

EL PRINCIPIO INFORMADOR EN LA TASA: EL BENEFICIO, EL COSTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Walker Villanueva Gutiérrez

I.- INTRODUCCION

Ha convocado nuestra atención un estudio de la especie tributaria tasa, dado que apreciamos, a nivel doctrinario y de derecho comparado, varias cuestiones susceptibles de una solución definitiva, situación que lógicamente hemos conocido a partir de un análisis de nuestra legislación nacional y las deficiencias que ésta presenta; sumado ello, a un escaso desarrollo doctrinario nacional¹ y exiguos pronunciamientos jurisdiccionales o administrativos que además no abordan directamente, la cuestión relativa al principio informador de las tasas, quizá porque no se ha ponderado debidamente la importancia de su formulación y las consecuencias que de ello derivan.

Ya la doctrina tributaria más reputada ha afirmado con toda razón, en palabras del maestro italiano PUGLIESE que *"pocos son los campos de la ciencia de la Hacienda, del Derecho financiero y del Derecho administrativo en los que estén presentes disidencias e incertidumbres más vivas que en el ámbito de las tasas"*, constatación que resulta siendo tanto más cierta en nuestra experiencia nacional, por el escaso desarrollo doctrinario y jurisprudencial; aunque tampoco la más calificada doctrina extranjera escapa a dicha aseveración, por cuanto no se ha logrado delinear, entre otros aspectos, la aplicación del principio de contraprestación, que en su formulación más primigenia aludía al principio del beneficio y en una versión actualizada y moderna al principio de provocación del costo; la empatía de dicho principio y el principio de capacidad contributiva; la preponderancia de uno respecto del otro; la equivalencia de la tasa al costo del servicio, sea a nivel global y/o a nivel individual; la fijación de la base imponible; el prorrateo del costo entre el universo de usuarios; la calidad de tributo destinado, entre otros.

¹ Principalmente a las comunicaciones técnicas y ponencia nacional peruana elaborada con ocasión de la XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.



II.- LAS TEORIAS CAUSALISTAS Y ANTICAUSALISTAS: LA CONTRAPRESTACION

La discusión relativa al fundamento político-racional de las cargas tributarias, las teorías causalistas y anticausalistas, presentan un primer marco de aproximación al tema que nos ocupa. La escuela causalista, cuyo más insigne exponente es el profesor GRIZZIOTTI, ha planteado al principio de contraprestación como fundamento de las tasas, en contraste con el principio del beneficio planteado como fundamento de las contribuciones y el principio de capacidad contributiva planteado como fundamento de los impuestos. Las posturas causalistas, formulan así la distinción tripartita de tributos, no sólo con propósitos de clasificación; sino, esencialmente, como fundamento ético y moral para la creación de cada especie tributaria, que finalmente redundará también en el régimen jurídico diferenciado² de cada una de ellas. Así, la causación de la obligación tributaria en las tasas, se origina por la prestación de un servicio a favor del contribuyente; es decir, el nacimiento de la obligación tributaria se produce por el sinalagma: prestación de servicio y su correspondiente prestación pecuniaria (tasa).

Por su parte, los anticausalistas encabezados por el profesor GIANNINI, aseveran que la distinción de las especies tributarias desde el punto de vista jurídico, no puede encontrarse en elementos exógenos al derecho tributario, como son el beneficio, la contraprestación y la capacidad contributiva, que más bien son principios de la ciencia financiera y no del derecho tributario. En tal orden de ideas, la distinción última y final radica en el examen y análisis de la norma positiva y las distintas estructuras de las hipótesis de afectación, según cada especie tributaria. Esta postura, como se ve, es excesivamente formalista, pues atiende únicamente al examen del derecho positivizado, sin apreciar ningún

² El régimen jurídico diferenciado se aprecia en el otorgamiento de exoneraciones, que tratándose de tasas y contribuciones debe ser de **carácter expreso**, situación plenamente acogida por la jurisprudencia nacional; mientras que, en el caso de impuestos, puede ser de **carácter expreso o genérico**. También aunque discutida la naturaleza de tributos destinados alcanza a las tasas y contribuciones; mientras que, los impuestos son tributos no destinados, es decir, son recaudados para solventar los gastos generales del Estado; característica exteriorizada en el artículo 78 de la Constitución Política del Perú, que recoge el principio de unidad de caja.



elemento inherente en la creación de cada especie tributaria. Requiere, por consiguiente, el devengo del tributo la publicación de una norma con rango de Ley, que contenga los elementos esenciales de la hipótesis de afectación.

En el caso de las tasas, es indudable que la prestación del servicio directamente referida al contribuyente, conforma el aspecto material; es decir, se trata de un elemento esencial necesariamente positivizado, por lo que en este extremo, pareciera inútil la discusión entre causalistas y anticausalistas, ya que la tasa siempre constituiría una **obligación tributaria retributiva** (contraprestacional).

