el pago por plataformas en línea como la banca por internet que ofrecen las entidades financieras, e incluso la aceptación de medios de pago menos tradicionales, tales como el pago a través del empleo de tarjetas de débito y crédito, lo que viene a ser un excelente avance hacia la aplicación de tecnologías en aras de la reducción de los costos de *compliance* en materia de tributación municipal.

Es lamentable, sin embargo, que la tendencia a la bancarización sea tan dispar incluso en el propio departamento de Lima, donde si bien tenemos casos loables de informatización, y empleo de medios informáticos (por ejemplo, la Municipalidad Metropolitana de Lima tiene una plataforma que permite a los contribuyentes obtener una copia de sus declaraciones juradas en forma electrónica, en formato PDF, obtener estados de cuenta de adeudos y efectúa el pago a través de su sistema web; en adición a las alternativas derivadas del pago mediante los sistemas de diversos bancos); tenemos también situaciones diametralmente opuestas, en que las municipalidades no sólo no emiten actualizaciones mecanizadas de valores, sino que es más, exigen que el contribuyente se acerque personalmente a efectuar el pago de los tributos, en efectivo (por ejemplo, la Municipalidad Provincial de Oyón sigue hasta la fecha haciendo uso de declaraciones juradas manuales presentadas por los contribuyentes).

Pareciera injusto efectuar una comparación entre la Municipalidad Metropolitana de Lima, que tiene ingentes recursos, contra una municipalidad periférica; cuya capacidad de recaudación es realmente muy reducida. Sin embargo, dicho argumento es sumamente falaz, en la medida que la reducción de los costos de operación no demanda incurrir en significativas inversiones; sino que ello depende principalmente de una vocación por dejar de lado la autarquía y hacer un aprovechamiento adecuado de los medios con los que ya cuentan.

El primero de ellos, por ejemplo, pasa por dar cumplimiento a las disposiciones sobre bancarización y el empleo de medios de pago. Para empezar, las municipalidades pequeñas tiene regularmente abiertas cuentas corrientes en el Banco de la Nación, que es la entidad financiera estatal a través de la cual el Gobierno Central transfiere los fondos del canon, del FONCOMUN y otros a favor de las municipalidades: Bastaría con que las municipalidades informaran tales números de cuenta a los contribuyentes y habilitaran un correo electrónico oficial, a través del cual los contribuyentes pudieran remitir las constancias de depósito de los pagos efectuados para poder efectuar pagos seguros, trazables y en los que se reducirían significativamente los costos que demanda acercarse físicamente a dichas entidades.

El problema de fondo es sin embargo, la línea entre la *autonomía municipal* y la *autarquía* que deriva la ausencia de un control efectivo respecto de dichas municipalidades por parte del gobierno control. Tal y como veremos en este apartado, las normas aplicables a las municipalidades raramente gozan de un significativo desarrollo, y es más, incluso las normas ‘marco’ que deben encuadrarlas adolecen de significativos vacíos, que llevan a que en la práctica, haya miles de regímenes diferentes como si retrocediéramos en el tiempo al feudalismo de la edad media; en que cada municipalidad lucha contra la otra por recursos, territorios y competencias.

Como dice Bullard (2014) en la columna que citamos en la introducción de este capítulo *“si conviertes dinero privado en dinero público (como ocurre con nuestros impuestos) y no estableces reglas para su uso, la gente (no importa si es el pueblo o el funcionario elegido por el pueblo) usará el dinero de todos para provecho privado. Ese es el origen de lo que llamamos corrupción.”*

1.3.2. Viviendo en la edad de piedra del siglo XXI: tecnología, costos de operación y el gasto inútil.

Una segunda arista con relación a este problema de las municipalidades (y las entidades del aparato estatal, casi en su totalidad) es el poco provecho que toman de las tecnologías de la información. Detractores de una idea como la planteada podrían sostener que no es tan sencillo como decir que “todo el mundo tiene internet”, o presumir que todos los funcionarios de las municipalidades sobre todo, aquellas más pobres cuentan con la preparación necesaria para entrar en la era digital. Ello es cierto, hasta cierto punto.

Es un hecho objetivo que el costo del acceso a la información y la penetración del internet se ha incrementado significativamente, y no sólo en las grandes ciudades, sino en general a lo largo y de todo el territorio, siendo más fácil encontrar una cabina de internet que una oficina postal:

PRINCIPALES SERVICIOS DE ACCESO A COMUNICACIÓN POR CORREO Y CABINA PÚBLICA DE INTERNET , SEGÚN DEPARTAMENTO, 2007 - 2012

Departamento	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Total						
Oficinas de correo	491	613	651	691	668	661
Cabinas públicas de Internet	19 648	28 132	29 657	29 727	29 649	26 060
Amazonas						
Oficinas de correo	14	23	25	25	23	27
Cabinas públicas de Internet	107	232	230	177	149	73
Áncash						
Oficinas de correo	21	20	26	32	29	30
Cabinas públicas de Internet	1 705	1 926	1 935	1 944	1 862	1 105
Apurímac						
Oficinas de correo	14	13	16	23	25	18
Cabinas públicas de Internet	265	423	407	414	315	257
Arequipa						
Oficinas de correo	13	14	17	25	20	13
Cabinas públicas de Internet	2 441	2 711	2 730	2 634	2 573	1 334
Ayacucho						
Oficinas de correo	18	16	18	20	24	20
Cabinas públicas de Internet	560	605	594	582	471	469
Cajamarca						
Oficinas de correo	43	46	58	54	47	48
Cabinas públicas de Internet	622	678	1 028	1 097	1 083	1 033
Callao						
Oficinas de correo	31	79	83	83	40	45
Cabinas públicas de Internet	684	1 010	1 064	1 271	1 240	1 264
Cusco						
Oficinas de correo	18	30	21	34	29	32
Cabinas públicas de Internet	905	1 381	1 541	1 543	1 552	1 540
Huancavelica						
Oficinas de correo	8	5	7	10	13	15
Cabinas públicas de Internet	150	250	204	415	357	355
Huánuco						
Oficinas de correo	13	10	11	12	13	14
Cabinas públicas de Internet	242	902	844	793	983	840
Ica						
Oficinas de correo	7	7	7	11	14	18
Cabinas públicas de Internet	345	400	431	434	432	386
Junín						
Oficinas de correo	12	19	18	30	27	31
Cabinas públicas de Internet	786	1 076	1 361	1 398	1 430	1 291
La Libertad						
Oficinas de correo	25	32	29	30	28	28
Cabinas públicas de Internet	1 749	2 410	2 337	2 382	2 421	2 239
Lambayeque						
Oficinas de correo	5	5	6	10	12	9
Cabinas públicas de Internet	600	2 599	2 473	1 751	1 678	731
Lima						
Oficinas de correo	180	191	209	180	203	205
Cabinas públicas de Internet	5 964	7 434	8 099	8 693	9 101	9 057
Loreto						
Oficinas de correo	9	12	12	13	15	11
Cabinas públicas de Internet	137	277	310	255	266	257
Madre de Dios						
Oficinas de correo	7	7	7	6	6	8
Cabinas públicas de Internet	50	65	57	69	62	80
Moquegua						
Oficinas de correo	4	6	4	6	5	3
Cabinas públicas de Internet	412	416	376	345	349	363
Pasco						
Oficinas de correo	3	10	9	9	9	10
Cabinas públicas de Internet	171	283	198	244	194	201
Piura						
Oficinas de correo	14	15	11	15	19	17
Cabinas públicas de Internet	627	911	1 130	1 231	1 206	1 293
Puno						
Oficinas de correo	13	14	16	16	19	16

Cabinas públicas de Internet	450	763	750	724	700	705
San Martín						
Oficinas de correo	14	30	33	38	40	35
Cabinas públicas de Internet	245	465	572	499	415	435
Tacna						
Oficinas de correo	1	1	0	1	1	1
Cabinas públicas de Internet	195	417	479	404	339	338
Tumbes						
Oficinas de correo	2	4	4	4	4	3
Cabinas públicas de Internet	76	143	124	101	148	81
Ucayali						
Oficinas de correo	2	4	4	4	3	4
Cabinas públicas de Internet	160	355	383	327	323	333

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática- Registro Nacional de Municipalidades RENAMU.

Ahora bien, aun cuando los números siguen siendo insuficientes a efectos de sostener un radical paso hacia el empleo de las tecnologías de la información, puesto que sólo cerca del 30% de las éstas cuenta con acceso a internet, la tendencia creciente que ha cuadruplicado dicho nivel entre 2004 y 2012 da cuenta de la importancia que tendrá el empleo de la tecnología en alcanzar una gestión tributaria municipal más eficiente.

MUNICIPALIDADES QUE ACCEDEN AL SERVICIO DE INTERNET, SEGÚN DEPARTAMENTO, 2004 - 2007

(Número de municipalidades)

Departamento	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Total	322	489	579	793	1 069	1 234	1 246	1 271	1 356
Amazonas	5	16	10	12	20	27	29	31	35
Áncash	23	26	34	50	94	109	112	116	117
Apurímac	8	17	33	41	36	38	32	30	35
Arequipa	22	35	42	52	64	76	73	83	88
Ayacucho	8	32	45	58	70	82	64	70	74
Cajamarca	16	24	25	34	61	78	76	77	85
Callao	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Cusco	16	21	30	49	75	83	85	89	98
Huancavelica	7	14	15	25	42	52	61	62	65
Huánuco	7	10	14	23	30	40	36	38	42
Ica	7	12	21	35	36	38	37	39	39
Junín	21	36	34	43	66	80	93	78	87
La Libertad	16	26	28	42	55	62	66	67	69
Lambayeque	11	23	23	31	36	36	35	35	36
Lima	61	70	73	89	111	117	119	122	131
Loreto	12	14	23	37	46	47	48	48	48
Madre de Dios	-	1	2	6	8	8	10	9	10
Moquegua	5	7	9	15	18	18	18	17	18
Pasco	9	10	9	12	22	25	27	26	29
Piura	24	32	33	42	49	55	57	59	64
Puno	11	16	25	29	40	60	54	56	65
San Martín	13	16	20	29	39	49	58	59	60
Tacna	7	11	10	16	21	24	24	26	27
Tumbes	4	8	7	6	10	10	11	13	13
Ucayali	3	6	8	11	14	14	15	15	15

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática- Registro Nacional de Municipalidades RENAMU.

Ahora bien, sin perjuicio de lo señalado, es importante tomar en cuenta que dicha ausencia de acceso a medios de comunicación no puede atribuirse necesariamente a la falta de recursos económicos en todos los casos, sino que en muchos, ello tiene su origen en destino que se le da a los fondos públicos existentes. En lugar de gastar los recursos disponibles en construir un nuevo palacio municipal o peor aún, en construir un monumento al pito, al árbitro, o a la familia (del alcalde)¹²⁵, bien podría invertirse en infraestructura y sobre todo, en capacitación, a efectos de integrar a estas municipalidades a través de la tecnología de la información. En suma, retornamos a una de nuestras ideas clave: no se trata necesariamente de que falte dinero o que haya que extraer más dinero de quienes más tienen, sino es necesario tener algo de sentido común en el gasto de los recursos extraídos de los contribuyentes.

Otra alternativa para hacer un mejor uso de los recursos es un re-encaminamiento hacia la concentración de ciertas tareas en órganos de gobierno local menos dispersos¹²⁶, como por ejemplo, las municipalidades provinciales; quienes podrían asumir y consolidar funciones como la publicidad de las normas y el mantenimiento de los portales municipales de los distritos y centros poblados dentro de su área de competencia, aprovechando así la infraestructura existente.

Estos niveles de concentración permitirían aprovechar los economías de escala, derivadas de poder celebrar convenios marco con las entidades financieras, adquirir y/o desarrollar software, poder llevar a cabo catastros uniformes, contar con personal más capacitado y reducir la diversidad de criterios al momento de aplicar tales normas.

¹²⁵ Al respecto, puede revisarse las notas en <http://elcomercio.pe/peru/lima/estos-son-algunos-monumentos-mas-extravagantes-peru-noticia-781447> y asimismo en <http://laprensa.pe/actualidad/noticia-peru-pais-monumentos-al-cuy-papa-noel-muela-y-al-arbitro-8885>.

¹²⁶ Asimismo, sería conveniente evaluar –aún en contra los tan aceptados beneficios de la descentralización- la concentración de ciertas funciones de administración y gestión de los tributos locales, de forma que tales atribuciones queden reservadas a entidades centralizadas quienes serían exclusivamente administradores del impuesto, mas no acreedores tributarios de los mismos. Ello reduciría significativamente los problemas derivados de la dispersión, las dificultades de gestión (dado que los contribuyentes podrían acudir a cualquiera de las agencias u oficinas de dicha entidad, que se encontraría interconectada en toda la provincia y/o región).

CAPÍTULO 2: ARBITRIOS MUNICIPALES

*En todas partes los más fuertes han hecho las
leyes y han oprimido a los débiles.*

Anne Robert Jacques Turgot

2.1. Dispersión, heterogeneidad y oscuridad normativa. Des-economías sin escala.

Como desarrollamos en el capítulo precedente al referirnos al ingente número de municipalidades existentes, y las atribuciones y regímenes existentes, los efectos de la heterogeneidad¹²⁷ se hacen patentes, y pueden dar lugar a un incremento exponencial de los costos de operación.

En primer lugar, el hecho que la prestación de tales servicios sea gestionada de forma directa por semejante cantidad de municipalidades con escasa capacidad de gestión interna y de negociación con proveedores genera en sí mismo una serie de sobrecostos -que, como desarrollamos en el apartado sobre externalidades- las diversas municipalidades no tienen incentivo alguno en internalizar, en la medida que éstos son fácilmente trasladados a los contribuyentes a través de una mayor carga tributaria: finalmente, los costos de administrar la prestación de un servicio público son incorporados en la masa de gastos que se distribuye entre todos los ciudadanos que se encuentran obligados a su pago por efecto de la dación de una ordenanza municipal.

En efecto, al no tener disposición alguna que obligue a racionalizar los gastos municipales al momento de determinar las tasas de arbitrios; sino exigiéndose únicamente que los gastos estén debidamente justificados y se contemplen en la estructura de costos; advertimos en consecuencia, que un mismo tipo de servicio podrá tener niveles de calidad y costos muy diferentes, según se trate de una municipalidad a otra; sin que éstas aprovechen los beneficios de concentrar compras y aprovechar economías de escala, o la repartición de costos para la implementación de proyectos a gran escala, cuyo costo marginal de utilización sea relativamente pequeño; como por ejemplo, el desarrollo de un sistema informático para

¹²⁷ El régimen de los arbitrios municipales ha sido delineado a través de la Comisión de Acceso al Mercado de INDECOPI, al considerar los Arbitrios Municipales como una barrera burocrática. Sobre este particular, puede revisarse Lucchetti Rodríguez (2008 : 33 - 37)

la administración de tributos municipales (una vez desarrollado, no existe una limitante intrínseca de cuántas entidades pueden hacer uso del mismo; o en todo caso, la adición de un usuario adicional, será como regla general, menos costosa que implementar otro sistema igual; generando duplicidades de gasto).

Por otro lado, al esbozar las ideas relativas a la concentración de ciertas funciones y el aprovechamiento de economías de escala, no pretendemos señalar que las municipalidades provinciales, o eventualmente, los gobiernos regionales que podrían dar un ordenamiento uniforme a todo un departamento tengan en forma alguna que convertirse en “mastodontes” llenos de burócratas repitiendo tareas en cascada, como si se tratara simplemente de agrupar todo el personal de las diversas municipalidades en una “supra municipalidad” que las agrupe: se trata de ahorrar costos, entre otros, en personal e infraestructura.

Muestra de ello, son las grandes operaciones de re-organización societaria como las fusiones que se dan en el sector privado. Éstas dan cuenta de esta evidente realidad: tras fusionar dos empresas, típicamente se lleva a cabo una reducción del personal. Ello no se debe sólo a la avaricia empresarial, que trata simplemente de sobre-cargar de tareas a los trabajadores ‘sobrevivientes’ (ese es el otro extremo), sino que deriva del hecho que existen tareas cuya administración y ejecución puede ser llevado a cabo perfectamente por un individuo o grupo de individuos, debido a que el incremento de tales costos para su prestación es sólo marginal. El costo marginal de una unidad adicional de trabajo de gestión suele ser menor al costo de tener una persona adicional, duplicando esfuerzos y gastos.

Con relación a las economías de escala, una vez más podemos encontrar ejemplos en el sector privado, quien requiere contratar para poder desarrollar sus actividades y prestar los servicios de su cargo. Una empresa más grande tiene mayor poder de negociación, y por definición, es capaz de obtener mejores precios y una mayor uniformidad en los servicios que recibe.

Finalmente, y derivado de la propia heterogeneidad de las municipalidades con potestades crear dichos arbitrios, se tiene la significativa heterogeneidad de los regímenes que los regulan, no sólo en la medida que cada municipalidad distrital o provincial tiene la potestad de crear un régimen distinto la una de la otra; sino que además, los mismos no tienen como

regla general permanencia en el tiempo, sino que por el contrario, tienden a ser reemplazados anualmente.

2.2. El perro del hortelano: no liquida ni deja liquidar. El problema de la inacción de la administración en la determinación de los arbitrios municipales.

Una clasificación de los tributos que tiene importancia operativa, pero a la que se le otorga una atención significativamente menos importante que a aquella que los divide en impuesto, contribución y tasa, es aquella que los clasifica en función a la identificación del sujeto al cual le corresponde su determinación, en primera instancia.

En efecto, de acuerdo a la lectura del artículo 3 del Código Tributario, se concluye que las obligaciones tributarias pueden ser determinadas, según el tipo de tributo, por el contribuyente (lo que es pasible de revisión por parte de la Administración Tributaria), o directamente por la propia Administración Tributaria. Como se aprecia:

Artículo 3.- EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es exigible:

1. *Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.*

[...]

2. *Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación. (énfasis agregado)*

En principio, la asignación de la responsabilidad respecto de la determinación de los tributos atiende a una consideración económica: a quién le *cuesta menos* obtener la información para determinar la deuda tributaria. Es una cuestión de costos de información.

Así, dado que la mayoría de los tributos relevantes (Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, contribuciones sociales, entre otros; e inclusive el propio Impuesto Predial) basan su determinación en las rentas, consumos o patrimonio que poseen los potenciales

contribuyentes., son éstos quienes están en mejor posición para obtener la información necesaria para determinar la deuda tributaria. En efecto, quién puede saber mejor cuánto se obtiene de rentas, cuánto se tiene como patrimonio y cuánto se consume/vende que el propio contribuyente. Aun sin conocimiento técnico, la información como insumo, es mejor proporcionada por el contribuyente que por la administración, y ello justifica la lógica económica que la mayoría de los tributos sean así determinados¹²⁸.

Ahora, regresando a las premisas del comportamiento humano: si es que el contribuyente es que determina su propia deuda, ¿por qué habría de proporcionar la información oportuna y correcta, en lugar de reducir los ingresos que declara o el patrimonio del cual es titular? (Finalmente, menores tributos equivalen a una mayor porción de la utilidad para uno mismo.) La razón: porque evadir impuestos es –como regla casi universal- más costoso que pagar los tributos debidos¹²⁹ oportunamente.

La determinación efectuada por el contribuyente está sujeta a fiscalización por parte de la Administración Tributaria, y de encontrarse diferencias entre lo declarado y determinado por el contribuyente; y aquello que determine la Administración, el contribuyente se encontrará sujeto a intereses moratorios (significativamente más caros que los que obtendría en el mercado corporativo de financiamientos –con lo cual, es mejor pedir un préstamo que deberle a la SUNAT-) y a multas, tanto por infracciones en aspectos formales como materiales.

En efecto, el conjunto de reglas que rigen los tributos auto-determinados por el contribuyente contiene una serie de incentivos (en general bastante eficaces) para cumplir la función de *deterrence* a la evasión; y que permiten el control posterior de la Administración; tarea que a su vez se ve facilitada a través de diversos instrumentos de cruce de información con los que ahora cuenta, tales como el empleo de tributos con fines para-fiscales como el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) -que busca, servir de instrumento para identificar las operaciones financieras de los contribuyentes sin violar formalmente el secreto bancario-, las declaraciones informativas como la Declaración Anual

¹²⁸ Es más, el mero hecho de suministrar información es tan relevante hecho que ello impacta en los plazos de prescripción en los que la Administración Tributaria puede ejercer las facultades de fiscalización. Si el contribuyente ha cumplido con presentar su declaración (indistintamente de si es correcta o no), el plazo de prescripción será de cuatro años, mientras que si no se ha cumplido con tal obligación el periodo se extenderá automáticamente hasta los 6 años, según lo dispone el artículo 43 del Código Tributario.

¹²⁹ Ello no implica que no sea válido y lógico que los contribuyentes, entre las opciones que se les presentan; optar por aquella que dé lugar al nacimiento de menores obligaciones tributarias; lo que en buena cuenta es el objeto del planeamiento tributario: obtener eficiencia pagando sólo los tributos estrictamente debidos.

de Obligaciones con Terceros (DAOT) y la Declaración Jurada Informativa de Precios de Transferencia –que tienen como objetivo explícito permitir a la Administración efectuar cruces de formación-, los requerimientos específicos de cruce de información y más recientemente, la implementación del llevado de libros y registros electrónicos, así como la facturación electrónica.

Ahora bien, así como existen tributos cuya determinación recae en el contribuyente por ser éste quien puede proporcionar la información a menor costo; existen también tributos respecto de los que cuesta menos una determinación efectuada por la administración tributaria, y ésta es aquella en la que son el costo de prestar un servicio es elemento clave es el procedimiento de determinación de los tributos, como las tasas de arbitrios municipales.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en su Resolución N°21406-7-2012, citando la Sentencia del Tribunal Constitucional N°053-2004-AI/TC, concluye que el aspecto mensurable del tributo (esto es, su base imponible) está constituida por el costo global del servicio; el mismo que es de conocimiento de la Administración Tributaria, y no del contribuyente, por ser esta primera la que está en mejor posición de identificar y suministrar información respecto de los costos que irroga la prestación de un determinado servicio.

Habiendo establecido cuál es la motivación económica que justifica las razones por las cuales ciertos tributos son determinados por la administración, corresponde a continuación evaluar si el contribuyente y la administración tienen el mismo grado de incentivos para dar cumplimiento con la labor de determinar los tributos y así darle paso a su contraparte para cumplir con las obligaciones o atribuciones de su cargo (es decir, en caso sean determinados por el contribuyente, que la administración pueda exigir su cobro (de acuerdo a lo determinado) o verificar la corrección de la determinación; y en caso sean determinados por la administración, darle paso al contribuyente para efectuar el pago correspondiente). En suma, si nos encontramos sujetos a las mismas reglas de juego.

