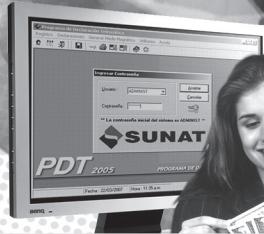


Contenido

INFORMES TRIBUTARIOS	El sujeto en la Ley Tributaria	I-1
	El procedimiento tributario de impugnación (Parte I)	I-5
	SUNAT emite el Informe N° 018-2008-SUNAT/2b0000 referido a los servicios digitales	I-7
	Reintegro del Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas	I-11
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Detracciones a servicios conforme al anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT	I-17
	El convenio para evitar la doble imposición suscrito con Brasil	I-21
	Vales de consumo	I-23
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	El inicio de actividades y su relación con el ITAN	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	I-27
PREGUNTAS Y RESPUESTAS	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS	I-28

**Ficha Técnica**

Autor : Francisco J. Ruiz de Castilla*
Ponce de León

Título : El sujeto en la Ley Tributaria

Fuente : Actualidad Empresarial, N° 167 - Segunda Quincena de Setiembre 2008

1. Introducción

Con cierta frecuencia, se suele identificar el aspecto personal del presupuesto¹ con la figura del contribuyente.

Se trata de conceptos diferentes que es conveniente aclarar.

A continuación, vamos a estudiar ambas figuras, procurando destacar las principales diferencias.

2. Norma tributaria

El aspecto subjetivo del presupuesto y el contribuyente se ubican en diferentes partes de la norma tributaria.

1. Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia

Las normas tributarias tienen dos partes: supuesto y consecuencia.

Dentro del supuesto se halla la hipótesis de incidencia.

El presupuesto es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria².

Una hipótesis de incidencia comprende cuatro aspectos. El aspecto objetivo consiste en el hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto subjetivo trata sobre el autor del hecho gravado. El aspecto espacial apunta a la dimensión territorial del hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto temporal se refiere a la fecha en que se entiende, ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria.

Para comenzar, el diseño del presupuesto el punto de partida es el hecho generador de la obligación tributaria.

A partir de este hecho central, la ley se va a dirigir a los demás aspectos de la hipótesis de incidencia.

En otras palabras, del hecho gravado se desprenden o configuran los otros aspectos de índole personal, espacial y temporal.

Por tanto, dentro del supuesto de la norma, se encuentra el aspecto personal de la hipótesis de incidencia.

2. Contribuyente

Se debe recordar nuevamente que la ley tributaria tiene dos partes: supuesto y consecuencia. Al interior de la consecuencia se encuentra la obligación tributaria.

A su vez dentro de la obligación tributaria se halla la figura del contribuyente.

3. Conclusión

El aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia se ubica en el supuesto de la norma tributaria.

En cambio el contribuyente aparece

dentro de la consecuencia de la norma tributaria.

Ley expresa

La ley debe describir el hecho generador de la obligación tributaria y tiene que señalar al contribuyente. Estas tareas del legislador tienen ciertos matices.

1. Aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia

El aspecto subjetivo del presupuesto puede o no estar presente en la ley³. Tratándose de impuestos podría ser que la ley de creación de esta clase de tributo no señale ni siquiera los perfiles básicos del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

En efecto, a partir de la descripción legal del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia, se puede recurrir, en ciertos casos, nada más que al razonamiento para conocer el aspecto subjetivo.

Así, sucede cuando la ley que regula el Impuesto a la Renta señala que renta es todo ingreso periódico que proviene de una fuente permanente.

Aunque la ley no lo dice de modo expreso, se entiende que los sujetos que obtienen estos ingresos periódicos pueden ser personas naturales o personas jurídicas⁴.

Tratándose de contribuciones y tasas, de alguna manera, la descripción legal del hecho generador de la obli-

* Profesor Principal de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de la Universidad de Lima y la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

¹ Los términos "hipótesis de incidencia tributaria" y "presupuesto" son sinónimos. Ver: Geraldo Ataliba. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 60.

² Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Lima, Editorial Palestra, 2003, 1ra. Edición, p. 152.

³ Ataliba, Geraldo, op. cit., p. 94.

⁴ En el Perú el art. 1.a de la llamada "Ley del Impuesto a la Renta - LIR", cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF del 08/12/2004, señala que: "El Impuesto a la Renta grava: las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

gación tributaria suele llegar a cierto nivel de descripción de los perfiles básicos del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Por ejemplo, si hablamos de los procesos judiciales, resulta tácito que el Poder Judicial viene a ser la entidad estatal específica, cuya actuación genera una tasa.