En nuestra opinión, una variante de esta tendencia doctrinaria, es la postulada por el profesor ATALIBA, que acuña **la clasificación bipartita de tributos**, en vinculados y no vinculados, la misma que originaría tributos causados y tributos incausados, respectivamente; puesto que, se afirma en estos últimos, que la capacidad contributiva es un elemento extraño a su creación, el legislador puede escoger entre gravar un hecho revelador de capacidad económica, como puede también no hacerlo. Decimos que es una variante de la postura anticausalista, por cuanto los tributos causados, lo son, únicamente, porque el texto legal, recoge como una característica propia e inherente de la hipótesis de afectación, la prestación del servicio o el beneficio. No hay un fundamento exógeno sino elementos positivizados y formalizados en el Derecho Objetivo.

Sea que adoptemos una postura causalista o anticausalista, lo cierto es que en las tasas, sea como contra prestación o como aspecto esencial positivizado, la prestación del servicio estatal resulta imprescindible para el devengo de la obligación tributaria. La diferencia radica en que la escuela causalista considera la contra prestación no sólo como fundamento jurídico del devengo de la tasa (causa de la obligación tributaria), sino también como **fundamento político racional** (causa del tributo); mientras que, la escuela anticausalista, analiza, exclusivamente la estructura positivizada en la creación de la tasa, no habiendo ningún fundamento político racional, sino simplemente, la observancia de los principios limitativos del poder tributario.



En resumen, mientras **los causalistas** buscan limitar el poder de imposición a través de elementos inherentes al fenómeno tributario; **los anticausalistas** al tiempo de convenir con dicha idea (limitación del poder de imposición), niegan la existencia de elementos prejurídicos a los cuales tenga que sujetarse el legislador; erigiéndose, mas bien, como límites eficaces los principios tributarios constitucionalizados.

III.- LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS COMO CONCEPTOS JURIDICOS INDETERMINADOS: LOS SUBPRINCIPIOS CONCRETIZADORES

Luego de esta breve referencia doctrinaria apoyada en la teoría general del tributo, nadie puede negar que constituye una petición de principio, que las cargas tributarias para ser soportadas legítimamente por los ciudadanos, deben guardar armonía con los cánones de justicia tributaria. Sea como fundamento político, racional y jurídico o como exteriorización objetivada en los principios tributarios constitucionales, lo cierto es que los tributos deben procurar recaer en ciudadanos cuya capacidad económica permita **soportar moral y éticamente**, el pago de tributos sin sacrificar su subsistencia mínima ni la de su núcleo familiar.

En ese orden de ideas, el profesor argentino LUQUI señala que la causa originaria de los tributos, tiene su exteriorización positiva en los principios constitucionales de la tributación³, lo cual permite ciertamente modular la racionalidad de las cargas tributarias; es decir, la causa (capacidad contributiva, contraprestación o beneficio) tiene una expresión normativa concreta en los principios tributarios constitucionales. No obstante ello, observamos que tal aseveración no necesariamente es cierta, por cuanto en la mayoría de países en los cuales no se ha recogido expresamente la capacidad contributiva, la cuestión relativa a su vigencia es sumamente discutida, al punto que se ha señalado que dicho principio es materia del derecho financiero, mas no del derecho tributario. Además de ello, habría que señalar que el principio de contraprestación y beneficio nunca han tenido una exteriorización positiva a través de los principios tributarios constitucionales.

³ LUQUI, Juan Carlos. LA OBLIGACION TRIBUTARIA Depalma Buenos Aires. 1989. Pág. 237.



Otra perspectiva, siempre buscando un fundamento ético a las cargas tributarias, es la del profesor VALDES COSTA, cuando afirma que los denominados por él "principios distributivos de los ingresos" (capacidad contributiva, beneficio y contraprestación), son en realidad sub principios o criterios que concretan o determinan los principios tributarios constitucionales (de legalidad, igualdad, de no confiscatoriedad), que son formulaciones que se insertan en la categoría de los conceptos jurídicos indeterminados⁴. Es decir, los principios tributarios constitucionales son conceptos que requieren elementos concretizadores o definidores de su contenido, que se traducen precisamente en estos criterios o sub principios.

En nuestra opinión, reconocer como válida la opción planteada por el profesor VALDES COSTA, permite abordar el análisis de la racionalidad de las cargas tributarias, en base un precepto normativo constitucional, que recoge los principios tributarios y cuya concreción no puede ser discrecional, sino más bien la expresión de las concepciones económicas, sociales y jurídicas vigentes

⁴ Los conceptos pueden ser determinados o indeterminados. Ocurre lo primero si el concepto está perfectamente definido en la norma respectiva (el concepto de renta producto, art. 1 inciso a) de la Ley del IR); será indeterminado, si la concreción requiere de elementos adicionales que especifiquen el concepto recogido en la norma correspondiente, (es el caso de la exoneración e inafectación; el concepto de impuesto, tasa y contribución que también son conceptos jurídicos indeterminados, a nivel constitucional). Lo esencial de esta doctrina, radica en que el legislador en los conceptos jurídicos indeterminados no puede actuar discrecionalmente, sino, únicamente concretando o especificando el concepto, cuyo contenido yace latente en las concepciones jurídicas, económicas y sociales vigentes. Así el legislador no puede acuñar un concepto de tasa, que no tenga como hecho generador un servicio estatal efectivo y directamente referido al contribuyente, por más que constitucionalmente no haya un contenido concreto. Esto permite distinguir los conceptos jurídicos indeterminados de los conceptos jurídicos discretionales, en los cuales el legislador puede optar por una de entre varias opciones válidas (por ejemplo, la facultad de fiscalización no tiene un único contenido, pudiendo la administración tributaria usar uno o varios mecanismos legales conferidos por el legislador sin posibilidad de impugnación por los particulares).

