

Concepciones del Tributo en el Derecho Contemporáneo

*Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León*¹

Perú

1. Introducción

A partir del siglo XIX el derecho en materia financiera y especialmente tributaria viene identificando y desarrollando una serie de temas, logrando importantes niveles de sistematización.

Tomando como referencia uno de estos temas -el tributo -pensamos que se vienen desarrollando tres concepciones diferentes que son las siguientes: a) concepción civilista del tributo, b) concepción financiera del tributo y c) concepción constitucional del tributo.

Se trata de visiones concurrentes y no excluyentes cuya presencia se verifica en la doctrina, codificación, jurisprudencia y el magisterio (enseñanza).

En el presente trabajo se exponen los principales alcances de cada una de estas perspectivas de enfoque.

2. La concepción civilista del tributo

Marcial Rubio Correa² señala que uno de los hitos iniciales en el proceso de configuración del Estado moderno tiene que ver con la victoria del Parlamento ocurrida en Inglaterra durante el siglo XVII.

Mauricio Plazas Vega³ advierte que desde las primeras etapas del Estado moderno el impuesto acusa cierto grado de importancia para financiar la actividad fiscal.

Francisco Escribano López⁴ destaca que, a su turno, el incipiente Derecho Público comenzó a desarrollar la concepción del tributo tomando prestado del Derecho Privado la figura de la "obligación".

1 Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

2 RUBIO, Correa Marcial.- El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho, cuarta reimpresión de la décima edición. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014, p. 22.

3 PLAZAS, Vega Mauricio.- Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Temis, Bogotá, 2000, p. 130.

4 Escribano López, Francisco.- La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir, segunda edición. Grijley, Lima, 2009, p. 60-61.

Entonces desde el inicio de la Edad Moderna en el Derecho Público ya se apreciaba una de las mayores virtudes de la obligación: su fuerza de cumplimiento, es decir que -una vez entablada una relación jurídica entre dos personas- resultaba que una de ellas (deudor) de todos modos tenía que cumplir cierta conducta.

De este modo la asociación de ideas entre “tributo” y “obligación” permitió el lanzamiento de un claro mensaje a la burguesía emergente: los agentes económicos pasaban a estar seriamente comprometidas con el financiamiento de las actividades del Estado.

Con el correr de los siglos la concepción civilista del tributo, en cuya virtud existe una vinculación muy intensa entre “tributo” y “obligación” ha pasado a gozar de amplio reconocimiento en la familia del derecho romano-germánico.

Seguidamente vamos a examinar la relación que tiene la concepción civilista del tributo con ciertos temas que son propios del Derecho Tributario.

2.1. Teoría tributaria

Francisco Escribano López⁵ señala que en 1852 Gerber comienza a liderar los esfuerzos iniciales para dejar sentadas las bases del Derecho Público cuando en Tübingen apareció su *Über Öffentliche Rechte*.

En el transcurso de los años se empezó a desarrollar una corriente del pensamiento jurídico que centró su atención en el fenómeno tributario. En Alemania destaca la obra de Otto Mayer titulada *Deutsches Verwaltungsrecht* publicada en 1895.

Ahora bien dentro de los estudios especializados de Derecho Tributario se han desarrollado ciertas concepciones generales que en su momento han gozado de gran influencia en los estudios sobre nuestra materia.

En este sentido José Pedro Montero Traibel⁶ precisa que en la primera mitad del siglo XX tiene preferencia la posición que afirma que la obligación tributaria es el centro del Derecho Tributario. En este punto cabe destacar al principal precursor de este temperamento: Aquile Donato Giannini con su clásico trabajo *Il Rapporto Giuridico D'Imposta* de 1937.

Aquí podemos destacar que esta gran corriente de pensamiento lleva a una concepción civilista del tributo, pues si el centro del Derecho Tributario es la obligación tributaria, ocurre que ésta se encuentra intensamente vinculada al tributo.

5 *Ibid.*, p. 54.

6 MONTERO, Traibel Juan Pedro.- Las Doctrina Tributarias: su evolución y estado actual. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* No. 8, 1985, p. 10-11.

2.2. Relación jurídico tributaria

En el entendido que la obligación tributaria es el centro del Derecho Tributario de inmediato surge el problema acerca de la vinculación entre el tributo y sus aspectos administrativos.

Al respecto se ha desarrollado la teoría de la “relación jurídica tributaria”. Paulo de Barros Carvalho⁷ sostiene que la relación jurídica tributaria viene a ser una categoría genérica que –en rigor- hace referencia a dos tipos de vinculaciones. En primer lugar se encuentra la obligación tributaria. En segundo lugar se ubican los deberes administrativos.

Mientras que la obligación tributaria tiene por objeto una prestación de dar dinero, los deberes administrativos mas bien consisten en prestaciones de hacer.

Dentro de esta línea de pensamiento puede decirse que la obligación tributaria es de naturaleza económica. En cambio los deberes administrativos tienen composición administrativa.

