

SEGUNDA CONFERENCIA

Por el Dr. MANUEL BELAUNDE G.

“RELACION JURIDICO TRIBUTARIA”

SUMARIO

Diferencia entre relación y obligación tributaria. Elementos constitutivos de la relación tributaria. Del Sujeto Activo. Del Sujeto Pasivo. Diferencia entre capacidad civil y capacidad tributaria. Clasificación de los sujetos de la obligación. Clasificación en cuanto a la obligación de los sujetos. Sujeto pasivo de derecho. Sujeto pasivo de hecho. Clasificación de los sujetos pasivos en relación con la naturaleza de la persona. Clasificación de los sujetos pasivos en relación con la nacionalidad. Obligaciones de los sujetos de la obligación: Obligación principal, obligaciones accesorias o secundarias, obligación de hacer, obligación de no hacer, obligación de soportar. Responsabilidad del sujeto pasivo. Antecedente. Concepto. Responsables del pago del impuesto. Sujetos pasivos con responsabilidad directa. Sujetos pasivos con deuda mixta por responsabilidad directa. Sujetos pasivos en parte con deuda propia, en parte con deuda ajena. Sujetos pasivos con deuda ajena con responsabilidad sustitutiva. Sujeto pasivo con deuda ajena y con responsabilidad objetiva. Derechos del sujeto pasivo. De legalidad. Respeto a los principios constitucionales que garantizan la aplicación de la ley tributaria. Derecho a ejercitar acción por cobro indebido. Condiciones de los sujetos pasivos como personas naturales que pueden tomarse en cuenta para la formación de la obligación tributaria. En el derecho sustantivo: la edad, estado civil, nacionalidad. En el derecho procesal. Casos de personas morales o jurídicas. Vinculo del sujeto pasivo en el cumplimiento de la obligación en lo que se refiere al domicilio y residencia. Concepto de domicilio para el Derecho Tributario. Objeto de la obligación tributaria. Su importancia. Naturaleza y características de la prestación. Prestación pecuniaria. Pago de dinero, pago de dinero en bienes, compensación en el pago del tributo. Por una parte alícuota del patrimonio. Prestación positiva. Diferencia entre el objeto de la obligación y el objeto del tributo. El hecho imponible. Naturaleza jurídica de la relación tributaria. Conclusiones sobre la Obligación Tributaria.

1.—DIFERENCIA ENTRE RELACION Y OBLIGACION TRIBUTARIA.

Frecuentemente se denomina en forma indistinta relación y obligación tributaria, como si se tratase de nociones iguales, pero algunos autores han venido insistiendo en diferenciar, por razones científicas y prácticas los conceptos de relación y obligación.

En efecto, sin entrar a hacer un análisis de relaciones públicas y privadas, conviene hacer notar que relación tributaria es en realidad proceso de constatación de los elementos para llegar a una situación tributaria dada, mientras obligación tributaria, como lo quiere Narciso Amorós: “seria la concreción y delimitación del contenido de la situación pero sólo de la de deber, es decir de la situación del sujeto pasivo que obliga a un nuevo concepto: el de liquidación, que significa el reconocimiento formal y oficial de la obligación tributaria de dar”. (1).

Es evidente que lo que se trata es de distinguir y establecer qué es la relación tributaria, que no es otra cosa que una verificación de los elementos de una determinada situación jurídica; en tanto que la obligación tributaria es la delimitación de la situación del sujeto pasivo de deber, que se puede manifestar en una obligación principal, de dar o en obligaciones adicionales de hacer o soportar.

Resulta que obligación y relación están estrechamente unidas al punto que la segunda es la terminación de la primera, pero ambas pueden ser identificadas.

La importancia de destacar la relación tributaria, es contar con procedimientos y métodos de elaboración de la norma tributaria; y ser a la vez verificación de los elementos de la obligación.

Con este criterio podemos llegar a ciertas conclusiones, que han sido magníficamente aclaradas por el profesor Narciso Amorós, cuando deja establecido que la relación jurídico tributaria es anterior a la determinación de la situación tributaria, mientras que la obligación tributaria es esencialmente de dar, y representa la terminación normal de las relaciones tributarias, pero señalando a la vez que junto a la obligación tributaria principal de dar pueden existir otras complementarias o secundarias para concluir indicando

(1) AMOROS, Narciso, **Derecho Tributario** (Explicaciones) Edit. Derecho Financiero, Madrid 1963, pág 43.

que la situación tributaria es el presupuesto de la obligación tributaria específica (2).

Lo que no convenimos con el destacado profesor es la afirmación que las obligaciones típicas de dar son posteriores a las de hacer, por cuanto, algunas obligaciones accesorias son previas a las de dar, tal es el caso de la declaración que debe formular todo contribuyente denunciando el hecho imponible del que se deriva la obligación de dar.

2.—ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA RELACION TRIBUTARIA.

El profesor A. D. Giannini al referirse a los elementos constitutivos de la deuda impositiva que nace al producirse el hecho previsto por la ley y que constituye el presupuesto del tributo, señala que son dos los elementos de ella: el material y el personal, el primero que constituye el objeto del impuesto, el segundo consiste en una determinada relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con elemento material, agrega además una apreciación sobre la base imponible y el tipo de gravamen (3).