Tal distinción finalmente redundaría en que los primeros puedan ser objeto de revisión o impugnación administrativa o jurisdiccional, por parte de los particulares cuando el elemento concretizador rebasa claramente el concepto jurídico indeterminado; en tanto que, en los últimos, la revisión administrativa o jurisdiccional es impracticable, por cuanto como dijimos, el legislador se limita a recoger una alternativa dentro de varias posibles y válidas. Ver GARCIA DE ENTERRIA Y FERNANDEZ. CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomo I. Civitas. Madrid. 1990.



de nuestra sociedad; es decir, **siempre partiendo de un precepto normativo constitucional, que otorga mayor seguridad y solidez jurídica a nuestra posición, dotaremos de contenido específico a cada de uno de los principios**. Expliquemos esta última afirmación. Siendo los principios tributarios constitucionales conceptos jurídicos indeterminados, requieren de elementos que concreten o determinen en el plano de la realidad la efectiva aplicación de los mismos, pero sin conceder ningún margen de discrecionalidad al legislador o intérprete del derecho en dicho propósito.

Así apreciamos que el legislador ha conferido al principio de reserva de ley, un contenido determinado en la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Para nadie es extraño que tal contenido responde precisamente a las concepciones económicas, sociales y jurídicas vigentes, por cuanto su esencia reposa en la positivización de los elementos esenciales (el material, el subjetivo, el espacial y el temporal) del hecho generador de la obligación tributaria en normas con rango de Ley, las mismas que han sido flexibilizadas al punto de admitir la regulación de los impuestos aduaneros mediante decretos supremos.

Por su parte, la Constitución Peruana señala en su artículo 74 que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Adhiriéndonos a la doctrina contemporánea más acabada sobre el tema en cuestión, señalamos que mediante tal principio no se alude a una eventual transgresión del derecho de propiedad, sino más bien al fenómeno de la tributación excesiva, situación esta última que se examina precisamente en función a la capacidad económica del contribuyente. El profesor uruguayo VALDES COSTA, repudia la expresión "confiscación" para aludir a la tributación excesiva, porque aquella significa "quitar alguna cosa sin la debida compensación", expresando su complacencia que en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en la ciudad de Buenos Aires en 1989, se haya prescindido del vocablo confiscatoriedad, utilizándose en su lugar "el exceso de cargas tributarias"⁵. En efecto, las obligaciones tributarias, no suponen la afectación directa del derecho de propiedad, sino únicamente el surgimiento de un derecho de crédito a favor del

⁵ VALDES COSTA, Ramón. INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. Depalma. 1992. Buenos Aires. Argentina. Pág.480.



acreedor tributario; por lo que, en caso de resultar excesivas en relación a la situación económica del contribuyente, éste puede oponerse a su pago y lograr la indemnidad de su derecho de propiedad⁶.

Así las cosas, el fenómeno de la tributación excesiva, trae a colación la capacidad contributiva, como contenido del principio de no confiscatoriedad, por cuanto lo excesivo de un tributo, precisamente surge del examen de la capacidad económica del obligado. No podemos concluir si un tributo específico resulta excesivo, sino analizamos la situación económica concreta del contribuyente. Si respecto de las tasas, algunos pretenden el examen de la confiscatoriedad exclusivamente en función al costo del servicio, desconocen implícitamente la naturaleza **ex lege** de la obligación tributaria; puesto que, estarían afirmando que la tasa es una contraprestación del servicio individualizado en el contribuyente, idea con la cual no comulgamos, por cuanto los tributos tienen como causa la ley, y en tal orden de ideas, los conceptos privatísticos de prestación/contraprestación resultan inaplicables a las obligaciones tributarias **ex lege** (véase infra IV.1.)

De este modo, contamos con principios tributarios positivizados, cuya especificación se conforma en función a los criterios o sub principios que traducen las concepciones imperantes de una sociedad determinada. Por ello, como ya acertadamente ha interpretado la doctrina nacional, el principio de igualdad tributaria, no quiere aludir a otra cosa que la concurrencia de los ciudadanos en las cargas tributarias según su capacidad económica, lo cual permite dotar de un contenido específico al referido principio, según **las concepciones económicas, sociales y jurídicas imperantes**. Así la concreción del principio de igualdad, mediante la capacidad contributiva, la justificamos por las razones siguientes:

⁶ Adviértase que la reiterada Jurisprudencia del Tribunal Constitucional a propósito del Impuesto Mínimo a la Renta, refiere que tal impuesto se torna en confiscatorio, en cuanto absorba una parte sustancial de la renta o el patrimonio del contribuyente; es decir, en tanto resulte excesivo o exuberante con relación a la capacidad de pago del contribuyente; tal desproporción puede provenir de una absorción sustancial de la renta o utilidad tributaria o la absorción de una parte sustancial del patrimonio de empresas con pérdida tributaria.