Ahora bien, habiendo revisado la clasificación de los tributos en función al sujeto al que le corresponde la determinación en primera instancia, y tras haber concluido que las tasas de arbitrios se inscriben en la categoría de aquellos cuya determinación corresponde en primera instancia a la propia administración tributaria encarnada en la municipalidad distrital o provincial pertinente, a continuación detallaremos el procedimiento que regularmente sigue

dicha determinación. Ante la ausencia de una regulación específica en la Ley de Tributación Municipal y en la Ley Orgánica de Municipalidades, corresponde describir el curso fáctico que (en el mejor de los casos) llevan a cabo muchas de las municipalidades a efectos de llevar a cabo el cobro de los arbitrios municipales:

- Tras publicar el régimen tributario de arbitrios aplicables a un determinado año, dentro de los primeros meses del año al que corresponden los arbitrios emiten unos documentos denominados ‘Hojas de Liquidación de Arbitrios’, ‘Hoja Informativa de Arbitrios’. A continuación unos ejemplos:

CRONOGRAMA DE PAGOS DE ARBITRIOS MUNICIPALES 2014

Municipalidad de San Felipe

INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

CÓDIGO DEL CONTRIBUYENTE		DECLARACIÓN JURADA N°
DNI / RUC / C.E. / OTROS		
RUC: 2026985900		0140006219
APELLIDOS Y NOMBRES / RAZÓN SOCIAL		
[REDACTED]		
DIRECCIÓN DEL PREDIO		
CL. SAN FELIPE (RESIDENCIAL) N.ºM. 00000 COST.ED.FI.CIUS		

VENCIMIENTO Y MONTO A PAGAR S/.

MES	VENCIMIENTO	TRIBUTOS			DESCUENTOS* (4)	MONTO TOTAL MENSUAL S/ (1)+(2)+(3)-(4)	CÓDIGO DE PAGO EN BANCOS
		LIQUIDEZA PÚBLICA (1)	PARQUES Y JARDINES (2)	SEGURIDAD CIUDADANA (3)			
ENERO	31/01/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211401
FEBRERO	28/02/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211402
MARZO	31/03/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211403
ABRIL	30/04/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211404
MAYO	30/05/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211405
JUNIO	30/06/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211406
JULIO	31/07/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211407
AGOSTO	29/08/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211408
SEPTIEMBRE	30/09/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211409
OCTUBRE	31/10/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211410
NOVIEMBRE	28/11/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211411
DICIEMBRE	31/12/2014	81.80	13.98	60.39		156.17	1427430211412
TOTAL ANUAL						1,874.04	
Total Anual con pronto pago 8%**						1,802.64	1427430211413
Total Entre a Junio con pronto pago 4%**						919.14	1427430211414

DETERMINACIÓN DE TASAS

BARRIDO DE CALLES					PARQUES Y JARDINES		
UBICACIÓN DEL PUNTO	PREVENCION DE SAHUSO	COSTO E. N. (C)	TASA MENSUAL (B)	TASA ANUAL (D)	CATEGORÍA	TASA MENSUAL (E)	TASA ANUAL (F)
27.00	2	.82026	76.15	913.80	FRENTE A PARQUES	13.98	167.76

RECOLECCIÓN DE RESIDUOS SÓLIDOS				SEGURIDAD CIUDADANA				
ÁREA	USO	TASA M2	TASA MENSUAL (B)	TASA ANUAL (D)	SECTOR	USO	TASA MENSUAL (E)	TASA ANUAL (F)
42.50	OTROS USOS	2.50 *	5.65	67.80	6	OTROS USOS	60.39	724.68

*** Para el caso de predios con uso distinto a casa habitación el descuento de pronto pago será aplicable únicamente sobre los arbitrios de parques y jardines y seguridad ciudadana.

IMPORTANTE
De conformidad con el marco regulatorio de los Arbitrios Municipales del periodo 2014 en caso de presentar alguna modificación a los factores para determinación de las tasas deberá presentar una declaración jurada actualizando la información.

Municipalidad de Pueblo Libre

LIQUIDACIÓN DE ARBITRIOS MUNICIPALES 2014

LA

Anexo
Cód. Pred: 002903
Ordinanza N° 497-MPL y Acuerdo de Concejo N° 2635-MML, publicado en el Diario Oficial El Peruano el día 10 de diciembre de 2013

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Apellidos y Nombres, Denominación o Razón Social

	Código	DNI / RUC
	0015434	20260985900

UBICACIÓN DEL PREDIO

Cust. Via	Via	Número	Distrito/Circ.	Mz.	Ll.	Zona Urbana
00169	Calle NIETO, DOMINCO	187				

DETERMINACIÓN DE LOS ARBITRIOS MUNICIPALES (Monto Mensual)

LIMPIEZA PÚBLICA				RECOLECCIÓN DE RESIDUOS SÓLIDOS			MONTO DE LIMPIEZA PÚBLICA (S/.) (9)-(4)-(8)
FRECUENCIA (1)	LONGITUD DE FRENTE(S) (2)	TASA SEGUN FRECUENCIA (3)	BARRIDO DE CALLES (S/.) (4)=(2)x(3)	USO DEL PREDIO (5)	ÁREA CONSTRUIDA (6)	TASA POR M2 (7)	
1	6.38	0.9193	5.87	BAZAR, BODEGA, PUENTE D	29.60	0.2564	7.59
PARQUES Y JARDINES				SERENAZGO			MONTO MENSUAL DE ARBITRIOS MUNICIPALES (S/.) (15)=(8)+(11)-(14)
UBICACIÓN (10)	TASA SEGUN UBICACIÓN (S/.) (11)	USO DEL PREDIO (12)	ZONA (13)	TASA SEGUN ZONA (S/.) (14)			
Otras Ubicaciones	6.57	BAZAR, BODEGA, PUENTE D	6	30.04			52.47
							% Dcto. Pension.
							100.00
							0.00

LIQUIDACIÓN Y CRONOGRAMA DE PAGO DE ARBITRIOS

Cuota	Vencimiento	Barrido de Calles	Residuos Sólidos	Parques y Jardines	Serenazgo	Total a Pagar (S/.)	Código de Banco
01	28/02/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
02	28/02/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
03	31/03/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
04	30/04/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
05	30/05/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
06	30/06/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
07	31/07/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
08	29/08/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
09	30/09/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
10	31/10/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
11	28/11/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014
12	31/12/2014	5.87	7.59	6.57	30.04	52.47	2001543400010014

LUGARES DE PAGO
Los pagos correspondientes al año 2014 podrán realizarse hasta la fecha de su vencimiento en cualquier agencia del Banco de Crédito (BCP), Banco Continental (BBVA), Scotiabank e Interbank, después de las cuales deberán efectuarse sólo en el local municipal ubicado en Calle Felipe Santiago Oré (Ex. Santa Isabel) N° 210, Pueblo Libre.

Pago Anual S/. 629.64

655

*"Con el pago de sus tributos,
Pueblo Libre progresa"*

Municipalidad de San Isidro

MUNICIPALIDAD DE SAN ISIDRO

LIQUIDACIÓN DE ARBITRIOS DEL EJERCICIO 2014

HLA

ORDINANZA N° 360-MSI (Publicado el 26.12.2013)
ACUERDO DE CONCEJO N° 2747-MML (Publicado el 28.12.2013)

HOJA DE LIQUIDACIÓN ARBITRIOS

DATOS DEL CONTRIBUYENTE		CARPETA N°		03-0000-05403	
CÓDIGO CONTRIBUYENTE			APELIDOS Y NOMBRES / RAZÓN SOCIAL		
			DNI/RUC		
			20260985900		
CÓNYUGE			APELIDOS Y NOMBRES		
			DNI/UC		

DATOS DEL PREDIO

ANEXO	ACUMULADO	CODIGO CATASTRAL	UBICACIÓN DEL PREDIO
9004		31102905A10101	Calle BOLOGNESI, Augusto 0173

DETERMINACIÓN DE LAS TASAS MENSUALES*

CODIGO DE USO	DESCRIPCIÓN DE USO	FRONTIS POR	COMBENCIÓN DE ARBITRIOS	% PROPIEDAD (1)	PENSIONISTA (2)
10	Subestación eléctrica	% terreno	P	100.000	1

* Calle de base de datos el 26.12.2013

LIMPIEZA PÚBLICA (BARRIDO DE CALLES Y RECOLECCIÓN DE RESIDUOS SÓLIDOS)

BARRIDO DE CALLES (I)			
ÁREA DE TERRENO DEL LOTE	ÁREA DE TERRENO DEL PREDIO	% DE DISTRIBUCIÓN PARA EL PREDIO	FRONTIS DEL LOTE
90	65.00	1.06	4.00
65.00	65.00		
FRONTIS AFECTO m2			
(a) = (4) x (3)	(5)	(6) = (4) x (5)	TASA MENSUAL S/.
4.000	Intendencia	1.58714	6.35

RECOLECCIÓN DE RESIDUOS SÓLIDOS (II)					
*SECTOR DE SERVICIO	*HABITANTES PROM.	ÁREA CONST. m2	COSTO MENSUAL m2	IMPORTE	TASA MENSUAL S/.
10	-	(a)	(b)	(c) = (a) x (b)	(d) = (c) x (1) / (2)
		29.60	0.00000	0.00	0.00

* Solo para uso casa habitación

TASA LIMPIEZA PÚBLICA (TASA DE BARRIDO (I) + TASA RESIDUOS SÓLIDOS (II)): 6.35

PARQUES Y JARDINES

CATEGORÍA DE UBICACIÓN	DE	DESCRIPCIÓN DE UBICACIÓN	IMPORTE	TASA MENSUAL S/.
NIVEL DE AFILIENCIA	06	Predio no ubicado en las categorías anteriores.		
		CAPACIDAD HABITABLE m2	(a) x (b)	(c) = (a) x (b)
		0	0.60000	0.00

SEGURIDAD CIUDADANA

UBICACIÓN EN ZONA DE RIESGO	ÍNDICE DE AFILIENCIA	COSTO MENSUAL	TASA MENSUAL S/.
		(a)	(b) = (a) x (1) / (2)
	Medio	2.884	73.76

LIQUIDACIÓN DE TASAS

N° DE CUOTA	MES	VENCIMIENTO	IMPORTE MENSUAL ARBITRIOS (S/.)	TOTAL A PAGAR ARBITRIOS (S/.)	NÚMERO DE RECIBO
1	ENERO		90.05	90.05	2020140120068
2	FEBRERO	28 DE FEBRERO	90.05	90.05	2020140220068
3	MARZO		90.05	90.05	2020140320068
4	ABRIL	30 DE MAYO	90.05	90.05	2020140420068
5	MAYO		90.05	90.05	2020140520068
6	JUNIO		90.05	90.05	2020140620068
7	JULIO	29 DE AGOSTO	90.05	90.05	2020140720068
8	AGOSTO		90.05	90.05	2020140820068
9	SEPTIEMBRE		90.05	90.05	2020140920068
10	OCTUBRE		90.05	90.05	2020141020068
11	NOVIEMBRE	28 DE NOVIEMBRE	90.05	90.05	2020141120068
12	DICIEMBRE		90.05	90.05	2020141220068
			TOTAL S/.	960.60	
			PAGO ANUAL DE ARBITRIOS EN UN SOLO RECIBO	960.60	0020140034137

05403 2014-005403 - 11 / 20

MUNICIPALIDAD DE SAN JUAN DE LURIGANCHO
**PREDIO URBANO
ARBITRIOS MUNICIPALES**

PU
2014

DATOS DEL CONTRIBUYENTE		APELIDOS Y NOMBRES / RAZON SOCIAL		DOC. IDENTIDAD								
CODIGO				2029985800								
DATOS DEL PREDIO												
CODIGO DE PREDIO		UBICACION DEL PREDIO		% DE PROPIEDAD								
03479	AV. CANTO GRANDE - URB. SAN IGNACIO			100.0000								
ESTADO	TIPO DE PREDIO	USO DEL PREDIO	CONDICION DEL PREDIO	REGIMEN AFECTACION								
TERMINADO	PREDIO INDEPENDIENTE	SERVICIOS EN GENERAL	PROPIETARIO UNICO	AFECTO								
DATOS DEL PISO												
PISO	CLASE	MATER.	EST. CONS.	ANTIGÜED.	CATEGORIA	VALOR UNIT.	% INCRE	% DEPL.	MONTO DEPRES.	AREA CONST.	% COM.	VALOR CONST.
1	04	02	02	38	C C H F F F F	475,34	0,00	40,00	190,14	42,50	0,00	12.921,00
DETERMINACION DEL AUTOVALUO / MONTO A PAGAR POR ARBITRIOS					BASE LEGAL PARA EL COBRO DE ARBITRIOS							
TERRENO M2	ARANCEL	AREA COLPADA	VALOR DEL TERRENO	VALOR DE CONSTRUCCION	VALOR DE OTRAS INSTAL.	TOTAL AUTOVALUO	Decreto Nº 203, 204 y 205 MSA. Anexo IV Grupo Nº 2733 MML.					
93,5000	93,60	0,00	6,602,50	12,121,17	0,00	20,723,67						
DETERMINACION DEL CALCULO DE ARBITRIOS												
BIMEST.	RES. SOLIDO	BARR. CALLES	PARG. Y JAR.	SERENAZGO	EMISION	TOTAL A PAGAR	VENCIMIENTO	CODIGO PAGO SOC. DE CREDITO	DETERMINACION DEL CALCULO DE ARBITRIOS			
01	46,52	4,73	8,97	77,28	2,10	139,60	28/02/2014	64239003647901	FRONTERA M. 6,00			
02	46,52	4,73	8,97	77,28	0,00	137,50	30/04/2014	64239003647902	UBIC. CON REF. A PARQUE 2			
03	46,52	4,73	8,97	77,28	0,00	137,50	30/06/2014	64239003647903	UBIC. CON REF. A BARRIO DE CALLES Zona 2			
04	46,52	4,73	8,97	77,28	0,00	137,50	29/08/2014	64239003647904	UBIC. CON REF. A BARRIO DE CALLES Zona 2			
05	46,52	4,73	8,97	77,28	0,00	137,50	31/10/2014	64239003647905	UBIC. CON REF. A BARRIO DE CALLES Zona 2			
06	46,52	4,73	8,97	77,28	0,00	137,50	31/12/2014	64239003647906	GRUPO CON REF. A SERENAZGO C03			
TOTALES						628,90						
CON DEDUCCION DEL 1% A LA TOTALIDAD DEL PAGO, HASTA EL 28/02/2014						794,88		64239003647909	AREA TECHAZA 42,50			
FECHA DE EMISION	08/02/2014	R.M. Nº 277-2013-VIVIENDA (Resolución Arancelaria)		R.M. Nº 276-2013-VIVIENDA (Valores Usuarios)		D.S. Nº 004-2013-EF (D.F. 01.09.09)		D.S. Nº 106-2007-VIVIENDA (Valores Depreciación)		Cuponera: 002360		

LIQUIDACION DE ARBITRIOS MUNICIPALES 2014
ORDENANZA Nº 00125/MDSA - 0126/MDSA
RATIFICADO POR ACUERDO DE CONCEJO Nº 2632-MML

LAM

Código de Contribuyente		Nombre/Razón Social							
020987									
Código Predial									
0000024161									
Ubicación del Predio									
COOPERATIVA LOS MOLLESIAN, CAMINO REAL, M.E. L.L.84									
Condición del Propietario									
PROPIETARIO UNICO									
Cuota	Fecha de Vencimiento	Barrido de Calles	Recolección de Residuos	Parques y Jardines	Serenazgo	Sub-Total	Depto x Beneficio:	TOTAL A PAGAR SI.	Código de Banco
01	28/02/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140102416120037
02	28/02/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140202416120037
03	31/03/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140302416120037
04	30/04/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140402416120037
05	31/05/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140502416120037
06	30/06/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140602416120037
07	31/07/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140702416120037
08	30/08/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140802416120037
09	30/09/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	140902416120037
10	31/10/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	141002416120037
11	29/11/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	141102416120037
12	31/12/2014	5,38	0,00	0,00	1,86	7,24	0,00	7,24	141202416120037
IMPORTE ANUAL DE ARBITRIOS MUNICIPALES SI.								86,88	
% Propiedad o Cond.									
1 100,00 %									
(1) Barrido de Calles									
Cat.	Longitud del Frente x ml	Costo x ml SI.	Tasa Mensual Nota SI.						
Via 4 2	6,31	3	0,5775	1 x 2 x 3	5,38				
(2) Recolección de Residuos									
Cat.	Uso	Area Construida x m²	Costo x m² SI.	Tasa Mensual Nota SI.					
	TERRENO SIN CONSTRUIR	4	0,00	5	0,0000	1 x 4 x 5	0,00		
(3) Parques y Jardines									
Sector	Ubicación del Predio	Tasa Mensual SI.	Tasa Mensual Nota SI.						
	OTRAS ZONAS	6	0,00	1 x 6	0,00				
(4) Serenazgo									
Sector	Uso	Tasa Mensual SI.	Tasa Mensual Nota SI.						
A3	TERRENO SIN CONSTRUIR	7	1,86	1 x 7	1,86				

- Si el contribuyente está de acuerdo (o aun estando en desacuerdo, considera que es menor el costo de pagarla, que el de iniciar algún recurso para cuestionar el importe atribuido) con la información contenida en la referida liquidación, procede a pagarla.
- Si no la paga, la municipalidad emisora empieza a computar intereses moratorios a la tasa aprobada por ordenanza municipal.

Ahora bien, ante este contexto, interesa (i) dilucidar qué naturaleza tienen las hojas de liquidación de arbitrios, (ii) determinar si procede el cobro de intereses cuando no se pagan los importes liquidados en la citada hoja de liquidación, y (iii) identificar qué herramientas

tiene el contribuyente si es que la municipalidad no liquida ni determina los arbitrios municipales.

Con relación a la naturaleza jurídica de las hojas de liquidación de arbitrios, el Tribunal Fiscal ha señalado que éstas tienen naturaleza informativa y genérica, de lo que se colige precisamente que dichas liquidaciones no constituyen un medio de determinación tributaria, ni mucho menos, un documento que la Administración Tributaria pueda oponer para determinarle deuda tributaria a un contribuyente, cuando el instrumento para efectuar ello es la Resolución de Determinación; según ello se ha podido corroborar cuando revisamos el artículo 3 del Código Tributario.

Así, el carácter “meramente informativo” de los Resúmenes de Deuda, Hojas Informativas y Liquidaciones de Arbitrios ha sido declarado expresamente por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia como son sus Resoluciones N°06621-2-2006, 02834-7-2011, 03296-11-2011, 03497-7-2011, 15536-7-2011, 00319-7-2012, 05420-11-2012, y 19689-11-2012. Como muestra de ello, tenemos que el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N°14173-11-2012 explicitó que documentos como las Hojas de Liquidación de Arbitrios se trataban de documentos “meramente informativos”, mediante los cuales la Administración Tributaria “hace de conocimiento” la existencia de deudas, pero sobre cuya base “no puede requerirle el pago”; según se aprecia a continuación:

“Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, son actos reclamables la resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria (...)

Que se advierte del escrito de 18 de marzo de 2010, de fojas 13 a 19 que el recurrente ha presentado apelación de puro derecho contra la liquidación de Arbitrios Municipales y la determinación del Impuesto Predial del año 2010, según los documentos denominados “Hojas de Liquidación de Arbitrios de 2010” y “Determinación del Impuesto Predial de 2010”; sin embargo, estos documentos no se encuentran dentro de los supuestos contemplados por el artículo 135 del citado código, pues se tratan de documentos meramente informativos mediante los cuales la Administración hace de conocimiento del recurrente el monto que figura en sus registros como deuda pendiente de pago, sobre cuya base no puede requerirle el pago ni iniciarle un procedimiento de ejecución coactiva (...)” (énfasis agregado).

En consecuencia, se concluye claramente que dichos documentos, no constituyen mecanismos para efectuar y poner en conocimiento de los contribuyentes la determinación

con efectos jurídicos de los Arbitrios Municipales; sino que tienen carácter meramente informativo.

En consecuencia, hasta que la Municipalidad no emita una Resolución de Determinación (dado que cuando la obligación tributaria deba ser determinada por la Administración Tributaria, la obligación tributaria es *exigible* recién desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria, y a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación), no podrá iniciar acción de cobranza alguna contra el contribuyente, sin embargo, ello no es del todo transparente en la medida que su inacción sí tiene (a nivel conceptual-jurídico) un impacto negativo respecto de la situación de éste, en cuanto al devengo de intereses moratorios.

Al respecto, de acuerdo al artículo 28 del Código Tributario, la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses, de ser el caso.

LA DEUDA TRIBUTARIA Y EL PAGO

Artículo 28.- COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Los intereses comprenden:

- 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33;*
 - 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181; y,*
 - 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36.*
- (énfasis agregado)*

De estos intereses, nos interesa destacar los moratorios, que como precisa la norma, se originan en el pago extemporáneo del tributo, según se desarrolla ello en el artículo 33, que glosamos a continuación:

Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30). (énfasis agregado)

En consecuencia, se colige que si se pagan 'extemporáneamente' (noción sobre la que volveremos a continuación), el contribuyente deberá además de pagar el tributo, pagar los intereses moratorios correspondientes; disposición que es aplicable tanto a los tributos administrados por SUNAT, como aquellos administrados por los gobiernos locales; con la precisión que deberán aplicar su propia norma¹³⁰ estableciendo la tasa de interés que aplicarán dentro de su área de competencia y respecto de los tributos cuya administración está a su cargo. Ahora bien, el artículo 33 del Código Tributario hace una nueva remisión, esta vez al artículo 29 del mismo cuerpo normativo, a efectos de entender cuál es el plazo dentro del cual deberán pagarse los tributos. El referido artículo reza:

Artículo 29.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO

El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello.

El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.

¹³⁰ Una vez más, la derivación a que sean los propios gobiernos locales los que creen normas en cuanto a los intereses es un aspecto que genera ineficiencia en el sistema tributario, al ampliar la dispersión y heterogeneidad de los diversos regímenes tributarios de las municipalidades; lo que se suma además al hecho que la Constitución no les otorga expresa potestad en materia de intereses; la misma que tiene su fuente sólo en el Código Tributario.

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.*
- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.*
- c) Los tributos que incidan en hechos imposables de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.*
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.*
- e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.*

La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.

El plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria. (énfasis agregado)

De la revisión del citado artículo advertiremos que no establece, sin embargo, un plazo para el pago de los tributos creados y administrados por los gobiernos locales, tales como los arbitrios municipales que son objeto del presente análisis; lo que genera un primer vacío en la materia; dado que claramente el artículo comentado se enfoca sólo en los tributos administrados por el gobierno central; y en todo caso, los plazos para los demás tributos quedarían relegados a la remisión genérica contenida al inicio del artículo, que dispone que “El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.”; lo que en el contexto municipal implicará una remisión a las Ordenanzas Municipales y Decretos de Alcaldía que las desarrollan.

Si la municipalidad procede a emitir resoluciones de determinación con la liquidación de los arbitrios cumplirá lo señalado por la norma, pero ello típicamente no ocurre, sino hasta que ésta lleva a cabo algún procedimiento de fiscalización; en cuyo caso, el contribuyente debe conformarse con ‘tomar conocimiento’ de la obligación tributaria que más probablemente sea de su cargo a través de dichos documentos informativos. El problema es que si la Municipalidad no los emite (y según veremos, no tiene incentivo alguno para hacerlo; salvo

la urgencia económica) o si los emite erradamente; el contribuyente no tiene herramienta jurídica alguna para defenderse en el aspecto material.

Empecemos por la inacción. Si la municipalidad no emite siquiera las liquidaciones de arbitrios, el contribuyente se encuentra en cierta forma, atrapado sin salida: Por un lado se encuentra obligado a pagar en cuotas trimestrales un tributo que no tiene potestad de determinar; y por otro lado, si no paga (por no saber cuánto pagar) podría exponerse además a que surja la obligación de soportar los intereses moratorios¹³¹ por el pago extemporáneo de dicha deuda cuya cuantía no conoce.

Acá podemos identificar un problema en la estructuración de incentivos jurídicos: mientras que en los tributos cuya determinación es efectuada por el contribuyente, el legislador se ha encargado de blindar casi todas las aristas con miras a obtener del contribuyente una declaración certera y oportuna; no impone exigencia alguna a las municipalidades para que emitan oportuna y correctamente las resoluciones de determinación por las cuales se determine la obligaciones de cargo de los contribuyentes. El único incentivo para efectuar tal determinación viene dado por la realidad: en principio, se necesita de dicho dinero para costear el día a día de las prestaciones de los servicios públicos municipales.

En segundo lugar, el hecho que dichos documentos sean meramente informativos tiene como consecuencia que el contribuyente no tenga herramienta para cuestionarlos: no es posible reclamar una Hoja de Liquidación de Arbitrios, una Hoja Informativa o un Resumen de Deuda: o bien se paga -para así evitar el riesgo del potencial¹³² devengo de intereses- o bien se seguirá esperando a que la Municipalidad emita una resolución de determinación, y contra ella, recién formular la reclamación correspondiente.

En suma, el vacío genera un incentivo perverso a la administración, que no tiene –salvo la urgencia de recaudar para poder financiar sus actividades (que se ve diluida a su vez, por la recepción de transferencias de fondos del FONCOMUN, el canon, y hasta la propia recaudación por otros tributos, como el Impuesto Predial, o el Impuesto de Alcabala)-

¹³¹ Como se indicó al analizar el artículo 33 del Código Tributario, la aplicación de intereses moratorios se encuentra supeditada a que la Municipalidad correspondiente haya procedido a emitir la ordenanza fijando la tasa aplicable, cumpliendo con los parámetros establecidos en el Código Tributario.

¹³² Es práctica común en Lima Metropolitana, que cuando la Municipalidad demora en emitir las liquidaciones de arbitrios, suele suspender el cobro de tales intereses; sin embargo, no existe disposición imperativa en dicho sentido.

incentivo jurídico alguno para cumplir oportunamente con la determinación y liquidación de los arbitrios municipales; lo que fuerza a que el contribuyente tenga que asumir las externalidad que demanda la inacción de la Administración Tributaria en la materia. Es decir, en materia de arbitrios, puede darse que las municipalidades sean perros del hortelano: no liquidan, ni dejan liquidar.

2.3. Impues-tasas: Tasas con carácter de impuesto

Otro problema que podemos destacar respecto de la regulación actualmente vigente en cuanto a los arbitrios municipales radica en la habilitación que ha dado el Tribunal Constitucional a que las municipalidades pueden utilizar la capacidad contributiva como un criterio (aunque subsidiario) para llevar a cabo la distribución de las tasas de arbitrios municipales; en contravención de la naturaleza jurídica de las tasas y lo dispuesto expresamente por la Ley de Tributación Municipal.

Según vemos, el artículo 69 de la Ley el Tributación Municipal establece claramente que:

Artículo 69.- Las tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación, en función del costo efectivo del servicio a prestar.

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

Para la distribución entre los contribuyentes de una municipalidad, del costo de las tasas por servicios públicos o arbitrios, se deberá utilizar de manera vinculada y dependiendo del servicio público involucrado, entre otros criterios que resulten válidos para la distribución: el uso, tamaño y ubicación del predio del contribuyente. (énfasis agregado)

A pesar de dicha expresa literalidad, el Supremo Intérprete de la Constitución, amparándose en la aplicación de un genérico principio de solidaridad termina admitiendo la incorporación de un criterio diametralmente diferente, y debiéramos advertir también, contradictorio con los factores vinculados, como el uso, tamaño y ubicación del predio del contribuyente.

En efecto, en el análisis realizado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N°00053-2004-PI/TC se establece que, de manera 'excepcional' y siempre que se cumplan 'ciertos requisitos', se podrá utilizar la *capacidad contributiva* en base al principio de

solidaridad como criterio adicional para reducir la carga de los contribuyentes con menores recursos, en línea con la predominante tendencia pro-igualitaria en materia tributaria. En palabras del Tribunal Constitucional:

*“La capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales de cada municipio y si de esa manera se logra una mayor equidad en la distribución, **cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio**”.* (énfasis agregado)

A pesar de que con dicho criterio, el Tribunal Constitucional dio un gigantesco salto ampliando la potestad tributaria de los gobiernos locales –según desarrollaremos a continuación-, al menos no omite recalcar que la utilización del referido principio no puede llevarse a cabo de forma desmedida y arbitraria, sino que debe hacerse atendiendo a una serie de limitaciones¹³³ que buscan evitar que la utilización del mismo -en el caso de los Arbitrios Municipales- termine por desnaturalizar las referidas tasas hasta convertirlas en impuestos encubiertos, como señala a continuación el propio Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 0592-2005-PA/TC:

*“De ello, el principio de solidaridad como sustento para apelar al uso del criterio capacidad contributiva, **de ninguna manera, puede resultar una puerta de abierta discrecionalidad a favor de la administración, para ser aplicado de manera arbitraria (...)**”.* (énfasis agregado)

¹³³ A efectos de delinear el espectro de la aplicación del principio de solidaridad como criterio para la distribución de los arbitrios municipales, el Tribunal Constitucional estableció en diversas pronunciamientos emitidos por éste, los siguientes lineamientos:

*“...una primera **prohibición al momento de cuantificar tasas es que el criterio de capacidad contributiva sea utilizado como único criterio o el de mayor prevaencia, pues es justamente en estos casos donde la tasa se convierte en un impuesto encubierto**”.* (énfasis agregado) (Fundamento 48. de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC.)

*“Hay una cuota contributiva ideal, la cual **no puede ser rebasada de manera desproporcionada**, bajo ningún pretexto. De tal manera que, **a menos que la propia municipalidad asuma tal exceso, el mismo no puede ser admitido**”.* (énfasis agregado) (Segundo párrafo del Fundamento 50. de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC.)

*“Por su parte, al invocar la “solidaridad” para el uso del criterio capacidad contributiva en calidad de criterio excepcional, el Municipio se encuentra obligado **a detallar en primer lugar, las razones socio económicas, que justifican que en el caso de su Municipio, dicho criterio les sea aplicable**. Esto supone, **que a continuación se demuestre técnicamente que habiendo otras opciones de cálculo donde no se considere el factor solidaridad, las mismas no logran un resultado más beneficioso para la mayoría**. De igual manera, **obliga a detallar cuánto es el porcentaje de solidaridad asumido por el Municipio y cuánto el trasladado**”.* (énfasis agregado) (Fundamento 13. de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0592-2005-PA/TC.)

Aunque bien intencionado el Tribunal Constitucional, somos de la opinión que al abrir la posibilidad de que las municipalidades provinciales y distritales creen “híbridos jurídicos” como tasas cuya distribución atiende a parámetros de los impuestos, ha terminado en los hechos, ampliando la potestad tributaria constitucionalmente conferida a dichas entidades, en cierta manera, desfigurando la restricción contenida en el texto constitucional que impide a estas entidades la creación de impuestos, indistintamente que éstos sean llamados formalmente tasas.

Ciertamente, la argumentación llevada a cabo por el Tribunal Constitucional Peruano no es completamente ajena a las prácticas de algunos otros órganos jurisdiccionales extranjeros, quienes han acogido unas premisas similares, admitiendo el uso de la capacidad contributiva como un elemento para la distribución de tales tasas¹³⁴. Como señala Spisso (2011 : 37 – 39), la Corte Suprema (argentina) “ha admitido que el costo del servicio sea distribuido entre sujetos pasivos en función de la capacidad contributiva, asimilándose en este aspecto a los impuestos” para lo cual cita un fragmento de una de sus sentencias (Banco de la Nación versus Municipalidad de San Gabriel) que reproducimos a continuación:

“aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la valorización del servicio prestado por el Estado (...) No se ha considerado injusto, sino que se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos, con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos, representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público.”

Desde nuestra óptica esta ‘extensión’ al empleo de la capacidad contributiva -tanto en la forma amplia como ha admitido la Corte Suprema argentina, como en forma de un criterio ‘subsidiario’ como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional- en la distribución de las tasas de arbitrios municipales resulta inconstitucional en nuestro ordenamiento desde el punto de vista jurídico.

- **Se desnaturaliza la especie ‘tasa’, y sobre todo -en los hechos- las municipalidades estarían ejerciendo la potestad de crear pseudo-impuestos, especie para cuya creación el constituyente no les ha otorgado de ninguna manera potestad tributaria.**

Tal y como hemos venido desarrollando en el primer título del presente trabajo:

¹³⁴ Sobre la capacidad contributiva en los arbitrios municipales, en la doctrina local, puede revisarse Robles Moreno e Izaguirre Vivar (2005 : I-1 – I-3).

- (i) las municipalidades provinciales y distritales, en tanto entes que forman parte del gobierno local, tienen potestad tributaria aunque restringida, que las habilita para la creación de ciertas especies tributarias: tasas y contribuciones, mas no impuestos;
- (ii) las tasas son una especie de tributo que tienen por rasgo característico el que retribúan la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente, individualización que hace que exista una vinculación entre el costo que irroga la prestación de dicho servicio.
- (iii) Los impuestos –en cambio- son la especie tributaria cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; y cuya distribución se lleva a cabo en función a lo que se denominan manifestaciones de capacidad contributiva.

En consecuencia: las municipalidades no pueden crear tributos (indistintamente del *nomen iuris* que les otorguen, ni el instrumento por el cual se aprueben) que tengan características a especies tributarias diferentes de las tasas y las contribuciones; situación que claramente se verifica en el caso de aquellas tasas en que se aplican criterios de distribución que atienen a la capacidad contributiva, tales como el empleo del valor de autoavalúo del predio o predios del contribuyente.

El reconocimiento que la aplicación de la capacidad contributiva como criterio de distribución de las tasas de arbitrios no es una innovación del trabajo, sino que ha sido advertida expresamente en la sentencia del Tribunal Constitucional a la que nos venimos refiriendo en este apartado: la diferencia radica en la forma como nos aproximamos a la validez de dichas tasas-con-rasgos-de-impuesto: desde nuestra óptica ni siquiera el principio de solidaridad al que se hace referencia como justificante habilita a la ampliación de la potestad tributaria consagrada en la Constitución, no admitiéndose la creación ni de impuestos encubiertos (cuando la capacidad contributiva se transforma en el criterio de distribución esencial), ni de pseudo-impuestos (en la forma de tasas de arbitrios municipales híbridas, que tienen un componente redistributivo, aun cuando éste sea subsidiario).

Aun cuando ello implica diferir de la posición del supremo intérprete de la Constitución, encontramos argumentos jurídicos y teleológicos que debieran llevar a la conclusión que delineamos.

Ciertamente, cuando revisamos la relación existente entre la formación del estado, y de tributos a lo largo de la historia, describimos el carácter esencial que tiene la contención de la potestad que se atribuye el Estado (a través de los individuos que lo forman) para extraer recursos de los privados: sin esa garantía fundamental, no habría forma alguna de evitar que éste se vaya ampliando la frontera de lo posible de imposición.

A diferencia de los impuestos, cuya creación se da en el seno del Congreso (que aunque con las limitaciones que expusimos al analizar su estructura a la luz de la doctrina del *public choice*) que es un órgano representativo; las tasas se crean de forma endógena por la propia municipalidad provincial o distrital: es ella quien determina cuánto costará la prestación de los servicios públicos y cómo se distribuyen; de forma que si además, se admite la “desvinculación” de dicha especie tributaria a través del empleo de la capacidad contributiva en lugar de la efectividad y grado de disfrute del servicio prestado; en suma, podría implicar darle carta blanca a:

- (i) incrementar los costos de prestación de los servicios –*principio de maximización del beneficio del funcionario público*–, al diluirse la exigencia de vinculación y distribución en función al grado de disfrute y
 - (ii) asignar dicho incremento a unos pocos contribuyentes –*deep pocket*–, quienes, tal y como adelantamos en el apartado sobre la acción colectiva, encontrarán escasos incentivos para iniciar acciones contra normas creadas en dicho sentido; y acudiendo en todo caso a los tribunales para la re-determinación exclusivamente de las tasas de su cargo.
- **Emplea una noción de ‘equidad’ entendida como principio y fin:**

Un segundo aspecto a considerar, es de orden teleológico: si bien la justificación dada para aplicación del principio de solidaridad, en el fondo, nuevamente se apela a la

equidad como un criterio de distribución de la riqueza, sin justificar la racionalidad detrás de su empleo.

A modo de ejemplo, podemos poner el siguiente caso analizando la real equidad de la aplicación de criterios de redistributivos como la capacidad contributiva (medida además, un servicio de dos contribuyentes cuyas casas son contiguas, y reciben el mismo tipo y calidad de servicios públicos:

Contribuyente	Uso	Área	Frontis	Materiales	Autoavalúo
Contribuyente A	Vivienda	100	10	Primera calidad	500,000
Contribuyente B	Vivienda	100	10	Básicos	100,000

Si acudimos a criterios vinculados como la longitud del frontis, el uso, el área construida, advertiremos claramente que no existe diferencia entre el servicio que recibirá el Contribuyente A y el Contribuyente B, dado que a cada uno le barrerán 10 metros de frontis, estarán a la misma distancia de un parque público, estarán expuestos a los mismos riesgos, etc. En suma, son 'iguales' y debieran pagar esencialmente lo mismo por un servicio equivalente.

Sin embargo, tal y como desarrollamos al momento de comentar lo referente al autoavalúo, la calidad de los materiales es un factor de capital importancia al momento de efectuar las valorizaciones denominadas *autoavalúo*; pero ello en modo alguno tiene impacto por ejemplo, en cuál es el servicio que reciben cuando hablamos del barrido del frontis el recojo de basura o el disfrute de los parques públicos. Sin perjuicio de ello, por ejemplo, si se atendiera a la 'capacidad contributiva' manifestada como tenencia de un patrimonio predial, podríamos llegar a sostener que al Contribuyente A le podría llegar a corresponder un importe a pagar por arbitrios muy superior a los que se asignarían al Contribuyente B. En suma, se cobraría diferente por un servicio igual, en pro de obtener mayor 'equidad' y en aplicación del principio de solidaridad.

Incidimos nuevamente respecto del hecho que el cobro de los arbitrios municipales, en tanto tributos de la especie 'tasa', reditúa la prestación efectiva –aun cuando algunos agregan, también potencial- de un servicio público individualizado en el contribuyente; y no otra cosa: no busca gravar beneficios ni manifestaciones de

capacidad contributiva. Así, el fundamento legitimador detrás de los arbitrios (y que justifica su cobro por parte del Estado, a través de la municipalidad pertinente) radica precisamente en su carácter específico y claramente retributivo respecto de un servicio público específico brindado por el municipio en favor de sus residentes.

Las tasas de arbitrios en puridad, serán en consecuencia, más 'justas y equitativas' en la medida que quien las disfruta más, deberá contribuir a su sostenimiento en mayor medida; y viceversa, quien reciba del Estado una menor prestación, deberá en consecuencia, tener derecho a contribuir en menor medida. Sostenemos que la 'justicia tributaria' no pasa siempre por gravar más al que más recursos monetarios tenga, por el simple hecho de tenerlos; sino que debe atenderse, -según la especie tributaria de la cual estemos hablando- al factor legitimador del cobro, y a una evaluación holística del bienestar total con el cual cuenta el individuo.

Así planteado el fundamento del cobro, no entendemos de qué forma puede resultar más equitativo que se cobre a unos contribuyentes más por un servicio del que gozan en la misma medida (o en ocasiones, en menor medida) que otros individuos.

2.4. Polizontes tributarios. El problema del *free-rider* y el re-pensamiento de la naturaleza jurídica de las tasas de arbitrios.

Ahora bien, el problema de la naturaleza de los cobros que se efectúan para reeditar la prestación de los servicios públicos municipales puede abordarse desde una perspectiva totalmente diferente, en que enfatizamos no en la dimensión jurídica de la especie tasa, sino en la naturaleza y características económicas de los servicios que dan lugar a su cobro.

Según desarrollamos en el Capítulo II del Título I del presente trabajo, una arista de vital importancia vinculada cuando analizamos si nos enfrentamos a la provisión de un bien público o servicio público es determinar si existe ausencia de rivalidad y sobre todo, si es significativamente costoso excluir de su aprovechamiento a aquellos sujetos que no contribuyen con su generación.

Ello, da lugar al surgimiento de los denominados *free riders* o polizontes, es decir, sujetos que pueden acceder al citado bien o servicio, sin soportar el costo correspondiente (o en algunos casos, efectuando una contribución menor que la que le corresponderá en función al

beneficio). Si bien la existencia de polizontes en muchos casos es inevitable, precisamente porque es costoso excluirlos,

Estas nociones son particularmente relevantes si nos disponemos a analizar el tratamiento que debemos dar a los arbitrios municipales, que típicamente comprenden las tasas (i) de limpieza pública (que a su vez, comprende, por un lado, el servicio de barrido de calles, y por otro, el recojo de residuos sólidos), (ii) de mantenimiento de parques y jardines públicos y (iii) de seguridad ciudadana, más comúnmente denominada, serenazgo.

A tales efectos analizaremos si realmente dichos servicios tienen una naturaleza de bienes públicos que impida una eficiente prestación por parte de los privados, determinando por ende la intervención estatal a través de su prestación directa, y la necesidad de su financiamiento a través de tributos (y qué especie de tributos correspondería aplicar.).

Como desarrollamos anteriormente, recogiendo lo señalado por Bullard (2006 : 158), la identificación de si un bien o servicio tiene realmente una naturaleza de ‘público’ pasa por determinar si el mismo tiene un consumo rival y a su vez, altos costos de exclusión, lo que implica que estén en el cuadrante que resaltamos.

		Costos de exclusión	
		Bajos	Altos
Rivalidad	Sí	Propiedad privada perfecta	Propiedad privada imperfecta ('Cuotas de propiedad')
	No	Bienes Públicos imperfectos	Bienes públicos perfectos

Fuente: Basado en Bullard (2006 : 158)

A continuación analizaremos si es que los servicios típicamente brindados por las municipalidades¹³⁵ y que dan lugar al cobro de las denominadas tasas de arbitrios, revisten plenamente dichas características, y cuál es la mejor manera de atajar el problema de sufragar sus costos. Para estos efectos, nos basaremos referencialmente en las definiciones dadas en el informe técnico de la Ordenanza Municipal N° 1752 que aprueba el régimen tributario de

¹³⁵ La referencia al carácter meramente ‘típico’ de los servicios de limpieza pública, parques y jardines y seguridad ciudadana (serenazgo) se debe a que, dado que cada municipalidad tiene la libertad de organizar la prestación de los servicios que presta a los residentes en su área de competencia, existen muchas municipalidades que no prestan los 3 tipos de servicios (por ejemplo, la Municipalidad Provincial de Huaura no contempla un arbitrio de parques y jardines en 2014), y a su vez, nada enerva que en el futuro, se creen nuevos tipos de servicios por los cuales las municipalidades efectuarán cobros de tributos. Así por ejemplo, el arbitrio de seguridad ciudadana (serenazgo) fue el último en incorporarse al elenco de servicios públicos municipales actualmente existente.

los arbitrios correspondientes al ejercicio 2014 en el Cercado de Lima, emitida por la Municipalidad Metropolitana de Lima, y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 19 de diciembre de 2013.

- Limpieza pública:
 - Recojo o recolección de residuos sólidos: *“El servicio de recolección de residuos sólidos comprende la organización, gestión y ejecución del servicio de recojo de residuos sólidos domiciliarios, residuos de comercio y escombros, la transferencia y transporte de éstos, así como su disposición final en rellenos sanitarios autorizados, con el fin de mantener una adecuada condición de salud de la población.”*
 - Barrido de calles: *“El servicio de barrido de calles comprende las labores de limpieza de vías públicas, bermas, vereda, recojo de papeles, limpieza de mobiliario urbano, entre otras actividades”.*
- Parques y jardines: *“El servicio de parques y jardines públicos comprende la organización, gestión y ejecución del servicio de conservación y mantenimiento de las áreas verdes de los parques y jardines públicos ubicados en el Cercado de Lima, así como la implementación de nuevas áreas verdes en el distrito. (...)”*
- Seguridad ciudadana: *“El servicio de serenazgo comprende la organización, gestión y ejecución del servicio de vigilancia urbana diurna y nocturna, con el objetivo de proporcionar al ciudadano las condiciones más apropiadas para su seguridad personal, a través de servicios que permitan la prevención de situaciones de violencia o delincuencia dentro del distrito, apoyo y control del orden y la seguridad vial, así como el control del cumplimiento de las normas y disposiciones municipales en materia de seguridad ciudadana.*

Dadas condiciones normales, los cuatro tipos de servicio que hemos analizado revisten las características para ser considerados como bienes públicos, y por ende, ser la mejor forma de financiamiento, los tributos. Nos explicamos: Con relación a la rivalidad (dadas situaciones normales de no congestión), el hecho que se recojan los residuos sólidos a un contribuyente, en nada enerva que casi simultáneamente, a otro vecino se le esté prestando el mismo servicio; el hecho que se barra el frontis de una vivienda no obsta para que se barra a continuación o en paralelo otra vivienda; que se le dé mantenimiento a un parque para el disfrute de un sujeto, no impide que otro haga igualmente uso del parque así mantenido,

podado y regado; y finalmente, el contar con un servicio de seguridad ciudadana que beneficia a un contribuyente, de ninguna forma evita que otro contribuyente también aproveche el mismo beneficio que otorga dicho oficial de seguridad.

