

Las implicancias de la extrafiscalidad de los tributos en el desarrollo sostenible

Elaborado por:

Gerencia de Cultura Tributaria y Aduanera - SUNAT

Publicaciones virtuales sobre Cultura Fiscal

Lima, noviembre 2020



Las implicancias de la extrafiscalidad de los tributos en el desarrollo sostenible

Por: Marcela Cano y César Vieira¹

Uno de los principales retos que enfrenta el ser humano en la actualidad es alcanzar un desarrollo sostenible, concepto que está relacionado con el progreso social, el equilibrio medioambiental y el crecimiento económico.

Por lo general, la importancia de los tributos para el desarrollo de un país es explicada por su función fiscal. Esto se debe a que constituyen un medio para que el Estado disponga de los recursos necesarios para garantizar los principales derechos de los ciudadanos y generar bienestar.

En ciertas ocasiones, también se destaca su función social, que se sustenta en el efecto redistributivo que la recaudación tributaria puede generar. En la medida que los que pagan más tributos son aquellos que tienen una mayor capacidad contributiva y de consumo, dicho efecto se produce cuando lo recaudado retorna a todos los ciudadanos en la forma de bienes y servicios públicos; es decir, beneficia a los sectores de menores ingresos y a los más vulnerables.

Sin embargo, pocas veces se tiene en cuenta que los tributos también pueden contribuir a otros temas relacionados con el desarrollo sostenible, como es el cuidado del medio ambiente. Precisamente, este impacto positivo se puede lograr cuando los tributos cumplen una función extrafiscal.

El objetivo del este trabajo es analizar en qué medida un tributo puede ser un instrumento de gestión del desarrollo sostenible y porque este aspecto

es importante para el fortalecimiento de la cultura tributaria.

¹ Especialistas de la gerencia de Cultura Tributaria y Aduanera de la SUNAT.

El desarrollo sostenible

Según la Organización para las Naciones Unidas (ONU), el desarrollo sostenible se define como “la satisfacción de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.” (Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, 1987) y constituye un principio rector del desarrollo en el ámbito mundial para el largo plazo.

Este concepto implica que la satisfacción de las necesidades básicas de la población no dependerá únicamente del crecimiento económico, sino también del desarrollo social y el cuidado del medio ambiente. En consecuencia, el desarrollo sostenible comprende tres dimensiones: económica, social y ambiental.

En esa línea de acción, en el Foro Económico Mundial en su reunión anual de 1999, el entonces Secretario General de la ONU propuso el Pacto Mundial de Naciones Unidas (Global Compact). Esta es una iniciativa que se desarrolla desde el año 2000 y está dirigida a las empresas para que apliquen diez principios universales para promover el desarrollo sostenible en sus actividades y en su estrategia de negocio.

Estos principios se refieren al respeto de los derechos humanos, las normas laborales, el cuidado del medio ambiente y la lucha contra la corrupción (Cuadro N° 1). A la fecha, más de 12,500 entidades de más de 160 países se han adherido al Pacto Mundial, lo que constituye la más importante iniciativa de responsabilidad social empresarial en el mundo.

Cuadro N° 1 Principios del Pacto Mundial de las Naciones Unidas	
Derechos Humanos	<p>1. Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos proclamados en el ámbito internacional.</p> <p>2. Las empresas deben asegurarse de no ser cómplices de abusos a los derechos humanos.</p>
Derechos laborales	<p>3. Las empresas deben respetar la libertad de asociación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva.</p> <p>4. Las empresas deben eliminar todas las formas de trabajo forzoso u obligatorio.</p> <p>5. Las empresas deben abolir de forma efectiva el trabajo infantil.</p> <p>6. Las empresas deben eliminar la discriminación con respecto al empleo y la ocupación.</p>
Medio Ambiente	<p>7. Las empresas deben apoyar los métodos preventivos con respecto a problemas ambientales.</p> <p>8. Las empresas deben adoptar iniciativas para promover una mayor responsabilidad ambiental.</p> <p>9. Las empresas deben fomentar el desarrollo y la difusión de tecnologías inofensivas para el medio ambiente.</p>
Lucha contra la corrupción	<p>10. Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno.</p>

Fuente: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>

Posteriormente, la ONU aprobó el documento “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible” en la Cumbre para el Desarrollo Sostenible en el 2015. Dicho documento comprende 17 Objetivos de Desarrollo del Milenio (Gráfico N° 1) y 169 metas comunes y constituye una hoja de ruta para avanzar hacia un desarrollo sostenible mediante la protección del planeta y la generación de bienestar para las personas.

