

## Contenido

INFORMES TRIBUTARIOS	Medio ambiente y sistema tributario peruano .....	I-1
	Los procedimientos tributarios no contenciosos no vinculados a la determinación de deuda .....	I-4
	La Declaración de Predios .....	I-11
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Decreto Legislativo N° 972 establece un nuevo tratamiento tributario para las personas naturales a partir del 01-01-2009 .....	I-16
	El Convenio para evitar la doble imposición entre Perú - Chile .....	I-19
	Tratamiento Tributario 2009 en los departamentos Amazónicos de Loreto y San Martín .....	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Las Centrales de Riesgo y la Reserva Tributaria .....	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	.....	I-27
PREGUNTAS Y RESPUESTAS	.....	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS	.....	I-28

## Medio ambiente y sistema tributario peruano

### Ficha Técnica

**Autor :** Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León<sup>(\*)</sup>

**Título :** Medio ambiente y sistema tributario peruano

**Fuente :** Actualidad Empresarial, N° 166 - Primera Quincena de Setiembre 2008

### 1. Desarrollo económico

A lo largo de la historia del mundo occidental, el desarrollo económico de los actuales países desarrollados (EE.UU., Alemania, Francia, Italia, etc.) ha pasado por tres etapas.

En primer lugar, desde los orígenes de la humanidad hasta fines del siglo XVII, la actividad económica se concentró en la extracción y aprovechamiento de los recursos naturales. La agricultura, pesquería, etc. generaron las posibilidades de subsistencia y progreso de los primeros pueblos que habitaron esta parte del mundo.

En segundo lugar, desde fines del siglo XVII hasta mediados del siglo XX, la actividad económica de estas sociedades gira en torno a la industria. La máquina es capaz de transformar recursos naturales en productos elaborados para satisfacer las necesidades de las crecientes poblaciones. La fruta se transforma en jugo de

fruta, la madera se convierte en muebles (sillas, mesas), etc.

En tercer lugar, desde mediados del siglo XX hasta nuestros días, la actividad económica de las sociedades occidentales desarrolladas se concentra en el aprovechamiento de los intangibles (software, información, etc.) y servicios. Asistimos a un proceso de desmaterialización de la sociedad, donde lo más valioso (productos con mayor valor agregado) se encuentra en los intangibles y servicios.

Los intangibles y servicios (productos propios de la tercera etapa de la evolución) son aprovechados –en gran medida– para potenciar las cadenas productivas y comercializadoras (actividades que surgen en la segunda etapa de la evolución) todo lo cual, a su vez, intensifica la explotación de los recursos naturales (actividad que aparece en la primera etapa de la evolución).

Por ejemplo, gracias al software, una fábrica de frutas puede aumentar su producción diaria, de tal modo que se alienta la sobreexplotación del suelo campestre y bosques donde se cultivan frutas, al punto que pueden quedar inutilizados para siempre, afectando el medio ambiente.

Es en este escenario que –a partir de las últimas décadas del siglo XX– aparece la preocupación del hombre occidental por tratar de compatibilizar del modo más racional posible la corriente del desarrollo económico con la necesaria actitud de proteger el medio ambiente.

Por el lado de los actuales países en vías de desarrollo que forman parte del Mundo Occidental, tales como los países que se ubican en el centro y sur del continente americano. También se advierte un cierto desarrollo económico, pero con características propias.

En los inicios de estas sociedades, la actividad económica se concentró en el aprovechamiento de los recursos naturales.

A fines del siglo XV, con el descubrimiento de América por parte de los pueblos europeos, nuestras sociedades autóctonas comenzaron a recibir una fuerte influencia del Viejo Mundo, a tal punto que este episodio marcó el curso de nuestro desarrollo económico.

Durante el siglo XIX y con mayor énfasis a lo largo del siglo XX y actual siglo XXI, la Inversión Extranjera Directa-IED en el Perú se coloca de modo muy importante en el sector minero, generalmente ubicado en la sierra, donde se aprecia una creciente actividad de extracción de cobre, oro, plata, zinc, etc., para ser exportado.