2. Contribuyente

La ley tiene que señalar de modo expreso al contribuyente. En principio, no cabe la posibilidad de conocer un contribuyente por inferencia (razonamiento) o por interpretación de las demás normas que forman parte de la ley tributaria.

Imaginemos que un legislador regula el Impuesto al Juego de Lotería y simplemente señala que se encuentra gravado el juego de lotería pero no menciona al contribuyente.⁵

A partir de esta norma tan genérica y vaga, es muy difícil entender quién desempeña el rol de contribuyente.

En efecto, el Impuesto al Juego de Lotería grava la renta o ingreso. En este caso existen dos rentas. Por un lado, la empresa obtiene un ingreso que pagan los interesados para acceder al sistema de juego.

De otra parte, la persona que llega a obtener el premio habrá de recibir una determinada suma de dinero que también constituye una renta. ¿Quién de estos dos sujetos es el contribuyente del Impuesto al Juego de Lotería?

En casos como éstos no es posible recurrir a la simple inferencia. Es decir, no se puede tomar como punto de partida la regla que describe el hecho gravado para concluir que el contribuyente es –por ejemplo– el jugador que gana el premio.

Por otro lado, si se advierte un vacío de la ley sobre el tema del contribuyente, nos encontramos ante una situación antitécnica, cuya enmienda debe ser realizada lo antes posible por otra ley.

No debería aceptarse la idea según la cual, si el operador del Derecho puede recurrir de alguna manera a ciertos métodos de interpretación de la ley para estimar el probable contribuyente, entonces ya no es necesaria la expedición de una ley que por fin señale de modo expreso al contribuyente.

Por ejemplo, dentro de la sana técnica legislativa no se puede aceptar que –en principio–, a partir de las reglas

sobre la base imponible o pago del Impuesto al Juego de Lotería, el operador de la norma tenga que establecer quién es el contribuyente

Por el resultado, el intérprete estaría asumiendo una función normativa que le corresponde al Estado.

Es verdad que si la ley que regula el Impuesto al Juego de Lotería señala, por ejemplo, que la base imponible está constituida por el monto del premio; se puede inferir que el contribuyente es el jugador que gana⁶.

Se trata de un caso que debe ser apreciado como excepcional. A partir de estas situaciones tan especiales no se puede sostener que la regla general es que el legislador no tiene que señalar de modo expreso al contribuyente y que la determinación del sujeto pasivo es una tarea que más bien debe ser asumida por el intérprete.

3. Conclusión

Tratándose de impuestos la ley puede incurrir en vacío total sobre el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. En el caso de contribuciones y tasas la ley –de algún modo– suele insinuar perfiles básicos del aspecto subjetivo del presupuesto.

En principio, la norma tributaria debe señalar de modo expreso al contribuyente.

Capacidad contributiva

Veamos la influencia del principio de capacidad contributiva en materia de impuestos.

La capacidad contributiva es la aptitud económica para soportar una determinada carga tributaria⁷.

La presencia de la riqueza económica justifica la aplicación del impuesto.

La riqueza económica y la persona que la detenta son dos aspectos de una sola realidad.

Desde este punto de vista se puede sostener que el principio de capacidad contributiva tiene un aspecto objetivo y subjetivo.

El aspecto objetivo consiste en la manifestación de riqueza económica que pasa a ser objeto de imposición, tal como sucede con la renta, patrimonio y consumo.

El aspecto subjetivo apunta a la persona que es titular de la riqueza que pasa a ser sometida a una carga tributaria.

En este punto se puede sostener que la capacidad contributiva juega diferentes

roles, según se trate del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o del contribuyente.

1. Aspecto subjetivo del presupuesto

El principio de capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculado con el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia

La política fiscal determina el hecho gravado (renta, patrimonio o consumo) e identifica al autor del mismo.

Acto seguido el legislador procede con el diseño del hecho gravado, detallando los aspectos objetivos y subjetivos, entre otros.

En principio, debe existir una coincidencia entre el titular de la riqueza económica y el aspecto subjetivo del presupuesto.

2. Contribuyente

Tratándose de la imposición a la renta y patrimonio, el principio de capacidad contributiva suele encontrarse presente, en la medida que la persona que es titular de la riqueza económica es señalada por la ley como contribuyente.

En la imposición al consumo se puede o no advertir la presencia del principio de capacidad contributiva a la hora que el legislador delimita al contribuyente.