A partir de los objetivos que plantea este nuevo enfoque, la obtención de los recursos necesarios y su uso eficiente cobran mayor importancia, así como las acciones referidas al cuidado del medio ambiente.

Gráfico N° 1
Objetivos de Desarrollo Sostenible



Fuente: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/>

Esta mayor preocupación por el desarrollo sostenible y, especialmente, por la problemática ambiental en el ámbito mundial explican que cada vez más se recurra a la utilización de instrumentos económicos como medios para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible propuestos. Precisamente, en este contexto, los tributos surgen como instrumentos económicos con esa finalidad y adquiere mayor importancia su función extrafiscal.

Los instrumentos económicos en la gestión ambiental

Uno de los principales problemas relacionados con el desarrollo sostenible es el deterioro del medio ambiente por el cambio climático, la contaminación y el uso indiscriminado de los recursos naturales.

La atención de los problemas ambientales desde un punto de vista económico incluye el funcionamiento del mercado. En esa orientación, es importante tener en cuenta dos principios: “el que contamina paga” y “el que utiliza los recursos naturales paga”. (Carmona, 2007). De acuerdo con estos principios, una forma de prevenir y/o corregir los problemas ambientales es haciendo que el responsable de haberlos ocasionado asuma el costo por medio de un instrumento económico.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), señala que los instrumentos económicos “afectan los costos y beneficios de acciones alternativas disponibles para los agentes económicos, influenciando el comportamiento en una forma que es favorable para el medio ambiente.” (Citado por Glave, 2005). En consecuencia, los instrumentos económicos son aquéllos que afectan los precios en un mercado determinado para incentivar los comportamientos favorables o desincentivar las actividades que perjudican el medio ambiente.

La efectividad del instrumento económico para generar un cambio en la gestión ambiental estará en función del efecto que produzca en el agente económico. Según Glave (2005), “la fortaleza particular de un instrumento económico depende del grado de flexibilidad que un contaminador tiene para lograr una meta ambiental determinada.”

Ahora bien, dichos instrumentos económicos se pueden clasificar de diversas maneras, como podemos apreciar a continuación.

Según García (2007), hay dos tipos: a nivel macroeconómico (seguros ambientales, certificados de emisión negociables y subsidios) y a nivel microeconómico (impuestos y gravámenes, multas y sanciones, acciones de compensación y restauración).

Por su parte, la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) (2015), los clasifica de la manera siguiente:

- Impuestos, cargos y tarifas
- Sistemas de depósito-reembolso
- Subsidios con fines de protección ambiental
- Sistemas de permisos transables
- Enfoques voluntarios

De otro lado, Panayotou² clasifica los instrumentos económicos en siete categorías: derecho de propiedad, creación de mercados, instrumentos fiscales, tasas, instrumentos financieros, instrumentos de responsabilidad y fianzas de cumplimiento y sistemas de reembolso. (Citado por Garcia, 2007).

Para efectos de nuestro documento, es importante destacar que los impuestos aparecen en todas las clasificaciones como un instrumento económico para la gestión ambiental. Asimismo, también podrían ser utilizados como tales para contribuir al logro de otros objetivos del desarrollo sostenible como la educación de calidad y la salud y el bienestar.

El impacto de las externalidades y la intervención del Estado

Entonces, la utilización de los referidos instrumentos persigue que el agente económico incorpore los efectos secundarios que produce en las decisiones que tome.

Esto se debe a que una actividad económica puede tener efectos secundarios sobre terceros que no participan directamente en dicho mercado; es decir, no son productores ni consumidores. Precisamente, dichos efectos son denominados externalidades y, en la mayoría de los casos, no son tomados en cuenta por quienes participan en las transacciones en un mercado.

Las externalidades se definen como el perjuicio o beneficio experimentado por un individuo o una empresa a causa de las acciones realizadas por otras personas o entidades. Según Joseph Stiglitz (1986), las externalidades son consideradas como una falla del mercado. En ese sentido, estas aparecen en contextos en los que las acciones de un actor imponen costos a otros; es decir, los costos no son internalizados por quien los genera. Es importante precisar que los costos siempre deben ser absorbidos por alguien.

² Profesor de la Universidad de Harvard y del Instituto Internacional de Administración de Chipre.

Como señala Thomas Helbling (2010), los efectos de las externalidades “repercuten en las oportunidades de consumo y producción de terceros, pero el precio del producto no refleja esas externalidades. Por ende, las rentabilidades y los costos privados son diferentes de los que asume la sociedad en su conjunto”. Esta es una de las principales razones que llevan a los gobiernos a intervenir en el ámbito económico.