A lo largo de todos estos años y aún hasta la actualidad, nuestro desarrollo económico gira básicamente en torno a la actividad minera. Por esta razón, en los últimos tiempos, comienza a aumentar la preocupación por la necesidad de proteger el medio ambiente que alberga a los asentamientos mineros.

La IED en el Perú también se ubica en ciertos sectores industriales dedicados a la producción de textiles (cuya materia

(\*) Profesor Principal de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

prima es un recurso natural: algodón), generalmente ubicados en nuestra costa.

A partir de la reciente década del noventa, la economía peruana también experimenta un importante proceso de liberalización, advirtiéndose el incremento de la IED en la agroindustria (sobre todo en la costa), etc.

Sin embargo, estas actividades todavía no alcanzan los niveles logrados en los países desarrollados, a nivel de participación en el Producto Bruto Interno-PBI.

Aun así, de modo paralelo, nuestra economía ya viene experimentando la presencia del software y los servicios cada vez más sofisticados (turismo de aventura, etc.) situación que muchas veces afecta al medio ambiente.

Es en este contexto que en el Perú, a partir de la década del noventa, dentro de la agenda política comienza a aparecer el tema del medio ambiente y la necesidad de ser protegido.

## 2. Contabilidad ambiental

La realidad económico-financiera nos dice que toda actividad genera beneficios y costos. Tradicionalmente, las empresas productivas (dedicadas a la elaboración de jugos de fruta, etc.) han considerado relevantes sus costos internos (compra de insumos, materias primas, etc., tales como la fruta) y no sus costos externos (deterioro de la naturaleza debido a la sobreexplotación de campos de cultivo y bosques dedicados al cultivo de fruta).

Por esta razón, en el Estado de Ganancias y Pérdidas se considera razonable incluir como costo la adquisición de los insumos, materias primas, etc., tales como la fruta, pero no son considerados los daños a la naturaleza que acabamos de indicar.

En los tiempos modernos va cambiando la concepción de los procesos productivos y se advierte que –dentro de los costos– también se deben considerar los costos externos; muchos de los cuales tienen que ver con el deterioro del medio ambiente.

Estos costos pueden ser de los más variados, como, por ejemplo, el pago de un seguro de salud para las poblaciones que sufren infecciones en las vías respiratorias debido a la actividad contaminante de las empresas mineras. Esta figura es conocida como la internalización de las externalidades negativas.

Sólo de este modo, la contabilidad va a reflejar la verdadera e integral situación

económica y financiera de la empresa, en donde los resultados de la empresa (utilidad o pérdida) se configuran en función a todos los costos (internos y externos).

## 3. Desarrollo sostenible

Cada vez es más creciente la preocupación mundial y nacional sobre la necesidad de alcanzar cierto equilibrio entre el desarrollo económico y el medio ambiente (1).

Al final, lo que está en juego es la posibilidad y calidad de vida de la especie humana.

¿Qué y cómo puede hacer el hombre para aproximarse a este equilibrio entre economía y medio ambiente? Ciertamente existen muchas respuestas, como por ejemplo la ya mencionada posibilidad de que las empresas mineras asuman el costo del seguro de salud para atender a la población aledaña que padece de afecciones a las vías respiratorias.

En esta oportunidad nosotros nos vamos a concentrar solamente en las alternativas tributarias que pueden ser utilizadas para proteger el medio ambiente.

## 4. Sistema Tributario

### 4.1. Concepto

Entendemos por sistema tributario, el conjunto de tributos de un país. El concepto de tributo incluye a los impuestos, contribuciones y tasas. Aquí también quedan incluidas figuras especiales de desgravación, tales como las exoneraciones, beneficios e incentivos.

### 4.2. Objetivos

Uno de los modernos objetivos del sistema tributario consiste en facilitar el desarrollo sostenible.

Las finalidades de todo tributo deben apuntar a la persona humana (sociedad) y no al Estado.

Sobre el particular hay que recordar que el art. 1 de nuestra Constitución dice que “La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”.