Finalmente necesario es advertir que entre la obligación tributaria y los deberes administrativos no se advierte una vinculación de tipo causal, es decir que no se verifica una relación causa-efecto.

En este sentido puede ser que en cierto caso específico no exista la obligación tributaria pero -de todos modos- habrá de existir algunos deberes administrativos. Por ejemplo una empresa puede realizar ventas exoneradas del Impuesto al Valor Agregado pero de todos modos tiene el deber de facturar.

Como se aprecia la teoría acerca de la relación jurídica tributaria de alguna manera propicia una concepción civilista del tributo, en la medida que uno de sus componentes fundamentales es la obligación tributaria y precisamente ésta se encuentra íntimamente vinculada con el tributo.

2.3. Codificación Tributaria

Héctor Villegas⁸ explica que en Europa los procesos de codificación a nivel nacional comenzaron con el Código Tributario alemán conocido como el Ordenamiento Tributario del Reich, sancionado en 1919.

Por otra parte en América Latina los esfuerzos de codificación tributaria de rango internacional se iniciaron con el modelo de Código Tributario elaborado por el proyecto OEA/BID de 1967.

7 CARVALHO, Paulo de Barros.- Curso de Derecho Tributario, primera edición peruana. Grijley, Lima, 2012, p. 341.

8 VILLEGAS, Héctor.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, novena edición, primera reimpresión. Astrea, Buenos Aires, 2007, p. 236.

Uno de los denominadores comunes que se advierte en todos estos procesos es que la figura del tributo, que viene a ser el objeto de la obligación tributaria, pasa a constituir el eje central a partir del cual se desarrolla el tratamiento normativo de los demás temas conexos que son de orden administrativo, procesal y penal.

Desde esta perspectiva se puede concluir que los procesos de codificación tributaria conllevan a una concepción civilista del tributo en la medida que el centro de esta clase de esfuerzos normativos es la obligación tributaria y ésta se encuentra intensamente vinculada con el tributo.

2.4. Teoría de la Imposición

Autores de la talla de Giannini⁹ en la Europa de la primera mitad del siglo XX y Geraldo Ataliba¹⁰ en la América Latina de la segunda mitad del siglo XX han sabido realizar importantes aportes para la teoría de la imposición en materia tributaria.

Hoy en día ya está claro que una vez que en el plano de la realidad ocurre cierto hecho que cumple con una determinada previsión legal (hipótesis de incidencia tributaria), entonces se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

A partir de esta línea secuencial se desprende que el tema de la obligación tributaria resulta ser de la máxima importancia, pues constituye el punto de llegada o punto final del proceso.

Es posible concluir que la teoría de la imposición propicia el desarrollo de una concepción civilista del tributo en la medida que la obligación tributaria constituye uno de sus ejes centrales y ésta guarda íntima relación con el tributo.

2.5. Desgravación

La teoría de la desgravación tiene que ver con el estudio de todas aquellas figuras donde no existe la obligación tributaria o se reduce la cuantía de ésta.

En buena cuenta la teoría de la desgravación centra su atención en la inmunidad, inafectación y exoneración¹¹ en la medida que se refieren a la inexistencia de la obligación tributaria. Además esta teoría incluye el estudio de los beneficios e incentivos, toda vez que tienen que ver con la reducción de la cuantía de la obligación tributaria.

La teoría de la desgravación viene a ser una de las áreas del Derecho Tributario que

9 GIANNINI, Achille Donato, op. cit.

10 ATALIBA, Geraldo.- Hipótesis de Incidencia Tributaria. ARA Editores, Lima, 2011.

11 Se discute si la exoneración tributaria impide el nacimiento de la obligación tributaria o si mas bien –una vez nacida ésta- lo que sucede es que deja de ser exigible. Esta última posición (no exigibilidad de la obligación tributaria) es sostenida por Amílcar de Araújo Falcao en Fato Gerador da Obrigação Tributária. Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 64-64, citado por Bravo Cucci, Jorge.- Fundamentos de Derecho Tributario, quinta edición. Jurista Editores, 2015, p. 247.

menos atención ha merecido¹² y no se trata de un dato menor si advertimos la gran cantidad de regímenes tributarios de carácter sectorial (minería, agricultura, turismo, etc.) que existen en cada país.

La concepción civilista del tributo ha tenido la desventaja de opacar el desarrollo de la teoría de la desgravación porque induce a reflexionar sobre la obligación tributaria, descuidando su contraparte que es el fenómeno de la desgravación.

2.6. Autonomía del Derecho Tributario

Uno de los temas donde la doctrina no es pacífica tiene que ver con la autonomía del Derecho Tributario. César García Novoa¹³ es partidario de la autonomía del Derecho Tributario, fundamentalmente porque cuenta con un objeto propio que es el tributo.

En cambio Paulo de Barros Carvalho¹⁴ considera que el Derecho Tributario no es autónomo atendiendo a la unicidad del sistema jurídico de tal modo que descarta la existencia de ramas del derecho singularizadas.