Para Pugliese los elementos de la obligación tributaria son los sujetos y el objeto, agregando el juego de la administración, la causa y la fuente dentro del estudio de los elementos (4).

Finalmente Narciso Amorós al referirse a la estructura de la relación jurídico tributaria señala como sus elementos: el fáctico (hecho tributario), el personal (sujeto de imposición o contribuyente), el finalista (objeto), otros cuantitativos (base y tipo) y el temporal (devengo), que él indica deben estar presentes en toda relación tributaria.

Anteriormente A. D. Giannini, al estudiar la relación jurídico tributaria, se refiere a los elementos constitutivos de la deuda impositiva, indicando que el primer elemento (material) es el que más propiamente constituyen el objeto del impuesto y permite diferenciar entre uno y otro impuesto (a la renta, al patrimonio, etc.), el segundo elemento para él es personal del presupuesto, consiste en una relación de hecho jurídico; añadiendo la base imponible y el

(2) AMOROS, Narciso, Op. Cit pág. 241

(3) A.D. GIANNINI. **Instituciones de Derecho Tributario**, Edit. Derecho Financiero, Madrid 1957, pág 53 y sgts.

(4) PUGLIESE. **Instituciones de Derecho Financiero**, Derecho Tributario, Fondo de Cultura Económica, México 1939 pág. 49 y sgts.

tipo, ya que según sostiene los elementos material y personal no son los únicos para determinar el importe del débilor (5).

Señalados los elementos podemos decir que éstos son fundamentalmente: el hecho tributario o imponible, sujetos, objeto, añadiendo la causa y los cuantitativos (base tipo) y el temporal (devengo).

3.—DEL SUJETO ACTIVO.

Los sujetos de la relación y en su turno de la obligación tributaria, como en la relación de derecho privado son: el Activo (acreedor) y el Pasivo (deudor), sujeto de imposición (contribuyente).

Estos sujetos, en la relación de obligación como es la tributaria o impositiva como quieren algunos, coloca a los sujetos activos y pasivos en situaciones jurídicas esencialmente distintas, ya que el primero por la naturaleza de la obligación, tiene por mandato de la ley el goce de poderes y derechos, en tanto que el sujeto pasivo (contribuyente) soporta obligaciones legales principales y accesorias.

Ahora bien, el sujeto activo (el Estado) ejerce la facultad de imperium en su calidad de entidad política suprema que se manifiesta en una verdadera potestad, cuya expresión tratándose de Estados Unitarios es de gran amplitud, tal es el caso del Perú, pues nuestra Constitución en sus artículos 8 y 123, incisos 5 y 7, la expresa en forma casi total cuando establece que “Solo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos, y exonerar de su pago en todo o en parte”. (Art. 8º) y luego reserva como atribuciones del Congreso “imponer contribuciones y suprimir las establecidas (Inc. 5) y dictar tarifas arancelarias” (Inc. 7)(6); vale decir, conserva para sí la iniciativa en materia tributaria, principio que se mantiene en el Art. 109 de la Ley Orgánica del Presupuesto Funcional de la República, No. 14816 de 16 de enero de 1964; sin embargo, en algunas oportunidades el Poder Legislativo delega algunas de sus potestades en el Poder Ejecutivo, al efecto de franquicias y liberaciones por autorización expresa de leyes especiales, tales casos, por ejemplo se presentan en la Ley No. 9140 de 14 de junio de 1940, que dispone que en los contratos que celebre el Ejecutivo para proteger y estimular la industrialización del País, podrá conceder exoneraciones de impuestos o derechos (7) o para los

(5) AMOROS, Narciso, Op. Cit. pág. 63 y sigs.

(6) CONSTITUCION DEL PERU, sancionada por el Congreso Constituyente de 1931, promulgada el 9 de Abril de 1933. Anuario Legislación Peruana. Tomo XXXVI. Edic. Oficial. Lima, Taller Linotipia 1933.

(7) ANUARIO DE LEGISLACION PERUANA, Ob. Cit. Tomo XXXII, Año 1940, Legisl. 1939/40, pág. 122.

efectos de derogar leyes impositivas como se autoriza por el Art. 27 de la Ley 14816 (L. O. del P. F. de la Rep.) que faculta para aquellas cuya recaudación anual media durante el trienio precedente sea inferior a S/. 500,000.00.

Pero sea que las iniciativas y potestad la ejerza el Poder Legislativo o el Ejecutivo, en el Sistema Tributario Nacional, **el sujeto activo, con soberanía directa, es el Estado**, que la ejerce sin que otros órganos se la otorguen; ya que es manifestación de la facultad de imperium originaria de éste, que se manifiesta no sólo en la actividad legislativa de dar leyes, sino también en la administración de la Hacienda Pública que compete al Presidente de la República, (Inc. 9 del art. 154 de la Constitución del Estado) cuya expresión entre otras es la recaudación de los tributos por medio de los órganos de Administración Fiscal (hoy Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación), dependiente del Ministerio de Hacienda.