De conformidad con el art. 74 de la Constitución del Perú, el Estado es el encargado de diseñar e implementar cargas y desgravaciones tributarias. Entonces, el Estado cuenta con instrumentos tributarios (medios) para lograr determinados fines que son prioritarios para nuestra sociedad, tales como la necesidad de lograr cierto equilibrio entre el desarrollo

económico y la necesidad de cuidar el medio ambiente.

En este orden de ideas, es posible que el instrumento tributario pueda servir para hacer viable la vida y una mejor calidad de vida de las personas.

Por tanto, debemos despojarnos de la idea muy enraizada en nuestro medio, según la cual la finalidad más importante del tributo consiste en financiar la actividad estatal. La idea de tributo aparece asociada sólo al Estado y se agota en este. Parecería ser que los instrumentos tributarios no tienen mucho que ver con el ciudadano de a pie (su posibilidad y calidad de vida), la necesidad de preservar el medio ambiente, etc.

Sin embargo, la realidad (a nivel de la política fiscal) muchas veces es contraria a estos planteamientos filosóficos y jurídicos. En efecto, hasta la década del setenta se tiene que uno de los principales ingresos de los Estados pertenecientes a América Latina era el préstamo (deuda externa). Los ingresos tributarios no eran fundamentales para estos países.

Uno de los impuestos más importantes para resolver los problemas de la caja fiscal era el llamado impuesto a los combustibles. Muchos de estos combustibles eran ciertamente contaminantes.

En la década del ochenta asistimos a una crisis financiera del mundo occidental, en cuya virtud los países deudores ya no podían cumplir en gran medida con sus compromisos de pago del capital e intereses.

Aquí es donde las finanzas públicas se reordenan y los ingresos tributarios pasan a ser los recursos más importantes para los Estados de América Latina.

En el caso concreto del Perú, a partir de la década del noventa, los ingresos tributarios liderados por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta comienzan a ganar protagonismo; relegando poco a poco al impuesto a la gasolina (Impuesto Selectivo al Consumo que grava la importación de este combustible, así como también afecta la venta de combustibles por parte de las refinerías).

Este nuevo esquema de la política fiscal conlleva la idea de que el objetivo básico del tributo es financiar la actividad estatal. Así, se refuerza la idea de que la política tributaria consiste en los procesos de toma de decisiones que priorizan las necesidades financieras del Fisco (objetivos fiscales) y no los intereses de la sociedad (objetivos extrafiscales), como bien puede ser la necesidad de ponderar el desarrollo económico y la preservación del medio ambiente.

## 5. Tributos ecológicos

Son todos aquellos tributos cuyo hecho generador de la obligación tributaria consiste en la realización de una actividad contaminante del medio ambiente.

Por ejemplo, se podría introducir en el Perú un impuesto que recaiga sobre la maquinaria de las empresas procesadoras de harina y aceite de pescado que superan ciertos límites técnicos de tolerancia de contaminación del medio ambiente.

En el Perú todavía no tenemos este tipo de tributos ecológicos.

## 6. Tributos con perfiles ecológicos

Se trata de tributos cuyo hecho generador de la obligación tributaria responde a principios, tales como el de capacidad contributiva (impuestos), beneficio (contribuciones) y provocación del costo (tasas).

Si bien es cierto que en esta clase de tributos—para efectos de la configuración del hecho generador de la obligación tributaria—no es esencial la realización de una actividad contaminante, también es verdad que en el diseño de estas cargas tributarias se pueden tomar en cuenta ciertas consideraciones con el objetivo de cuidar el medio ambiente.

A continuación, vamos a identificar y desarrollar algunas reflexiones sobre ciertos tributos que en el Perú tienen perfiles ecológicos.

## 7. Impuesto a la Renta

Supongamos que una empresa ubicada en determinada zona pobre del país realiza procesos productivos que contaminan el río. Esta empresa financia a la Municipalidad o empresas especializadas en el tratamientos de estas aguas.

¿Se trata de un costo deducible para el Impuesto a la Renta? ¿Hasta qué punto se puede extender el famoso principio de causalidad, según el cual son deducibles los costos y gastos vinculados directa o indirectamente a las actividades de la empresa?