Asimismo, con relación a los costos de exclusión, resultaría sumamente costoso impedir el surgimiento de los *'free riders'* a los que venimos haciendo mención, dado que resulta poco viable imaginar que se identifiquen las bolsas de basura de aquellos que pagan por el servicio de recolección de residuos sólidos –recogiéndose sólo éstas, y dejando en la calle las demás–, que sólo se barra los frontis de aquellos que han pagado por el servicio (y esperar que el viento o los propios peatones no dispersen el polvo), preguntarle a cada persona que transita o se acerca a un parque público si es que ha pagado por su mantenimiento, o finalmente, condicionar la sensación y la implementación del servicio de seguridad ciudadana a atender sólo a aquellos que lo han pagado.

Ciertamente los servicios a los que hacemos referencia, revisten –en el estado actual de la tecnología y de los costos en que se incurre para su provisión– las características de bienes públicos, y su sostenimiento, a través de la imposición de tributos resulta conceptualmente aceptable.

Ahora bien, como señalamos al recoger la definición de la especie tributaria 'tasa' contenida en la Norma II del Código Tributario, ésta *"Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente"*, a lo que se agrega -en particular respecto de los arbitrios- señalando que "son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público". Según vemos, esta especie tributaria, a diferencia de los impuestos (que no exigen ninguna vinculación entre su cobro y la actividad o prestación estatal) y las contribuciones (que exigen el surgimiento de un beneficio diferencial en favor del contribuyente de quien se exige la contribución), existe una relación, en origen tremendamente directa entre el cobro y la actividad desempeñada por el aparato estatal para que se dé el hecho imponible.

Si bien en apartados precedentes hemos cuestionado duramente que el Tribunal Constitucional haya admitido el empleo del principio de "capacidad contributiva" en la distribución de las tasas de arbitrios entre los diversos contribuyentes, dado que desnaturaliza totalmente su definición y su carácter vinculado; no podemos dejar de

plantearnos una pregunta que va más allá. ¿lo que se cobra a los diversos contribuyentes por los servicios a los que venimos haciendo referencia, realmente debe financiarse mediante una tasa?

Analicemos por ejemplo el arbitrio de serenazgo y pongámoslo en perspectiva con relación a la seguridad pública que brinda el gobierno nacional a través de la Policía Nacional del Perú, o en casos más extremos (como bajo un Estado de Emergencia), las Fuerzas Armadas, y cuyo financiamiento se da a través de los impuestos, tributos no vinculados y cuya creación de acuerdo a nuestra constitución está reservada al poder legislativo. ¿Cabe preguntarse, cuál es la característica diferencial que existe entre dicho servicio público (la seguridad) que es brindada por la Policía Nacional y la que es prestada por el serenazgo; y que justifique que esta última sea financiada mediante una tasa creada por las municipalidades.

Como vimos, una de las razones más fuertes para acudir al sistema tributario radica en que la provisión privada (o privatizable) de ciertos bienes y servicios (los públicos) no puede realizarse óptimamente, debido a que es imposible capturar los rendimientos de dicha prestación, especialmente por los altos costos de exclusión, que derivan en la existencia de *free riders*.

Ahora bien, la especie tributaria 'tasa' -aunque no lo menciona expresamente- parte de la premisa de la posibilidad de identificar los costos, asignarlos a los beneficiarios del servicio público, y en consecuencia, implícitamente excluir a quienes no los pagan; caso contrario, la prestación del servicio y su cobro por parte de las municipalidades sería por definición deficitaria:

Prestar el servicio para una comunidad de 100 individuos cuesta, por ejemplo 1,000. En consecuencia, si todos fueran uniformes a cada uno le tocaría contribuir con 10, de forma que así, se sufraga el íntegro del costo. Ahora, dado que es un servicio público (y por definición existen *free riders*), no se podrá jamás cobrar a los 100 individuos.

Asumamos que se cobra sólo a 80, y hay 20 *free riders*. Ello dará lugar a que por el servicio se cobrará sólo 800 de los 1000; y habrá un déficit de 200. ¿Cómo se cubre?

Por un lado, podríamos sostener dada las potestades coactivas, en algún momento se cobrará el 100%, pero mientras ello se va llevando a cabo, encontramos una situación deficitaria.

Así, planteada la situación, encontramos que la tasa en puridad resulta una herramienta insuficiente para estos efectos (y es probable por ello que la clasificación de la OECD ni siquiera las considera como parte del universo de tributos, dado que se asemejaría más a un precio por un servicio privado o privatizable que a un real tributo, cuya función es suplir precisamente dichas limitaciones en la posibilidad de exclusión). Quizá por ello (y es una especulación), el Tribunal Constitucional, intuitivamente haya admitido el empleo de la capacidad contributiva, convirtiendo a estos arbitrios en pseudo-impuestos.

En suma, el análisis de la naturaleza de los servicios públicos que dan lugar al cobro arbitrios y la real imposibilidad de darle a éstos una real vinculación entre el costo del servicio y la prestación recibida por el contribuyente que resulta obligado al pago; cabría evaluar si los pagos que se deben por los servicios brindados por las municipalidades, tienen realmente la naturaleza de impuestos (impuestos destinados a fines específicos, o *'earmarked taxes'*; en contra de aquellos recaudados e ingresados en atención al principio de caja única), de forma que su creación y regulación no podría ser llevada a cabo por las municipalidades provinciales y distritales (menos aún, por las de centro poblado); sino sólo por el gobierno central; uniformizando su tratamiento y creando más bien un fondo destinado a su prestación por las diversas municipalidades.

Esto último sinceraría las erráticas estructuras de costos que suelen incluir las municipalidades cada año (o aquellas en las que simplemente ajustan por inflación los costos incurridos en los años precedentes, según lo admite la Ley Orgánica de Municipalidades) y evitaría las distorsiones propias de mezclar el principio de capacidad contributiva de los tributos y en la distribución de las tasas.

La centralización de la dación de normas en materia de la manutención del costo de la prestación de servicios públicos por parte de las municipalidades llevaría a una reducción significativa costos y complejidad en el sistema tributario municipal, al existir un único régimen de 'impuestos para prestación de servicios municipales' en lugar de hasta más de

4000 ordenanzas con regímenes y estructuras de costos diferenciados para el cobro de las clásicamente denominadas ‘tasas de arbitrios’.

2.5. Cuando la excepción es la nueva regla. La reducción de la publicidad y transparencia normativa como sobrecosto y espacio para la autarquía y feudalismo.

A mayor abundamiento, como si el por sí ingente número de municipalidades no fuera un factor que eleva exponencialmente los costos de operación del sistema tributario, debemos anotar que además, en el régimen peruano existe una dificultad adicional, que es pocas veces puesta de manifiesto al momento de analizar las normas emitidas por las autoridades del gobierno local en materia tributaria, especialmente.

Así, en adición a las particularidades que tiene la (cuestionable) menor publicidad de las normas emitidas por los gobiernos locales a la que hicimos referencia en el apartado precedente, dado que como dispone la Ley Orgánica de Municipalidades, no todas las normas requerirían (y lo planteamos en condicional) ser publicadas en el Diario Oficial EL Peruano, profundizando aún más en esta situación, encontramos que la Ley Orgánica de Municipalidades ha efectuado un nivel adicional de excepción a la publicidad de las normas publicadas por dichas entidades, cuando éstas tienen la calificación de “municipalidades ubicadas en zonas rurales”.

En efecto, sobre la materia, la Ley Orgánica de Municipalidades establece con relación a las ‘municipalidades ubicadas en zonas rurales’:

ARTÍCULO 139°.- DEFINICIÓN

Las municipalidades ubicadas en zonas rurales son las que funcionan en capitales de provincia o distrito cuya población urbana¹³⁶ no es mayor que el 50% (cincuenta por ciento) de su población total. Tienen a su cargo la promoción del desarrollo integral, particularmente el desarrollo rural sostenible.

Mediante Decreto Supremo N° 090-2011-PCM, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 3 de diciembre de 2011 se publicó el listado de tales Municipalidades Rurales, que incluye a 1303 municipalidades dentro de esta categoría. Es decir más del treinta por ciento de las

¹³⁶ La Ley Orgánica de Municipalidades no ofrece una definición de lo que debe entenderse por ‘población urbana’, siendo la ausencia de dicha definición un componente que contribuyó a la ambigüedad y dificultad para identificar a las municipalidades que se encontraban comprendidas dentro de la calificación de ‘rurales’, y en consecuencia, una de las razones que justificaba la necesidad de que se proveyera al ordenamiento de un dispositivo que listase específicamente qué municipalidades recibirían dicha calificación.

municipalidades del país se encuentran sujetas a esta calificación especial, y que debiera ser en principio, excepcional al ofrecer un tratamiento especial, con menores mecanismos de control y dotándolas de una mayor flexibilidad que la que debiera corresponder a entes conformantes de la administración pública, como desarrollaremos en los párrafos a continuación.

Ahora bien, si ha habido necesidad de crear esta categoría especial de municipalidad, corresponde entonces preguntarse qué las diferencia de otras entidades, tales como las municipalidades provinciales y distritales “normales”. La respuesta: esencialmente, ninguna, salvo la obligación adicional (y ciertamente, bastante lírica) de procurar una *gestión sostenible de los recursos naturales, articulándola con la lucha contra la pobreza y la generación de empleo*; según ello se corrobora través de la lectura de los artículos 140 y 141 de la Ley Orgánica de Municipalidades, que glosamos a continuación:

ARTÍCULO 140°.- COMPETENCIAS Y TRANSFERENCIAS

Corresponden a las municipalidades ubicadas en zonas rurales, en lo que les sea aplicable, las competencias, atribuciones, funciones, responsabilidades, derechos, deberes y obligaciones que conforme a esta ley corresponden a las municipalidades provinciales y distritales, según el caso, además de las condiciones especiales que establece el presente título.

La condición de municipalidad ubicada en zona rural es considerada para efecto de la distribución del FONCOMUN, canon u otras transferencias de recursos a favor de ellas.

ARTÍCULO 141°.- COMPETENCIAS ADICIONALES

Las municipalidades ubicadas en zonas rurales, además de las competencias básicas, tienen a su cargo aquellas relacionadas con la promoción de la gestión sostenible de los recursos naturales: suelo, agua, flora, fauna, biodiversidad, con la finalidad de integrar la lucha contra la degradación ambiental con la lucha contra la pobreza y la generación de empleo; en el marco de los planes de desarrollo concertado.

Ahora bien, la clasificación a la que venimos haciendo referencia, sin embargo, no resulta tan inocente como parecieran dar a entender los primeros dos artículos glosados, puesto que la Ley Orgánica de Municipalidades una vez más, introduce excepciones a dos aspectos que son esenciales en la articulación y ordenamiento del sistema jurídico: Por un lado, exime de las reglas orgánicas que las municipalidades (ya de por sí tremendamente heterogéneas en los hechos) deben seguir respecto de su estructuración y ordenamiento interno y por otro lado, en cuestionable ‘alejamiento’ de las disposiciones Constitucionales, relaja peligrosamente la obligación de darle publicidad a las normas que éstas emiten, lo que incluye también a las normas de carácter tributario. Esto último claramente colisiona con la faceta operativa del principio de reserva de ley: no basta con que los tributos sean creados vía norma legal, sino que además, estas

normas deben ser realmente públicas. Pero no tomemos lo dicho por cierto, sino que hagamos el contraste de lo señalado, con lo dispuesto en los artículos 142 y 143 de la Ley Orgánica de Municipalidades, que glosamos a continuación:

ARTÍCULO 142°.- ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA

Las municipalidades ubicadas en zonas rurales no están obligadas a adoptar la estructura administrativa básica que señala la presente ley, sin que ello suponga que no se deban ejercer las funciones previstas.

ARTÍCULO 147°.- PUBLICACIÓN DE NORMAS MUNICIPALES

Para efecto de la exigencia de publicidad de las normas emitidas por las municipalidades ubicadas en zonas rurales se podrá cumplir con tal requisito a través de carteles, emisoras radiales u otros medios similares, siempre que se pueda probar que se cumplió con la publicidad y la fecha o fechas en que se produjo.

Según se advierte, las disposiciones mencionadas tienen un efecto jurídico terrible en lo que se refiere a la seguridad jurídica de los contribuyentes, y un pésimo impacto económico tanto desde el punto de vista de los costos de operación del sistema a los que ya nos hemos venido refiriendo; particularmente en cuanto a los costos de información. Asimismo, genera un perverso incentivo para las municipalidades, que no encontrarán razón alguna para mejorar sus gestiones, ni incrementar su publicidad. Nos explicamos.

a) Con relación a la organización interna:

El haber eximido a los citados municipios 'rurales' de la obligación de adoptar la estructura organizativa básica exigida a las municipalidades, tiene como consecuencia la imposibilidad (o al menos, una mucha mayor dificultad por parte de los contribuyentes), para poder identificar el órgano al interior de las municipalidades, que tenga asignadas las competencias para ejercer ciertas funciones, y consecuentemente, emitir ciertos actos administrativos; y por otro lado, puede generar peligrosos núcleos de concentración de funciones o de duplicidad de competencias; o de personal cuya existencia carece de justificación técnica.

Ello es particularmente peligroso en el sistema jurídico cuando se trata del ejercicio de las atribuciones de fiscalización y control tributario, puesto que si no existe claridad respecto del órgano que tiene tal atribución, difícilmente podrá el contribuyente defenderse respecto de las actuaciones ilegítimas de la administración; ni tendrá

certeza razonable de si el órgano que ha ejercitado la potestad de fiscalización y ha emitido la determinación o el que ha resuelto sus reclamaciones tributarias era realmente competente para emitir tales pronunciamientos; lo que atenta claramente contra los requisitos de validez del acto administrativo contemplados en el artículo 3¹³⁷ de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y especialmente, en materia tributaria, lo dispuesto en artículo 109 del Código Tributario, que dispone la incompetencia como una causal de nulidad:

Artículo 109º.- NULIDAD DE LOS ACTOS

Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y,
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77º, los mismos que podrán ser convalidados por la Administración subsanando los vicios que adolezcan.(énfasis agregado).

Ahora bien, si no es posible determinar cuándo una autoridad es competente, ¿cómo podrá el contribuyente defenderse frente a dicho atropello?

En relación a esta misma falencia, cuando revisamos el apartado sobre la burocracia y el *public choice*, concluimos que los burócratas que conforman la administración pública son, a estos efectos, tan humanos como cualquiera de los contribuyentes a los cuales administran, y ello implica en última instancia que son sujetos que buscan maximizar su propio beneficio; lo que se puede dar de diversas formas como las descritas en dicho apartado. En el caso de las municipalidades, se puede dar, por ejemplo, incrementando el presupuesto que manejan y creando servicios o adquiriendo infraestructura que si bien puede beneficiar a la comunidad en alguna medida, se hacen porque en primer lugar los beneficia a ellos mismos (por ejemplo, ¿cuál es la necesidad de contar con opulentos palacios municipales?).

¹³⁷ Dicho artículo establece:

Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos
Son requisitos de validez de los actos administrativos:

1. Competencia.- Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.
(...)

Habiendo recordado dicha premisa, resulta claro que la eliminación de reglas en cuanto a la organización y dimensionamiento de las municipalidades puede tener un impacto negativo al eliminar el desincentivo (*deterrence*) para suprimir departamentos que pueden resultar incómodos o con mayor frecuencia, crear departamentos, gerencias y áreas que generan poco impacto positivo y esencialmente terminan simplemente engrosando las filas de la administración tributaria (cuyos costos soportamos los contribuyentes).

Entendemos que la creación de la excepción materia de comentario persigue brindar facilidades a las municipalidades de escasos recursos para poder gozar de mayor flexibilidad para organizarse y en principio, atender mejor las necesidades de sus comunidades sin aplicar la estructura jerárquica de las grandes municipalidades; pero desde nuestra perspectiva, la mecánica a seguir no pasaba por la mera desregulación y esperar que tales municipios se organicen de manera altruista reduciendo sus gastos y simplificando su estructura orgánica, sino por el contrario, establecer reglas claras de juego para que se lleve a cabo tal acondicionamiento.

La liberalización de los mercados no es aplicable a situaciones en que existe un monopolio, y el poder público es monopólico no sólo cuando hablamos del gobierno central, sino en todos y cada uno de sus niveles.

- b) Con relación al relajamiento de las obligaciones de publicidad de las normas emitidas por dichas entidades:

Ahora bien, podría sostenerse que si bien las municipalidades rurales tienen una estructura disímil y ello, innegablemente, incrementa los costos de transacción, en todo caso, de ello no puede colegirse necesariamente que el contribuyente está impedido de saber cuál es el órgano competente; puesto que para ello bastará que revise el Reglamento de Organización y Funciones de la municipalidad (o municipalidades de su interés). ¿No?

En efecto, la problemática no sería tan grave si la mayor heterogeneidad y dispersión fuera mitigada con una aceptable publicidad y costos de información razonables, pero

lamentablemente, ello no se verifica por cuanto la Ley Orgánica de Municipalidades no sólo exime a las municipalidades de la periferia de la obligación de publicar sus normas en el Diario Oficial El Peruano, sino que exime a las municipalidades rurales de toda publicación; bastando, según hemos podido leer en el artículo 143, que bastará que la ‘publicidad’ (y enfatizamos las comillas) de las normas expedidas por dichas municipalidades se pueda practicar meramente a través de *“carteles, emisoras radiales u otros medios similares”*, añadiendo que la condición para la validez de dichos mecanismo de publicidad será *“siempre que se pueda probar que se cumplió con la publicidad y la fecha o fechas en que se produjo”*.

En cuanto a los aspectos jurídicos de dicha excepción, interesa destacar por un lado el carácter amplísimo de la misma: No solamente nos referimos a que exista un abismo de diferencia entre la Publicación en el Diario Oficial el Peruano (que centraliza lo que es o no una norma jurídica, por haber sido debidamente publicada) y la colocación del texto de la misma en un “cartel”, sino que además, se otorga una cláusula abierta al incluir “otros medios similares” como mecanismo que permite darle publicidad a una norma; que no sólo puede referirse a aspectos operativos de dichas municipalidades rurales, sino que puede incluir también la creación de tributos como contribuciones y tasas, que impactan directamente en el derecho de propiedad de los contribuyentes que podrían verse impactados por tales tributos sin tener conocimiento alguno de ello. Sobre esto último volveremos al analizar los arbitrios municipales.

La siguiente pregunta que cabe formularse respecto de la excepción materia de comentario es ¿cómo se prueba que se cumplió con tal publicidad y la fecha? ¿de cargo de quién es la prueba? ¿a qué tipo de prueba nos referimos? ¿Es necesaria al menos la fe notarial, o la certificación de un juez de paz? Ninguna de estas preguntas tiene respuesta; y ello finalmente, tiene como efecto, que una vez más, pareciera que la Municipalidad tendría todas las herramientas para crear normas sin tener si quiera que hacerlas públicas en los hechos.

Nuevamente, nuestro análisis nos lleva a buscar la razón de ser de la referida norma: dado que dichas municipalidades son rurales y cuentan con escasos recursos y una población reducida, el legislador buscó un mecanismo para reducir sus costos

operativos: eximirlos de la obligación de pagar para poder emitir normas jurídicas. Hasta este punto, la norma parece razonable, pero nuevamente, el legislador fue muy lejos y en lugar de solucionar el problema de los costos de operación simplemente los terminó trasladando a los contribuyentes.

En efecto, si el legislador hubiera tenido en cuenta la *alocación* económica de las responsabilidades y recursos, hubiera podido eximir a las municipalidades rurales de la obligación de pagarle a Editora Perú (la empresa estatal que está detrás del Diario Oficial El Peruano, y que cobra a todo aquél que desee publicar *algo* en el mismo) por el derecho de publicación, o trasladar el costo de la publicación al gobierno central, o a los gobiernos regionales en las cuales dichas municipalidades se encuentran inscritas; pero de ninguna manera suprimir de semejante forma la obligación esencial de darle real publicidad a las normas emitidas por dichas entidades.

Si sometemos la opción adoptada por la Ley Orgánica de Municipalidades vemos que es la que en peor situación deja a los contribuyentes, al generar significativas externalidades negativas derivadas no sólo de los altos costos de información en que tendrán que incurrir los contribuyentes para determinar si una norma que crea un tributo existe, desde cuándo tiene vigencia y su contenido; sino que además, incrementa la litigiosidad y complejidad del sistema tributario, en que ahora los contribuyentes difícilmente sabrán a qué tributos municipales están sujetos hasta que la Municipalidad les notifique una Resolución de Determinación pretendiendo cobrarles 4 años de tributos “atrasados”.

CAPÍTULO 3: IMPUESTO PREDIAL

*Gobierna mejor quien gobierna menos.
Lao-Tsé*

El Impuesto Predial es uno de los tributos que a pesar de sus modificaciones, tiene más larga data en el ordenamiento jurídico peruano, y en general, del mundo. Ya hacia 1968, Luis Carlos Rodrigo -respecto de los antecesores de nuestro actual Impuesto Predial-, sostenía lo siguiente:

“El Impuesto Territorial está reputado como uno de los más antiguos, y sin duda el que fuera más importante. A estos méritos uno el hecho de no haber sido abandonado hasta el presente pese a las variaciones de legislación, más en la forma que en la esencia. Esta imposición nació prácticamente al mismo tiempo que se fue determinando y consagrando el derecho de dominio y/o el de disfrute o posesión de las tierras (...)

El Impuesto Territorial ha recibido diversas denominaciones durante su vida. Las principales han sido las siguientes: Impuesto a las Tierras, Contribución Territorial, Impuesto a la propiedad, Impuesto a las Edificaciones, Impuesto Predial e incluso Impuesto al Patrimonio.” (1968 : 5)

Como señalamos al momento de analizar la evolución histórica de los tributos, la extensión de la tierra era en algún momento de la historia la principal manifestación de capacidad contributiva, situación que sin embargo, ha cambiado significativamente en nuestros días; al haber perdido importancia relativa frente a otras manifestaciones de riqueza, como la generación de rentas o el patrimonio representado por valores mobiliarios e inversiones afines.