En un mercado, la información y todo lo que es relevante no siempre está incluido en el precio. Para analizar con mayor detalle las externalidades es necesario considerar dos dimensiones la social y la privada. En la primera se incluyen todos los costos y todos los beneficios (directos e indirectos) en el que incurren tanto productores como consumidores y en la segunda solo los directos.

Cuando estos efectos secundarios generan beneficios para un tercero se le denominan externalidades positivas. Por el contrario, cuando ocasionan perjuicios a un tercero se le denominan externalidades negativas, como es el caso de la contaminación o la depredación de los recursos naturales. La existencia de externalidades negativas perjudica el bienestar social y ocasiona un mayor gasto público para atender las consecuencias del daño ocasionado.

Cabe indicar que a veces el propio sector privado puede resolver por sí mismo un problema de externalidades. Por ejemplo, un edificio histórico de propiedad privada genera un flujo de turismo que beneficia a otros negocios del entorno (externalidad positiva). Es posible que el propietario solicite un aporte a los comerciantes de la zona para los costos de su conservación y que lleguen a un acuerdo.

Sin embargo, el acuerdo privado no siempre es posible porque hay casos en que las partes involucradas son muchas y es difícil lograr un acuerdo debido a los diferentes intereses, especialmente cuando se trata de una externalidad negativa. Entonces, el Estado debe intervenir mediante una regulación o un instrumento económico para que el impacto económico que producen las externalidades negativas se traduzca en un mayor costo para aquel que las origina e influya en su comportamiento.

En el caso de las externalidades positivas, la intervención del Estado tendría por finalidad generar un mayor ingreso o reducir los costos de

quienes la generan para promoverlas. Por ejemplo, si una empresa invierte en la formación de sus trabajadores y desarrolla sus competencias, genera una externalidad positiva para la sociedad. En este caso, el trabajador y la empresa se benefician mientras existe un vínculo entre ambos. Cuando el vínculo laboral culmina, el trabajador está más calificado y la formación recibida beneficia a la sociedad en su conjunto.

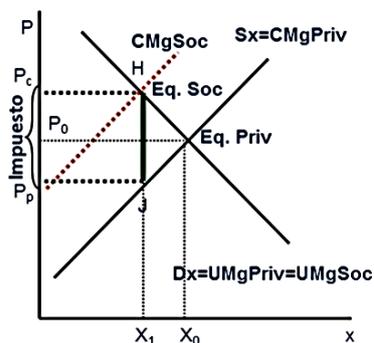
Entonces, el Estado podría promover esta externalidad positiva, otorgando un incentivo a las empresas que brinden formación a sus trabajadores para tener una mayor oferta laboral calificada. En este caso, el Estado utiliza el gasto público para subvencionar actividades cuyo beneficio social no se concretaría de no ser por su intervención.

Otro es el caso de la actividad de una empresa que ocasiona una externalidad negativa. Por ejemplo, el consumo de cigarrillos genera graves problemas de salud que originan mayores gastos en salud pública para el Estado. En sus decisiones, los productores y los consumidores de cigarrillos no tienen en cuenta el costo que debe ser asumido por toda la sociedad.

Ante esta situación, el Estado puede intervenir fijando un impuesto por cada cajetilla de cigarrillos vendida. De esta manera, los productores y consumidores se verán afectados por la elevación del precio de la cajetilla. De acuerdo con la teoría económica, esto reducirá la actividad económica en dicho mercado y, por tanto, la externalidad negativa. Además, los agentes económicos involucrados asumen parte del costo que le ocasionan a la sociedad y el Estado obtiene recursos adicionales para la atención de los afectados mediante los servicios de salud pública. En este caso, vemos que el impuesto está cumpliendo básicamente una función extrafiscal, mientras que la función fiscal queda en un plano complementario.

Esta también es la característica principal de los tributos ambientales o verdes que se están aplicando en el ámbito mundial desde 1990, cuando Finlandia “introdujo un impuesto al carbón, al que siguió una armonización progresiva del sistema fiscal con el medio ambiente.” (Vega, I. y Ricardez, J., 2012).