En todo caso si tomamos como referencia la posición que postula la autonomía del Derecho Tributario entonces forzoso es advertir que esta propuesta conlleva al desarrollo de una concepción civilista del tributo, toda vez que entre el Derecho Tributario y el Derecho Civil habría importantes diferencias de tratamiento en torno a la obligación tributaria y resulta que ésta se encuentra íntimamente vinculada con el tributo.

2.7. Concepción purista del Derecho Tributario

Adolfo Martín Jiménez¹⁵ indica que para la concepción purista el análisis del Derecho Financiero¹⁶ se debe realizar recurriendo exclusivamente a las categorías jurídicas, de tal modo que no tiene cabida las consideraciones de tipo económico.

Al respecto es interesante notar que existen importantes vasos comunicantes entre la concepción civilista del tributo y la concepción purista del Derecho Tributario.

12 RUIZ DE CASTILLA, Ponce de León, Francisco Javier.- Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. En: Revista Foro Jurídico No. 12, Lima, 2011.

13 GARCÍA, Novoa César.- El Concepto de Tributo. Tax Editor, Lima, 2009, p. 82.

14 CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 54-55 .

15 JIMÉNEZ, Adolfo Martín.- Metodología y Derecho Financiero: ¿Es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? En: Revista Enfoque Constitucional No. 2, Lima, 2015, p. 39.

16 Existe una corriente de pensamiento que sostiene que dentro del Derecho Financiero existe un conjunto de normas especiales que regulan al tributo. Este grupo de normas se denomina Derecho Tributario. Ver: Gonzáles, Eusebio y Lejeune, Ernesto.- Derecho Tributario-I. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003, p. 17.

En efecto en la medida que el tributo es entendido como una obligación, entonces el gran campo de referencia general es el derecho, de tal modo que en la reflexión jurídica acerca del fenómeno tributario quedan excluidas las consideraciones de tipo económico.

Sin embargo cabe una precisión. Carmen Robles Moreno¹⁷ anota que en la obligación tributaria queda entablada una relación entre dos sujetos (Estado y particulares) cuyo objeto es el tributo, entendido como aquella prestación o conducta de dar una determinada suma de dinero.

Ahora bien la relación tributaria que venimos examinando ciertamente posee un contenido económico, toda vez que en ella media un flujo de riqueza que transita de los particulares hacia el Estado.

Entonces el elemento económico tiene que ver con la identidad jurídica del tributo. Sin embargo, en virtud de la concepción purista, los estudios jurídicos sobre el fenómeno tributario se deben realizar al margen de la ciencia económica (política fiscal).

3. La Concepción Financiera del Tributo

Iván Barco¹⁸ señala que desde los inicios del Estado moderno comienza el desarrollo de un aparato administrativo que se encarga de la gestión pública.

Uno de los aspectos más importantes -que es propio de la actividad administrativa pública- tiene que ver con el tema de las finanzas.

Al respecto conviene recordar el esquema del Presupuesto Público en cuya virtud las cuentas del Estado se dividen en ingresos y egresos.

A partir de este punto se desarrollan dos tendencias en el campo del pensamiento jurídico en torno a la concepción del tributo.

En primer lugar existe una visión limitada del tributo. Dino Jarach¹⁹ advierte que para un importante sector de estudiosos el tributo viene a ser una figura que tiene que ver básicamente con los ingresos del Estado; de tal modo que no se presta mayor atención a las relaciones que pueden existir entre el tributo y el gasto público.

17 ROBLES, Moreno Carmen.- Comentario General al Libro Primero: la obligación tributaria. En: Robles Moreno, Carmen; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco J., Villanueva Gutiérrez, Walker, y Bravo Cucci, Jorge.- Código Tributario: doctrina y comentarios, cuarta edición. Instituto Pacífico, Lima, 2016, p. 124.

18 BARCO, Iván.- Teoría general de lo tributario. Grijley, Lima, 2009, p. 39.

19 JARACH, Dino.- El Hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, segunda edición. Abeledo Perrot, buenos Aires, 1971, p. 25.

Dentro de este orden de ideas se sostiene la existencia de dos ramas del derecho que son: a) Derecho Tributario; y b) Derecho Financiero Público.

Mientras que en el Derecho Tributario encontramos a las normas que regulan los ingresos tributarios, más bien en el Derecho Financiero Público están las reglas relativas a los demás ingresos fiscales y también se encuentran los dispositivos que tienen que ver con el gasto público.

Sin embargo conviene relativizar esta división pues en la orilla del Derecho Tributario existen por lo menos dos temas que pertenecen al conjunto de las finanzas públicas.

Por un lado podemos pensar en la clasificación de los tributos que los divide en vinculados y no vinculados. Héctor Villegas²⁰ sostiene que esta clasificación bipartita del tributo ha sido desarrollada tomando en cuenta el destino del tributo. Al respecto se sostiene que el impuesto es un tributo no vinculado en la medida que no guarda correspondencia con una obra pública o servicio público predeterminado (gasto público no preestablecido). En cambio las contribuciones y tasas son tributos vinculados toda vez que financian obras o servicios determinados (gasto público preestablecido).