Precisamente por ello, en los apartados a continuación evaluaremos si es que el Impuesto Predial en su regulación vigente, como sucesor de los antiguos impuestos territoriales, ha sabido adaptarse a los tiempos; o si por el contrario; su diseño actúa como un lastre en el contexto del sistema tributario municipal.

3.1. Re-gravando. Igualdad y gravamen sobre el patrimonio.

Una de las discusiones clásicas alrededor de las discrepancias existentes entre articular un sistema tributario sobre la base de principios de eficiencia versus principios de equidad, se remonta a la definición misma del principio de “igualdad vertical y horizontal” al que hicimos

referencia cuando autores de la talla de Villegas (2002 : §328) sostienen que el sistema tributario debe ser ‘justo y equitativo’.

Dicha igualdad horizontal y vertical, se define prototípicamente como “tratar igual a los iguales, y desigual a los desiguales”, y a primera impresión, dicha máxima parece absolutamente evidente y coherente con la búsqueda de mayor “equidad”; sin embargo, esta evidente coherencia¹³⁸ y simplicidad de una regla tan sencilla, no se sostiene tan fácilmente ante dos cuestionamientos que nacen en el instante en que dicha definición es lanzada al universo:

- (i) ¿quiénes son los “iguales”? –o lo que en otras palabras implica determinar cuál es el nivel de diferencia admisible entre un individuo y otro-, a efectos de considerarlos al menos, en el mismo “grupo”. Una vez determinados quiénes se encuentran en tales grupos de iguales, se buscará darles un tipo de tratamiento uniforme, y en dicho sentido, establecer los umbrales de “diferencia” necesarios para los otros grupos. En suma, la pregunta de quiénes son los “iguales” determinará cómo se divide a la sociedad.
- (ii) ¿qué tan diferenciado debe ser este tratamiento? –lo que en otras palabras implica determinar qué tan diferentes son estos grupos de “iguales” entre sí, y a continuación definir el nivel de desigualdad en el tratamiento que les debe corresponder: ¿a uno lo debo gravar con 10 y al otro con 50? ¿O bastaría con que sea 15 y 20? Por su parte, la pregunta de qué tan diferenciado debe ser el tratamiento determinará en qué proporción se ‘premiará’ o ‘castigará’ tributariamente a tales grupos de sujetos.

Asimismo, aún en el supuesto que se hubiera logrado sortear satisfactoriamente (¿mediante consenso?) en el marco de las consideraciones de la aplicación del principio de equidad, interesa destacar además qué controles se podrían aplicar a efectos de evitar que un contribuyente al que en aplicación de las reglas así establecidas se proponga (y logre) adulterar dicha clasificación, bajando por ejemplo de un nivel de gravamen superior a uno de un gravamen inferior.

¹³⁸ Pasquel y Solis (2003) plantean en sentido similar, las dificultades de la identificación de los “iguales”, en el contexto de del análisis de la faceta redistributiva de los sistemas tributarios.

Lo antes señalado se hace patente por ejemplo, en el caso de las tasas progresivas acumulativas¹³⁹ (como la existente en el Impuesto Predial peruano) y las no acumulativas; en las que superado un determinado umbral, la tasa de imposición a un mismo supuesto, puede incrementarse significativamente; por el solo hecho que haber pasado a un escalón superior en la escala.

En efecto, en el caso del Impuesto Predial peruano, para un mismo hecho gravado (la tenencia de patrimonio predial), existen tres tasas de imposición aplicables; las que van desde el 0.2% del valor de autoavalúo, hasta el 1% del mismo (esto es, cinco veces la tasa inicial), cuando el valor de autoavalúo se va incrementando en la escala.

La existencia de un sistema de escalas progresivas genera un doble incentivo para que los contribuyentes en efecto (y deliberadamente) subvalúen sus predios, dado que no sólo pagarán menor tributo por tener un predio de menor valor (lo cual es inherente), sino que además, a la base imponible se declaren, se le aplicará además una tasa menos agresiva del impuesto; lo que determinará que el beneficio a corto plazo de dicha conducta sea doblemente beneficioso. Claro está, con la realización de una inspección el aparente beneficio de la subvaluación se desvanece complemente, lo que debería constituir un importante desincentivo para la realización de dichas conductas; pero este efecto de *deterrence* se ve mermado ante la comprobada ineficacia de la labor de fiscalización de las municipalidades respecto de los contribuyentes pequeños; respecto de los que insumen recursos muy reducidos.

Así, retomando lo señalado en el título precedente, y enfocándonos en las preguntas formuladas al inicio del presente apartado, puede advertirse que el establecimiento de escalas progresivas acumulativas, en pos de conseguir una mayor equidad, en el fondo no sólo es distorsivo de sino que resulta una forma arbitraria de discriminación; debido a que para establecer tales umbrales es necesario realizar cortes el universo de contribuyentes, cuya definición no tiene otro origen que la decisión de los legisladores, lo que nos lleva nuevamente al problema de la dictadura de las mayorías.

¹³⁹ Similar situación se verifica en el régimen de imposición a las rentas del trabajo y de fuente extranjera de la persona natural domiciliada; que son gravadas con una escala progresiva acumulativa del 15%, 21% y 30% según las rentas obtenidas por el contribuyente en un determinado periodo,

Finalmente, no debemos perder de vista que propiedad predial de un mismo individuo puede ser pasible de imposición bajo indicadores o fenómenos diferentes, sin que se configure formalmente la existencia de doble imposición. En efecto, en este apartado hemos venido analizando el Impuesto Predial, que grava la propiedad (patrimonio) de un predio cada año que éste individuo mantenga dicha titularidad; pero adicionalmente, se tiene que cuando dicho individuo adquirió el referido inmueble (noción que para efectos de simplicidad, asimilaremos a la de “predio”), debió asimismo, pagar el Impuesto de Alcabala, que grava al adquirente en las transferencias inmobiliarias; y el día que decida enajenarlo a un tercero, podrá a su vez, verse impactado con el Impuesto a la Renta devengado por la ganancia realizada con ocasión de la venta del referido bien de capital.

Si bien, son gravámenes diferentes (uno al patrimonio, uno al consumo, y uno a la renta); en el fondo tienen como referente una única manifestación de riqueza material que se grava en sus diversas dimensiones y que –no debemos perder de vista- para cuya obtención, los individuos debieron asimismo, soportar previamente la exacción del Impuesto a la Renta que gravó las rentas que dicho individuo tuvo que acumular para financiar su adquisición¹⁴⁰

3.2. Cuando la lavada resulta más cara que la camisa: La perniciosa lógica del Impuesto Predial y nuevamente, los costos de operación.

Otro aspecto que resulta relevante mencionar es el hecho de los costos particularmente altos que implica el correcto cumplimiento de la obligación tributaria del Impuesto Predial; que no se limita, en estricto al pago del importe contenido en la “cuponera” o emisión mecanizada que emiten las municipalidades –cuya naturaleza y alcances revisaremos en el numeral siguiente-, sino que deben considerarse todos aquellos en los que debe incurrir desde el procedimiento de actualización hasta aquellos derivados del desplazamiento hasta la propia municipalidad, en muchos casos, para efectuar el pago del presente impuesto.

Al respecto, si bien la dispersión normativa derivada de la potestad de creación de tributos es significativamente menor que en el caso de los arbitrios municipales (que, -como vimos- todas las municipalidades provinciales y distritales tienen, y que es inclusive reclamada por las municipalidades de centro poblado), al existir una regulación centralizada respecto del Impuesto Predial en la Ley de Tributación Municipal; es importante anotar que ello, sin

¹⁴⁰ Nos referimos a que para adquirir un predio, normalmente, el individuo debió haber obtenido rentas para poder financiar dicha adquisición, rentas que ya fueron -en su oportunidad- sujetas a imposición.

embargo, no determina por sí solo que los costos de operación de este tributo resulten significativamente más bajos. Aun cuando la regulación tributaria es relativamente uniforme, ésta resulta todavía manifiestamente insuficiente; lo que deja significativos espacios para la interpretación (y malinterpretación, en muchos casos), que efectúan los municipios al momento de dar lugar a su aplicación.

En efecto, si se revisa la Ley de Tributación Municipal, en el capítulo referido al Impuesto Predial, advertiremos que en realidad es un impuesto que tiene una muy escasa regulación propiamente tributaria, siendo que en los hechos, el núcleo de su contenido material; --es decir, la cuantificación de su base imponible (el valor de autoavalúo del predio o predios ubicados en cada distrito)-- se encuentra contenida en cuadros, tablas, planos y listas que varían cada año u que son publicadas cada año por el Ministerio de Vivienda, Construcción y saneamiento, y cada vez más, su contenido es también derivado a las complejas disposiciones del Reglamento Nacional de Tasaciones.

Ahora bien, para entender cómo se valoriza el predio, es en primer lugar necesario determinar qué se entiende por dicho concepto, el mismo que no es equivalente a la noción de 'inmueble'. De acuerdo a la propia Ley de Tributación Municipal:

Artículo 8.- El Impuesto Predial es de periodicidad anual y grava el valor de los predios urbanos y rústicos.

Para efectos del Impuesto se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

La recaudación, administración y fiscalización del impuesto corresponde a la Municipalidad Distrital donde se encuentre ubicado el predio. (énfasis agregado)

Ahora bien, tras haber definido lo que tributariamente constituye un predio (y en consecuencia, advertir que no todo bien inmueble tiene tal naturaleza¹⁴¹); a continuación interesa glosar lo señalado en el artículo 11 de la referida Ley de Tributación Municipal:

¹⁴¹ De acuerdo a la definición dada por la Ley de Tributación Municipal, 'predios' son

- (i) Los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua
- (ii) las edificaciones que constituyan partes integrantes de dichos predios, y
- (iii) las instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios que no puedan ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

Artículo 11.- La base imponible para la determinación del impuesto está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en cada jurisdicción distrital.

A efectos de determinar el valor total de los predios, se aplicará los valores arancelarios de terrenos y valores unitarios oficiales de edificación vigentes al 31 de octubre del año anterior y las tablas de depreciación por antigüedad y estado de conservación, que formula el Consejo Nacional de Tasaciones - CONATA y aprueba anualmente el Ministro de Vivienda, Construcción y Saneamiento mediante Resolución Ministerial.

Las instalaciones fijas y permanentes serán valorizadas por el contribuyente de acuerdo a la metodología aprobada en el Reglamento Nacional de Tasaciones y de acuerdo a lo que establezca el reglamento, y considerando una depreciación de acuerdo a su antigüedad y estado de conservación. Dicha valorización está sujeta a fiscalización posterior por parte de la Municipalidad respectiva. (énfasis agregado)

Según advertimos, la base imponible no se determina de forma documental o a través de registros contables como en otros tributos de nuestro ordenamiento; sino que el componente fáctico y técnico es de suma importancia. La norma tributaria, en esencia se limita a hacer remisiones a normas técnicas que se deberán aplicar para determinar la base imponible del Impuesto Predial, pero no establece los parámetros técnicos de su contenido: Básicamente, hay una deslegalización de la determinación de la base imponible del Impuesto predial, la misma que queda derivada a instrumentos *técnicos*.

Aunque ello no ha sido materia de cuestionamiento en nuestro contexto jurídico (AELE 2008 : 8 – 13 y 2012 : 46-48), Robles Moreno y Ruiz de Castilla (2010 : 1203 - 1215), ni mucho menos por la administración tributaria local (así por ejemplo puede verse Berrera Ayala – quien al momento de emitir su columna desarrollaba labores en el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima- (2012 : 31-34 y 2012A : 19-24); somos de la opinión que dicha deslegalización, aun no encontrándose literalmente prohibida, en su aspecto material, puede terminar vulnerando el principio de reserva de ley, en cuanto la base imponible contenida en la Ley de Tributación Municipal es sólo un contenedor de referencias, sin un sustrato real; el mismo que se encuentra derivado

Ahora bien, aunque no es materia del presente trabajo, resulta pertinente anotar que en consecuencia, la Ley de Tributación Municipal no da un tratamiento claro a las edificaciones que no formen parte integrante de los terrenos (como por ejemplo, pueden ser las edificaciones desmontables; o incluso, aquellas edificaciones tradicionales, que no forman parte integrante del terreno por efecto de una regla jurídica, como el derecho de superficie, o algunos tipos de servidumbres con alcances especiales, como las servidumbres eléctricas).

En algunos casos, el Tribunal Fiscal ha llenado el vacío considerando que, por ejemplo, el contribuyente de lo edificado –en el caso de aquellos bienes edificados sobre un derecho de superficie- es el titular de la propiedad superficial; ampliando la definición estricta de predio. En otros casos, como aquellos de servidumbre, el mismo Tribunal señaló que el sujeto titular de la servidumbre, y respecto del cual la municipalidad pretendía atribuir la calidad de contribuyente no era tal, al no ser propietario del terreno respecto del cual tales bienes se encontraban.

a normas de carácter reglamentario; y que son las que en fondo sirven para determinar la base imponible del tributo.

Así las cosas, la base imponible del Impuesto Predial no se puede determinar sin aplicar (i) los valores arancelarios de terrenos, (ii) valores unitarios oficiales de edificación –ambos vigentes al 31 de octubre del año anterior al año al que corresponde el tributo, así como (iii) las tablas de depreciación por antigüedad y estado de conservación, las mismas que formula la antes CONATA (ahora parte del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, según la fusión por absorción dispuesta mediante el Decreto Supremo N° 025-2006-VIVIENDA); siendo que además, en el caso de las denominadas Instalaciones Fijas y Permanentes, la remisión es aún más genérica aplicándose ampliamente “a la metodología aprobada en el Reglamento Nacional de Tasaciones”. En adición a ello, cabe anotar que sin base legal alguna, el Ministerio de Vivienda ha venido publicando desde el año 2012 una tabla de valores “referenciales” aplicables a ciertos bienes que califican como “instalaciones fijas y permanentes”.

Todos y cada uno de los estos valores, además, se actualizan año a año de forma individual y según criterios no uniformes, que dependen de factores respecto de los que los contribuyentes no tienen ni conocimiento, ni acceso ni opinión; en lugar de efectuarse mediante factores de ajuste como pueden ser los índices de inflación o de corrección monetaria. La lógica de ello, de acuerdo a los especialistas radica en tratar de llevar a “valor presente” cada uno de los componentes del predio, esto es, se lleva a un valor de mercado al terreno, a los materiales constructivos para efectuar la edificación, y las instalaciones fijas y permanentes y luego se castiga en un porcentaje¹⁴². Dado que las variaciones en cada uno de estos aspectos obedecen a diferentes criterios, es que se da esta enorme complejidad para actualizar el valor de los predios.

Así, si ponemos en perspectiva que no sólo el común denominador de los contribuyentes del Impuesto Predial no son abogados *tributaristas*, sino que menos aún son abogados tributaristas con conocimiento en valuación de infraestructura –o inversamente, valuadores, peritos especializados en infraestructura con conocimiento de derecho tributario-

¹⁴² Sobre el particular, interesa destacar el trabajo de Belaunde y Mercenaro (1996 : 251 - 276) en que los autores, quienes son economistas y no abogados, realizan un trabajo de campo en que analizan diversos aspectos del Impuesto predial desde una perspectiva cuantitativa. Aunque no compartimos todas las opiniones vertidas, el trabajo materia de comentario tiene un valor muy significativo en cuanto ofrece una aproximación cuantitativa al problema.

entenderemos que el Impuesto Predial es en realidad un tributo que lejos de ser fácilmente determinable por los contribuyentes y fácilmente administrable por entes como las municipalidades, supone desafíos y costos de gestión tremendamente altos.

Más aún, no se trata solamente del conocimiento o formación necesarios para dar cumplimiento a la normativa tributaria en el caso de contribuyentes no familiarizados con la materia –que en número, son claramente superiores a los contribuyentes empresariales– sino que además de los costos que implican la formación y la obtención del *expertise* necesarios, además nos enfrentamos a costos explícitos y específicos que en los que es necesario incurrir en caso el contribuyente tenga efectivamente que hacer uso de recursos significativos para cumplimentar su declaración jurada del Impuesto Predial. Ello, en la medida que el acceso a los valores arancelarios de terrenos no es gratuito, sino que demanda el pago de una tasa a efectos de que el Ministerio de Vivienda permita tener acceso a los mismos.

Nos explicamos: si bien por norma se aprueban los referidos valores arancelarios de terreno (los mismos que pueden estar contenidos en cuadros, o planos; en función a si se trata de zonas rurales, zonas comprendidas en centros poblados, o si se trata de zonas urbanas) el documento en sí mismo en que el contribuyente podrá determinar o confirmar el valor arancelario aplicable no forma parte de dicha publicación, sino que es necesario acercarse presencialmente a la Dirección Nacional de Urbanismo para efectuar la compra de los cuadros o planos, y sólo una vez efectuado dicho desembolso, acceder a la información requerida para poder determinar los tributos que deberá pagar, a su vez, a la administración.

Cabe anotar además, que la elaboración de dichos documentos no es gratuita, sino que de por sí, es financiada a través del Impuesto Predial que año tras año pagan los contribuyentes del mismo, puesto que de acuerdo a la misma Ley de Tributación Municipal, aun cuando el acreedor tributario es la Municipalidad Distrital o Provincial en que se encuentren ubicados los predios por cuya propiedad corresponde pagar el impuesto; su acreedor financiero no es exclusivamente tal municipalidad, sino que el 3/1000 de lo recaudado corresponderá a otro acreedor financiero: el ministerio de vivienda, antes CONATA, como podemos ver continuación:

Artículo 20.- El rendimiento del impuesto constituye renta de la Municipalidad Distrital respectiva en cuya jurisdicción se encuentren ubicados los predios materia del impuesto estando a su cargo la administración del mismo.

El 5% (cinco por ciento) del rendimiento del Impuesto, se destina exclusivamente a financiar el desarrollo y mantenimiento del catastro distrital, así como a las acciones que realice la administración tributaria, destinadas a reforzar su gestión y mejorar la recaudación. Anualmente la Municipalidad Distrital deberá aprobar su Plan de Desarrollo Catastral para el ejercicio correspondiente, el cual tomará como base lo ejecutado en el ejercicio anterior.

El 3/1000 (tres por mil) del rendimiento del impuesto será transferido por la Municipalidad Distrital al Consejo Nacional de Tasaciones, para el cumplimiento de las funciones que le corresponde como organismo técnico nacional encargado de la formulación periódica de los aranceles de terrenos y valores unitarios oficiales de edificación, de conformidad con lo establecido en el Decreto Legislativo N° 294 o norma que lo sustituya o modifique. (énfasis agregado)

En resumen: en el caso del Impuesto Predial, no sólo es necesario pagar el tributo a las municipalidades distritales y provinciales que son acreedoras del mismo, sino que además, es necesario pagarle al gobierno central, a través del Ministerio de Vivienda para tener si quiera la posibilidad de determinar el propio tributo; concepto que a su vez, los contribuyentes ya vienen pagando, por vía de una asignación o cuota del Impuesto predial que se paga año tras año.

Esta dinámica consistente en cobrar a los contribuyentes para obtener una pieza de información ínfima resulta además de abusiva, (y significativamente rentable para el Ministerio de Vivienda) tremendamente ineficiente en términos sociales, puesto que tiene como premisa hacer incurrir a la sociedad múltiples veces en un costo (la compra de planos) que podría ser distribuidos o adquiridos una sola vez; y aprovechados por múltiples contribuyentes sin que se incurra en ninguna clase de costo adicional en su producción.

Esta conclusión se construye alrededor de algunas ideas esbozadas por Bullard (2006 : 203 – 238) en cuanto a la propiedad intelectual, respecto de la que destaca que –en general-, reviste los caracteres de un bien público: No es rival y tiene altos costos de exclusión; y por ello es que se financia a través de impuestos. Aun cuando la información contenida en los cuadros y planos arancelarios no es pasible de protección bajo las reglas de la propiedad intelectual, la conducta del Ministerio de Vivienda al tratar de restringir el acceso a los mismos, y efectuar el cobro por acceder a la información contenida en ellos, pareciera la actitud de una gran editorial evitando que reproduzcan o accedan a sus obras sin pasar primero por caja.

- Su consumo no es rival: De hecho, el que uno acceda al valor arancelario aplicable a una zona, en nada enerva que otro pueda hacerlo también sin que se ‘desgaste’ o agote el plano o el cuadro arancelario, y a su vez,
- Tiene altos costos de exclusión: En teoría, si algún contribuyente lo quisiera, podría fotocopiar, escanear, tomarle una fotografía digital a los planos o cuadros o simplemente, prestarlo para que alguien anote el valor que le interese; y una vez hecho ello, sería virtualmente imposible al Ministerio de Vivienda excluir del universo dicha información.

Ahora bien, ¿por qué nos parece que la información de los planos y cuadros arancelarios reviste tales características, y debiera ser pública? Porque como ya lo indicamos, su desarrollo es financiado por el Impuesto predial que todos y cada de los contribuyentes paga; y no tiene justificación técnica ni económica (como hemos visto), para requerir un tratamiento diferenciado del resto de las normas y elementos necesarios para determinar el Impuesto Predial.

Finalmente, con miras a cerrar el presente apartado, nos referiremos a otros costos de operación necesarios para dar cumplimiento a la obligación del Impuesto Predial; que aunque tienen una base legal propiamente dicha; tiene una significativa implicancia práctica. Está vinculado a la traslación del costo de empleo de medios de pago, o en su defecto, la exigencia (sumamente cuestionable) de acercarse a efectuar el pago en persona, y en efectivo. La ausencia de una verdadera política pública e incentivos a los que hicimos referencia en el primer capítulo del presente título, con miras a promover el uso de las tecnologías de la información, la bancarización y el aprovechamiento de las economías de escala producto de concentrar herramientas informáticas y convenio de recaudación entre municipales distritales, o entre municipalidades distritales y la municipalidad distrital a la cual están adscritas, redundan en que las municipalidades actuando de forma individual, opten simplemente por trasladarle estos costos a los contribuyentes.