Además del Estado que es sujeto activo con soberanía directa, se presentan casos de otros entes públicos que tienen una soberanía subordinada, y que son por excepción sujetos activos de la relación o a su turno de la obligación tributaria, pero no por derecho originario sino delegado, bien porque se les delega la facultad de establecer y cobrar tributos, dentro de los límites legales pre-establecidos o porque perciben esos tributos dentro de las reglas fijadas por el propio Estado, tal es el caso en el Perú de los **Concejos Departamentales**, que aunque no han funcionado fueron normados por la Constitución de 1931, (Título X, Cap. I, Arts. 188 a 202, Ley 7809 de 28 de setiembre de 1933) a los que se asignaron como rentas el producto de determinados impuestos y se les facultó para crear impuestos o arbitrios locales (Arts. 197 y 198) y los Concejos Municipales, provinciales y distritales, a ellos que también se les designó rentas provenientes de tributos y se les autorizó al establecimiento de arbitrios con aprobación del Supremo Gobierno (8).

También se presenta el caso en otros entes públicos, tales como las Cajas Nacionales del Seguro Social Obrero y de Empleados y las Corporaciones Departamentales de Desarrollo, etc.

Los tributos pagados a entes públicos, al igual que las que se abonan al Estado, son obligatorios y pueden ser exigidos mediante

(8) CODIGOS Y LEYES DEL PERU, E. García Calderón. Ley Orgánica de Municipalidades, 14 de Octubre de 1892, 3ra. Edic. Lib. e Imp. Gil. Lima 1935 (Art. 39) Normas Legales. Rev. Legislación y Jurisprudencia. Tomo XX. 1954. D.S. Enero 1954. Regmtó. Aprobac. arbitrios.

el cobro forzoso con los mismos privilegios fiscales de facultad coactivas que tienen el Estado.

Hasta ahora hemos examinado la figura del sujeto activo de la relación y obligación dentro de un ordenamiento de un Estado Unitario, en que hemos destacado un sujeto activo con soberanía originaria y directa que es el Estado y otros sujetos activos, entes públicos, con soberanía delegada o subordinada, pero nos resta ahora decir dos palabras, sobre los Estados que no tienen organización unitaria, es decir los federales.

Estos Estados Federales, presentan una situación jurídica tributaria distinta porque, los estados que forman la Federación tienen y gozan de soberanía originaria y directa en los territorios de su jurisdicción, con independencia del Poder central, sólo con limitaciones de orden constitucional, podría decirse que hay una competencia concurrente en materia tributaria o impositiva, tal es el caso de Estados Unidos de América, México, Brasil, Argentina, etc.

Es interesante dar énfasis respecto al sujeto activo de relación tributaria, que le da a ésta una característica propia, que la hace diferente de la del derecho común o privado, pues mientras que ésta última, puede ser sujeto activo, una persona privada, natural o jurídica, o a su turno un sujeto de derecho público, en cambio en la relación de derecho tributario, siempre y en forma general, sólo puede ser sujeto activo, o el Estado u otros entes públicos por delegación, pero nunca una persona de derecho privado, pues, aún en el supuesto problemático de que algunas personas gozaran de una especie de soberanía directa tributaria, como ocurría en Inglaterra, con algunas universidades, tal figura sería la excepción a la regla y en el fondo representaría una verdadera concesión tácita o expresa y que no impediría que el Estado en cualquier momento cortara o suprimiera tal situación de excepción.

Ahora bien, establecido que el Estado, como define Antonio Berliri: “es sin discusión posible, el más importante de los sujetos activos, y esto no tanto por el hecho de que los impuestos que aplica son más numerosos y económicamente más relevantes que los establecidos por los entes públicos menores, sino por el hecho de que su potestad es necesariamente ilimitada, mientras que la de otros sujetos está circunscrita dentro de determinados límites” (9), nos lleva a planteamientos de dos cuestiones:

(9) BERLIRI, Antonio, **Principios de Derecho Tributario**, vol. I (Traduc. de Fernando Vicente Ariche Domingo), Madrid 1964, Edit. Derecho Financiero, pág. 183.

- a)—la determinación de potestad y poder tributario; y,
- b)—la fijación de los posibles límites de la pretensión del Estado como sujeto activo (acreedor en la obligación tributaria).

Respecto de la determinación de potestades y poder tributario es conveniente traer a colación los comentarios de Fernando Vicente Arche Domingo, profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, y traductor de la obra de Antonio Berliri a la necesidad no sólo desde el punto de vista terminológico sino por sus consecuencias, (diríamos jurídicas) de la distinción entre potestad tributaria y poder tributario, sosteniendo que mientras el primero engloba el poder legislativo verdadero y la potestad reglamentaria de la Administración Fiscal, y por tanto toda norma deriva de la potestad tributaria; en cambio el segundo —el poder tributario— debe dársele un concepto más limitado, como poder de establecer tributos, que corresponde al órgano legislativo normalmente, que según la Constitución tiene la facultad de establecer o crear tributos, o que determinaría la distinción entre poder tributario de potestad reglamentaria de Administración Fiscal en materia tributaria (10).