De otra parte se puede advertir que en el campo del Derecho Tributario el gasto público ha llegado al punto de ser fundamental para la configuración de la identidad del tributo.

En efecto Jorge Bravo Cucci²¹ precisa que uno de los aspectos esenciales del tributo tiene que ver con su finalidad fiscal (financiamiento de la actividad estatal), constituyendo un tema que, desde luego, se encuentra íntimamente vinculado con el gasto público.

En segundo lugar existe una concepción amplia. Benvenuto Griziotti²² sostiene que el tributo –además de constituir un ingreso para el Estado- tiene importantes vinculaciones con el gasto público.

Dentro de este orden de ideas se afirma que existe una sola rama del derecho que se denomina: “Derecho Financiero y Tributario” que viene a agrupar al conjunto de normas que disciplinan los ingresos y egresos del Estado.

Esta posición permite el desarrollo de una concepción financiera del tributo en el entendido que se pone especial atención a la íntima vinculación que existe entre el tributo y el gasto público.

20 VILLEGAS, Héctor, op. cit., p. 156.

21 BRAVO, Cucci Jorge, op. cit., p. 70.

22 GRIZIOTTI, Benvenuto.- Il Potere Finanziario. Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, 1950, p. 3 y sgtes.

Seguidamente analizaremos la relación que tiene la concepción financiera del tributo con ciertos temas que pertenecen al Derecho Financiero y Tributario.

3.1. La Concepción Integralista

Para la Política Fiscal el flujo monetario del Estado es concebido como un fenómeno unitario que tiene dos aspectos: a) ingresos y b) egresos.

Por otra parte Casado Ollero²³ señala que en virtud de una visión integralista del Derecho Financiero y Tributario se debe afirmar que existe una importante vinculación entre economía y derecho; de tal modo que en los estudios jurídicos acerca del fenómeno de las finanzas públicas se debe recurrir al concurso de la ciencia de la economía y la ciencia del derecho en procura de hallar los vasos comunicantes.

Por tanto en la medida que en la disciplina económica se desarrolla una visión totalizadora de las finanzas públicas entonces es posible predicar acerca de la necesidad de incluir la variable “gasto social” en el análisis jurídico del tributo.

Como se aprecia la visión integralista del Derecho Financiero y Tributario propicia el desarrollo de la concepción financiera del tributo, en la medida que afirma la vinculación sustancial entre tributo y gasto público.

3.2. El Análisis Económico del Derecho

José Sevilla Segura²⁴ indica que en la política fiscal es aceptado que el Estado recurre a sus instrumentos financieros para provocar ciertos efectos en la economía, especialmente en materia de inversión, ahorro y consumo.

En este sentido el Estado tiene mucho cuidado cuando por ejemplo diseña el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, que constituyen los pilares de los sistemas tributarios modernos, pues cada ángulo en la estructura de estos impuestos habrá de provocar determinadas reacciones en el comportamiento del mercado.

Además hay que decir que existe una suerte de “doble vía”, de ida y vuelta, en el sentido que cada uno de los ángulos del tributo -además de afectar a la economía- también desencadena determinadas consecuencias en el propio Estado, sobretodo por el lado del gasto fiscal.

Por ejemplo Alberto Barreix y Jerónimo Roca²⁵ señalan que el sistema dual del

23 CASADO, Ollero.- Los Esquemas Conceptuales y Dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y Estado Actual. R.E.D.F. No 59/1988, p. 355-356.

24 SEVILLA, Segura José.- Política y Técnicas Tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 45.

25 BARREIX, Alberto y Roca Jerónimo.- Reforzando un Pilar Fiscal: el Impuesto a la Renta Dual a la Uruguaya (primera parte). En: Revista Análisis Tributario, Lima, noviembre del 2007, p. 24.

Impuesto a la Renta para las personas naturales, introducido en Uruguay en el año 2007 y seguido por el Perú en el año 2009, proclama que las rentas de capital deben soportar una menor carga tributaria, mientras que las rentas del trabajo tienen que asumir una mayor carga tributaria.

Esta discriminación en las tasas o alícuotas del impuesto tiene por objetivo alentar la inversión privada en bienes de capital (predios, acciones emitidas por las empresas, etc.).

Pero también es evidente que una reducción de las tasas nominales que se aplican a las rentas del capital reciente a las finanzas públicas, en la medida que se genera limitaciones a las posibilidades del gasto fiscal. Dentro de este orden de ideas se entiende que los beneficios de la medida debe superar los costos que acarrea (principio del costo-beneficio).

Pues bien esta capacidad de inducción que tienen las medidas fiscales (tributarias) ha generado en el Derecho Tributario el desarrollo de una nueva teoría que se conoce como el análisis económico del Derecho Tributario.