La idea que ello pretende ilustrar puede formularse de la siguiente manera: *el cumplir con el pago de un tributo no debiera costar más que el tributo mismo, caso contrario será más eficiente en términos individuales de maximización de beneficios, simplemente omitir darle cumplimiento a sus obligaciones tributarias.*

A efectos de ilustrar esta problemática, a continuación detallamos el resumen de los costos en los que tiene que incurrir un contribuyente a efectos de presentar su declaración jurada¹⁴³ del Impuesto Predial en una municipalidad distrital ubicada en la zona rural de Lima, incurridos en el año 2013.

Distrito de Sumbilca Provincia de Huaral Departamento de Lima		
	S/.	Horas hombre
Compra de cuadros arancelarios	21.00	
Desplazamiento para la compra de los planos (ida y retorno)	40.00	
Horas-hombre para el desplazamiento y compra de planos		3
Horas-hombre para la elaboración de la Declaración Jurada		1
Emisión de un cheque de gerencia	14.00	
Horas-hombre para la obtención del cheque de gerencia		1
Desplazamiento hacia la municipalidad para efectuar el pago (ida y retorno)	1,300.00	
Horas-hombre para la presentación de la declaración jurada y pago del tributo		12
Costo de cumplimiento total	1,375.00	17
Versus		
Tributo determinado	77.00	

Como podemos ver, los costos de operación para darle cumplimiento al Impuesto Predial pueden, en muchos casos, superar significativamente el pago del tributo en sí mismo. Dado un contexto como el existente en la regulación y aplicación del Impuesto Predial, el único elemento que puede motivar a los contribuyentes a efectuar dicho pago, es evitar incurrir en las infracciones sancionadas con multas¹⁴⁴; que se emitirán luego a una verificación llevada

¹⁴³ Al respecto, debemos distinguir dos grandes tipos de supuestos: (a) cuando actualiza año tras año el valor de autoavalúo y (b) cuando se declara por primera vez un predio (por ser recién edificado, o recién modificado, respecto de tales modificaciones recién introducidas); siendo que en el último de estos casos, en adición a la necesidad de comprar los planos o cuadros de valores arancelarios de terreno aplicables; será necesario que el contribuyente, tenga que contar con una memoria descriptiva especialmente preparada, bajo criterios tributarios, a efectos de recoger los ya desarrollados, (i) planos (o cuadros) de valores arancelarios de terreno, (ii) cuadros de valores unitarios oficiales de edificación, y –a partir de 2012- (iii) las tablas de valores referenciales de instalaciones fijas y permanentes; o incluso en caso de no encontrarse la instalación comprendida en dicha lista, contratar la elaboración de una tasación ad-hoc, con efectos tributarios, respecto de tales instalaciones.

¹⁴⁴ Es importante anotar que en el caso de los tributos municipales, del común de contribuyentes no empresariales, la imposición de una multa del 50% de la Unidad Impositiva Tributaria –UIT (S/. 3,800 para 2014) como la tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario consistente en “No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.” tiene un efecto de *deterrance* bastante significativo; aunque el mismo se ve mitigado por las constantes campañas de amnistía tributaria que suelen dar tales municipalidades.

a cabo por la Administración Tributaria, para lo cual, como desarrollaremos en el apartado siguiente, nuevamente ésta tiene todas las cartas a su favor.

3.3. Replanteando incentivos: Las actualizaciones mecanizadas y la fiscalización.

En teoría, precisamente como respuesta a los altísimos costos de operación a los que nos hemos referido en el numeral precedente, la Ley de Tributación Municipal habilita a las diversas municipalidades provinciales y distritales a que, en su calidad de acreedoras tributarias, puedan emitir lo que el artículo 14¹⁴⁵ de la Ley de Tributación Municipal denomina “*actualización mecanizada*” (y que en la práctica se traduce en la emisión de las conocidas “cuponerías” o “cartillas tributarias” que suelen ser repartidas entre los meses de enero y febrero de cada año a los diversos contribuyentes de cada una de las jurisdicciones municipales), previo cargo del costo que la preparación de dichas actualizaciones mecanizadas puede irrogar a las municipalidades.

El objetivo : neutralizar o al menos, mitigar en algo el costo que demanda la cumplimentación de tales declaraciones, permitiendo que en la relación jurídico tributaria, lo haga la parte que tiene mejor capacidad para desarrollar dicha tarea; esto es, la administración tributaria. Ello, sin embargo, manteniendo la responsabilidad de la misma en el contribuyente, al ser el Impuesto Predial, un tributo auto determinativo.

En efecto, cuando en el capítulo anterior analizamos los arbitrios municipales, incidimos en que los tributos -en adición a la clásica agrupación en impuestos, tasas y contribuciones-; pueden además dividirse en tributos auto-determinados por el contribuyente, y determinados por la Administración tributaria; clasificación que es particularmente

¹⁴⁵ Dicha norma dispone:

Artículo 14.- Los contribuyentes están obligados a presentar declaración jurada:

- a) Anualmente, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el Municipio establezca una prórroga.
- b) Cuando se efectúa cualquier transferencia de dominio de un predio o se transfieran a un concesionario la posesión de los predios integrantes de una concesión efectuada al amparo del Decreto Supremo N° 059-96-PCM, Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, sus normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias, o cuando la posesión de éstos revierta al Estado, así como cuando el predio sufra modificaciones en sus características que sobrepasen al valor de cinco (5) UIT. En estos casos, la declaración jurada debe presentarse hasta el último día hábil del mes siguiente de producidos los hechos.
- c) Cuando así lo determine la administración tributaria para la generalidad de contribuyentes y dentro del plazo que determine para tal fin.

La actualización de los valores de predios por las Municipalidades, sustituye la obligación contemplada por el inciso a) del presente artículo, y se entenderá como válida en caso que el contribuyente no la objete dentro del plazo establecido para el pago al contado del impuesto.

relevante si, como en el caso del Impuesto Predial, la determinación puede ser sustituida por una actualización mecanizada efectuada por la propia administración.

Ahora, dado que aun cuando la Ley de Tributación Municipal dispone la posibilidad de que las municipalidades emitan las “actualizaciones mecanizadas de valores”, ello opera sólo como una sustitución de la declaración jurada del contribuyente, sin que ello deje de significar que el tributo deje de ser uno auto-determinado por el propio contribuyente; y sobre la base de ello, que cualquier error en la actualización de tales valores –aun cuando haya sido efectuado por la municipalidad, y debido a un error de cálculo de ésta, y no a una diferencia atribuible a una subvaluación o a la realización de mejoras o ampliaciones no declaradas- dará lugar al nacimiento de una multa, cuyo responsable será bajo cualquier supuesto, el propio contribuyente.

Atendiendo a ello, la reducción de costos de operación que se requiere para dar cumplimiento a la obligación tributaria del impuesto Predial es meramente ilusoria. Si la responsabilidad es siempre del contribuyente pero no tiene la capacidad para efectuar la determinación de tal tributo, o bien éste (i) opta por exponerse a las consecuencias del potencial error en la actualización (que es típicamente el camino que seguirán, éstos tras evaluar cuán costoso es el proceso de actualización, que detallaremos a continuación), o en su defecto (ii) elaborarán y presentarán sus propias declaraciones juradas; para lo cual la actualización mecanizada no tendrá ninguna utilidad y no será más que un costo duplicado: por la municipalidad prestará (y pretenderá cobrarle) al contribuyente un servicio que no les es útil, y el contribuyente, a su vez, tendrá que incurrir privadamente en ejecutar la costosa determinación a la que nos hemos referido ya anteriormente.

El hecho que sin importar en qué consista la supuesta causa de la subvaluación, sea siempre el contribuyente quien deba soportar las consecuencias negativas da lugar a que no exista real incentivo por parte de las municipalidades a efectos de llevar a cabo una adecuada actualización de los valores, dado que finalmente, no será ésta – ni más precisamente, el funcionario a cargo de su realización- quien soporte las consecuencias de los errores derivados de dicho trabajo mal realizado, sino el contribuyente; que además, rara vez cuenta con los elementos y preparación para efectuar tal declaración (ni le resulta razonable incurrir en los costos para hacerlo).

Como podemos ver, los costos reales para dar cumplimiento al Impuesto Predial -en la medida que la administración tributaria no tome responsabilidad por la corrección del procedimiento de actualización mecanizada de la declaración jurada de autoavalúo- seguirán siendo exponencialmente altos socialmente; no sólo por la dificultad técnica que reviste; sino porque se está trasladando y multiplicando el costo de realizar tal determinación a cada uno de los contribuyentes, cuando la misma podría (y debiera) ser asumida por un solo ente que las centralizase.

Según se puede desprender del procedimiento de determinación que delineamos anteriormente, en esencia, la determinación tiene dos etapas: por un lado la inspección física de materiales y áreas, y por otro lado, la valorización en función a las tablas y planos de valores arancelarios de terreno, cuadros de valores unitarios oficiales de edificación, y la valorización de las instalaciones fijas y permanentes. Lógicamente, sólo respecto de lo primero, el contribuyente puede efectuar mejoras con el pasar del tiempo (por ejemplo, ampliando la edificación, o mejorando los materiales empleados); mejoras que debiera informar a la municipalidad para que ésta proceda a valorizarlas aplicando las normas vigentes. La valorización de las mismas, en estricto es un procedimiento que el contribuyente ni conoce, ni se ve en posibilidades de alterar (ie. no puede cambiar el arancel aplicable a la zona donde está ubicado su predio, ni puede variar el valor unitario de edificación cuando tiene baños de mármol travertino).

En consecuencia, desde nuestro punto de vista, debiera haber dos tipos de reglas, respecto de los errores e imprecisiones en la actualización mecanizada de valores:

- (i) Si existe una discrepancia entre las características o área del predio, producto de la declaración original del contribuyente y que ha sido correctamente actualizada (valorizada, aplicando las tablas) por parte de la Municipalidad, compartimos que la regla actualmente vigente es la que deba aplicarse. Así, será el contribuyente quien deberá sufrir las consecuencias de la sub-valuación, dado que la municipalidad – salvo mediante una fiscalización que se le abra- no tiene conocimiento de las ampliaciones o mejorar que lleve a cabo el contribuyente en su predio; sin embargo,
- (ii) Si la discrepancia se debe a un error en el cálculo, sea éste meramente aritmético, o por un error en la aplicación de valores contenidos en las tablas o planos arancelarios, la Municipalidad sí podrá verse habilitada para efectuar el cobro de la

diferencia en el tributo, pero sin que el tributo omitido por un error directa y exclusivamente atribuido a la administración tenga efectos perniciosos en el contribuyente, atribuidos a multas, intereses y ajustes por inflación.

La aplicación conjunta de ambas reglas generará, desde nuestra perspectiva, incentivos para que tanto la Municipalidad efectúe una actualización responsable del valor de autoavalúo, al contar ésta con todas las herramientas técnicas necesarias para desarrollar tal labor; mientras que a su vez, el contribuyente mantendrá sobre sí la responsabilidad de declarar correctamente las ampliaciones y mejoras que efectuó en el predio, evitando así la evasión tributaria a través de la subvaluación.

A mayor abundamiento, el efecto de la regla actualmente vigente (que mantiene toda la responsabilidad en el contribuyente) es aún más pernicioso si lo sumamos al hecho que ésta tiene cuatro años contados desde el año siguiente de presentada la declaración jurada (lo que en los hechos lleva a que sean casi cinco años calendarios), para fiscalizar al contribuyente, y cobrarle, ante cualquier discrepancia, lo que serían las diferencias en los impuestos de cada uno de estos años, a los que además, correspondería sumarle los reajustes por inflación de cada una de las cuotas trimestrales –según lo dispuesto en el literal b) del artículo 15 de la Ley de Tributación Municipal-, los intereses moratorios y finalmente, las multas, que a su vez, están sujetas a al interés moratorio correspondiente; siempre que la Municipalidad haya cumplido con efectuar la publicación de la ordenanza que aprueba tal interés.

Esta regla profundiza aún más el perverso incentivo de la regla según la cual toda la responsabilidad recaiga siempre en el contribuyente: No sólo la municipalidad no tiene incentivos para hacer correctamente la labor de actualización (por la cual además, ésta cobra a los contribuyentes, de acuerdo a lo establecido a la propia Ley de Tributación Municipal), sino que además, tiene un incentivo para tomarse todo el plazo de prescripción para iniciar recién una fiscalización; revisar sus propias actualizaciones mecanizadas; y de encontrar diferencias, pretender retrotraer las eventuales diferencias cinco años en el tiempo, sumando además los intereses, ajustes y multas correspondientes, que deberá pagar una vez más el contribuyente.

Ante esta realidad, es importante hacer referencia al criterio reiterado del Tribunal Fiscal, según el cual las Municipalidades no pueden retrotraer en el tiempo los resultados de sus fiscalizaciones, salvo que cuenten con evidencia fehaciente de la fecha en que las nuevas características o estructuras edificadas en el predio. En efecto, sobre la materia, el Tribunal fiscal en su reciente Resolución N° 6592-11-2013, estableció como precedente de observancia obligatoria el siguiente criterio, al venir siendo reiterada jurisprudencia:

“Los resultados de la verificación o fiscalización de un predio, para efectos del Impuesto Predial, no deben ser utilizados para determinar las condiciones que éste poseía antes de la realización de la inspección, toda vez que ello implicaría afirmar que tales condiciones se configuraron antes del 1 de enero de dicho año, fecha fijada por la ley de dicho impuesto para determinar la situación jurídica del contribuyente y de sus predios.”

Este criterio además de tener un sólido fundamento jurídico, tiene su correlato económico: busca generar un poderoso incentivo para que las municipalidades desarrollen oportunamente sus labores de fiscalización, y no dejen pasar cerca de cinco años para efectuarla, cobrando mayores intereses, ajustes y multas. Si se atiende a la regla puesta de manifiesto por el Tribunal Fiscal: las diferencias son pro-futuro, de forma que las municipalidades (salvo que tengan evidencia fehaciente de la antigüedad de las mejoras o ampliaciones) no podrán alegremente retrotraer los efectos de la fiscalización en el tiempo. Como bien indicamos puede leerse económicamente como un claro ejemplo un interesante incentivo para que la Administración tributaria ejercite de forma oportuna sus facultades de inspección y sanción; y no emplee el plazo de prescripción como una herramienta para justificar su inacción, en perjuicio especialmente del contribuyente.

Esquema de aplicación del criterio del Tribunal Fiscal



Así las cosas, cada vez que sospechen de la existencia de mejoras o ampliaciones no declaradas por los contribuyentes, debieran tomar medidas inmediatamente; detectando la diferencia, formulando el reparo y aplicándolo recién en el impuesto del año siguiente, so

pena de que si dejan pasar el tiempo (y esperar que maduren intereses y multas), no tengan en realidad derecho a aplicar tales reparos retroactivamente. Paralelamente, genera un adecuado incentivo en los contribuyentes, quienes, en caso demuestran o reduzcan el valor de sus predios procederán asimismo a efectuar la declaración oportunamente, dado que no podrán esperar a que dichos cambios se adviertan recién en fiscalización.

La aplicación de este criterio establecido por el Tribunal Fiscal, como vemos, no sólo obedece a la literalidad de la ley y los principios jurídicos; sino que además, es coherente con una lógica económica, buscando así generar incentivos para que tanto las municipalidades, como los propios contribuyentes actúen ajustados al ordenamiento.

Con ello concluimos nuestro breve análisis de los principales tópicos del esquema general de las atribuciones tributarias municipales, y su problemática vista desde la perspectiva del análisis económico del derecho. Hemos repasado así, aspectos del propio diseño del sistema tributario municipal, el rol de sus agentes e incentivos; así como tópicos que han sido de nuestro interés tanto en el Impuesto Predial, como en cuanto al tratamiento de los arbitrios municipales, que nos han permitido aplicar conceptos y herramientas del análisis económico en el derecho tributario; mirando así, bajo una perspectiva ligeramente diferente, los problemas de cuya existencia siempre hemos sabido, pero respecto de los cuales, resultaba difícil darle alguna explicación con las propias reglas del derecho tributario.

----- ∞ -----

UNA REFLEXIÓN FINAL

Las que conducen y arrastran al mundo no son las máquinas, sino las ideas.

Víctor Hugo

- **El efecto Mateo y la Paradoja de Robin Hood. *Revisitando* el debate entre Equidad y Eficiencia.**

Una de las ideas centrales, que ha servido de línea transversal al presente trabajo es la aparente antítesis existente entre la búsqueda de eficiencia y la consecución de equidad.

En esta línea, uno de los trabajos más significativos en torno este tema siempre controversial ha sido *Equality and Efficiency: The Big Tradeoff* de Arthur Okun (1975). En dicha obra el autor concluye -en síntesis- que cuando se trata de diseñar políticas públicas, se debe sacrificar eficiencia en favor de la igualdad o viceversa: no se puede lograr ambas. Así, respecto de la tesis de Okun (1975) citado en Ostry, Berg y Tsangarides se señala *que en general se ha entendido que la redistribución daña el crecimiento, en la medida que impuestos subsidios más altos ahogan los incentivos para trabajar e invertir* (2014 : 8).

Al respecto, si bien a lo largo del presente hemos sostenido que generalmente las políticas redistributivas (sobre todo, cuando se basan simplemente en imponer mayores gravámenes a quienes más dinero -o equivalentes inmediatos- tienen) suelen tener un efecto tremendamente desincentivador respecto de aquellos que se ven más afectados por efecto de la progresividad; no creemos tampoco que la solución sea tan simple como defender la eficiencia como un fin en sí mismo.

Así las cosas, no sostenemos que la persecución de eficiencia a costa de equidad sea el camino a seguir; no sólo por consideraciones éticas, sino por el hecho que perseguir eficiencia descuidando radicalmente la equidad es -en el fondo- también ineficiente dado que una inequidad muy extrema puede afectar el desarrollo y generar un clima de inestabilidad; como se puede leer a continuación:

“(…) inequality can undermine progress in health and education, cause investment-reducing political and economic instability, and undercut the social consensus required to adjust in the face of major shocks, and thus that it tends to reduce the pace and durability of growth (Persson and Tabellini, 1994; Easterly, 2007; Berg, Ostry and Zettelmeyer, 2012)”. (Ostry, Berg y Tsangarides 2014 : 5).

Los autores Ostry, Berg y Tsangarides, especialistas del Fondo Monetario internacional (FMI), resumen de forma prístina lo que para nosotros es una idea clave del presente trabajo:

That equality seems to drive higher and more sustainable growth does *not* in itself support efforts to redistribute. In particular, inequality may impede growth at least in part because it calls forth efforts to redistribute that themselves undercut growth. In such a situation, even if inequality is bad for growth, taxes and transfers may be precisely the wrong remedy. (2014 : 4) (énfasis agregado).

En efecto, la búsqueda de un nivel óptimo de equidad (una *equidad 'eficiente'*) no ampara por sí misma los esfuerzos redistributivos, sino que en ocasiones, tales políticas pueden –como muchas veces ocurre- cercenar el crecimiento en sí mismo, y como señalan: **aun cuando la inequidad es mala para el desarrollo, los impuestos y ciertas transferencias pueden ser precisamente un remedio que resulta peor que la enfermedad.**

Dos ideas interesantes que a nuestros efectos interesa destacar son que (i) las estadísticas soportan la idea que la inequidad es ineficiente en la medida que puede impedir el crecimiento, al menos, en el mediano plazo (Ostry, Berg y Tsangarides 2014 : 8) y (ii) son los países con mayor nivel de inequidad aquellos que tienden más a acudir a mecanismos redistributivos (Ostry, Berg y Tsangarides 2014 : 10), lo que se denomina la Hipótesis Meltzer-Richard.

Cuando se analizó el apartado vinculado al trabajo de Piketty (2014), delineamos la idea que la exacción con efectos esencialmente redistributivos, con el sólo objetivo de privar a los grandes generadores de rentas o poseedores de patrimonio de los beneficios derivados de su explotación en pos de tener una sociedad más 'equitativa', puede terminar erosionando gravemente el sustrato económico y cercenando los incentivos a la productividad que dicha expectativa de apropiación personal generan; idea que ahora volver a llevar a la palestra, como dicotomía entre la caer en el Efecto Mateo y el riesgos de enfrentarse a la Paradoja de Robin Hood.

El ***Efecto Mateo*** fue descrito por Robert K. Merton en un artículo publicado con el título *The Matthew Effect in Science*, en 1968; en que describe el fenómeno sociológico por el que se le presta mucha atención al científico de reconocido prestigio y, en comparación, muy poca atención, por contribuciones equivalentes, al científico no reconocido hasta el momento.

Dicha referencia como señala Sternberg a su vez, tiene su antecedente en *“la parábola de los talentos o del dinero, que se encuentra en el evangelio (Mateo 25: 14-30), de la cual se toma el versículo 29: “Porque al que tiene se le dará y tendrá en abundancia; pero al que no tiene incluso lo poco que tiene se le quitará”. Sería como decir que, establecidas ciertas condiciones de desigualdad de partida, los ricos serán cada vez más ricos y los pobres cada vez más pobres, el rico obtiene riquezas y el pobre obtiene pobreza en todos los sentidos¹⁴⁶ (Sternberg 1988).*

Por su parte, la **Paradoja de Robin Hood**, tiene su origen -cómo no-, en el renombrado fugitivo medieval, residente en el bosque de Sherwood, y que “noblemente” roba a los ricos, para darle parte de su botín a necesitados, menesterosos y oprimidos.

Respecto de esta leyenda, es interesante preguntarnos quién es -en nuestros días- Robin Hood y quién, el Sheriff de Nottingham; y qué papel juegan respecto de la forma como se presenta el sistema tributario municipal y general. Sobre este punto nos remitiremos al prólogo con el que el doctor Bullard introduce la obra del profesor Carvalho (2011), en que con gran ingenio trae a colación la citada pregunta y lúdicamente se pregunta quién es quién:

Hace unos años, en una entrevista, se le pregunté al jefe de la Sunat –la Superintendencia de Administración Tributaria del Perú, ente encargado de la recaudación tributaria- cuál era el personaje con el que más se identificaba. Su respuesta fue “con Robin Hood”.

Su elección tenía una relación clara con lo que consideraba su función (o, por lo menos, con la que creía era su función), es decir, quitarle dinero a los ricos para dárselo a los pobres.