Y, esta distinción es importante, porque no todos los entes públicos tienen poder tributario, el que por facultad de **imperium** generalmente por mandato de la Constitución como ocurre en el caso del Perú, corresponde al Poder Legislativo (Arts. 8 y 123 de la Constitución); mientras que otros entes públicos autárquicos o autónomos, no gozan de un verdadero poder tributario, tal es el caso de los Concejos Municipales Provinciales y Departamentales, que como comentamos anteriormente, gozan de soberanía subordinada al Estado y no directa y originaria como el Estado con poder tributario para votar leyes de impuestos y reglamentar para la regulación y ejecución de las disposiciones normativas y constitutivas de los tributos.

Y examinando un poco más la cuestión planteada, se puede presentar aún el caso de antes que sin poder ni potestad tributaria, gozan del beneficio de la obtención del producto de la recaudación de tributos a su favor (Ej. Colegio de Ingenieros) y otros.

Aclarando la distinción, es evidente que “la potestad tributaria constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello la misma extensión que éste último” (11) o como

(10) BERLIRI, Antonio, Ob. Cit. pág. 177.

(11) A. D. GIANNINI, Ob. cit. pág. 193.

quiere Berliri, “es la facultad de poder establecer impuestos o prohibiciones y dictar normas jurídicas que generen la obligación del pago del tributo”, (para nosotros poder tributario); sin embargo Vannoni, no acepta que la potestad legislativa se comprenda la potestad tributaria, lo que acepta Zonovini y aún extiende Ingrosso también a la aplicación del impuesto.

Las más importantes consecuencias de la potestad y poder tributario del sujeto activo (El Estado), es sin lugar a dudas que éste cuenta con una situación de preferencia, frente a los sujetos pasivos, que en forma legal quedan sujetos a esa potestad, al punto que, Berliri, de acuerdo a este planteamiento, clasifica a los sujetos de la relación en activos, los que gozan de la potestad, pasivos, los sometidos a ella, y aquellas que están en una situación intermedia, pues mientras los pasivos gozan de ciertas situaciones preferenciales, derechos o potestades o poderes, frente al ente o sujeto activo, a su vez quedan sometidos a determinadas obligaciones, consecuencia de relaciones especiales, tal como sucede con los recaudadores de los impuestos.

En consecuencia general: legislación en materia tributaria, reglamentar la aplicación tributaria, administrar y recaudar.

Otra consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria se manifiesta, cuando el Estado resuelve o provee de recursos provenientes de impuestos a los entes públicos subordinados o aún a entes privados (por excepción), lo que puede ocurrir de distintas maneras o formas, pues ya sea reservando a éstos una parte de los ingresos provenientes de tributos, la que como hace notar Pugliese, no crea relación alguna entre el contribuyente y el ente público subordinado; puede también facultar delegación a los entes públicos menores a imponer adicionales a los tributos cobrados por el Estado, lo que representa que la obligación no mantiene su unidad, y presente dos vínculos: uno al Estado y otro al ente público subordinado; es decir, dos sujetos activos en distinto grado y un sólo sujeto pasivo y una última forma por la que el Estado cede a los entes subordinados el cobro directo de los tributos determinados por la ley, que determinarían relación formal y materialmente autónomas entre el público dependiente y el sujeto de imposición o pasivo (12).

Estos casos se presentaron hasta hace poco en el Sistema Tributario Peruano, así por ejemplo por ley 13689 de 7 de setiembre de 1961, y por ley 13699 de 27 de setiembre de 1961 se destina a

(12) PUGLIESE, Mario, Ob. Cit. pág. 52.

los Concejos Provinciales y Distritales y luego se hace extensiva a Lima, el producto del impuesto a los predios rústicos y urbanos que acotaba el Estado y aún hay en el impuesto a las sucesiones, primer caso mencionado por Pugliese; o se autoriza a los entes menores al cobro, Caja Nacional del Seguro Social del Obrero y del Empleado, Fondo Nacional de Salud y Bienestar Social, (tercer caso) o aún se destinan productos organismos no estatales (Colegio de Ingenieros) o educacionales estatales (Universidades oficiales, impuesto a la herencia) (primer caso).

Es muy interesante hacer notar ahora la interpretación de Narciso Amorós de lo que debe entenderse por Poder tributario, que define en sus características, señalando en sus notas esenciales:

- a) — Carácter originario,
- b) — „ irrenunciable,
- c) — „ imprescriptible,
- d) — „ abstracto,
- e) — „ territorial,
- f) — „ legal.