(a) Desde la perspectiva económica-social, la economía social de mercado supone que los sistemas económicos basados en el mercado, diseñen mecanismos legales para posibilitar con la mayor garantía posible los intercambios eficientes. La eficiencia⁷ se constituye así en objetivo a lograrse mediante la construcción de un sistema legal privado que garantice las transacciones beneficiosas en el mercado; en tanto que, el sistema legal impositivo (público), en este mismo modelo económico se diseña teniendo como principio - fin el de neutralidad económica, pero al mismo tiempo, y ahí se aprecia el ingrediente social, el principio de equidad⁸. Equidad que en palabras de Michell Polinsky alude a la redistribución de la renta entre los individuos, en cuyo cometido se asevera que *"en general,... el sistema jurídico (privado) no es tan preciso como el sistema fiscal (público) para redistribuir la renta entre los niveles de ingreso"* ⁹. Dicha redistribución (equidad) que debe lograrse mediante nuestro sistema tributario, se encarna en la simple consideración de la capacidad económica de los ciudadanos llamados a soportar el pago de tributos. No puede conseguirse una auténtica redistribución de ingresos, si es que no consideramos los diferentes niveles de ingresos al momento de imponer el pago de cargas tributarias.

(b) Desde la perspectiva jurídica, las Constituciones de España e Italia¹⁰ refieren expresamente el principio de

⁷ La eficiencia, como señala Michell Polinsky, alude a la relación entre los beneficios totales de una situación y los costos totales de la misma; así será eficiente una decisión si los beneficios derivados de tal decisión superan a los costos generados por la misma. En sentido técnico, se dice que dicho concepto alude a la **optimalidad o eficiencia de Pareto**, la cual supone que una situación es eficiente, si no hay ningún cambio posible de dicha situación que pueda mejorar la situación de alguien, sin empeorar al mismo tiempo la de otro.

⁸ John F. Due manifiesta que los principios de la imposición desde la perspectiva económica son el principio de neutralidad económica, el principio de equidad y el costo mínimo de recaudación.

⁹ POLINSKY Michell. ANALISIS ECONOMICO DEL DERECHO. Pag. 131. En otra parte de su obra Polinsky expresa que en la medida que la redistribución del ingreso, implica costos, es preferible abordar la equidad en esos términos, mediante la planificación del sistema fiscal y transferencial del gobierno, pero no en general mediante la elección de normas jurídicas privadas. Pag. 22.

¹⁰ El artículo 31.1. de la Constitución Española dispone que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Por su parte, el artículo 53 de la Constitución italiana señala que "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".



capacidad contributiva como informador para la imposición de cargas tributarias a los particulares. En Latinoamérica, en igual sentido las Constituciones de Brasil, Colombia, Venezuela y Ecuador hacen expresa alusión al referido principio. Esto significa que, a nivel de derecho comparado, países de honda tradición jurídica y doctrina largamente más lograda que la nuestra, avalan la aplicación del principio de capacidad contributiva en la sanción de cargas tributarias. Por otra parte, si bien nuestra Constitución no recoge explícitamente el principio indicado, nos permitimos interpretar que el principio constitucional de igualdad tributaria, como concepto jurídico indeterminado, no puede tener como contenido otro que no sea el de la capacidad contributiva¹¹, pues en base a tal elemento concretizador logramos equilibrar el sacrificio que importa el pago de tributos, según los distintos niveles de ingresos.

IV.- LA EVOLUCION DE LA DOCTRINA EN TORNO AL PRINCIPIO INFORMADOR EN LAS TASAS

Luego de una revisión apretada de los principios tributarios constitucionales, que nos ha permitido avizorar la profunda influencia del principio de capacidad contributiva como contenido de los principios de igualdad y no confiscatoriedad, podemos examinar la evolución y planteamientos doctrinarios respecto de los principios informadores en la especie tributaria tasa.

IV.1. EL PRINCIPIO DEL BENEFICIO

El principio del beneficio simplemente constituye un "nomen juris" distinto para referirse al principio de contraprestación sostenido como causa de la obligación tributaria por las escuelas causalistas. La idea de contraprestación o beneficio, supone una reciprocidad entre la prestación estatal y la correlativa contraprestación mediante la tasa.

Si ello fuera así, importa ciertamente para el contribuyente favorecido con la actuación estatal un beneficio tangible traducido en el consumo del referido

¹¹ En Argentina, el profesor Villegas, colige que el principio de igualdad fiscal sería equivalente a la capacidad contributiva y ello le permite afirmar que si bien la Constitución Argentina no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva, sí lo hace implícitamente.



servicio. No obstante ello, como acertadamente ha anotado FERREIRO LAPATZA,

*"Resulta claro que sólo cuando la Ley regula un contrato podemos hablar en sentido técnico jurídico estricto de precio como contraprestación a la que una de las partes se obliga y que trae su causa en la prestación que de la otra ha de recibir. Estas categorías son inaplicables a las obligaciones ex lege, pues en ellas la causa es la Ley y no el pago de un precio, entendido, repetimos, en el sentido técnico jurídico de esta expresión, como contra-prestación, sino de una cantidad debida de acuerdo, únicamente, con el mandato de la Ley"*¹².