Siempre creí (y lo he dicho antes) que el hecho de que el jefe de la administración tributaria admirara a Robin Hood era una contradicción en términos. En realidad, los enemigos de Robin Hood nunca fueron los ricos en el sentido que el jefe de la Sunat lo interpretaba. Su enemigo fue el Estado y en particular, el recaudador de impuestos. Robin Hood se reveló contra el sistema tributario. Su archienemigo, además de Juan Sin Tierra, fue el Sheriff de Nottingham, precisamente, el equivalente en ese tiempo de lo que hoy sería el jefe de la Sunat. (Bullard en Carvalho 2011 : 17)

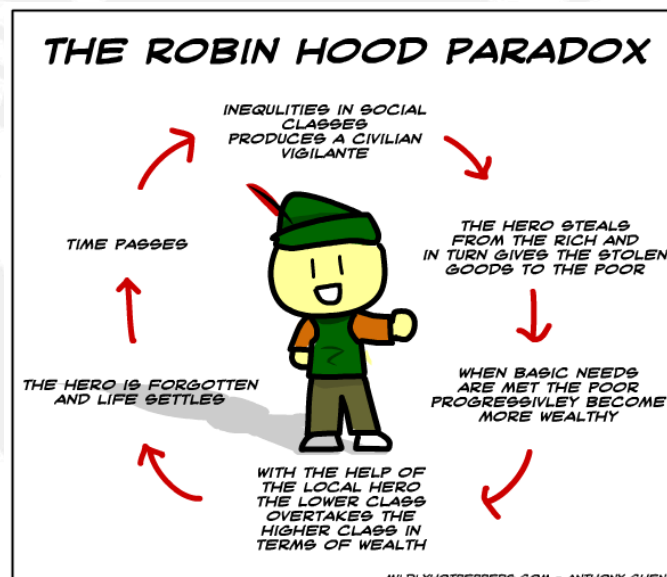
Desde nuestra perspectiva, sin embargo, tanto la visión del superintendente, como la perspicaz crítica del profesor Bullard tienen algo de razón; en la medida que ambos personajes -aunque antagonistas- encarnan de alguna forma una misma realidad -o problema-, pero planteada desde dos ópticas diferentes: Por un lado, el abuso como producto de la ejecución de la ley formal –representada por el Sheriff- y por otro, el resarcimiento de un ‘justiciero’,

¹⁴⁶ Como puede intuirse, “El Capital (...)” de Piketty, es en sí mismo, una alegoría a la lucha contra el Efecto Mateo.

surgido del clamor popular en rechazo al abuso del poder estatal –encarnada por el fugitivo Robin Hood-.

Ambos sin embargo, tienen un punto de conexión clave: Quitar a algunos sujetos, para dárselo a otros. En buena cuenta, ambos ejercen una cierta función redistributiva, tal cual ésta está presente en el sistema tributario; y aunque parezca contra-intuitivo, la labor del justiciero fugitivo, podría en cierta medida, terminar siendo tan perniciosa para la economía de la sociedad como el ‘ominoso’ trabajo desarrollado por el Sheriff. Y ello es lo que se ha denominado -en línea con una oportuna caricatura que ubicamos en el proceso de investigación- como *la Paradoja de Robin Hood*.

La Paradoja de Robin Hood



Fuente: MILDLYHOTPEPPERS 2008.

La Paradoja de Robin Hood propone una revisión de las limitaciones que tiene (o al menos, que podría tener) el empleo de mecanismos redistributivos cuyo objeto reside en alcanzar mayores niveles de equidad. En efecto, si bien la leyenda de Robin Hood se construye sobre la formación espontánea de un “vigilante” que roba a los ricos, y destina lo así recaudado a ayudar a los pobres, consagrándose como un héroe popular e ícono de la revolución social frente a un sistema fiscal abusivo como el instaurado (de acuerdo al mito) por Juan I de Inglaterra, en el fondo es la personalización en un individuo, del sistema redistributivo, construido sobre la búsqueda de mayor equidad en la sociedad.

El problema de la redistribución, como señalan Enrique Pasquel y Gerardo Solís (2003) nos puede llevar a repensar la leyenda de Robin Hood, pasando de concebirlo como héroe, a un mero delincuente más; en la medida que la redistribución puede terminar destruyendo -como adelantamos-; los incentivos a la productividad. Como señalan los autores¹⁴⁷:

(...) No sabemos cómo terminó sus días [Robin Hood] ni si es que éste efectivamente fue el inspirador del Estado de bienestar contemporáneo. Lo que sí estamos en capacidad de afirmar es que los efectos de los actos de Robin Hood sobre los pobres a quienes intentó proteger, fueron en el mediano plazo, largamente perjudiciales.

Como veremos con detalle, Robin Hood contribuyó a empobrecer la sociedad de su tiempo, reduciendo los incentivos de los ricos para producir más y disminuyendo la oferta laboral para los pobres. Robin Hood impidió, en pocas palabras, que los pobres de su tiempo pudieran acercarse al desarrollo económico, (Pasquel y Solís 2003 : 310)

De la articulación de la lucha contra el Efecto Mateo, y el riesgo de caer en la Paradoja de Robin Hood, podemos concluir que ni la persecución ciega de eficiencia ni la generación de equidad a costa de ciertos individuos permiten conseguir el bienestar social, entendido como la sumatoria de los diversos bienestar individuales de los miembros de una sociedad; sino que la persecución totalitaria de cualquiera de ellas trae consigo resultados perniciosos.

Desde nuestra óptica; sin embargo, la clave radica en interiorizar que una sociedad ‘equitativa’ pero deprimida económicamente no trae bienestar a ninguno de sus miembros; pero a su vez; la eficiencia implacable puede, efectivamente, acarrear riesgos a la estabilidad, que finalmente, terminan mermando al crecimiento que tanto busca proteger. Dicho de otra forma, no es saludable una “equidad” que deja a todos en una igual situación de carestía; pero a su vez, la eficiencia no es perdurable si no subyace en la sociedad un cierto nivel de equidad; no sólo en la exacción sino sobre todo, en el uso óptimo de los recursos así extraídos.

Es decir, el problema no se trata sólo de la demanda por recursos públicos, sino en la oferta de bienes y servicios que los recursos extraídos están destinados a brindarles a los individuos que conforman la sociedad.

Extraer más de los que más tienen por el sólo hecho de “tener más” resulta tan falaz como romper un cristal con el objetivo de que al gastarse en repararlo se genere crecimiento en el

¹⁴⁷ A mayor abundamiento, los autores postulan que “la redistribución de la riqueza no sólo non nos ayuda a disminuir los índices de pobreza, sino que por el contrario, es una invitación a perpetuarla y para impedir el desarrollo. Los programas redistributivos, de acuerdo con la visión presentaremos, disminuyendo el bienestar de la sociedad en lugar de aumentarlo” (Pasquel y Solís 2003 : 310).

sector de los vidrieros: en lugar de permitir que la sociedad llegue a tener más, se lleva a que la sociedad tenga que construir lentamente lo destruido por algunos de sus partícipes; como veremos a continuación.

- **Reparando el cristal roto: Desmitificando la exacción vana y el gasto público desmedido**

Una de las afirmaciones más importantes del keynesianismo es que el incrementar el gasto público, en general, es positivo, porque tiene un efecto incentivador (y activador de la economía) al incrementar la demanda agregada, y con ello, el empleo; lo que típicamente se desmitifica y explica a través de la falacia del *cristal roto* de Frédéric Bastiat (1863), *que reza*:

¿Ha sido usted alguna vez testigo de la cólera de un buen burgués Juan Buenhombre, cuando su terrible hijo acaba de romper un cristal de una ventana? Si alguna vez ha asistido a este espectáculo, seguramente habrá podido constatar que todos los asistentes, así fueran éstos treinta, parecen haberse puesto de acuerdo para ofrecer al propietario siempre el mismo consuelo: “La desdicha sirve para algo. Tales accidentes hacen funcionar la industria. Todo el mundo tiene que vivir. ¿Qué sería de los cristaleros, si nunca se rompieran cristales?”(...)

Suponiendo que haya que gastar seis francos para reparar el destrozo, si se quiere decir que el accidente hace llegar a la industria cristalera, que ayuda a dicha industria en seis francos, estoy de acuerdo, de ninguna manera lo contesto, razonamos justamente. El cristalero vendrá, hará la reparación, cobrará seis francos, se frotará las manos y bendecirá de todo corazón al terrible niño. *Esto es lo que se ve*.

Pero si, por deducción, se llega a la conclusión, como a menudo ocurre, que es bueno romper cristales, que esto hace circular el dinero, que ayuda a la industria en general, estoy obligado a gritar: ¡Alto ahí! Vuestra teoría se detiene en *lo que se ve*, no tiene en cuenta *lo que no se ve*.

No se ve que, puesto que nuestro burgués ha gastado seis francos en una cosa, no podrá gastarlos en otra. *No se ve* que si él no hubiera tenido que reemplazar el cristal, habría reemplazado, por ejemplo, sus gastados zapatos o habría añadido un nuevo libro a su biblioteca. O sea, hubiera hecho de esos seis francos un uso que no efectuará.

Bastiat -quien invita a sus lectores a analizar no sólo aquello que se ve, sino también *aquello que no se ve*- podría calificarse inclusive como el primer padre del análisis económico del derecho; en la medida que su análisis de ‘*lo que no se ve*’ resulta pieza fundacional de lo que posteriormente se conceptualizaría como el costo de oportunidad respecto de un determinado bien o servicio; incluidos -por ejemplo- los fondos que destinamos a la

satisfacción de las obligaciones tributarias impuestas por el Estado, en lugar a de otros fines productivos.

A mayor abundamiento, si seguimos el camino trazado por Bastiat, quien con una agudeza particular, tras adelantar por qué la ruptura de un cristal, y el gasto incurrido en su reparación, aun cuando genera movimiento en la economía; de ninguna manera deja a la sociedad en una mejor posición; traslada exactamente el mismo principio a la imposición; y concluye que los beneficios potenciales derivados de ‘aquello que se hará’ con los recursos recaudados vía imposición, por sí mismos, no justifican el daño que ésta genera en los contribuyentes como producto de la exacción.

Lo que está muy claro es que, cuando Juan Buenhombre da cien perras¹⁴⁸ al recaudador, aquél no recibe nada a cambio. Después, cuando un funcionario gasta esas cien perras, las devuelve a Juan Buenhombre, es a cambio de un valor igual de trigo o de trabajo. El resultado final para Juan Buenhombre es una pérdida de cinco francos.

Es muy cierto que a menudo, las más de las veces si se quiere, el funcionario da a Juan Buenhombre un servicio equivalente. En este caso, no hay pérdida para nadie, no hay más que intercambio. De la misma manera, mi argumentación no se dirige en modo alguno a las funciones útiles. Lo que yo digo es: si se quiere una función, pruébese su utilidad. Demuéstrese que sirve a Juan Buenhombre, por los servicios que le presta, el equivalente de lo que a él le cuesta. Pero, abstracción hecha de esta utilidad intrínseca, no invoquéis como argumento la ventaja que ésta da al funcionario, a su familia o a sus proveedores; que no se alegue que ésta favorece el trabajo.

Cuando Juan Buenhombre da cien perras a un funcionario a cambio de un servicio realmente útil, es exactamente como cuando él da cien perras a un zapatero a cambio de un par de buenos zapatos. Ambos dan, y quedan en paz. Pero, cuando Juan Buenhombre da cien perras a un funcionario para no recibir servicio alguno o incluso para sufrir vejaciones, es como si se los diera a un ladrón. De nada sirve decir que el funcionario gastará los cien perras para mayor beneficio del trabajo nacional; lo mismo hubiera hecha un ladrón; lo mismo hubiera hecho Juan Buenhombre si no se hubiera encontrado en su camino al parásito extra-legal o al legal.

Habituémonos pues a no juzgar las cosas solamente por lo que se ve, sino también por lo que no se ve. énfasis agregado)

Como dice Bastiat, seamos recelosos y aprendamos a juzgar las cosas no sólo por aquello evidente, sino también por el precio sombra inherente a cada una de las decisiones –privadas o públicas existentes-.

¹⁴⁸ La referencia a cien perras, es una unidad monetaria. La versión original en francés hace referencia a “cent sous”.

Cada vez que las autoridades locales, arguyen la necesidad de incrementar el gasto público para realizar nuevas obras, crear nuevos arbitrios para prestar nuevos servicios o subir las tasas de los existentes para aumentar su calidad; debemos ser cautelosos y tener siempre presente que dicho mayor gasto público es financiado a su vez, con recursos extraídos de los privados; de forma que, al igual que en el caso del panadero cuyo cristal es destruido, en lugar que los privados tengan derecho a disponer respecto de ese dinero, puede terminar siendo extraído por el gobierno para destinarlo a funciones que no le generan a éste un mayor bienestar.

----- ∞ -----



CONCLUSIONES

*Las leyes se hicieron para los hombres y no los
hombres para las leyes.
John Locke*

Según se ha hecho patente, tras haber repasado los diversos tópicos y puntos de conexión entre la ciencia económica y el diseño del sistema tributario municipal en general -así como de dos de sus tributos más representativos (el Impuesto Predial, y el elenco de tasas de arbitrios municipales)- empleando las herramientas que ofrece el análisis económico del derecho, podemos concluir que efectivamente, dichos instrumentos resultan de significativa utilidad para entender las diversas falencias de las que adolece el sistema tributario municipal actualmente vigente; y actuar como guías orientadoras en el rediseño del sistema.

Sobre la base de ello, y precisamente empleando tales herramientas, concluimos que:

1. La organización de un sistema tributario a efectos de financiar las diversas actividades del Estado se ha encontrado a la base de la formación del propio Estado, y la amplitud de sus alcances y fines ha conversado y evolucionado de forma constante con la concepción y fines del propio Estado, partiendo del Estado Liberal, al Estado Social y llegando al actual Estado Constitucional.
2. Los tributos municipales, especialmente aquellos vinculados a la propiedad predial, surgieron en el marco de las primeras formas de organización estatal, en las que –en el marco de una economía eminentemente agraria- representaban una importante manifestación de riqueza material. En la actualidad, el crecimiento de la economía y el tránsito hacia otras formas de representación de la riqueza han llevado a que tales tributos hayan quedado relegados a un rol secundario (en comparación con el Impuesto a la Renta, o el Impuesto General a las Ventas), y su administración (y en el caso de los arbitrios municipales, su hasta su creación) haya quedado asignada a los gobiernos locales.
3. En el marco del proceso de descentralización, se ha asignado atribuciones tributarias limitadas a ciertos entes del gobierno local; quienes gozarán de determinada autonomía (mas no autarquía) en materia tributaria; en algunos casos, ejerciendo las facultades de administración respecto de tributos creados a favor de éstos por el gobierno central (como en el caso del Impuesto Predial),

y en algunos otros casos, ejerciendo potestad tributaria al momento de crear tributos de forma directa (como en el caso de las tasas de arbitrios municipales).

4. Solamente las municipalidades provinciales y distritales constituyen el nivel de *gobierno local*; no teniendo las municipalidades de centro poblado tal calidad. En consecuencia, estas últimas no gozan constitucionalmente de potestad tributaria para crear tributos, como tasas; y cualquier atribución –incluso legal– en dicho sentido, en el fondo contraviene el mandato constitucional.
5. El enfoque económico y las premisas sobre las que se construye agregan valor en el análisis del derecho –y en particular, de la tributación– en la medida que poseen un significativo poder explicativo. Sus premisas permiten la simplificación de la realidad jurídica, para facilitar así entender de qué manera las reglas del sistema tributario (i) influyen en el sistema de asignación de recursos y además (ii) envían señales al mercado a modo de incentivos.
6. El problema del costo social y la naturaleza bilateral de las externalidades se hace patente en el sistema tributario al analizar los costos de operación en que deben incurrir los contribuyentes para poder satisfacer sus obligaciones tributarias; y más aún, cuando ello se pone en perspectiva con los escasos incentivos que tiene la administración tributaria para internalizar tales costos.
7. El reconocimiento del hecho que la administración pública (incluyendo a la tributaria) está conformada por individuos con las mismas características y objetivos que el resto de la comunidad, permite repensar fenómenos como la tendencia de dicha administración pública a buscar incrementar su ámbito de acción y con ello su gasto, financiado mediante la creación de nuevos tributos, el incremento de sus tasas o la mayor presión en tener recaudación efectiva. Ello, permite comprender que no necesariamente se hace con miras a proporcionar mejores bienes o servicios, sino con el objeto de mejorar su situación individual derivada de la expansión de sus funciones o atribuciones, como por ejemplo, a través la construcción de palacios municipales o monumentos.
8. El concepto de *utilidad marginal decreciente*, típicamente empleado para justificar la exacción progresiva, tiene en realidad una validez limitada –especialmente en el ámbito tributario–, en la medida que si bien es posible concluir que las últimas unidades de un bien reportarán menor bienestar que las primeras, ello sólo es válido *respecto de cada individuo en particular*, no pudiendo concluirse que la reducción de bienestar se produce en la misma medida en todos los individuos.

9. La riqueza no sólo puede concebirse y medirse como dinero y sus sucedáneos inmediatos (posesión de patrimonio, generación de rentas o realización de consumos), sino que en realidad ésta puede (y debiera) asimilarse al bienestar global del cual goza un individuo particular (en función a la ordenación de sus preferencias, y los precios sombra de las diversas decisiones que toma). Atendiendo a ello, la progresividad en el sistema tributario sanciona con una mayor imposición sólo a los individuos que poseen en mayor medida recursos dinerarios, pero deja inafectas dichas otras formas de riqueza; lo que finalmente lleva a que la progresividad no afecte a los individuos más ricos de forma *global* (por ejemplo, quienes han disfrutado del bienestar del ocio o la familia), sino sólo a aquellos que son “ricos” en la medida que tienen más rentas, consumo o patrimonio.
10. La eficiencia y la equidad constituyen dos principios propios del sistema tributario ideal; que sin embargo, en muchas ocasiones se manifiestan como contrapuestos. La progresividad aplicada de forma ciega, en pos de perseguir la equidad no puede ser tomada como un valor en sí mismo, sino que resulta necesario entender que la persecución de eficiencia en un contexto de inequidad asfixiante es tan ineficiente como puede serlo la persecución de equidad a costa del propio crecimiento económico, situación que llevará a una sociedad “equitativa”, mas equitativamente empobrecida.
11. La ausencia de reglas claras en el proceso de descentralización llevado a cabo, trae como efecto la *feudalización* de la organización gubernamental a nivel local, lo que a su vez origina como consecuencia espacios propicios para el cultivo de informalidad y en última instancia, de corrupción; además de la inherente ineficiencia producto del desaprovechamiento de los beneficios derivados de la centralización de funciones o las economías de escala.
12. Los costos de operación del sistema tributario se ven significativamente incrementados en el contexto municipal peruano debido al ingente número de municipalidades existentes, y la significativa heterogeneidad que presentan –tanto en sus dispares regímenes de organización, como en las normas que dictan-.
13. El esquema de operación de los arbitrios municipales -al tratarse éstos de tributos determinables, y no auto-determinables- expone a los contribuyentes a las consecuencias negativas de la inactividad de la administración tributaria, manifestada a través del riesgo de encontrarse en la imposibilidad de conocer y determinar su deuda por dicho concepto; así como la de imponer

recursos impugnativos contra los documentos emitidos por las municipalidades en caso de disconformidad con las liquidaciones efectuadas, hasta que emitan un acto de determinación propiamente dicho.

14. La existencia de un régimen especial para las *municipalidades rurales* incrementa los costos de operación y reduce la certeza necesaria en materia tributaria, en la medida que se exige a éstas de la publicidad plena de sus normas en el Diario Oficial, aceptándose como válida la mera publicación de éstas en murales internos, o su difusión mediante algún mecanismo de alcance local. Ello traslada a los contribuyentes los costos de información, y resta certeza al sistema tributario.
15. La existencia de tasas progresivas acumulativas en el Impuesto Predial, como manifestación de progresividad, tiene un efecto discriminatorio al ser la fijación de los umbrales aplicables inherentemente arbitraria, y además, incrementa el incentivo de los contribuyentes a subvaluar.
16. El Impuesto Predial encierra significativos costos de cumplimiento y genera un incentivo perverso en la administración tributaria, al admitir que las municipalidades efectúen actualizaciones mecanizadas de las declaraciones juradas (por la cuales cobran un cargo), pero dejando íntegramente la responsabilidad de la exactitud de su contenido en los contribuyentes. Así, incluso cuando la municipalidad se equivoque en la actualización, será el contribuyente quien deba asumir los intereses y multas de ser el caso.

----- ∞ -----

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ABELS, Richard

S/A “Annotated Excerpts From Magna Carta, 1215” Consulta: 7 de junio de 2014
< <http://usna.edu/Users/history/abels/hh315/MAGNACAR.htm>>

ALVA MATEUCCI, Mario

2004 “La potencialidad del servicio vs. La prestación efectiva”. *Análisis Tributario*. Lima, octubre 2004, pp.20 – 24

2009A “El criterio de potencialidad del servicio en la arbitrio de limpieza pública”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 191. pp. I-17 – I-19

ATALIBA, Geraldo

1987 *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima : Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT

BARRERA AYALA, Saúl Fernando

2009 “Panorama actual de la ratificación de las ordenanzas tributarias municipales”. *Análisis Tributario*. Lima, enero 2009, pp. 29-31

2012 “Impuesto Predial en el Perú: Primera parte”. *Análisis Tributario*. Lima, N° 290, pp. 31 – 34

2012A “Impuesto Predial en el Perú: Segunda parte”. *Análisis Tributario*. Lima, N° 291, pp. 19 - 24

BASTIAT, Frédéric

1863 “Lo que se ve y lo que no se ve” [“*Ce qu'on voit et ce qu'on ne voit pas*”] Trad. Luis Garcés-Erice. Edición electrónica. Consulta: 18 de noviembre de 2014
<<http://bastiat.org/es/lqsvylqnsv.html>>

BECKER, Gary

1976 “El enfoque económico del comportamiento humano”. En Información Comercial Española (ICE), “Revista de economía”, N° 557, enero 1980, págs. 11-18

BELAUNDE, Daniel y Harold MARCENARO

1996 “Aproximación económica al Impuesto Predial: estudio y propuesta para un manejo eficiente de la toma de decisiones locales” en: Themis -- Época 2, no. 34, Lima . Themis

BIRD, Richard M. y Oliver OLDMAN

1967 *Readings on Taxation in Developing Countries*, Baltimore : Johns Hopkins Press

BÖHM-BAWERK, Eugen v.

1888 “The Positive Theory of Capital” London: Macmillan and Co. (Fecha de consulta: 24 de Agosto de 2014, Edición electrónica disponible en <<http://www.econlib.org/library/BohmBawerk/bbPTC.html>>)

BOUR, Enrique A.

S/A “La teoría del “Public Choice””, Consulta: 18 de julio de 2013 <<http://ebour.com.ar/derecho/12-Public%20Choice.pdf>>

BUCHANAN, James M.