Dentro de este orden de ideas Constantino Carvalho²⁶ afirma que la norma tributaria no sólo consiste en cierta regla de conducta que debe cumplir el contribuyente. En este sentido la norma tributaria también puede ser entendida como un incentivo que es capaz de animar determinada conducta del contribuyente que es deseada por el Estado.

Entonces si vemos a la norma tributaria como un instrumento que induce conductas, también corresponde analizar los efectos que desencadena por el lado del gasto público.

Aquí también podemos concluir que el análisis económico del derecho -aplicado al Derecho Financiero y Tributario- lleva a una concepción financiera del tributo, en la medida que deja en evidencia la importante vinculación que existe entre el tributo y el gasto público.

3.3. Principio de Eficiencia del Gasto

Actualmente existe cierto desequilibrio entre los ingresos y gastos del Estado, en el sentido que se advierte importantes esfuerzos para lograr la elevación de los ingresos tributarios y, sin embargo, opera una relajación en la calidad del gasto.

En este sentido Iván Rivera²⁷ sostiene que la actividad estatal debe preocuparse sobretodo por lograr que el gasto público tenga un efectivo impacto positivo en la sociedad (principio de eficiencia del gasto).

26 CARVALHO, Constantino.- El Análisis Económico del Derecho Tributario. Grijley, Lima, 2011, p. 25.

27 RIVERA, Iván.- Principios de Macroeconomía: un enfoque de sentido común. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2017, p. 382.

A su turno toda al Derecho Financiero y Tributario el desarrollo de las consiguientes reflexiones y propuestas. De este modo también se reforzaría una concepción financiera del tributo, toda vez que se pondría especial atención acerca de la íntima relación entre el tributo y el gasto público.

3.4. Recaudación Negativa

En nuestra disciplina tiene importante influencia la corriente de pensamiento que sostiene que existen dos ramas del derecho que son diferentes: a) Derecho Tributario, y b) Derecho Financiero.

En esta medida gran parte de los esfuerzos científicos han sido dedicados al tributo, entendido como una figura que se ubica dentro de los ingresos del Estado; dejándose de prestar atención a las vinculaciones que pueden existir entre el tributo y el gasto público.

Esta concepción restrictiva del tributo explica en gran parte la poca atención que se ha prestado al estudio de ciertos temas que merman el gasto público como por ejemplo el planeamiento tributario, elusión, evasión e informalidad.

En cambio desde una perspectiva unitaria –en el sentido que existe una sola rama del derecho que se denomina Derecho Financiero y Tributario, cuyo objeto comprende al tributo y su íntima vinculación con el gasto público- aumentan las posibilidades para estudiar con mayor profundidad las cuestiones relativas al planeamiento tributario, evasión, elusión e informalidad que podrían conformar cierta unidad temática que pasaría a formar un capítulo especial de nuestra rama del conocimiento que bien podría recibir la denominación de “recaudación negativa”, en el entendido que las referidas figuras se caracterizan principalmente por afectar de modo considerable a la recaudación tributaria y, por tanto, al gasto público²⁸.

Esta clase de reflexiones jurídicas ciertamente conllevarían a una concepción financiera del tributo.

3.5. Interpretación de la Ley

Es sabido que la teoría de la interpretación en nuestra disciplina ha llegado a importantes planteamientos. En efecto Jorge del Busto Vargas²⁹ sostiene que: a) la norma legal en materia tributaria es igual a las reglas de cualquier otra materia, b) son aplicables todos los métodos de interpretación generalmente admitidos en derecho, y c) se debe evitar el uso exclusivo de uno de los métodos de interpretación.

28 RUIZ DE CASTILLA, Ponce de León Francisco Javier.- Recaudación negativa. En: Derecho Penal Económico y de la Empresa. Centro de Estudios Penales. Lima, 2013, p. 367 y sgtes.

29 DEL BUSTO, Vargas Jorge.- Interpretación de las Normas en el Derecho Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No. 11, 1986, p. 51.

Sin embargo en el supuesto que finalmente exista una concurrencia de varias posiciones interpretativas en torno a cierto dispositivo legal resulta que todavía no están claros los parámetros de referencia que habría que considerar para determinar la posición interpretativa que finalmente debería prevalecer.

Sobre el particular es posible pensar que uno de estos parámetros podría ser el Derecho Financiero y Tributario. Es decir que –entre varias posiciones interpretativas– el operador tendría que preferir aquella posición que resulte ser la más coherente con la lógica del Derecho Financiero y Tributario.

Un caso práctico puede ayudar para una mejor comprensión de este punto. En el Perú advertimos que el literal b) del art. 19 de la ley del Impuesto a la Renta consagra la exoneración de este tributo para los ingresos que obtienen las asociaciones civiles sin fines de lucro cuya finalidad consiste en facilitar el acceso a la vivienda.