Coincidimos plenamente con tal aseveración, y agregamos que las obligaciones tributarias (obligaciones ex lege), difieren de los precios (obligaciones ex voluntate) en que los primeros tienen **naturaleza contributiva**, mientras que los segundos **tienen naturaleza retributiva**.

Por consiguiente, es inaceptable, técnica y jurídicamente, la naturaleza contraprestacional de la tasa, pues ello significaría desconocer su condición tributaria, cuya causa no radica en el beneficio (como sugiere la idea de contraprestación) sino en la Ley. De este modo, el legislador puede prever como aspecto material de la tasa, tanto un servicio estatal individualizado que beneficie o perjudique al contribuyente, como de hecho sucede, por ejemplo, en las tasas judiciales, donde el vencido en un proceso judicial tiene que asumir el pago de los referidos conceptos por más que no le deparen ningún beneficio.

IV.2. EL PRINCIPIO DE PROVOCACION DEL COSTO

El principio de provocación del costo, tiene expresión normativa en el artículo 68 de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo 776. Si consideramos exclusivamente el costo como principio informador, estamos logrando una reminiscencia del abandonado y criticado principio del beneficio, por cuanto, en el fondo, afirmaríamos la existencia de obligaciones tributarias **retributivas** y no **contributivas**, como debiera ser la recta naturaleza de todo tributo. Por

¹² FERREIRO LAPATZA, Juan José. TASAS Y PRECIOS PUBLICOS. En Revista del IPDT. Volumen 21 N° 21. Diciembre 1991, Pág. 89 y 90.



ello, es que el autor español José María Lago Montero, atinadamente expresa que “*el criterio de la cobertura del coste del servicio, se erige así en la versión actual del clásico y hacendístico principio del beneficio*”¹³.

Por otra parte, tal posición significaría desconocer abiertamente el principio constitucional de igualdad tributaria, cuya explicación analítica efectuada en el aparte precedente, nos ha permitido concluir que mediante dicho principio se alude a la capacidad contributiva. Atender a ella para la regulación del *quantum* de la tasa, resulta de la propia naturaleza de las obligaciones tributarias, cuya igualdad se traduce en el examen de los distintos niveles de ingresos de los contribuyentes.

En igual sentido, una excesiva carga tributaria por concepto de tasa, no se mide exclusivamente en función al costo, sino también en función a la capacidad contributiva. La exorbitancia de las tasas, evaluada en forma privativa mediante el costo, tropieza nuevamente con la naturaleza contributiva y no retributiva de los tributos. Así, no tomar en consideración tal principio, puede originar que el cobro de la tasa sea confiscatoria, para aquellos sujetos que no logren solventar la carga tributaria, exclusivamente en función al costo, por ser excesiva a su capacidad económica.

Entendemos, también, que el legislador, puede apelar al principio de capacidad contributiva, no sólo en base a los principios de igualdad y no confiscatoriedad, sino porque en esencia, los sistemas impositivos se rigen por el ***principio de justicia distributiva y por el principio de neutralidad económica***. Por el primero buscan redistribuir la renta entre los distintivos niveles de ingreso, idea que no sería posible materializaría, de no tomarse en cuenta la capacidad económica de los obligados; por el segundo, buscan no afectar los intercambios de mercado, los cuales se expresan en el juego prestación/contra prestación, ideas que, por lo tanto, resultan extrañas al Derecho Tributario.

¹³ LAGO MONTERO, José María. UN APUNTE SOBRE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN ALGUNAS TASAS Y PRECIOS PUBLICOS. En: Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español. Marcial Pons. Madrid. 1991. Pág. 95.



IV.3. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (Principal) Y EL PRINCIPIO DE PROVOCACION DEL COSTO (Residual)

Fundamentalmente autores españoles han sostenido que tratándose de tributos, el principio rector o matriz debe ser el de capacidad contributiva, sustentado ello naturalmente en el artículo 31.1. de la Constitución Española cuyo precepto dispone que **"todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"**. En tal sentido, resulta ilustrativo citar textualmente a José María Lago Montero que asevera que:

*"el llamado principio del beneficio no puede prevalecer sobre el principio de capacidad económica, porque en nuestra Constitución no encuentran cabida principios de justicia fiscal propios de subsectores -estatal, autonómico o local- que prevalezca sobre el principio constitucional de capacidad económica vigente para todo el sistema tributario"*¹⁴.

Tan categórica aseveración tiene asidero en la recepción positiva constitucional del principio de capacidad contributiva, que ciertamente como prevé el precepto glosado de la Constitución Española, informa a toda obligación cuya recaudación se destina al sostenimiento de los gastos públicos, caso de los impuestos, tasas y contribuciones.

El problema mayor que enfrenta tal postura se presenta a propósito de la regulación de la base imponible, pues si el quantum de la tasa se mensura, exclusivamente, en función a indicios de capacidad contributiva (valor del predio, niveles de ingresos, etc.), se desnaturaliza la calidad de tributo vinculado, en cuanto la medición se estaría realizando sin tomar en consideración elementos que guardan vinculación con el aspecto material de la hipótesis de incidencia, el servicio estatal respectivo. ATALIBA acota refiriéndose al tema en cuestión que:

"es imposible que un tributo, sin desnaturalizarse tenga por base imponible una dimensión que no esté ínsita en la hipótesis de incidencia". Agrega a propósito de la tasa que

¹⁴ LAGO MONTERO, José María. Ob. Cit. Pág. 95.