Respecto del primero, del carácter originario del poder tributario, se deja constancia que éste le corresponde al Estado que lo detenta y lo adquiere con esta calidad, para luego como anota, otros entes o titulares también lo ejercen, pero como quiere Amorós no por delegación o como poder derivado, sino con más propiedad de una potestad ilimitada y de una limitada, basada en que no hay incompatibilidad doctrinal, entre la existencia de un poder amplio y el otorgamiento de una concesión del primero, y por cuanto el Estado sigue ejerciendo una función de control y fiscalización y porque la llamada potestad surge de un acto de autorización del Estado y se debe ejecutar y cumplir dentro de lo limitado por la autorización, llegando a señalar la importancia en sus consecuencias e interpretaciones; pero tomando en consideración la manera de tratar el punto por el profesor Amorós, en cuanto él cree sólo una cuestión terminológica nosotros pensamos que, también en el fondo del problema jurídico, podrían establecerse que la potestad y poder tributario es una, vale decir que por el principio de unidad, no puede hablarse de poder y potestad derivada o delegada, sino de otorgamiento de determinadas concesiones en favor de entes públicos o terceros, que da el Estado, en ejercicio de su facultad o potestad —facultad de imperio— sin menoscabar su derecho originario y sin romper su unidad del principio fundamental.

4.—DEL SUJETO PASIVO.

Continuando el estudio del elemento personal de la relación jurídica tributaria, nos referimos ahora concretamente al segundo elemento personal, o sea el Sujeto pasivo. Sujeto pasivo equivale a decir obligado al pago, deudor o contribuyente. El sujeto pasivo de la relación y a su turno de la obligación jurídico tributaria es el obligado a satisfacer el tributo, a pagar el impuesto por mandato de la ley; o como dice Mario Pugliese “es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria” (13). Sin embargo, este deudor de la obligación jurídico tributaria, este contribuyente como lo denominamos nosotros, tiene que ser tratado como una figura jurídica diferente a la del deudor de la relación y obligación del Derecho Común, y esta diferencia de concepción jurídica la tenemos que plantear desde el punto de vista inicial, esto es, en cuanto a la capacidad.

A).—DIFERENCIA ENTRE CAPACIDAD CIVIL Y COMERCIAL Y CAPACIDAD TRIBUTARIA.

Afirma A.D. Giannini que “sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva y por tanto de las obligaciones y derecho inherentes a ella, aquellos a quienes el Derecho Tributario reconoce como jurídicamente capaces” (14). Sin embargo el deudor, contribuyente de la relación jurídico tributaria, no tiene que ser necesariamente un sujeto capaz civilmente, como se exige en la obligación de Derecho Privado. Esta concepción de la capacidad civil que entra en juego plenamente con la concepción del Derecho Privado, al tratarse de la obligación del Derecho Tributario; no es requisito esencial para la validez de la obligación tributaria. Para mejor comprender esta figura bastaría poner un ejemplo, tratándose del impuesto a la herencia, en que se produce la transmisión de los bienes mortiscausa, a título gratuito, en el caso que el causante deja uno o más herederos menores de edad, los sujetos pasivos de derecho de la obligación jurídico tributaria son menores de edad; no siendo requisito esencial para la validez de la obligación que este menor de edad llegue a su mayoría para que sea exigible su obligación; simple y llanamente es sujeto de derecho de la obligación jurídico tributaria. El requisito de la capacidad por mayoría, no entra en juego en la obligación tributaria.

(13) PUGLIESE, Mario, Ob. Cit. pág. 54.

(14) A. D. GIANNINI, Ob. cit. pág. 97.

En los casos de sujetos pasivos de derecho incapaces civiles se opera una sustitución de carácter procesal, de carácter administrativo o formal en cuanto a quien debe cumplir con la obligación, habrá una representación que podrá ser legal o de otra naturaleza para el efecto del cumplimiento de esa obligación, pero esto no quiere decir que hay desplazamiento de la obligación, simplemente en la mecánica de aplicación del impuesto tendrá que cumplir por el menor, ya sea el que ejerce la patria potestad, el que ejerce la tutoría, el que ejerce la curaduría; pero en ningún caso podrá desplazarse o no será válida la obligación.

El concepto de capacidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria es un concepto distinto y diferente del concepto jurídico de la capacidad civil de las personas naturales; porque mientras en la primera es requisito esencial para la validez del acto esta capacidad civil tanto en lo que se refiere a la edad como en lo que se refiere a la salud física o mental, porque la obligación y la relación jurídica en el Derecho Civil es nula cuando interviene un incapaz, no ocurre lo mismo tratándose del Derecho Tributario, el concepto de capacidad es más bien un concepto económico que está vinculado precisamente con la capacidad de poder soportar un tributo y esto está vinculado a la naturaleza misma de la obligación, porque ya hemos tenido ocasión varias veces de hacer ver que en la relación y a su turno la obligación debe verse desde un punto de vista de su concepción económica, porque el presupuesto de hecho de la relación y a su turno de la obligación, es un hecho económico; por esto es que, también la concepción de la capacidad tributaria, diferente de la capacidad civil es una cuestión de naturaleza económica.

Dino Jarach, afirma la verdadera definición de capacidad jurídica tributaria, cuando dice: “En efecto la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de relaciones económicas que constituyen los hechos imposables” (15).