En el caso de un impuesto que grava la concurrencia a los espectáculos, el público consumidor (poseedor de capacidad contributiva) se puede encontrar como contribuyente⁸.

Por otra parte veamos el Impuesto al Valor Agregado – IVA. En este impuesto también se afectan los consumos, de tal modo que la capacidad contributiva descansa en el consumidor final.

Sin embargo, por razones de conveniencia para el trabajo de recaudación por parte de la Administración Tributaria, la ley suele considerar como contribuyente al prestador del servicio (entidad organizadora del espectáculo), el mismo que –en rigor– no es el poseedor de la capacidad contributiva⁹.

⁵ En el Perú el art. 48 de la llamada: "Ley de Tributación Municipal – LTM", cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF del 15/11/2004, establece lo siguiente:

"El Impuesto a los Juegos grava la realización de actividades relacionadas con los juegos, tales como loterías, bingo y rifas, así como la obtención de premios en juegos de azar".

⁶ Con relación al Impuesto al Juego que grava el juego de la lotería el art. 50.b de la LTM establece que: "La base imponible del Impuesto es... para las loterías y otros juegos de azar: el monto o valor de los premios..."

⁷ Robles Moreno, Carmen; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier; Villanueva Gutiérrez, Walker; y Bravu Cucci, Jorge Antonio. Código Tributario: Doctrina y Comentarios. Lima. Instituto de Investigación El Pacífico, 2005. 1ra. Edición, p. 87.

⁸ En el Perú, el Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos está regulado entre los arts. 54 y 59 de la LTM.

En el art. 54 se establece que: "El Impuesto a los Espectáculos

Públicos no Deportivos grava el monto que se abona por concepto de ingreso a espectáculos públicos no deportivos en locales y parques cerrados..."

El art. 55 de la LTM dice que: "Son sujetos pasivos del impuesto las personas que adquieran entradas para asistir a los espectáculos..."

Como se aprecia el contribuyente del Impuesto a los Espectáculos P

blicos no Deportivos es el público que paga el precio de la entrada.

9 En el Perú, el IVA se denomina "Impuesto General a las Ventas - IGV" y es regulado por la llamada "Ley del Impuesto General a las Ventas - IGV", cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 55-99-EF del 15/04/1999.

En el art. 9.b de la LIGV se establece que: "Son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas... que presten en el país servicios afectos.

La empresa que ejecuta el servicio (organización de espectáculos)

en el país es contribuyente del IGV, a pesar que el cliente (público consumidor) es quien posee la capacidad contributiva.

⁵ En el Perú el art. 48 de la llamada: "Ley de Tributación Municipal – LTM", cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF del 15/11/2004, establece lo siguiente: "El Impuesto a los Juegos grava la realización de actividades relacionadas con los juegos, tales como loterías, bingo y rifas, así como la obtención de premios en juegos de azar".

3. Conclusión

En materia de impuestos la capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculada con el aspecto subjetivo del presupuesto.

La capacidad contributiva se relaciona con la figura del contribuyente, sobre todo en los impuestos a la renta y patrimonio.

La capacidad contributiva no necesariamente se vincula con el contribuyente cuando se trata de los impuestos al consumo.

Capacidad tributaria

La capacidad tributaria es la aptitud legal de un sujeto para ocupar la posición de deudor al interior de la obligación tributaria¹⁰.

En el caso específico de los impuestos, la presencia de la capacidad tributaria varía, según se trate del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia y del contribuyente.

1. Aspecto subjetivo del presupuesto

Se trata de la descripción legal de la persona que va a realizar el hecho gravado, de tal modo que nos encontramos ante una cuestión anterior al tema de la obligación tributaria.

En este sentido, no es pertinente traer a colación la figura de la capacidad tributaria, la misma que supone una obligación tributaria.

2. Contribuyente

Luego que la ley describe el hecho imponible, se debe regular la obligación tributaria. Recién entonces entra a tallar la capacidad tributaria para que el legislador señale los sujetos que pueden ocupar la posición de contribuyente: personas naturales, personas jurídicas, consorcios que llevan contabilidad independiente, sucursales en el país de matrices constituidas en el exterior, etc.

3. Conclusión

La capacidad tributaria está ausente en el diseño del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Más bien, la capacidad tributaria se encuentra presente en el diseño legal del contribuyente.