*“una tasa por servicios de conservación de carreteras (peaje) no puede tomar por base el valor de los vehículos o su antigüedad, sino sólo su peso, u otras características que provoquen un mayor o menor desgaste de las rutas. Si la ley tomara por base el valor del vehículo, desnaturalizaría expresamente la tasa, configurando un impuesto sobre el patrimonio”.*¹⁵

Ello nos permite concluir que, el principio rector en materia de tasas, no puede ser exclusiva o preponderantemente la capacidad contributiva, puesto que mediante tal expediente, se estaría mensurando la base imponible en función a elementos que no guardan vinculación alguna con el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

IV.4. EL PRINCIPIO DE PROVOCACION DEL COSTO (Principal) Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (Residual)

La doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados permite la aplicación de los principios del costo y beneficio para las tasas y contribuciones respectivamente, en función a la clasificación tripartita de tributos recogida en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. En efecto, el legislador tiene que reconocer necesariamente como contenido de la tasa, un servicio individualizado en el contribuyente, no hay margen posible de discrecionalidad en este aspecto. Si la tasa se origina por la prestación de un servicio individualizado, es razonable suponer que, lo recaudado sirva cuando menos para solventar los costos mínimos de organización del servicio estatal respectivo. Por ello, resulta consustancial a la tasa, en tanto tributo vinculado, la aplicación del principio del costo.

La Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo 776, en sus artículos 69, 69-A y 69-B recoge como principio informador de las tasas, el principio de provocación del costo, previendo la forma de aprobación de los costos, los reajustes en un mismo ejercicio por variación de costos, los incrementos de costos previa sustentación técnica y finalmente, la actualización en función al IPC en caso no se elaborara el estudio técnico sustentatorio del costo del servicio en

¹⁵ ATALIBA, Gerardo. HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA. IPDT. 1987 Lima. Perú.



un ejercicio determinado¹⁶. Entendemos que tal previsión es razonable, considerando la naturaleza de tributo vinculado, sin que ello signifique, reconocer al costo como contraprestación por el servicio prestado, sino simplemente que tal característica fluye de la propia naturaleza y estructura de la tasa.

El defecto observado en la regulación del principio de provocación del costo, es que los incrementos de costos de un ejercicio a otro, previo estudio técnico sustentatorio, no tiene establecido ningún parámetro cuantitativo como límite máximo. Esto ha originado que algunas Municipalidades hayan operado incrementos desmesurados que no guardan razonable equivalencia con la estructura de costos requerida para la prestación del servicio. Así observamos en el Expediente 53729-97 una medida cautelar dictada el 30.09.97, en la cual frente a un aumento desproporcionado de costos, el Juez Especializado en lo Civil señaló que:

“...la fijación de los arbitrios municipales por el Concejo demandado para el presente Año Fiscal no puede incrementarse en forma caprichosa y desmesurada, sin el debido sustento técnico...” y dispuso que *“resulta procedente dictar la medida innovativa destinada a reponer un estado de derecho por el pago de arbitrios municipales para el presente año fiscal y ciertamente con un incremento porcentual que prudencialmente resulte congruente con la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor vigente para Lima y Callao”*.

Es importante mencionar, que el antecedente judicial glosado exige la medición de los arbitrios conforme a una razonable, y no matemática, equivalencia respecto del costo del servicio; puesto que, expresa el Juzgador que el incremento no puede ser “caprichoso y desmesurado” sin el debido “sustento técnico”. Pero

¹⁶ El artículo 69 de la Ley de Tributación Municipal (LTM) prevé el cálculo del costo del servicio efectuado dentro del primer trimestre de cada ejercicio y además los reajustes a efectuarse durante el mismo ejercicio por variaciones del costo en función al IPC.

El artículo 69-A, hace referencia a la elaboración del estudio técnico sustentatorio de los costos del servicio según el número de contribuyentes, **explicando los incrementos que se hubieran operado de un ejercicio a otro**, publicando la Ordenanza aprobatoria al 30 de abril como plazo máximo. Finalmente el artículo 69-B regula el caso en que la Municipalidad no haya efectuado el estudio técnico de costos antes mencionado, en cuyo supuesto los únicos incrementos admitidos son los efectuados en función al IPC.



además, aun cuando el Juzgador no lo dice explícitamente, en caso que el Gobierno Local respectivo no logre probar que el incremento de costos, ha sido mensurado en estricta observancia al principio de provocación del costo, la variación de un ejercicio a otro no puede exceder del IPC acumulado, en aplicación del artículo 69-B de la LTM.

Es así que nuestra legislación ha recogido el principio de provocación del costo, el mismo que a nuestro juicio, debe operar como elemento exclusivo en la fijación de cuantía global y como elemento preponderante en la fijación de la cuantía individual, en la cual además interviene como elemento complementario, el principio de capacidad contributiva en referencia al otorgamiento de exoneraciones, tasas menores, mínimos no imposables y alícuotas progresivas.