La capacidad contributiva o capacidad tributaria no es sino la aptitud o condición de poder soportar un tributo, porque se es titular de una renta o de un patrimonio afecto al impuesto, puesto que muchas veces hay personas de renta reducida que no alcanzan

(15) JARACH, Dino, **El Hecho Imponible** (Teoría General del Derecho Tributario: Sustantivo), Edic. de la Rev. de Jurisprudencia Argentina S.A. Buenos Aires 1943.

a ser sujetos de la obligación, ¿por qué?, porque la renta que perciben está exenta del impuesto; o aquellas personas que no heredan nada, siendo capaces civilmente no tienen capacidad contributiva, o aquellas personas que no compran nada tampoco son sujetos del pago de los impuestos a la transferencia de los bienes muebles o inmuebles a su turno. Para terminar este asunto de la capacidad, hay dos concepciones diferentes: la concepción del Derecho Civil o Derecho Privado., en cuanto a la capacidad de las personas naturales y la concepción del Derecho Tributario en cuanto a la concepción de la capacidad tributaria que es un concepto eminentemente económico, aptitud de soportar un tributo; que no debe tampoco confundirse con manifestación de capacidad contributiva desde el punto de vista de la ciencia de las Finanzas y que se manifiesta por signos de imposición, (adquisición posesión, producción y transferencia) (16).

Estudiada la capacidad jurídica tributaria de las personas naturales, resta referirse a la de las personas jurídicas, en que se presenta también una situación diferente a la del Derecho Privado, pues mientras todas las personas colectivas jurídicamente capaces pueden ser sujeto pasivo de Derecho Tributario, en algunas oportunidades son sujetos pasivos de Derecho Tributario uniones de personas o conjunto de bienes sin personería jurídica para el Derecho Privado, como lo anota A. D. Giannini (17) no obstante la opinión contraria de Berliri.

La naturaleza económica del hecho imponible, la amplitud del campo de aplicación de los tributos y las medidas tendientes a conceder personalidad jurídica tributaria a ciertas situaciones de hecho para facilitar la liquidación de impuestos, explican por qué se reconoce capacidad tributaria a algunas personas jurídicas que no la tienen para el Derecho Privado y aún atribuirse capacidad al accionista y no a la sociedad, por ser esta ficticia y disimular el verdadero contribuyente (18).

Finalmente debe dejarse aclarado que la capacidad jurídica tributaria de un sujeto pasivo dado, no es general como en el caso del Derecho Privado, pues se puede ser sujeto pasivo de algunos impuestos, más no de todos, ya que deben concurrir según la naturaleza del impuesto, ciertos requisitos legales para que funcione

(16) GRIZIOTTI, Benvenuto, **Principios de Ciencias de las Finanzas**, 6ta. Edic. traducción de Dino Jarach, Ed. Depalma Bs. Aires 1959.

(17) A.D. GIANNINI. Ob. Cit. pág. 98.

(18) JARACH, Dino, Ob. Cit. pág. 148.

plenamente esa capacidad, así del impuesto complementario personal de tasa progresiva, sólo puede ser sujeto la persona natural o las personas jurídicas que por excepción señala la ley, más no una Sociedad Anónima.

B).—CLASIFICACION DE LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION.

Al tratar de los elementos personales de la relación y a su turno la obligación tributaria, señalamos de un lado el llamado sujeto activo: el Estado; y de otro lado hablando en plural, los sujetos pasivos. ¿Por qué hablamos en plural de los sujetos pasivos? Porque hay una especie de ficción en la clasificación de los sujetos de la obligación tributaria, como veremos luego.

C).—CLASIFICACION EN CUANTO A LAS OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES.

Algunos autores han distinguido esta clasificación en atención a las obligaciones de los sujetos; en efecto, Antonio Berliri dice: “Por lo que se refiere a los sujetos pasivos, categoría que comprende, nótese no solo los deudores impositivos sino también todos aquellos que están obligados a cualquier prestación frente al sujeto activo, se plantean algunos problemas sobre lo que es necesario que nos detengamos” (19). Esta concepción ha motivado diferenciar los sujetos pasivos de “derecho” y de “hecho”.

Esta clasificación de sujetos pasivos de derecho y de hecho, en cierta forma es una creación que ciertos autores dicen que es forzada (20) pero que se presenta en los ordenamientos legales y no puede dejarse de estudiar.

D).—SUJETO PASIVO DE DERECHO.

El sujeto pasivo de derecho no es otro que el llamado jurídicamente al pago del tributo por mandato de la ley, soporta la obligación principal y algunas accesorias, en otras palabras el titular de una obligación. Así como hay titular de un derecho también hay titular de una obligación, es el propietario de un bien, de un patrimonio o de cualquier otro derecho económico o renta a un impuesto, una tasa o una contribución.

(19) BERLIRI, Antonio, Ob. Cit. vol. I, Madrid 1964, Edit. Derecho Financiero, pág. 273.

(20) PUGLIESE. Ob. Cit. pág. 54.

E).—SUJETO PASIVO DE HECHO.

La figura del sujeto pasivo de hecho es una figura distinta, en realidad no es el titular de una obligación, simplemente soporta obligaciones accesorias por mandato de la ley, pero nunca soporta la obligación principal de dar o pagar el tributo, cuando más actúa como retenedor.

