



EMA&E

ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

EMA&E

Hacia la medición de la confiscatoriedad I: reflexiones iniciales

[+José-Manuel Martin Coronado](#)

Socio. Jefe Departamento Fiscal y Tributario

[+Estudio Martin Abogados & Economistas](#)

Para todos debe quedar claro que la confiscatoriedad es un antivalor, una suerte de injusticia, contraria a la normativa constitucional de muchos países (aunque no todos) entre ellos el Perú. Resulta lógico pensar que una expropiación (total) de una cosa, patrimonio riqueza, entre otros puede ser confiscatoria. ¿Pero realmente lo es?

Un caso simple pero suficientemente relevante es el de la tasa (tipo) del impuesto efectiva sobre la renta, dejando de lado el tema de la progresividad. ¿A cuánto debe ascender una tasa para que se configure como confiscatoria? Resulta claro que un 100% es a todas luces confiscatorio, un 90% muy probablemente, un 80% bastante probable, 70% probablemente, 60% posiblemente, etc. El reciente caso francés de una tasa de 75% a las rentas más altas, revive las cuestiones sobre la relación entre la confiscatoriedad y la tasa del impuesto.

En los tiempos actuales, donde los gobiernos han subido sus tipos nominales y efectivos del impuesto sobre la renta, uno se pregunta cual es el umbral de la confiscatoriedad. ¿Puede realmente establecerse uno? ¿Resulta útil u ociosa dicha discusión?

Cabe señalar que en el caso del impuesto a la renta empresarial (impuesto a la renta corporativa o impuesto sobre sociedades) ha existido un indicador histórico común: 30%. De ello, todo lo que fuere superior a dicha tasa se ha interpretado como (más) confiscatorio y lo inferior a ella como menos confiscatorio o permisivo. Así, el análisis de la confiscatoriedad puede verse desde este enfoque dinámico, de flujos, de incremento o disminución.

No obstante, no debe olvidarse que el mismo no califica per se cual es el nivel confiscatorio, si es que lo hubiere. El análisis dinámico debe complementarse con otro más estático, de stocks, saldos o niveles determinados. En que momento de incrementos más confiscatorios de la tasa se llega a un nivel confiscatorio propiamente dicho?

Una propuesta de la doctrina tributaria es decir que el umbral de la confiscatoriedad se inicia con el 50%. Es decir que si de las utilidades empresariales, el Estado no toma el 30% sino el 50%, ello es (más) confiscatorio. En este sentido, parecería un criterio más igualitario dado que las rentas serán repartidas entre el Estado y el contribuyente generador de rentas en partes iguales.

No obstante, subsiste la duda si debe insistirse en una igualdad matemática (50%) o mejor en una equidad, vale decir una igualdad matemática ponderada por algún

EMAE - ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

Dirección: Jr. Contumazá 817, Of. 201, Cercado de Lima, Lima 1, Perú.

Oficina EMAE Centro (previa cita): (511) 428-1573 / (51) 988 55 88 49

Oficina EMAE Sur (Consultas y Asesoría): (511) 722-7481

Web: www.estudiomartinabogados.com

E-mail: ema@estudiomartinabogados.com



EMA&E

ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

criterio adicional, por ejemplo, el mismo hecho que el generador de la renta es el contribuyente y que el "generador" del entorno institucional es el Estado. Esta última discusión corre el riesgo de extenderse demasiado.

Cabe recordar lo indicado por el Diccionario de la Real Academia Española (RAE) que afirma que confiscar es lo mismo que privar a alguien de sus bienes. Empero, lo que la RAE no precisa es si dicha privación puede ser total o parcial, temporal o permanente, de todo el bien o de una parte del mismo. Esto es, la RAE no da una referencia ni temporal ni espacial del concepto de privación.

En caso se interprete la privación, y por ende la confiscación, como un acto únicamente total, de todo el bien, entonces sólo existirá la misma cuando el Estado recaude el 100% de la base imponible, por ejemplo de la renta neta. En cualquier otro caso, no existirá una situación confiscatoria. Al respecto, si se agrega un criterio de verdad estadística, es posible afirmar que tanto el 90% o el 95% de gravamen podrían ser equivalentes, estadísticamente, a uno del 100%. Dicho de otro modo, con dicho criterio estadístico, una tasa del 90% o más sería confiscatoria, en tanto que una tasa menor ya no lo sería.

De otro lado, si se interpreta a la confiscación como un acto que puede ser parcial, esto es, que basta que exista, aunque sea en parte, para que se compruebe su existencia u ocurrencia. En este orden de ideas, cualquier tasa del impuesto podría ser considerada como confiscatoria, ya no sólo desde un enfoque dinámico, sino desde un enfoque estático. Y en ese caso, la lógica sería inversa, con tasas del 0%, 5% o 10% podría considerarse que no hay confiscatoriedad, dado que 10% o 5% (o sus fracciones) podrían ser asimiladas a una tasa de 0% con el criterio estadístico antes indicado. (¿Por qué?). Toda tasas por encima de 10% será confiscatoria.