Análisis económico de una externalidad negativa

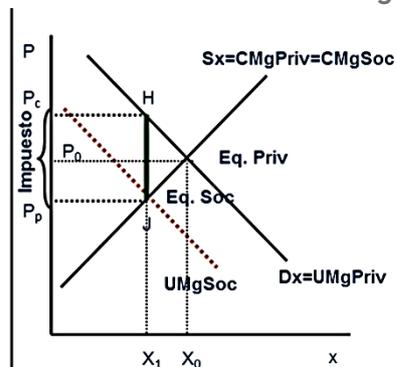


El ejemplo tradicional de una externalidad negativa por el lado de los productores es el mercado minero en el cual los desechos tóxicos (relaves) contaminan entre otros los ríos aledaños. La toma de decisiones en este mercado está basada únicamente en el costo y la oportunidad de lucro directos de la producción, sin tener en cuenta los costos

indirectos que recaen en las víctimas de la contaminación. En el gráfico adjunto, este nivel se denomina equilibrio privado (Eq. Priv). Los costos sociales –es decir, totales– de la producción son superiores a los costos privados. Esos costos indirectos –que no son asumidos ni por el productor ni por el consumidor– incluyen el deterioro de la calidad de vida, el encarecimiento de la atención de la salud y la pérdida de otras oportunidades de producción, como por ejemplo el abandono de tierras agrícolas y el turismo.

En este caso, lo deseable socialmente es que la curva de oferta (CmgPriv) se desplace a la izquierda y se alcance un nuevo equilibrio (Eq.soc) con menos cantidad producida. Para ello, el Estado debe intervenir mediante un instrumento económico. Así, el Estado aplica un impuesto para que el precio P_c que enfrentan los consumidores sea más alto que P_0 y, por lo tanto, demanden menos unidades. Por otro lado, los productores reciben P_p más bajo que P_0 . La diferencia es precisamente el impuesto que recauda el Estado. Por ello, los productores disminuyen su cantidad producida a X_1 . Así, el impuesto hace que la curva de Cmg se desplace hacia arriba y se alcance un equilibrio social. En otras palabras, cuando las externalidades son negativas, los costos privados son inferiores a los costos sociales y el impuesto eleva el costo privado para lograr la máxima rentabilidad social.

Un ejemplo de externalidad negativa por el lado de los consumidores está en el mercado de los cigarrillos. En este caso, es deseable socialmente



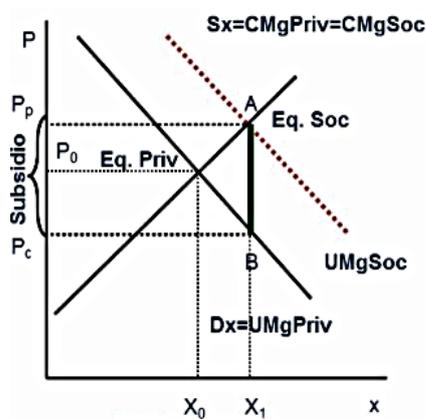
que se consuman menos cigarrillos, como se indicó líneas antes. Por lo tanto, la demanda o utilidad marginal social (Umg. Soc.) se debería trasladar hacia la izquierda hasta alcanzar un equilibrio social (Eq. Soc.) con menos unidades de cigarrillos consumidos. Para lograr este resultado, el Estado debe intervenir mediante un instrumento económico; es decir, con la

aplicación de un impuesto³.

Otros casos similares de intervención estatal ante externalidades negativas se presentan en los mercados de bebidas azucaradas y bolsas plásticas de un solo uso y envases descartables. En ambos casos, es deseable socialmente que disminuya el consumo de bebidas con alto contenido de azúcar⁴ por lo perjudicial que resulta para la salud y el de bolsas plásticas para contribuir con la conservación del medio ambiente, que se explica en detalle más adelante.

Análisis económico de una externalidad positiva

Un ejemplo de externalidad positiva por el lado de los consumidores es el mercado editorial. En el gráfico, podemos ver que si nos interesa socialmente que exista una mayor cantidad demandada de libros para



cualquier precio. Entonces la curva de demanda se debería desplazar a la derecha (Umg. Soc.) y obtener un equilibrio socialmente aceptable (Eq. Soc). En consecuencia, para que este resultado se concrete el Estado debería intervenir a través de un instrumento económico, como es un subsidio. En otras palabras, el precio P_c será subvencionado por el Estado para que se demanden mayor cantidad de libros.

³ En el Perú, el Impuesto Selectivo al Consumo a los cigarrillos es S/0,32 por unidad vendida.

⁴ En el Perú, más de 6 gr. por cada 100 ml. tiene un Impuesto Selectivo al Consumo de 25% sobre el valor de venta.