La figura del Estado

El Estado es el poder político organizado dentro de un país. El Estado se encuentra compuesto por muchas entidades, tales como los órganos de gobierno, entidades constitucionales autónomas, empresas públicas, etc.

Cada uno de estos sujetos recibe diferente tratamiento, según se les aprecie desde

la perspectiva del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o desde el ángulo del contribuyente.

1. Aspecto subjetivo del presupuesto

En el caso de impuestos el autor del hecho gravado suele ser un agente económico, perteneciente al sector privado, sea una personal natural o empresa que obtiene rentas, posee patrimonios o incurre en consumos. En el caso especial de las empresas estatales¹¹ (sector público), estos actores también participan en la economía y pueden obtener ingresos, gozar de patrimonios y realizar consumos.

Todos estos agentes económicos (pertenecientes al sector privado o público) pueden ser considerados dentro de los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia relativa a impuestos.

Si se trata de contribuciones y tasas el autor del hecho generador de la obligación tributaria tiene que ser –en principio– un determinado órgano de gobierno¹², cuya actuación genera beneficios a un sector de la población o constituye un servicio individualizado.

En principio, es impensable que un agente económico del sector privado pueda ser considerado dentro de los aspectos subjetivos del presupuesto que se refiere a contribuciones y tasas.

2. Contribuyente

El contribuyente, en la generalidad de los casos, son sujetos que pertenecen al sector privado: personas naturales y personas jurídicas.

Por excepción, se pueden considerar como contribuyentes a ciertos sujetos que pertenecen a la esfera estatal, tales como las empresas estatales.

En principio, es muy difícil pensar que un órgano de gobierno pueda ser contribuyente y que resulte obligado al cumplimiento de una determinada prestación tributaria, a favor de otra entidad estatal, toda vez que desde el punto de vista de las finanzas públicas se estaría distorsionando la figura del tributo, en el entendido que los impuestos, contribuciones y tasas son medios para que básicamente el sector privado financie la actividad estatal¹³.

3. Conclusión

Dentro de los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia referente a

impuestos se pueden encontrar personas naturales y empresas privadas. Por excepción, también se incluyen a las empresas estatales.

En las contribuciones y tasas ocurre que dentro del aspecto subjetivo del presupuesto se encuentran fundamentalmente los órganos de gobierno.

Contribuyentes son los agentes económicos pertenecientes al sector privado, tales como las personas naturales y empresas; además del caso particular de las empresas estatales. Es muy difícil que el contribuyente pueda ser un órgano de gobierno.

Función personal

La persona que se encuentra dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia, así como la persona que ocupa el lugar del contribuyente cumplen diferentes funciones.

1. Aspectos subjetivos del presupuesto

Atendiendo a consideraciones de finanzas públicas, el legislador determina el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Para el Estado, los impuestos son ingresos derivados, en la medida que el sector privado genera riqueza económica y parte de esta se transfiere al Fisco para financiar su actividad.

Entonces, la atención del legislador está puesta -de modo preferente- en los agentes económicos del sector privado, tales como las personas naturales y empresas, las mismas que van a ser ubicadas dentro del aspecto subjetivo del presupuesto.

En materia de contribuciones y tasas el interés del legislador apunta hacia la actividad de los órganos de gobierno que ejecutan obras especiales o prestan determinados servicios, los mismos que requieren un financiamiento especial.

De este modo, el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia consiste en la identificación legal de estos órganos de gobierno, para ser depositarios de un financiamiento tributario.

2. Contribuyente

En base a consideraciones de gestión pública el legislador determina al contribuyente.

Luego de producido un hecho imponible, nace la obligación tributaria. Para el legislador el problema es establecer el sujeto que habrá de cumplir con la tarea de llevar el monto del tributo al Fisco.

Aquí entran a tallar los intereses de la Administración Tributaria, en la medida que se debe facilitar las labores de recaudación, fiscalización y cobranza.

¹⁰ Iglesias Ferrer, César, Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación. Lima, Gaceta Jurídica, 2000, p. 523.

¹¹ Se puede considerar como empresa estatal a la unidad de capital y trabajo financiada por el Estado que participa en el proceso de producción y distribución.

¹² En el Perú los órganos de gobierno son los siguientes: Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local.

¹³ Es verdad que existen situaciones reales donde un órgano de gobierno se comporta como contribuyente a favor de otra entidad estatal.

Por ejemplo, la Municipalidad debe pagar una tasa para acceder al servicio que presta la entidad encargada del Registro Predial.