Si bien estos criterios resultan semánticamente más completos, apoyados por la estadística, subsiste la duda, sobre cuál es el que debe primar. Ante ello, el derecho constitucional (tributario) precisa que los derechos fundamentales o los principios constitucionales que resguardan los derechos fundamentales deben ser interpretados extensivamente a favor de la persona humana.

En este orden de ideas, la interpretación extensiva más favorable es aquella que sugiere que cualquier nivel de imposición genera confiscatoriedad, por lo tanto, atenuando estadísticamente, hasta niveles entre 5% y 10% pueden ser considerados no confiscatorios, en tanto que todos las tasas por encima de ello, sí lo serían.

Sin perjuicio de lo anterior, se genera una complicación, por cuanto no resulta claro si dicha interpretación puede ser también extendida a las personas jurídicas, por ejemplo las empresas o las diversas formas societarias existentes. La doctrina tributaria ha discutido ampliamente la relación entre la tributación de las personas jurídicas y las personas naturales, toda vez que casi siempre existe una persona natural al final. Algunos, más juristas, afirman que sólo deberían gravarse a las personas naturales, así como beneficiarles con los mayores beneficios o incentivos tributarios que pudieran

EMAE - ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

Dirección: Jr. Contumazá 817, Of. 201, Cercado de Lima, Lima 1, Perú.

Oficina EMAE Centro (previa cita): (511) 428-1573 / (51) 988 55 88 49

Oficina EMAE Sur (Consultas y Asesoría): (511) 722-7481

Web: www.estudiomartinabogados.com

E-mail: ema@estudiomartinabogados.com2



EMA&E

ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

existir. Otros, usualmente más económicos, sugieren que un mayor gravamen a las personas jurídicas implica indirectamente un mayor gravamen a las personas naturales, por cuanto la utilidad distribuible será menor.

Otra complicación olvidada es aquella referida al carácter temporal o permanente de un gravamen y el efecto de ello en la confiscatoriedad. Esta situación puede relacionarse mucho con la reciprocidad de un gravamen, o mejor dicho la contraprestación esperada de un gravamen, lo cual se aproxima al concepto de contribución, alejándose del clásico concepto de impuesto.

A modo de conclusión, los criterios objetivos cuantitativos de la confiscatoriedad deben ser combinados con el criterio "subjetivo" jurídico relacionado con el contribuyente persona natural, ya sea directamente o indirectamente. El problema de esta interpretación más constitucionalista es que podría ser desestabilizante para un adecuado funcionamiento de la Administración Pública o generar incentivos internacionales de competencia tributaria entre países que puede desestabilizar toda una economía mediante distorsiones en el flujo de capitales extranjeros.

A pesar de todo ello, algunos países, tales como Irlanda, se aferran a un tipo nominal reducido, especial pero de uso muy frecuente, con una tasa de 11% de impuesto sobre la renta empresarial que no sólo permiten la planificación fiscal internacional, a costa de una debilidad de las finanzas públicas, sino que generan diversos riesgos económicos en los sectores fiscal, monetario, real y externo.

Lo bueno, o lo malo, es que un sistema tributario no se soporta con un sólo impuesto, sino una gama de éstos, ya sea directos o indirectos, nacionales o locales, que provoca la posibilidad, en términos prácticos, de compensar impuestos más confiscatorios con otros menos confiscatorios, a fin de observar una confiscatoriedad a nivel global, equivalente total de impuestos pagados por el contribuyente entre el ingreso de mismo. Curiosamente dicho indicador sí ha sido ampliamente estudiado en los reportes anuales Doing Business del Banco Mundial.

Basado en ese indicador, la confiscatoriedad existe, siempre ha existido y existirá siempre, por lo que resulta ocioso calificar algún impuesto como confiscatorio, ya sea por teoría (expuesta líneas arriba) o por práctica (suma de todos los impuestos pagados entre el ingreso), con un enfoque estático. Claro, desde un enfoque dinámico la discusión siempre estará latente y será conveniente limitar la potestad tributaria cuando genere situaciones más confiscatorias que otras previas.

Y es necesario recordar que un análisis microeconómico mono-impositivo de equilibrio parcial en una economía cerrada, con o sin consideraciones jurídicas, es un escenario sumamente restringido al de la realidad, el cual debe ampliarse a un análisis económico (macro-micro) de equilibrio general en una economía abierta de país pequeño, con criterios de derecho comparado entre lo que debe o no debe ser considerado como un impuesto confiscatorio.

EMAE - ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

Dirección: Jr. Contumazá 817, Of. 201, Cercado de Lima, Lima 1, Perú.

Oficina EMAE Centro (previa cita): (511) 428-1573 / (51) 988 55 88 49

Oficina EMAE Sur (Consultas y Asesoría): (511) 722-7481

Web: www.estudiomartinabogados.com

E-mail: ema@estudiomartinabogados.com



Lima, 30 de marzo de 2013.

EMAE - ESTUDIO MARTIN ABOGADOS & ECONOMISTAS

Dirección: Jr. Contumazá 817, Of. 201, Cercado de Lima, Lima 1, Perú.

Oficina EMAE Centro (previa cita): (511) 428-1573 / (51) 988 55 88 49

Oficina EMAE Sur (Consultas y Asesoría): (511) 722-7481

Web: www.estudiomartinabogados.com

E-mail: ema@estudiomartinabogados.com