Al respecto, mediante la Ley N°31053 se promueve “el acceso al libro, bajo un marco de inclusión, construcción de la ciudadanía y desarrollo humano, en beneficio del interés público”⁵. Asimismo, los libros y productos editoriales afines están exonerados del Impuesto General a las Ventas (IGV) y tienen derecho al reintegro tributario equivalente al IGV consignado separadamente en los comprobantes de pago correspondientes a sus adquisiciones e importaciones de bienes de capital, materia prima, insumos, servicios de pre prensa electrónica y servicios gráficos destinados a la realización del proyecto editorial.

La extrafiscalidad en el Perú

Según Bravo Cucci (2014), “es unánime en la doctrina el reconocimiento de que los tributos y el sistema tributario en su conjunto pueden cumplir fines extrafiscales. Entiéndase por fines extrafiscales aquellos que son distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines.”

El Perú no es ajeno a esta corriente porque nuestro sistema tributario comprende tributos que tienen fines extrafiscales, como el Impuesto al Consumo de las Bolsas Plásticas, el Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). En el caso del ISC, es importante precisar que dicho impuesto tiene también otras finalidades de carácter fiscal.

Impuesto al Consumo de las Bolsas Plásticas

Desde agosto del 2019, se aplica el Impuesto al Consumo de las Bolsas de Plástico como un instrumento económico para desincentivar el uso de bolsas de plástico y contribuir con la conservación del medio ambiente y el desarrollo sostenible; es decir, para corregir la externalidad negativa que produce el consumo de bolsas plásticas.

⁵ Ley N° 31053. Art. 1°. Finalidad y objeto.

Este tributo ambiental fue establecido por la Ley N° 30884, Ley que regula el plástico de un solo uso y los recipientes o envases descartables. Su aplicación es gradual por cada bolsa plástica que el consumidor final adquiriera.

En el Cuadro N° 2 se muestra el monto del impuesto por unidad adquirida. Este impuesto se sumará al monto que cobre el establecimiento por la bolsa, que será como mínimo una suma equivalente al precio del mercado.

Cuadro N° 2 Impuesto al Consumo de las Bolsas de Plástico Monto aplicable	
Año	Monto aplicable
2019	S/. 0.10
2020	S/. 0.20
2021	S/. 0.30
2022	S/. 0.40
2023 y siguientes	S/. 0.50

Fuente: Ley N° 30884, Ley que regula el plástico de un solo uso y los recipientes o envases descartables.

Impuesto a los Juegos

Otro impuesto con fines extrafiscales es el Impuesto a los Juegos, que grava la realización de actividades relacionadas con los juegos, como loterías, bingos y rifas, así como la obtención de premios en juegos de azar. Es un tributo municipal de periodicidad mensual, cuya base legal es el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo N° 156-2004-EF.

La finalidad de este impuesto es desincentivar la adicción al juego, proteger la salud y proveer recursos a las municipalidades de los lugares donde se realizan estas actividades.

El sujeto pasivo del impuesto es la empresa o institución que realiza las actividades gravadas, así como quienes obtienen los premios. En caso que el impuesto recaiga sobre los premios, las empresas o personas organizadoras actuarán como agentes retenedores.

La recaudación, administración y fiscalización del impuesto para los juegos bingo, rifas, sorteos y similares es competencia de la Municipalidad Distrital en cuya jurisdicción se realice la actividad gravada o se instale los juegos. Para el caso de los juegos de lotería, la competencia es de la Municipalidad Provincial en cuya jurisdicción se encuentre ubicada la sede social de las empresas organizadoras de juegos de azar.

Cuadro N° 3 Impuesto a los Juegos		
Juego	Base Imponible	Tasa
Bingo, rifas, sorteos y similares, así como para el juego de pimball, juegos de video y demás juegos electrónicos.	El valor nominal de los cartones de juego, de los boletos de juego, de la ficha o cualquier otro medio utilizado en el funcionamiento o alquiler de los juegos, según sea el caso.	10%
Loterías y otros juegos de azar.	El monto o valor de los premios.	10%
En caso de premios en especie se utilizarán como base imponible el valor del mercado del bien. Las modalidades de cálculo del impuesto previstas en el presente artículo son excluyentes entre sí.		

Fuente: Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal D. S. N° 156-2004-EF.

Es importante indicar que los juegos de azar y apuestas, como loterías, bingos, rifas y sorteos también están gravados con el ISC con una tasa de 10%.

Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

El ISC es un impuesto indirecto que solo grava determinados bienes a diferencia del Impuesto General a las Ventas (IGV) y, por tanto, es un impuesto específico. Una de sus finalidades es desincentivar el consumo de productos y actividades que generan externalidades negativas en el orden individual, social y medioambiental, como bebidas alcohólicas, cigarrillos, combustibles, juegos de azar y tragamonedas.

De acuerdo con diversos autores, existe un consenso sobre la función extrafiscal de dicho impuesto. Bravo Cucci (2014) señala: “El ejemplo, quizás más notable, de un tributo con fines extrafiscales en el ordenamiento jurídico del Perú sea el Impuesto Selectivo al Consumo; el cual, se encuentra estructurado como un impuesto monofásico producto final, con tasas diferenciales y aplicables a determinadas operaciones que implican transferencias de bienes suntuarios (no esenciales) tales como alcohol, tabaco y combustibles, así como en los juegos de azar y apuestas. Tal impuesto incrementa el precio de estos bienes y genera un efecto regresivo, desincentivando su consumo.”

Por su parte, respecto del ISC, Villanueva (2014) sostiene que: “(...) la finalidad recaudatoria pasa a un segundo plano y que antes bien, el impuesto busca modificar la conducta de los consumidores” y “(...) en la imposición selectiva se busca incrementar el precio relativo de los productos a fin de desalentar en los consumidores el consumo de determinados bienes y servicios.” (citado por Ríos, 2019).

Sin embargo, no se debe perder de vista que dicho impuesto también tiene otras finalidades. En ese sentido, Arias y Plazas (2002) precisan que existen varios fundamentos para la imposición selectiva al consumo (citados por Ríos, 2019). Dicho autor señala las siguientes consideraciones:

- a) Es una fuente importante de generación de ingresos (Objetivo Fiscal).
- b) Permite la corrección de externalidades negativas (Objetivo Extrafiscal).
- c) Es una herramienta para mejorar la equidad vertical, es decir, afectar con más carga impositiva al que exterioriza mayor capacidad contributiva (Objetivo Fiscal).

Precisamente, en el Perú, el ISC participa con el 7% del total de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central y se ubica después del IGV y del Impuesto a la Renta en términos de importancia.

De otra parte, atenúa la regresividad del IGV porque genera una mayor carga impositiva para los consumidores que tienen una mayor capacidad contributiva por la adquisición de bienes suntuosos o de lujo, como por ejemplo la adquisición de vehículos automóviles nuevos, agua embotellada, bebidas rehidratantes, energéticas, entre otros bienes.

Asimismo, busca fundamentalmente desalentar el consumo de los bienes y servicios afectos mediante el incremento de sus precios en el mercado. Por ejemplo, la importación de autos que utilizan gas está gravada con una tasa del ISC de 0%, mientras que la importación de autos que utilizan gasolina afronta un ISC que va de 5% al 10% del valor en Aduana. De esta manera, se promueve la importación de autos a gas que no contaminan el aire frente aquellos que si lo hacen. Los autos a gasolina resultan más caros y, por lo tanto, se desalienta su adquisición.

Sobre la extrafiscalidad del ISC, resulta interesante analizar la decisión del Estado de gravar a los casinos y tragamonedas con dicho impuesto. Esta se concretó en enero del 2019 mediante el Decreto Legislativo N° 1419, que incorporó a los juegos de casino y máquinas tragamonedas dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Según Alania (2019), esta decisión se basó en tres consideraciones: homogenizar la tributación en los juegos de azar, prevenir la ludopatía y proteger la salud pública y evitar que el Estado y los ciudadanos asuman mayores gastos para el tratamiento de dicha enfermedad. En otras palabras, el fundamento principal fue reducir el consumo de los servicios de la industria del juego que generan externalidades negativas.

En el caso de los juegos de casino, el impuesto se aplica por cada mesa de juegos de casino, según el nivel de ingreso neto promedio mensual⁶ del establecimiento donde se ubica la mesa (Cuadro N° 4).

⁶ El ingreso neto promedio mensual se calcula según el Decreto Supremo N° 341-2018-EF.

Cuadro N° 4	
Aplicación del monto fijo en juegos de casino	
Ingreso neto promedio mensual	Monto fijo
Hasta 4 UIT	12% UIT
Más de 4 UIT y hasta 10 UIT	32% UIT
Más de 10 UIT	72% UIT

Fuente: Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC.

En el caso de las máquinas tragamonedas, el impuesto se aplica por cada máquina, según su nivel de ingreso neto mensual. (Cuadro N° 5).