En los impuestos directos¹⁴, tales como el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio, la ley señala como contribuyente al titular de la riqueza económica.

Se entiende que la persona que obtiene beneficios, debe asumir directamente los consiguientes costos.

Las personas naturales que utilizan bienes y servicios del Estado obtienen ciertos beneficios (obtención de rentas y posesión de patrimonios); de tal modo que deben asumir los costos, como, por ejemplo, la retribución directa al Fisco por la vía del pago personal del respectivo impuesto.

Es verdad que existe una tendencia contemporánea en cuya virtud el legislador recurre de modo intensivo a la figura del agente de retención para facilitar la tarea de recaudación a la Administración Tributaria¹⁵.

De este modo, el sujeto que paga la renta al proveedor del capital o trabajo finalmente es la persona encargada de llevar el monto del tributo al Fisco.

Por ejemplo, si Juan presta dinero (capital) a una empresa, el contribuyente es Juan. Los intereses del préstamo están gravados con el Impuesto a la Renta. Lo más probable es que la ley señale que la empresa deviene en agente retenedor del impuesto, de tal modo que esta compañía es la encargada de llevar el monto del tributo al Fisco.

En el caso de los impuestos indirectos¹⁶, como el Impuesto al Valor Agregado – IVA, el contribuyente puede ser o no el titular de la riqueza que es gastada.

Para la política fiscal es claro que en el caso del IVA el hecho gravado es el consumo; o sea el gasto de la riqueza que posee el sujeto que compra un bien o servicio.

La incidencia del IVA apunta a la cabeza del consumidor final, de tal modo que el impacto del impuesto lo debe soportar este.

En esta línea de ideas cada persona natural que se comporta como comprador debería llevar el monto del tributo al Fisco.

Este esquema genera serias dificultades de recaudación, sobretodo

para las personas naturales que resultarían obligadas a concurrir mensualmente a los bancos para pagar el impuesto.

Además, se generarían importantes brechas de evasión, sobre todo en los países en vías de desarrollo, que es donde suelen encontrarse preocupantes índices de informalidad.

Por razones de conveniencia para las labores de recaudación, control y cobranza de la Administración Tributaria es preferible que las empresas se encarguen de llevar el monto del tributo al Fisco.

En este sentido, las grandes empresas minoristas que venden bienes o prestan servicios al consumidor final aplican y trasladan el impuesto a sus clientes, a través del cobro del precio; de tal modo que se convierten en perceptores del IVA. Luego, las compañías cumplen con entregar al Fisco el monto del impuesto percibido¹⁷.

El enfoque jurídico es diferente.

La ley considera que el hecho gravado es la venta o el servicio, de tal modo que el "autor" del hecho gravado es la persona que vende o presta el servicio.

Seguidamente, la ley suele considerar como contribuyente a la misma persona que vende o presta el servicio¹⁸, de tal manera que se satisfacen las exigencias de la política fiscal en el sentido que el sujeto encargado de llevar el monto del tributo al Fisco debe ser la persona que resulta más conveniente para los intereses de la Administración Tributaria.

3. Conclusión

El aspecto subjetivo del presupuesto obedece a razones de finanzas públicas, mientras que la determinación del contribuyente responde a consideraciones de gestión pública.

Discrecionalidad

En materia de impuestos el legislador tiene un margen de opción variable, según se trate de regular al aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o contribuyente.

1. Aspecto subjetivo del presupuesto

El punto de partida es el hecho generador de la obligación tributaria. A partir de este dato ya queda prácticamente predeterminado el sujeto

que va a quedar ubicado dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Por ejemplo, en el caso de la imposición a la renta, se tiene que el hecho gravado es la renta. El sujeto que obtiene dicho ingreso pasa a formar parte del presupuesto.

Es así como se considera renta gravada a los honorarios profesionales, de tal modo que el abogado que obtiene ingresos derivados del ejercicio de su profesión debe ser considerado dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

El legislador no cuenta con mayores márgenes de opción para determinar a esta persona.

2. Contribuyente

Nos encontramos ante un enfoque de gestión pública, donde entran a tallar los intereses de la Administración Tributaria en su propósito de elevar la eficiencia de su actividad recaudatoria.

Con relación a la tarea del legislador para determinar al contribuyente pueden existir opciones, de tal modo que el legislador evalúa las ventajas y desventajas de cada alternativa.

Parece ser que en los impuestos indirectos es donde existe un mayor margen de discrecionalidad por parte del legislador.