Aquí podemos reproducir nuestras reflexiones ya expuestas en el punto 2 (Contabilidad Ambiental) para concluir que dicho costo podría ser deducible para efectos de la determinación del resultado tributario (renta neta imponible o pérdida).

## 8. Impuesto al Patrimonio Vehicular: vehículos nuevos

Tradicionalmente, este impuesto ha sido estructurado en función del principio de capacidad contributiva (tenencia de patrimonio). De este modo, desde el momento de la incorporación del vehículo nuevo al patrimonio del contribuyente se aprecia un hecho económico relevante que refleja la aptitud económica para tributar y financiar la actividad municipal (Gobiernos Locales de nivel Provincial)

Legalmente lo que cuenta es el primero de enero del año siguiente a aquel en que se realizó la inscripción en el Registro de la Propiedad Vehicular. A partir de esta fecha, el impuesto se paga durante 3 años seguidos y nada más.

Desde la perspectiva del principio de interiorización de costos (antiguo principio contaminador pagador) el esquema tributario debería ser a la inversa.

Durante los referidos tres primeros años, un vehículo contamina menos. No debería soportar un impuesto. Más bien, a partir del cuarto año de uso o desde el año en que el vehículo supera ciertos índices tolerables de contaminación ambiental, se justificaría la aplicación de un impuesto. De este modo, el impuesto tendría como objetivo inducir al propietario para cambiar su vehículo antiguo por uno nuevo.

En vez del actual impuesto proporcional (tasa única del 1%) se podría introducir el sistema de tasas progresivas-acumulativas, de tal modo que los vehículos más contaminantes soporten mayor carga tributaria.

## 9. Impuesto a las Embarcaciones de Recreo

Se trata de gravar las embarcaciones destinadas a la satisfacción de necesidades suntuarias (recreación, esparcimiento) tales como yates, deslizadores, etc. Aquí también el impuesto se justifica en el principio de capacidad contributiva (tenencia de patrimonio).

Estas embarcaciones operan con motor fuera de borda, de tal modo que generan contaminación ambiental. Desde la perspectiva ecológica también se justifica dicho tributo.

Además, en vez del actual impuesto proporcional (tasa única del 5%), se podría introducir el sistema de tasas progresivas-acumulativas para lograr una mayor carga tributaria por parte de las embarcaciones más contaminantes.

De conformidad con la legislación, se encuentran inafectas al impuesto las embarcaciones con propulsión a remo o pedal. Probablemente, esta inafectación se justifica porque se refleja una capacidad contributiva mínima.

Desde una perspectiva ecológica esta inafectación también se justifica en la medida que se trata de embarcaciones que prácticamente no contaminan el medio ambiente.

## 10. Impuesto al Rodaje

Estamos frente a un impuesto que grava con la tasa única de 8% la venta de combustibles para vehículos en la etapa de refinación. Se trata de una modalidad de imposición al consumo.

Desde una perspectiva de protección al medio ambiente, se podrían utilizar tasas múltiples, de tal modo que los combustibles más contaminantes soporten mayor carga tributaria.

## 11. Impuesto Selectivo al Consumo-ISC

Aquí tenemos una modalidad de imposición al consumo. Este tributo grava, entre otros casos, la venta de combustible en la etapa de refinación.

En función de consideraciones sobre la preservación del medio ambiente, la ley N° 28694 del 20-03-06 señala que—a partir del 1° de enero de 2008— el ISC aplicable a la venta de combustibles se determina tomando en cuenta el criterio de nocividad.

Los combustibles que tengan más elementos contaminantes pasarán a soportar una mayor carga tributaria. Este proceso de incremento de la presión tributaria es progresivo y culmina el 1° de enero de 2016.

El proceso de graduación de esta mayor carga tributaria se encuentra a cargo del Ministerio de Economía y Finanzas-MEF.

El problema es que en estos últimos tiempos el MEF viene priorizando otros intereses, tales como la estabilidad económica (estabilidad de precios); de tal modo que más bien viene reduciendo comparativamente la carga tributaria a ciertos combustibles altamente contaminantes (diesel); debido al impacto que este producto, tiene en la estructura de precios básicos (canasta familiar) y la potencialidad de aliento de tendencias inflacionarias en la economía.