Esta clasificación de sujetos pasivos de derecho y sujetos pasivos de hecho no ha sido totalmente admitida en la doctrina del Derecho Tributario por una simplísima razón, los tributaristas sostienen que no hay sino un sujeto de la obligación: el deudor; en realidad, éste es el que cumple la obligación de pagar el tributo, en tanto que el llamado sujeto pasivo de hecho a veces no tiene ni siquiera una vinculación directa con el sujeto pasivo de derecho y soporta obligaciones legales accesorias, pero no constitutivas de la obligación tributaria. Mientras Pugliese indica que el derecho Tributario sólo se preocupa del contribuyente de derecho y cuando se quiere por la legislación el sujeto pasivo de derecho pierde significado por ser el primer deudor del tributo. En cambio Vannoni, hace ver que se toma en consideración contribuyentes de hecho bajo varios aspectos (21). Y en esto no les falta algo de razón; en realidad, en toda relación jurídica hay un obligado titular y éste es el deudor, y en esta relación el deudor es el sujeto pasivo de derecho quien soporta el tributo. La figura del sujeto pasivo de hecho ha surgido como una necesidad de la misma legislación, del mismo ordenamiento positivo. Lo efectivo es que esta figura del sujeto pasivo de hecho aparece todos los días y no solamente en la legislación nacional sino en las legislaciones de otros países, por eso es que algunos han admitido el clasificar a los sujetos en cuanto a su vinculación con el Fisco, en sujetos pasivos de derecho y sujetos pasivos de hecho.

F).—CLASIFICACION DE LOS SUJETOS PASIVOS EN RELACION CON LA NATURALEZA DE LA PERSONA.

Tenemos también que hacer una clasificación de las personas en relación con la misma naturaleza de la persona. En lo que respecta a la clasificación de la naturaleza de la persona, el Derecho Tributario admite que los sujetos de la obligación, contribuyentes,

(21) PUGLIESE. Ob. Cit. pág. 55.

obligados al pago, pueden ser personas naturales y personas jurídicas.

El tributo puede recaer sobre patrimonios o sobre rentas o sobre derechos que pertenecen a una persona natural, o puede también recaer el tributo sobre patrimonios, rentas o derechos que pertenecen a una persona jurídica, bien sea que se organiza como una simple asociación, bien sea que se organiza como una sociedad mercantil, o conjunto de personas o bienes; en algunos casos las asociaciones están exentas de algunos impuestos, pero soportarán otros. Entonces en la clasificación en cuanto a la naturaleza de la persona se admite que pueden ser personas naturales y que pueden ser también personas jurídicas; y de hecho en el ordenamiento legal nos encontramos siempre con contribuyentes que sea en muchos casos el hombre como persona natural y en otros casos las sociedades o las asociaciones como personas jurídicas.

G).—CLASIFICACION DE LOS SUJETOS PASIVOS EN RELACION CON LA NACIONALIDAD.

La tercera clasificación que podemos hacer es en relación con la nacionalidad, el contribuyente puede ser: con su vinculación con el territorio, nacional o extranjero. Puede ser que en atención a esta calidad se establezcan tributos que sólo gravarán a los extranjeros. Generalmente las Constituciones establecen que la situación de las personas nacionales o extranjeras frente al ejercicio de la industria o el comercio es igual, salvo las limitaciones que por garantía constitucional se establezcan, como por ejemplo, la prohibición de tener propiedad —para los extranjeros— dentro de los 50 kms. de la frontera; O en determinadas compañías la obligación de que un número mayoritario de acciones pertenezcan a nacionales y no a extranjeros; hechos éstos que se citan por la vinculación que hay con la tributación como fenómeno económico. Pero lo cierto es que la tributación se admite, como contribuyentes a las personas naturales o jurídicas en un plano de igualdad cuando residen en el territorio nacional; no hay excepciones en cuanto a las personas naturales o jurídicas peruanas o extranjeras residentes en el territorio. Sin embargo, esta concepción de la clasificación de las personas como contribuyentes sujetos a la obligación y su vinculación con el territorio sufre una variación cuando se trata del régimen tributario, de las personas naturales o jurídicas no nacionales residentes en el extranjero que perciben rentas provenientes del país.

Depende de la orientación filosófico-política que se dé a una tributación para que el régimen o sistema tributario que se aplique a las personas naturales o jurídicas extranjeras residentes en el exterior pueda ser un trato benigno o pueda ser un trato severo. Si el país está empeñado por su política tributaria dentro de un régimen promocional, es evidente que para atraer capitales se darán algunas ventajas, algún trato benigno tributario para las personas extranjeras residentes en el exterior; pero, al contrario, si al país no le interesa importar capitales, es probable que se dé un régimen tributario severo. Esto no es cuestión de una concepción jurídica simplemente es una cuestión de una concepción político-económica, se ha traído a colación para hacer ver que también puede ser sujeto de una obligación la persona extranjera residente en el exterior cuando percibe rentas provenientes del Perú. El principio de vinculación al territorio se gradúa por el sistema territorial o por el de la fuente; generalmente los países admiten que se gradúa por la fuente, de manera que es completamente indiferente el problema de la residencia, puesto que se grava la renta o el patrimonio por el origen de la fuente.