Para mayor entendimiento condensamos nuestra posición en los argumentos siguientes:

- a) El principio de provocación del costo recogido en nuestra legislación positiva, alude evidentemente a una cuantificación global, pues el estudio técnico financiero debe cubrir la totalidad de costos necesarios para la prestación del servicio, sean estos directos o indirectos. Por otra parte **el límite de la cuantía global es a nuestro modo de ver inflexible y consustancial a la tasa, por cuanto no debemos olvidar que las tasas son tributos destinados**, esto es que la recaudación del monto total se destina a la cobertura de los costos demandados para la prestación del servicio; en ese sentido, es importante mencionar que la tasa como tributo destinado ha sido unánimemente aprobado y admitido en las referidas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁷.
- b) En este orden de ideas, como hemos advertido anteriormente, si bien no se ha establecido un límite máximo para el incremento de costos de un ejercicio precedente a uno posterior, lo cierto es que la recepción legislativa del referido principio, de suyo opera como una ***limitación cualitativa de la nueva estructura de costos;***

¹⁷ Coincidimos con Ramón Valdés Costa cuando afirma que la calidad de tributo destinado, no pretende desconocer que el destino de los recursos tributarios, es un tema que atañe al derecho financiero y no al derecho tributario. Lo que se trata de resaltar con tal característica es que si un tributo se cobra por la prestación de un servicio estatal individualizado, la ley



razón por la cual, ésta no puede exceder razonablemente de los costos globales irrogados por la prestación de servicios estatales. Es consustancial a la tasa que lo recaudado guarde una razonable equivalencia con los costos directos e indirectos necesarios para la prestación del servicio.

- c) En referencia a la cuantía individual, aspecto tangencialmente regulado por el legislador tributario¹⁸, cuya aplicación supone el prorrateo del costo global en función al universo de contribuyentes, entendemos que debe efectuarse preponderantemente en función a elementos que guarden vinculación con el servicio estatal; esto es, en función al costo del servicio, pues de otro modo, estaríamos desnaturalizando la base imponible de un tributo vinculado como la tasa.
- d) La cuantía individualmente establecida debe guardar razonable equivalencia con el costo del servicio estatal efectivamente prestado al contribuyente. Tal aseveración fue acertadamente recogida en la Ordenanza 108 (ejercicio 1997) de la Municipalidad de Lima

no le puede asignar un destino distinto a la cobertura del referido servicio, "Si la administración, en los hechos, le da a una tasa legalmente establecida otro destino, se producirá una malversación de fondos, sobre lo cual no puede existir otra opinión diferente a la de que es una cuestión ajena al derecho tributario, que no puede influir en la validez de la obligación del particular". VALDES COSTA, Ramón. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. Depalma, Temis y Marcial Pons. 1996, Pág. 162.

¹⁸ El artículo 69, dispone que frente a incrementos de costos en un mismo ejercicio que excedan del IPC acumulado, el contribuyente tiene derecho a considerar el exceso como pagos a cuenta o a solicitar la devolución de dichos conceptos. Es evidente que con tal precepto, se hace referencia implícita al establecimiento de una cuantía a nivel individual. Otras normas no estrictamente tributarias, como el artículo 30 del Decreto Legislativo 757, Ley Marco Para el Crecimiento de la Inversión Privada, señala que el monto de los derechos no podrá exceder del costo real del servicio administrativo respectivo, **sustentado por la oficina de administración de la entidad competente**. También el Decreto Ley 25988 a propósito de los derechos registrales establece un límite individual, en su Cuarta Disposición Complementaria, conforme a la cual, las tasas que cobren los Registros Públicos, incluido el Registro Público de Minería, el de Pesquería y cualquier otro, por las inscripciones que realicen, no podrán exceder en ningún caso de una (1) Unidad Impositiva Tributaria. Finalmente, el artículo 31 del Decreto Supremo 094-92-PCM, Reglamento de las Disposiciones sobre Seguridad Jurídica en Materia Administrativa contenidas en la Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada, señala que el monto de los derechos en ningún caso podrá exceder de una (1) UIT vigente al 1 de enero del ejercicio gravable. Obsérvese que el **parámetro previsto en estas normas hace referencia a un límite de carácter individual.**



Metropolitana, en la cual se establecía que el cobro individual de los arbitrios, en ningún podía exceder de 2 UIT.

- e) Pero al mismo tiempo, es factible dentro de tales parámetros regular la cuantía individual apelando a elementos indiciarios y reveladores de capacidad contributiva, pues con ello lograremos afirmar la naturaleza contributiva de la tasa como especie tributaria. Tal criterio se materializa mediante el otorgamiento de exoneraciones, alícuotas progresivas, tasas preferenciales o menores y mínimos no imponibles. A título de ejemplo la Ordenanza 138 de la Municipalidad de Lima Metropolitana (ejercicio 1998) en su artículo 4 establece una alícuota preferencial (tarifa social) para los propietarios de predios cuyo valor sea menor a 6 UIT. Si las tasas se regularan exclusivamente mediante el costo, el establecimiento de estas tasas preferenciales o sociales estaría absolutamente prohibido, pues no guardarían razonable proporción con el costo del servicio.