Cuadro N° 5	
Aplicación del monto fijo en máquinas tragamonedas	
Ingreso neto mensual	Monto fijo
Hasta 1 UIT	1.5% UIT
Más de 1 UIT y hasta 3 UIT	7.5% UIT
Más de 3 UIT	27% UIT

Fuente: Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC.

Cabe indicar que la aplicación del ISC a las máquinas tragamonedas y juegos de casino, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1419, fue cuestionada por la Asociación Peruana de Entretenimiento y Juegos Azar (APEJA) porque consideraban que, si bien el objetivo de proteger la salud es legítimo y constitucional, no quedaba en evidencia como la aplicación del ISC contribuía con dicha finalidad en la medida que el impuesto recaía en los operadores de dichas actividades. Asimismo, que atentaba contra el principio de no confiscatoriedad. De otro lado, la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República aprobó su derogatoria en el 2018.

El Ministerio de Economía y Finanzas hizo pública su oposición a la derogatoria del Decreto Legislativo N° 1419 mediante un comunicado (MEF, 2018), señalando que dicho decreto no vulneraba los parámetros de constitucionalidad establecidos en las sentencias del Tribunal Constitucional, el ISC a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas gravaba la capacidad contributiva cada vez que una persona juega y apuesta y el impuesto se podía trasladar al consumidor final mediante una

reducción de los premios o un incremento del valor de la apuesta. Esto es lo que disminuye el incentivo para jugar porque lo vuelve más caro. En consecuencia, contribuye con la reducción de la ludopatía y, por ende, corrige la externalidad negativa de los juegos de azar, lo que constituye un beneficio para la sociedad.

La referida derogatoria no prosperó y, finalmente, el 7 de abril de 2020, el Tribunal Constitucional declaró infundada una demanda que cuestionaba la constitucionalidad del Decreto Legislativo N° 1419. Por tanto, el ISC. a los juegos de casino y máquinas tragamonedas está vigente.

Conclusiones y recomendaciones

Las leyes, los reglamentos y las sanciones son importantes para proteger el medio ambiente y el logro de los objetivos de desarrollo sostenible establecidos por la ONU, pero resultan insuficientes para resolver los problemas que se presentan.

Desde el punto de vista económico, los problemas ambientales se pueden considerar como el resultado de fallas en los mercados o asimetría en la información, que originan externalidades; es decir, un traslado de costos por parte de quienes los generan hacia otros sectores de la sociedad y también a las generaciones futuras.

La corrección de estas externalidades es necesaria para alcanzar el desarrollo sostenible. Se trata de lograr que los costos o daños ambientales sean asumidos por quienes los generan. Esto se puede conseguir con regulaciones, la aplicación de sanciones, la cooperación, la negociación de acuerdos y mediante instrumentos económicos o su utilización conjunta.

El propósito de los instrumentos económicos es alterar los precios relativos y que los costos ambientales sean interiorizados por quienes toman las decisiones sobre las actividades económicas. En ese sentido, los agentes económicos recibirán señales para que efectúen un manejo sustentable de los recursos naturales y reduzcan los efectos ambientales negativos.

Durante los últimos años, en el ámbito mundial, se ha recurrido cada vez más a los tributos como un instrumento económico para enfrentar los problemas ambientales y corregir a las externalidades negativas, lo que ha relevado sus objetivos extrafiscales. En ese sentido, han sido creados tributos ambientales y la imposición selectiva es utilizada con ese fin.

En nuestro país, el ISC es utilizado como un instrumento económico que busca reducir los incentivos a consumir productos con externalidades negativas sobre la salud de la población y el medio ambiente. Cabe indicar que también cumple objetivos fiscales porque su recaudación constituye una fuente importante de ingresos y es una herramienta para mejorar la equidad vertical.

Precisamente, los recursos recaudados permitirán la atención de la población afectada por las externalidades generadas por los bienes y servicios gravados con dicho impuesto.

En suma, el ISC tiene primordialmente un fin extrafiscal que busca guiar el comportamiento de los consumidores y desincentivar el consumo de productos nocivos para la salud, lo cual fomenta alternativas más saludables y/o la protección del medio ambiente

De otro lado, la utilización de estos instrumentos económicos enfrenta algunas limitaciones porque es relativamente un tema nuevo. En vista de ello, recomendamos la conformación de equipos de profesionales para el diseño e implementación de instrumentos económicos para la gestión ambiental y el desarrollo sostenible. La finalidad es utilizar más los tributos ambientales, en la medida de lo posible, para evitar los cuestionamientos al ISC por los sectores afectados.