Existen casos donde estas asociaciones son propietarias de lotes de terreno frente al mar y celebran contratos que permiten que los interesados puedan construir sus casas de playa sobre los referidos terrenos. Desde luego estas asociaciones obtienen ingresos por la celebración de esta clase de contratos. ¿Estos ingresos se encuentran comprendidos dentro de los alcances de la exoneración del Impuesto a la Renta?

Al respecto se pueden desarrollar diversos trabajos interpretativos. Algunos de estos esfuerzos concluirán que la exoneración abarca a los ingresos que acabamos de mencionar.

Pero también se puede llevar a cabo un trabajo interpretativo que mas bien sostenga que la referida exoneración no comprende a los ingresos de las asociaciones civiles que venimos analizando.

Veamos este último punto con cierto detalle. Para estos efectos conviene recurrir al método de interpretación lógico que nos invita a preguntarnos acerca de la finalidad de la norma (teleología). Entonces la pregunta que debemos formular es la siguiente: ¿Qué objetivo persigue la exoneración que venimos examinando?

La respuesta tiene que partir de una constatación: el Estado peruano padece de debilidad institucional, pues acusa un considerable margen de ineficiencia en sus gastos cuando por ejemplo procura resolver el problema de la vivienda cuando se trata de los sectores pobres de la población.

Ante esta realidad el Estado prefiere renunciar a la recaudación tributaria para que las organizaciones privadas (asociaciones civiles) dispongan de mayores recursos con la finalidad que tengan más posibilidades para que puedan desarrollar sus actividades en procura de la promoción del acceso a la vivienda por parte de los sectores sociales de menores ingresos.

Desde esta perspectiva -que es propia de las finanzas públicas- no existe justificación para que el sacrificio fiscal que venimos examinando (exoneración del Impuesto a la Renta) también comprenda a los ingresos que obtienen las asociaciones civiles que dedican sus esfuerzos para que los sectores sociales de ingresos altos y medios puedan acceder a viviendas con fines recreativos. Precisamente este ha sido el temperamento del Tribunal Fiscal peruano en la Resolución No 03616-5-2005

Como se aprecia -ante diferentes posiciones interpretativas en torno a un mismo dispositivo legal- conviene tomar en cuenta cierto parámetro de referencia para determinar la posición interpretativa que finalmente debería prevalecer. Este parámetro tiene que ver con el Derecho Financiero y Tributario.

Nótese que todo el trabajo interpretativo que acabamos de desarrollar permite apreciar con nitidez la intensa vinculación entre tributo y gasto público.

Entonces podemos concluir que muchas veces los trabajos interpretativos que están dirigidos a los dispositivos legales que regulan los tributos propician el desarrollo de una concepción financiera del tributo.

4. La Concepción Constitucional del Tributo

César Landa Arroyo³⁰ sostiene que en la segunda mitad del siglo XX en Europa se inició el proceso de constitucionalización del derecho. Desde entonces asistimos a una suerte de ola invasiva que –desde luego- también viene alcanzando al Derecho Financiero y Tributario.

Carlos Blancas Bustamante³¹ señala que el Derecho Constitucional se fija en dos objetos: a) el Estado, y b) la persona humana, cuya faceta social genera el despliegue de la vida en medio de una colectividad o sociedad, de tal modo que la concepción del tributo se recrea, toda vez que desde la perspectiva constitucional se pone especial atención en el vínculo que queda entablado entre el tributo y la sociedad. Esta visión bien puede ser denominada como la concepción constitucional del tributo.

A continuación examinaremos la vinculación que tiene la concepción constitucional del tributo con algunos temas que pertenecen al Derecho Constitucional Tributario.

4.1. El Estado Constitucional

Perfecto Andrés Ibáñez³² precisa que el Estado Constitucional es aquél Estado

30 LANDA, Arroyo César.- La Constitucionalización del Derecho Peruano. En: Revista Derecho-PUCP; Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú No 71, Lima, 2013, p. 14.

31 BLANCAS, Bustamante Carlos.- Derecho Constitucional. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2017, p. 18-19.

32 IBÁÑEZ, Perfecto Andrés.- Precisiones en Torno al Derecho Constitucional. En: Revista Ius et Veritas No 52, Lima, 2016, p. 399.

que persigue fines constitucionales entre los que destaca la necesidad de lograr la efectivización de los derechos humanos. Entre los derechos humanos fundamentales destacan la salud y educación.

Dentro de este orden de ideas los hechos que el legislador puede considerar como capaces de generar el deber de contribuir deben ser compatibles con los derechos humanos.

Al respecto nos preguntamos si por ejemplo la comercialización de marihuana a nivel minorista puede estar gravada con el Impuesto al Valor Agregado.

Sabido es que el consumo de esta clase de droga puede poner en peligro la salud física y mental de las personas, especialmente si prestamos atención a los adolescentes.

Ahora bien si el Estado aplica un Impuesto al Valor Agregado para los casos de “consumo social de marihuana” de algún modo estaría avalando una práctica que muchas veces puede ser nociva para la salud de las personas.