Por ejemplo, nos vamos a concentrar en el consumo de espectáculos públicos. Juan paga 100 en la boletería para poder ingresar al local donde se va a llevar a cabo un concierto de rock.

Para la política fiscal el hecho gravado es el consumo, o sea el gasto de la riqueza para presenciar un evento, que en este caso es 400.

El sujeto que debe soportar la carga tributaria (incidencia) es Juan. Es posible la concurrencia de varios impuestos al consumo que afecten el mismo hecho gravado¹⁹.

¹⁴ En materia de impuestos la múltiple imposición no es en sí misma antitécnica.

Para entender esta idea, debemos tener en cuenta la diferencia entre los fines y los medios.

El legislador persigue un objetivo: llegar a una determinada presión tributaria total. Los medios para lograr esta finalidad pasan desde la figura del monotributo hasta el sistema tributario que contempla múltiples impuestos.

Por ejemplo, en los sistemas tributarios modernos, tenemos que el impuesto grava –en esencia– el ingreso. Este ingreso se manifiesta en la posesión de rentas, patrimonios o la realización de consumos. Desde este punto de vista, advírtase que la concurrencia de la imposición a la renta, imposición al patrimonio e imposición al consumo apuntan a gravar el mismo objeto: el ingreso.

Sin embargo, esta acumulación de impuestos no es antitécnica en sí misma.

Si todos estos impuestos se encuentran sincronizados, se llega a una presión tributaria final que es razonable. De tal modo, que la concurrencia de impuestos planteada en estos términos resulta "técnica".

En cambio, si los impuestos no se encuentran convenientemente armonizados, se genera una presión tributaria desmesurada, nada razonable, de tal manera que la concurrencia de impuestos se torna "antitécnica".

¹⁵ En los arts. 71.a y 71. b de la LIR se establecen una serie de casos de retención del Impuesto a la Renta, cuando el contribuyente es una persona natural que tiene la condición de domiciliada en el Perú. En los arts. 71.c y 76 de la LIR se señalan supuestos de retención del Impuesto a la Renta, tratándose de contribuyentes que tienen la condición de sujetos no domiciliados en el Perú.

¹⁶ El impuesto indirecto grava el gasto de las riquezas, tal como sucede con los consumos. En el Perú constituye impuesto indirecto el Impuesto General a las Ventas – IGV. Ver: Rosendo Huamán Cueva, op. cit., p. 28.

¹⁷ Seguramente la empresa determina su impuesto por pagar al Fisco recurriendo a la fórmula del "impuesto contra impuesto"; es decir, que al IVA de la venta (100) le resta el IVA de la compra (80) que viene a ser un crédito fiscal, de tal modo que el monto del IVA por pagar al fisco (20) suele ser menor que el monto de IVA percibido (100).

¹⁸ El art. 9.1.a de la LIGV señala que: "Son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas...que efectúen ventas en el país de bienes afectos...".

El art. 9.1.b de la LIGV dispone que: "Son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas... que presten en el país servicios afectos".

En efecto, el legislador puede diseñar un impuesto cuya recaudación financia a las Municipalidades, estableciendo que el contribuyente es Juan.

Para facilitar la recaudación por parte de la Municipalidad, sería conveniente que la ley señale que la empresa que organiza el evento va a tener la calidad de agente perceptor, de tal modo que debe cumplir con la tarea de captar el tributo proveniente del bolsillo del público y, además, tiene

que llevar esta suma de dinero al Fisco²⁰.

Por otra parte, también se puede crear mediante ley un impuesto, cuya recaudación financia al Gobierno Nacional, señalándose que el contribuyente es la empresa que organiza el show²¹.

20 En el Perú, el Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos grava la asistencia del público a los conciertos de rock.

El art. 55 de la LTM señala que: "Son sujetos pasivos del impuesto las personas que adquieran entradas para asistir a los espectáculos. Son responsables tributarios, en calidad de agentes perceptores del impuesto, las personas que organicen el espectáculo..." .

21 En el Perú se trata del IGV. En la medida que el caso planteado

3. Conclusión

El margen de discrecionalidad del legislador es menor cuando establece el aspecto subjetivo del presupuesto.

El margen de discrecionalidad del legislador es un poco mayor cuando el legislador determina al contribuyente, sobre todo en el caso de impuestos indirectos.

consiste en la prestación de servicios por parte de una empresa, es pertinente tener en cuenta que el art. 9.1.b de la LIGV señala que: "Son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas.... que presten en el país servicios afectos".