V.- CONCLUSIONES

1. La tasa, es la especie tributaria que más polémica ha encendido a nivel doctrinario, existiendo varias cuestiones susceptibles de una solución definitiva; particularmente en referencia al tema analizado en el presente trabajo, hemos observado hasta cuatro posiciones distintas para conceptualizar el principio o principios informadores en la especie tributaria tasa.
2. La discusión entre la escuela causalista y anticausalista, tiene como trasfondo la fundamentación ética y racional de las cargas tributarias. Ambas tendencias coinciden, como no podía ser de otro modo, en la idea antedicha; sin embargo, toman distancia en la **instrumentación** de tal objetivo, pues para las escuelas causalistas, existe un fundamento jurídico inherente a las cargas tributarias (causa de la obligación tributaria) traducido en la capacidad contributiva, beneficio y contra prestación, que no puede ser desconocida por el legislador ordinario; por su parte, los anticausalistas, señalan en una postura excesivamente formalista, que no hay ningún fundamento jurídico ínsito en el fenómeno tributario, sino únicamente elementos positivizados distintos en cada



especie tributaria; cumpliendo la función de soporte ético y racional en la creación de cargas tributarias, los principios tributarios constitucionalizados.

3. Sin pretender en modo alguno abordar ni menos aún agotar la discusión entre las escuelas causalistas y anticausalistas, hemos considerado conveniente dada nuestra tradición jurídica proselitista en la exégesis del Derecho objetivo, buscar un fundamento normativo a los principios informadores de la tasa. En tal empeño, hemos recurrido a la doctrina administrativa de los conceptos jurídicos indeterminados, para aseverar que los principios tributarios constitucionales se adhieren a tal categoría de conceptos, y por lo tanto, requieren de elementos concretizadores o determinantes de su contenido. Ello con el propósito de evitar cualquier margen de discrecionalidad, en cuanto al contenido que se le pretenda dotar a los referidos principios tributarios constitucionales, pues en la categoría de los conceptos indicados no existen varias opciones válidas (como ocurre con los conceptos jurídicos discretionales) para expresar el contenido de los principios sino una única alternativa, que coincide con las concepciones jurídicas, sociales y económicas imperantes en una sociedad.
4. En ese orden de ideas, hemos afirmado que el principio tributario de igualdad y no confiscatoriedad tienen como elemento concretizador o determinante a la capacidad contributiva. En efecto, la igualdad tributaria constitucional según las concepciones jurídicas, sociales y económicas vigentes de nuestra sociedad, toman como elemento definidor a la capacidad contributiva, por cuanto todo tributo tiene **naturaleza contributiva**; es decir, los obligados al pago **contribuyen** en forma proporcional a su capacidad de pago, por lo que, en armonía con tal característica, se debe tomar ineludiblemente la capacidad económica para la cuantificación de los tributos. En igual sentido, la no confiscatoriedad en sentido estricto, hace referencia antes que a la violación del derecho de propiedad, al fenómeno de la tributación excesiva, la misma que se mide en función precisamente de la capacidad económica de los contribuyentes llamados a soportar el pago de tributos.
5. Siendo ello así, y en referencia específica a los principios informadores de las tasas, consideramos que el principio



rector en este materia, está dada por el principio de provocación del costo recogido en diversas normas positivas, **sin que ello signifique reconocer al costo como contraprestación por el servicio prestado**, pues tales categorías (prestación/contraprestación) del derecho civil, resultan inaplicables para las obligaciones tributarias, cuya causa última radica en la Ley. Simplemente la aplicación del costo, fluye de la propia naturaleza de la tasa, como tributo vinculado, resultando consustancial a ella, su cuantificación en función al costo.

6. En forma complementaria, es necesario reconocer la aplicación de la capacidad contributiva, idea que se sustenta esencialmente en la naturaleza contributiva de la tasa, en tanto obligación tributaria. En efecto, si aplicamos exclusivamente el costo, estamos implícitamente sosteniendo la naturaleza retributiva de la tasa, circunstancia inaceptable pues los conceptos civiles de prestación y contraprestación no son aplicables a las obligaciones tributarias; por otra parte, si aplicamos exclusiva o preponderantemente la capacidad contributiva, se desnaturaliza la tasa como tributo vinculado, en cuanto se estaría mensurando la base imponible en función a elementos que no guardan ninguna vinculación con el servicio estatal correspondiente.
7. Por consiguiente, resulta que la estructura peculiar de la tasa, determina que en atención a su calidad de tributo vinculado, el principio de provocación del costo sea preponderante, y que en función a su naturaleza contributiva, sea el principio de capacidad contributiva el elemento complementario. El costo opera como límite global de carácter inflexible, en tanto la tasa califica como tributo destinado, requiriéndose en consecuencia una razonable equivalencia entre el monto recaudado y el costo de cobertura del servicio respectivo. A nivel individual también opera el costo como principio informador, aunque de un modo más flexible, porque en esta etapa es donde el legislador sin alejarse tampoco excesivamente de una razonable equivalencia, puede tomar elementos indiciarios de capacidad contributiva para el otorgamiento de exoneraciones, tasas preferenciales, alícuotas progresivas.

Lima, diciembre de 1998