1950 “Federalism and fiscal equality”. *The American Economic Review*, volumen 40, número 4 (Sep., 1950), pp. 583-599. Consulta: 19 de julio de 2013 <<http://www.jstor.org/stable/1808426>>

1963 “A Note on Public Goods Supply”. *The American Economic Review*. volumen 53, número 3 (Jun., 1963), pp. 403-414. Consulta: 19 de julio de 2013 <<http://www.jstor.org/stable/1809164>>

1963A “The Economics of Earmarked Taxes”. *Journal of Political Economy*, volumen 71, número 5 (Oct., 1963), pp. 457-469. Consulta: 19 de julio de 2013 <<http://www.jstor.org/stable/1829016>>

1973 *La hacienda pública en un proceso democrático*, Madrid : Aguilar

1974 “Good Economics. Bad Law”. *Virginia Law Review*. Virginia, volumen 60, número 3 (Mar., 1974), pp. 483-492. Consulta: 19 de julio de 2013 <<http://www.jstor.org/stable/1072438>>

1989 *De las preferencias privadas a la filosofía pública : el desarrollo de la elección pública*, Lima : Pro-Desarrollo

BUCHANAN, James M. y Gordon TULLOCK

1980 *El cálculo del consenso: fundamentos lógicos de la democracia constitucional*, Madrid : Espasa Calpe

1995 *Derechos de propiedad y democracia*, Madrid : Colegio de Economistas de Madrid - Celeste Eds.

BUCHANAN, James M. y Richard A. MUSGRAVE

1999 *Public finance and public choice : two contrasting visions of the state*, Londres : The MIT Press

BUCHANAN, James M. y Richard E. WAGNER

1970 "An Efficiency Basis for Federal Fiscal Equalization" en MARGOLIS, Julius (editor). *The Analysis of Public Output*, N/D : UMI. Consulta: 19 de julio de 2013 <<http://www.nber.org/chapters/c3353.pdf>>

BULLARD GONZALES, Alfredo

2006 *Derecho y Economía. El Análisis Económico de las Instituciones Legales*, 2da ed. Lima : Palestra

2014 "La masa voraz". El Comercio 21 de junio de 2014. <<http://elcomercio.pe/opinion/columnistas/masa-voraz-alfredo-bullard-noticia-1737594>>

2014A "Inocencio". El Comercio 7 de junio de 2014 <<http://elcomercio.pe/opinion/columnistas/inocencio-alfredo-bullard-noticia-1734671>>

BUSCAGLIA, Edgardo y William RATLIFF

2000 *Law and Economics in Developing Countries*, Stanford : Hoover Institution Press

CALABRESI, Guido y Douglas MELAMED

1972 "Reglas de la Propiedad, Reglas de la Responsabilidad e Inalienabilidad: Un vistazo a la Catedral" en *Themis Revista de Derecho*, N° 21 (1992), pp. 63 – 88.

CARVALHO, Cristiano

2011 *El análisis económico del derecho tributario*, Lima : Grijley

CASÁS, JOSÉ OSVALDO

2003 "Principios Jurídicos de la Tributación". En: Tratado de tributación, Buenos Aires : Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003, Tomo I, Volumen I

CASTRO MUÑOZ, Jorge Carlos

2008 "Causales de suspensión del procedimiento coactivo de obligaciones tributarias del gobierno local". *Actualidad Jurídica*. Lima, número 179, pp. 282 - 286

COASE, Ronald H.

1960 "El problema del costo social", *The Journal of Law and Economics*, p. 1-44. Edición electrónica. Consulta: 25 de agosto de 2013 <www.eumed.net/cursecon/textos/coase-costo.pdf>

CONAN DOYLE, Sir Arthur

1892 *El misterio de Copper Beeches*. Edición electrónica. Consulta: 5 de abril de 2014 <http://holmes.materialdescargable.com/novelas/es_aventuras/El%20Misterio%20de%20Copper%20Beeches.pdf>

COOTER, Robert y Thomas ULEN

1998 *Derecho y Economía*. 1era Ed. en español. México : Fondo de Cultura Económica

COWEN, Tyler

2008 "Public Goods." En *The Concise Encyclopedia of Economics*. 2008. Library of Economics and Liberty. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014. <<http://www.econlib.org/library/Enc/PublicGoods.html>>

DEMSETZ, Harold

1980 *Revista de economía de ICE (Información Comercial Española)*, N° 557, enero de 1980 , págs. 59-66

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO NACIONAL DE ESTADÍSTICA DE COLOMBIA (DANE)

- 2014 “División Político-Administrativa de Colombia DIVIPOLA” Consulta: 13 de abril de 2014.
<<http://190.25.231.237/dvpbuscar/dvpbuscar.html>>

DOLLINGER, André

- 2001 “Dues and duties Taxation”. Consulta: 25 de mayo de 2014.
<<http://www.reshafim.org.il/ad/egypt/economy/taxation.htm>>

DUE, John F.

- 1970 *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas*. Tercera edición. Buenos Aires : Librería El Ateneo Editorial

DUE, John Fitzgerald y Ann F. FRIEDLAENDER

- 1981 *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Buenos Aires : El Ateneo

EDITORIAL ECONOMÍA Y FINANZAS

- 1988 *Manual de Tributos Municipales*, Lima : Editorial Economía y Finanzas. Actualizado a 2014.

FARBER, Daniel y Philip FRICKEY

- 1991 *Law and Public Choice. A critical introduction*, Chicago : The University Chicago Press

FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio

- 2006 “El proceso de revisión judicial y la queja ante el Tribunal Fiscal”. *Análisis Tributario*. Lima, abril 2006, pp. 20 - 23

FINANCIAL TIMES

- 2014 “FT’s critique of Piketty’s data” Fecha de consulta: 18 de noviembre de 2014 <<http://im.ft-static.com/content/images/862defaa-e438-11e3-a73a-00144feabdc0.pdf>>

FISHER, Glenn W. y Roberto P. FAIRBANKS

- 1967 “The Politics of Property Taxation”, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 12, N° 1 (junio 1967) p. 48-71. Edición electrónica. Consulta: 18 de julio de 2013
<www.jstor.org/stable/2391212>

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI)

2014 *Fiscal Policy And Income Inequality. IMF Policy Paper*. Edición electrónica. Fecha de consulta: 23 de julio de 2014.

<<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>>

GARCIA BELAUNDE SALDÍAS, Domingo

1998 *El derecho presupuestario en Perú*. Lima : Luis Alfredo Ediciones (Edición electrónica disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2207/1.pdf>)

GARCÍA SÁNCHEZ, Isabel María

2007 “La nueva gestión pública: evolución y tendencias” Instituto de Estudios Fiscales. Consulta: 18 de julio de 2013 <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/47_GarciaSanchez.pdf>

GIANNINI, Achille Donato

1957 *Instituciones de Derecho Tributario*. Vol. I. Traducción por Fernando Sainz de Bujanda, Madrid: Editorial de Derecho Financiero

GILMAN GUILLEN, Antonio

1999 “Veinte años de prehistoria funcionalista en el sureste de España”, *Boletín del Seminario de Estudios de Arte y Arqueología: BSAA*, N° 65 p. 73 -98. Edición electrónica. Consulta: 3 de mayo de 2014 <<http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/237732.pdf>>

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.

1976 *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

GRUPO AELE

2003 “Principales aspectos tributarios de la nueva Ley Orgánica de Municipalidades.” *Análisis Tributario*. Lima, junio 2003, pp.12-14

2008 “La inaplicación de las barreras burocráticas establecidas en normas tributarias”. *Análisis Tributario*. Lima, febrero 2008, pp.15-17

2008A "Situación y perspectivas de la tributación municipal". *Análisis Tributario*. Lima, octubre 2008, pp. 8 - 13

2012 "Impuesto de Alcabala". *Análisis Tributario*. Lima, setiembre 2012, pp.13-14

2012A "Últimos criterios interpretativos sobre el Impuesto Predial". *Análisis Tributario*. Lima, setiembre 2012, pp. 46 – 48

GUASTINI, Riccardo

2001 "*Estudios de Teoría Constitucional*", México D.F. : Doctrina Jurídica Contemporánea – Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM (edición electrónica).

HAMILTON, Alexander

1787 "Federalist N°30". Versión electrónica disponible en <http://press-pubs.uchicago.edu/founders/documents/a1_8_1s9.html>

HARDIN, Garrett

1968 "The Tragedy of the Commons". *Gaceta Ecológica* del Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, México, N° 37 (1995), pp. 38 – 48 (traducción de Horacio Bonfil Sánchez). Edición electrónica. Fecha de consulta: 25 de julio de 2014

<http://www2.inecc.gob.mx/publicaciones/consultaPublicacion.html?id_pub=231>

HARDIN, Russell

2013 "The Free Rider Problem", *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Spring 2013 Edition), Edward N. Zalta (ed.), Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.

<<http://plato.stanford.edu/archives/spr2013/entries/free-rider/>>.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis

2009 "El titular de actividades mineras y el Impuesto Predial". *Foro Jurídico*, Lima, N°9, pp. 107-114

HOBBS, Sir Thomas

- 1651 “Leviathan or the Matter, Forme, & Power of a Common-wealth Ecclesiasticall and Civill”
Green Dragon : Londres (Edición electrónica disponible en
<<http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/hobbes/Leviathan.pdf>>)

HOLCOMBE, Randall G.

- 1998 “Tax Policy from a Public Choice Policy” en *National Tax Journal*. Vol. 51, N° 2 (junio de 1998) pp. 359 – 371. (Edición electrónica disponible en
<<http://www.ntanet.org/NTJ/51/2/ntj-v51n02p359-71-tax-policy-public-choice.pdf>>)

INSTITUT NATIONAL DE LA STATISTIQUE ET DES ÉTUDES ÉCONOMIQUES (INSEE)

- 2014 “Documentation - Code Officiel Géographique” Consulta: 13 de abril de 2014
<<http://www.insee.fr/fr/methodes/nomenclatures/cog/documentation.asp>>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA DE ESPAÑA (INE-España)

- 2014 “Población por provincias y tamaño de los municipios” Consulta: 13 de abril de 2014. <
<http://www.ine.es/INEBASE/temas/t20/e260/a2013/l0/pobmun13.xls>>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA DE CHILE (INE-Chile)

- 2008 “División Político-Administrativa y Censal, 2007” Consulta: 13 de abril de 2014. <
http://www.ine.cl/canales/chile_estadistico/territorio/division_politico_administrativa/pdf/DPA_COMPLETA.pdf>

JELLINEK, Georg

- 2000 *Teoría General del Estado*. Traducción y Prólogo de Fernando de los Ríos. (original :
Allgemeine Staatslehre, 1911) Mexico : Fondo de Cultura Económica

LAVEAGA, Gerardo

- 1999 *La cultura de legalidad*. México : Universidad Autónoma de México (Edición electrónica
disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/102/1.pdf>)

LEIBFRITZ, Willi y Paul O'BRIEN

- 2005 “*The French Tax System: Main Characteristics, Recent Developments and Some Considerations for Reform*”, OECD Economics Department Working Papers, No. 439, OECD Publishing. (Edición electrónica disponible en
<http://dx.doi.org/10.1787/787686341561>)

LEVITT, Steven D. y Stephen J. DUBNER

2006 *Freakonomics*, Barcelona : Ediciones B.S.A. Barcelona

LUCCHETTI RODRIGUEZ, Alfieri

2008 “*Los arbitrios municipales desde la entrada en vigencia de la Ley de Tributación Municipal hasta nuestros días. La visión de la Comisión de Acceso al Mercado de Indecopi*” en: Diálogo con la Jurisprudencia N°113 (febrero de 2008)

MEDRANO CORNEJO, Humberto

S/A “En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú”, Instituto Peruano de Derecho Tributario. Consulta: 25 de agosto de 2013
<http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev18_HMC.pdf>

MILDLYHOTPEPPERS

2008 “322. *Robin Hood Paradox*”. Consulta: 5 de mayo de 2014. <<http://www.mildlyhotpeppers.com/comics/322/>> (El vínculo directo a la imagen puede ser encontrado en <<http://www.mildlyhotpeppers.com/comics/wp-content/images/robinhood.png>>).

MUSGRAVE, Richard Abel y Peggy MUSGRAVE

1992 *Hacienda pública : teórica y aplicada*. Quinta edición. México, D.F. : McGraw Hill

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)

1996 *Definition of Taxes (Note by the Chairman)* (extracto de *Revenue statistics of OECD Member Countries (1965-1994)* pp. 27-30). Consulta: 26 de abril de 2014.
<www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>

OSTRY, Jonathan D. Andrew BERG y Charalambos G. Tsangarides

2014 “Redistribution, Inequality, and Growth”. IMF Staff Discussion Note. Edición electrónica. Consulta: 23 de Julio de 2014 <http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf>

PALAO TABOADA, Carlos.

2005 “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: “Aplicación a los impuestos directos e indirectos””. En: *Vectigalia*, Nº 1, Año 1, Lima, pp. 19 y ss.

PARAMIO, Ludolfo

S/A “Decisión racional y acción colectiva” Unidad de Políticas Comparadas, Universidad de Valencia Consulta: 18 de julio de 2013 <<http://www.uv.es/~mperezs/intpoleco/Lecturcomp/Mov%20sociales/Accion%20Colectiva/AC%20de%20L%20Paramio.pdf>>

PASQUEL RODRIGUEZ, Enrique y Gerardo SOLIS VISSCHER

2003 “La falaz leyenda de Robin Hood. Los dilemas económicos y filosóficos de la redistribución de la riqueza”. *Ius et Veritas*. Lima, número 26, pp. 310-327

PEACOCK, Alan T.

1995 “Elección Pública: Una perspectiva histórica” (título original: *Public Choice Analysis in Historical Perspective*”, 1992; Cambridge University Press) Salamanca : Alianza Editorial

PEDRESCHI ARCÉS, Willy

2005 “Breves notas sobre el tratamiento actual del procedimiento de ejecución de las obligaciones tributarias de competencia de la administración pública”. *Derecho y Sociedad*. Lima, número 25, pp. 340 – 349

PETTINGER, Tejvan

2011 “Free Rider Problem”. Fecha de consulta: 26 de julio de 2014.
<<http://www.economicshelp.org/blog/1626/economics/free-rider-problem/>>

PIKETTY, Thomas

2013 “Le Capital au XXIe siècle” [Extractos]. París : ÉDITIONS DU SEUIL. Consultado: 9 de mayo de 014. <<http://piketty.pse.ens.fr/files/capital21c/Piketty2013SeuilExtraits.pdf>>

2014 “Capital in the 21st Century”. Massachussets : Harvard University Press.

- 2014A Le capital au 21e siècle [Respositorio Digital]. Consultado: 9 de mayo de 2014.
<<http://piketty.pse.ens.fr/en/capital21c>>
- 2014B “Capital in the Twenty-First Century”. Entrevista. Consultado: 9 de mayo de 2014.
<<https://www.youtube.com/watch?v=7TLtXfZth5w>>
- 2014C “Thomas Piketty Discusses, “Capital in The 21st Century” with Ryan Grim and Alexis Goldstein” Entrevista. Consultado: 9 de mayo de 2014.
<https://www.youtube.com/watch?v=XC_SdUvMBUc>
- 2014D Capital in the Twenty-First Century. Simposio en The Graduate Center, City University of New York. <<https://www.youtube.com/watch?v=heOVJM2JZxI>>
- POLINSKY, Mitchell A.
1989 *An introduction to law and economics*, 2da ed., Boston, Toronto : Little, Brown and company
- POLINSKY, Mitchell A. y Steven SHAVELL
2000 “The Economic Theory of Public Enforcement of Law”. *Journal of Economic Literature*, volumen 38, numero 1 (Mar., 2000), pp. 45-76 Consulta: 19 de julio de 2013
<<http://www.jstor.org/stable/2565359>>
- POSNER, Eric A. (comp.)
2002 *El análisis económico del derecho y la Escuela de Chicago: lecturas en honor de Ronald Coase / Alan O Sykes ... [et al.]*, Lima : UPC
- POSNER, Richard
1983 *The Economics of Justice*. Cambridge: Harvard University Press
- RAMOS NÚÑEZ, Carlos Augusto
2011 *Cómo hacer una tesis de derecho y no envejecer en el intento*, Lima : Grijley - Iustitia

RIZO PATRÓN LARRABURE, Raúl y Francisco OCHOA MENDOZA

2008 “La potencialidad del servicio vs. La prestación efectiva”. *Análisis Tributario*. Lima, febrero 2008, pp.28 – 33

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar

2003 “La capacidad contributiva como determinante de la imposición tributaria”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 36. pp. I-1 – I-3

2004 “TUUA ¿Precio Público?”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 76. pp. I-1 – I-3

2004a “Introducción a la obligación tributaria”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 77. pp. I-1 – I-3

2006 “Aspectos de la Hipótesis de Incidencia Tributaria”. *Actualidad Empresarial*. Lima, 2006, número 119. pp. I-1 – I-3

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y Francisco Javier RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON

2009 “Las Instalaciones Fijas y permanentes a propósito del Impuesto Predial y el análisis de la funcionalidad”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 181. pp. I-1 – I-4

2010 “Impuesto Predial: Ámbito de aplicación” en *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, pp. 1203 - 1215

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y Malena IZAGUIRRE VIVAR

2005 “La capacidad contributiva en los arbitrios municipales”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 78. pp. I-1 – I-3

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y Martha PEBE DÍAZ

2005 “Los Principios Constitucionales Tributarios”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 80. pp. I-1 – I-3

2006 “El sistema tributario”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 109. pp. I-1 – I-5

RODRIGO, Luis Carlos

1968 “El impuesto Territorial” en Derecho / Pontificia Universidad Católica del Perú -- No. 26 pp. 4 – 22, Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú

ROSE-ACKERMAN, Susan

1999 “¿Se puede reformar la burocracia pública mediante incentivos económicos?”. *Themis*. Lima, época 2, número 39, pp. 13-32

2001 *La corrupción y los gobiernos : causas, consecuencias y reforma*, Madrid : Siglo Veintiuno

ROSENZWEIG, Adam H.

2012 “Thinking outside the (tax) treaty”. *Wisconsin Law Review*. Madison, volumen 2012, número 1, pp. 717-786

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier

2004 “Determinación de los arbitrios”. *Análisis Tributario*. Lima, diciembre 2004, pp. 21

2008 “Potestad Tributaria de los gobiernos regionales y locales”. *Derecho y Sociedad*. Lima, número 33, pp. 45-53

2008A “Nuevas facultades recaudatorias para las municipalidades”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 164, pp. I-1 – I-4

2009 “Impuesto de Alcabala: Ámbito de aplicación”. *Vectigalia*. Lima, número 5, pp. 1 – 12

2009A “Las clasificaciones de los Tributos e Impuestos”. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 180, pp. I-1 – I-3

2010 “Impuesto de Alcabala: Estudio de la obligación tributaria”. *Foro Jurídico*. Lima, número 10, pp. 211 - 223

SAMANIEGO LÓPEZ, Luis Miguel

2005 “El Estado-Nación dentro de la Unión Europea” Tesis de Licenciatura en Relaciones Internacionales. Puebla : Universidad de las Américas Puebla. Fecha de consulta: 8 de junio de 2014 < http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lri/samaniego_l_lm/>

SHARP MCKECHNIE, William

1914 *Magna Carta: A Commentary on the Great Charter of King John, with an Historical Introduction*. Segunda Ed. Glasgow: James Maclehose and Sons. (Edición digital) Fecha de consulta: 8 de junio de 2014 <http://lf-oll.s3.amazonaws.com/titles/338/0032_Bk.pdf>

SMITH, Adam

1776 “An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations” London: Methuen & Co., Ltd. (Fecha de consulta: 20 de agosto de 2014). Edición electrónica disponible en <<http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html>>

STATISTISKA CENTRALBYRÅN (SCB)

2014 “Befolkningsstatistik” Consulta: 13 de abril de 2014. < http://www.scb.se/sv/_Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Befolkning/Befolkningens-sammansattning/Befolkningsstatistik/25788/25795/Kvartals--och-halvarsstatistik---Kommun-lan-och-riket/Kvartal-3-2013/>

SOMMERVILLE, Johann P.

S/A “Magna Carta” Fecha de consulta: 7 de junio de 2014 < <http://faculty.history.wisc.edu/sommerville/123/123%20115%20Magna%20Carta.htm>>

SOTELO, Eduardo

S/A *Diseño IR [de las Personas] Físicas* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú

S/A *Algunos Conceptos de Microeconomía* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú

S/A *Criterios de Equidad en la Distribución de los Tributos* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú

- S/A *Introducción* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú
- 2013 *Introducción* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú
- 2013 *Teoría de la Tributación y Política Fiscal* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú
- SPISSO, Rodolfo R.
2011 *Derecho Constitucional Tributario*, quinta edición, Buenos Aires : Abeledo Perrot
- STIGLITZ, Joseph E.
2002 *La economía del sector público*. Tercera edición. Barcelona : A. Bosch
- STRAYER, Joseph R.
1970 *On the Medieval Origins of the Modern State*, Princeton : Princeton University Press
- SUÁREZ GUTIÉRREZ, Claudia
2013 *Sistema Impositivo Peruano* [diapositivas]. Lima : Pontificia Universidad Católica del Perú
- TORRES LÓPEZ, Juan
1987 *Análisis Económico del Derecho*. Madrid : Editorial Tecnos
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ
2010 Sentencia del Peno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00031-2010-PI/TC
- 2004 Sentencia del Peno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 0042-2004-AI/TC
- TUESTA MADUEÑO, Arturo
2008 “Transferencia fiduciaria, dominio fiduciario y tributación municipal”. *Análisis Tributario*. Lima, Setiembre 2008, pp. 18 - 20

UNIVERSITY OF PENNSYLVANIA -ALMANAC

- 2002 "Taxes in the Ancient World" en *Almanac - University of Pennsylvania*, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.Consulta: 25 de mayo de 2014. <
<http://www.upenn.edu/almanac/v48pdf/020402/040202.pdf>>

VILLEGAS, Héctor:

- 2002 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, octava edición, Buenos Aires :
Ediciones Depalma
- 1999 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, séptima edición, Buenos Aires :
Ediciones Depalma

WOODHILL, Louis

- 2014 "Thomas Piketty Gets The Numbers Wrong" en *Financial Times*. Fecha de consulta 15 de
noviembre de 2014 <<http://www.forbes.com/sites/louiswoodhill/2014/05/06/thomas-piketty-gets-the-numbers-wrong/>>