Por tanto sería contrario a los fines del Estado Constitucional recurrir a instrumentos financieros (impuestos) que precisamente aumentan el riesgo de la salud de las personas.

Finalmente, más allá de la discusión que existe en torno a esta clase de impuestos, lo que nos interesa resaltar es que en todo caso se puede destacar la relación que existe entre el tributo y la sociedad, promoviéndose de esta manera la concepción constitucional del tributo.

4.2. Valores

Eduardo Hernando Nieto³³ indica que para un importante sector del pensamiento los valores hacen referencia a patrones morales. Uno de los valores que toma en cuenta el Derecho Constitucional es la solidaridad. En este sentido el Tribunal Constitucional peruano en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0004-2004-AI/TC ha señalado en el considerando No 9 que a la sociedad le corresponde la responsabilidad de financiar las actividades del Estado mediante el cumplimiento del deber de contribuir.

No tiene cabida las autoexclusiones, es decir que los comportamientos que pasan a engrosar las filas de la informalidad, evasión y elusión tributaria resultan ser contrarios a la solidaridad.

Como se aprecia en la solidaridad -por definición- resulta fundamental el elemento

33 HERNANDO, Nieto Eduardo.- ¿Constitucionalizar el Derecho o Politizar la Constitución? Amenazas, riesgos y peligros en el constitucionalismo contemporáneo. En: Revista Derecho-PUCP, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú No. 71, Lima, 2017, p. 39.

sociedad, de tal modo que existe una importante vinculación entre sociedad y tributo; propiciándose de este modo una visión constitucional del tributo.

En el Perú existe un interesante ejemplo sobre la importancia de la solidaridad en materia tributaria. En mi país existe un importante margen de evasión del Impuesto a la Renta para las personas naturales. Existen muchos profesionales independientes que perciben ingresos que no son declarados ante la administración tributaria con el objetivo de evadir el pago del impuesto.

En los primeros años del siglo XXI el Estado peruano creó un impuesto que se denomina Impuesto a las Transacciones Financieras que se aplica a los movimientos de las cuentas bancarias, de tal modo que los ingresos de dinero de estas cuentas (débitos) y los respectivos egresos (cargos) empezaron a ser declarados ante la autoridad.

De este modo la administración tributaria ha pasado a contar con una base de datos (información) muy importante que ha potenciado su actividad de fiscalización para combatir la evasión del Impuesto a la Renta.

Este impuesto ha sido objeto de discusiones. Por un lado se ha sostenido que si no existe riqueza económica tributable entonces no se justifica la aplicación de esta clase de impuestos.

Al respecto se sostiene que en ciertos casos los abonos a las cuentas bancarias de las personas naturales se explican por la obtención de premios cuando el contribuyente ha participado y ganado en cierto juego de azar (apuestas, lotería, etc.).

En la medida que el Impuesto a la Renta no grava esta clase de ingresos extraordinarios entonces no se justifica la aplicación de un impuesto que grave los movimientos bancarios y que constituye un medio para que la administración tributaria pueda acceder a cierta información estratégica que le permite luchar contra la evasión del Impuesto a la Renta.

Por otro lado se ha sostenido que en las discusiones sobre la validez constitucional de un tributo resulta de suma importancia tomar en cuenta los principios y valores. En este sentido el valor de la solidaridad resulta clave, toda vez que el impuesto bajo discusión constituye un instrumento para combatir la evasión tributaria, de tal modo que se trata de un esfuerzo que, en buena cuenta, procura efectivizar la solidaridad. Esta es una de las razones que llevó al Tribunal Constitucional peruano a declarar la validez constitucional del Impuesto a las Transacciones Financieras, mediante la Sentencia recaída en el Expediente No. 0004-2004-AI/TC.

Más allá de las discusiones en torno a este impuesto heterodoxo lo que nos interesa resaltar es que la presencia de un valor constitucional, que en este caso es la solidaridad, nos remite al elemento "sociedad", de tal modo que se puede apreciar la

importante vinculación que queda entablada entre tributo y sociedad, propiciándose de esta manera una visión constitucional del tributo.

4.3. El Deber de Contribuir

Desde la perspectiva del Derecho Constitucional se tiene que entre sociedad y Estado existe una relación. Ahora bien Luis Durán Rojo³⁴ explica que en el supuesto específico del deber de contribuir en rigor se advierte la presencia de dos vínculos jurídicos entre sociedad y Estado: a) el deber de pagar tributos, y b) el deber de colaborar con el Estado.

Al respecto conviene distinguir entre la obligación tributaria y el deber de contribuir. Mientras que en la obligación tributaria una persona -individualmente considerada- interactúa con el Estado, mas bien en el deber de contribuir el conjunto de la sociedad interactúa con el Estado.

Entonces en la imagen del tributo aparece un nuevo sujeto: la sociedad. Desde esta perspectiva podemos sostener que el deber de contribuir alienta una concepción constitucional del tributo.