Otro aspecto está relacionado con la medición del impacto de los instrumentos económicos en la corrección de las externalidades; es decir, comprobar si los tributos ambientales o la imposición selectiva cumplieron con su objetivo extrafiscal. Por ello, estos equipos también se encargarían de la realización de estudios específicos sobre cada caso en particular y, especialmente, de hacerlos públicos para darle sustento a las medidas adoptadas.

Asimismo, toda esta información permitirá realizar una mayor y mejor difusión de la extrafiscalidad de los tributos y su efecto en la corrección de las externalidades negativas en beneficio de la sociedad.

El mayor conocimiento de los ciudadanos sobre la función extrafiscal de los tributos contribuirá a mejorar la percepción que tienen sobre su aplicación y sus fines por parte del Estado y los beneficios que les generan en términos de bienestar. En consecuencia, consideramos que este tema también debe ser parte de las actividades formativas en niños y jóvenes para que conozcan que los tributos tienen otros objetivos además de la recaudación.

Todo ello contribuirá al fortalecimiento de la cultura tributaria, a un cambio de actitud de los ciudadanos respecto de sus obligaciones tributarias y, por consiguiente, a un mayor cumplimiento voluntario.

Referencias

Alania, G. (2019). Análisis sobre la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo al sector de casino y máquinas tragamonedas. En: http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/15487/ALANIA_HUAMANTINCO_GRASSE_CRISTELL.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Arias, L. & Plazas, M. (2002). La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina. En: intranet.comunidadandina.org/documentos/DInformativos/SGdi428.doc

Bravo Cucci, J. (2014) Los fines extrafiscales de los tributos. En: [file:///C:/Users/catolica/Downloads/13790-Texto%20del%20art%C3%ADculo-54910-1-10-20150831%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/catolica/Downloads/13790-Texto%20del%20art%C3%ADculo-54910-1-10-20150831%20(3).pdf)

Carmona, M. (2007). Los instrumentos económicos en la política ambiental. Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático. En: <http://www2.inecc.gob.mx/publicaciones2/libros/398/carmona.html>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2015). *Guía metodológica. Instrumentos económicos para la gestión ambiental*. Naciones Unidas, pp. 11 y ss. En: http://www.repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37676/S1421003_es.pdf;jsessionid=9DE7A2869528FEA5ADA29A37F78A6777?sequence=1 [Links]

García, T. (2007). Instrumentos económicos para la protección ambiental en el derecho ambiental mexicano. En: <http://www.scielo.org.mx/pdf/sya/n17/2007-6576-sya-17-247.pdf>

Glave, M. (2005). Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú. En: https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Coordinacion_politicas_fiscal_ambiental_Peru_Cepal.pdf

Helbling, T. (2010). Que son las externalidades. Finanzas y Desarrollo, pags.48-49.

Ministerio de Economía y Finanzas. (1999). *Decreto Supremo N° 055-99-EF Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*. Lima: Ministerio de Economía y Finanzas. En <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/826-d-s-n-055-99-ef/file>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2004). Decreto Supremo N° 156-2004-EF-Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal. En: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0019/texto-unico-ordenado-de-la-ley-de-tributacion-municipal.pdf>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2018). Ministerio de Economía y Finanzas en contra de derogar el ISC a los juegos de casino y máquinas tragamonedas. Comunicado, En: <https://www.mef.gob.pe/es/comunicados-y-notas-de-prensa/100-notas-de-prensa-y-comunicados/5840-ministerio-de-economia-y-finanzas-en-contra-de-derogar-el-isc-a-los-juegos-de-casino-y-maquinas-tragamonedas>

Organización de las Naciones Unidas (2015). Documento “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible” En: https://unctad.org/system/files/official-document/ares70d1_es.pdf

Organización de las Naciones Unidas (1987). Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. En: <https://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>

Ríos, R. (2019). La imposición selectiva al consumo en el Perú: Entre el fin recaudatorio y la extrafiscalidad. Quipukamayoc Mayo – agosto. Facultad de Ciencias Contables UNMSM. En: <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/16190/14237>

Stiglitz, J. (1986). Economics of the Public Sector. New York: W.W Norton Company, Inc.

Vega, I. y Ricardez, J. (2012). Evolución y desarrollo histórico de los impuestos verdes en el mundo y en México: una perspectiva de sustentabilidad de las organizaciones responsables. En: <http://132.248.164.227/congreso/docs/xvii/docs/G07.pdf>

Villanueva, W. (2014). Tratado del IGV: Regímenes general y especiales. Lima: Pacífico Editores.