4.4. Principios constitucionales

César Landa Arroyo³⁵ indica que los principios tributarios procuran que la carga tributaria sea lo más razonable posible. Dentro de este contexto: ¿Qué significa la razonabilidad de una carga tributaria?

Este mismo autor³⁶ señala que lo importante es que esta clase de carga goce de la mayor aceptación social posible, de tal modo que entremos al campo de la legitimidad de las normas.

Se trata de un tema crucial, pues sólo si el tributo goza de legitimidad se podrá efectivizar: a) el deber de contribuir, y b) los fines del Estado Constitucional.

En este sentido los principios de capacidad contributiva, generalidad, igualdad y no confiscatoriedad constituyen valiosos parámetros de referencia para dotar al tributo de la máxima racionalidad posible.

Por ejemplo se discute mucho el sistema de tasas progresivas y acumulativas del Impuesto a la Renta para las personas naturales que perciben rentas del trabajo,

34 DURÁN, Rojo Luis- La Noción del Deber Constitucional de Contribuir: un estudio introductorio. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro-Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra, Lima, 2006, p. 74-76.

35 LANDA, Arroyo César.- Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro-Homenaje a Armando Zolezzi Möller, Palestra, Lima, 2006, p. 49

36 Ibid., p. 49

pues muchas veces tiene efecto confiscatorio; es decir que no existe una razonable proporción entre el patrimonio del contribuyente y la carga tributaria.

En el Perú, hasta el año 2014 inclusive, existían tres tasas nominales para esta clase de tributo: 15%, 21% y 30%. Estas alícuotas se aplicaban de modo escalonado, según aumentaban los niveles de las bases imponibles. La ventaja de este sistema reducido de tasas era que resultaba ser más simple, facilitándose de este modo su aplicación por parte de las personas naturales. La desventaja era que muchas veces terminaba por ser un sistema injusto pues no se justificaba que en el primer tramo de renta gravada, cuya tasa era 15%, se encuentren tanto los sujetos que ganaban 1,000 dólares mensuales como los sujetos que percibían el doble (2,000 dólares mensuales).

Por esta razón a partir del año 2015 este impuesto pasó a tener cinco tasas nominales: 8%, 14%, 17%, 20% y 30%. Es decir que se ha procedido con el desdoblamiento de los dos primeros tramos de las bases imponibles que estaban vigentes hasta el año 2014. La ventaja de este sistema es que es más justo, pero la desventaja es que resulta ser mucho más complicado con vista a su aplicación por parte de las personas naturales.

Más allá de la discusión sobre cuál de estos dos sistemas puede ser más aceptado por la sociedad lo que nos interesa destacar es que nuevamente podemos apreciar que existe una íntima vinculación entre tributo y la sociedad, promovándose de este modo una visión constitucional del tributo.

4.5. Interpretación de la Ley

Ya hemos visto la conveniencia que existan ciertos patrones de referencia cuando se advierte la concurrencia de varias posiciones interpretativas respecto de una misma norma legal en materia tributaria; para efectos de determinar la posición que finalmente debería prevalecer.

Uno de estos parámetros tiene que ser el Derecho Constitucional Tributario, toda vez que Josep Aguiló Regla³⁷ señala que en virtud del fenómeno de la constitucionalización del derecho el juez debe preferir la posición interpretativa que guarde la mayor coherencia posible con la Constitución, tal como hemos podido apreciar en el caso ya expuesto sobre el Impuesto a las Transacciones Financieras.

En este sentido muchas veces los trabajos interpretativos permiten apreciar la íntima relación entre tributo y sociedad, promoviendo de este modo una concepción constitucional del tributo.

37 AGUILÓ, Regla Josep.- Positivismo y Postpositivismo: dos paradigmas jurídicos en pocas palabras. En: Interpretación Jurídica y Teoría del Derecho. Palestra, Lima, 2010, p. 16

5. Conclusiones

- 5.1. *La concepción civilista del tributo rescata la íntima vinculación entre obligación y tributo.*
- 5.2. *La concepción financiera del tributo rescata la íntima vinculación entre gasto público y tributo.*
- 5.3. *La concepción constitucional del tributo rescata la íntima vinculación entre sociedad y tributo.*

Lima, 16 de septiembre del 2017

Concepciones del Tributo en el Derecho Contemporáneo



Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

Perú

Abogado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Magister en Derecho con mención en Derecho Civil y Doctorado en Derecho.

Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Derecho Tributario. Profesor de Derecho Tributario de las Universidades Católica, de Lima y Nacional Mayor de San Marcos.

Conferencista en el curso de Postgrado de Derecho Tributario en la Universidad de Castilla - La Mancha, Toledo - España y en el X Seminario en Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica desarrollado en México D.F. Expositor en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT.

Coautor de los Libros “Código Tributario. Doctrina y Comentarios”, “Código Tributario, Sumillado” y “Texto Único Ordenado del Código Tributario, Legislación, Doctrina y Jurisprudencia”.

Autor de artículos para revistas universitarias y profesionales sobre diversos temas tributarios. Asociado al Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).