H).—OTRAS CUALIDADES DEL SUJETO PASIVO.

La edad, el sexo, el estado civil, la religión, actividad (arte, profesión) son determinantes de modificaciones de la situación jurídico tributaria de las personas naturales, ya sea para el cobro, deducción o extinción de la obligación; así se cobra impuesto o recargos a los célibes después de cierta edad y los casados tienen derecho de deducir cargas de familia, etc.

I).—OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION.

Hemos terminado esta clasificación de las personas en cuanto a la vinculación territorial o extraterritorial; y ahora vamos a ocuparnos de las obligaciones de los sujetos de la obligación. En efecto, el contribuyente obligaciones y tienen responsabilidades; la responsabilidad es una consecuencia de la obligación, frecuentemente se confunde lo que es la obligación y lo que es la responsabilidad, no hay responsabilidad mientras previamente no se señale la obligación; primero debemos determinar cuáles son jurídicamente hablando las obligaciones del sujeto pasivo; cuáles son estas obligaciones que determinarán luego sus grados de responsabilidad. No hay que

olvidar que las obligaciones del contribuyente, sujeto pasivo de la obligación, son obligaciones legales; por tanto, no pueden ser variadas ni por la Administración arbitrariamente, ni por las partes, porque no son obligaciones contractuales ni convencionales, simple y llanamente son obligaciones que están determinadas, tipificadas y señaladas por la ley, quiere decir entonces, que la obligación que va a cumplir el contribuyente tiene que ser en la forma y en la medida que señala la ley.

Entonces no hay que olvidar este fundamento: que la obligación que tiene el contribuyente es legal, y nada más que legal, y debe cumplirse en el límite, forma y modo que la ley lo establece.

Hecha esta aclaración, podemos jurídicamente clasificar las obligaciones del sujeto pasivo de la obligación. Los autores concuerdan en indicar que hay dos tipos de obligaciones en los sujetos pasivos: Obligación principal y obligaciones accesorias o secundarias.

J).—OBLIGACION PRINCIPAL.

La primera, llamada obligación principal, está vinculada a la naturaleza de la misma relación y la obligación jurídico tributaria, a su turno, es una obligación principal de tipo económico que jurídicamente podríamos clasificarla como obligación de dar. ¿Por qué? porque consiste en pagar el impuesto, obligación principal de dar y que además tiene una consecuencia esencial en la evolución de las fases formativas de la obligación: extingue la obligación. La obligación principal de dar, que consiste en pagar el tributo, en sus consecuencias extingue definitivamente la obligación. Por eso decimos, esta obligación esencial del sujeto pasivo es el pago.

K).—OBLIGACIONES ACCESORIAS O SECUNDARIAS.

Pero, lógicamente por la configuración de las fases formativas de la obligación hay un conjunto de obligaciones secundarias o accesorias. Este conjunto de obligaciones secundarias o accesorias podemos clasificarlas en las siguientes:

I.—Obligación de hacer.

Esta obligación de hacer consiste en declarar, el contribuyente, sujeto pasivo de la obligación, no sólo está obligado a pagar, sino como el Fisco no conoce cuándo ha ocurrido el hecho imponible

previsto por la ley, debe declarar el momento en que se produjo el hecho imponible previsto por la ley, del cual se deriva la obligación de pagar el tributo; entonces declara. Pero, esta obligación accesoria de hacer que se llama declarar es una obligación que no siempre reposa sólo en los hombros del sujeto pasivo de derecho, sino que con frecuencia la ley establece también esta obligación secundaria de declarar a favor del sujeto pasivo de hecho. Pugliese señala que concierne principalmente al “acertamento” (acotación) (22).

II.—Obligación de no hacer

Segunda obligación accesoria o secundaria, la obligación de no hacer. ¿En qué consiste la obligación de no hacer? Consiste en no realizar ciertos actos prohibidos por la ley.

Hay una obligación de hacer: declarar; una de no hacer: omitir algo, no hacer algo, así por ejemplo está prohibido ingresar en territorio nacional mercaderías sin pagar impuestos de importación.

III.—Obligación de soportar.

El contribuyente soporta la intervención del Fisco. El contribuyente está obligado, por mandato de la ley, a exhibir sus libros de contabilidad cuando se lo solicita el Inspector de Contribuciones; el contribuyente está obligado a presentar sus documentos que acrediten los pagos que ha hecho para comprobar si los egresos declarados son veraces o no. Es decir, está obligado a soportar; el contribuyente está soportando una serie de obligaciones de tipo fiscal.

Este conjunto de obligaciones accesorias de soportar son tal vez las más importantes del contribuyente, porque no solamente atañen al sujeto pasivo de derecho, sino también a los sujetos pasivos de hecho y a terceros, funcionarios o extraños. Puede el fisco por su facultad de imperium, en el ejercicio de su potestad tributaria, pedir que un tercero exhibe documentos, presente libros de informaciones para lograr establecer cuál es la materia imponible de un contribuyente dado. Podemos decir que del ejercicio de esta potestad el Fisco no solamente está tratando de determinar lo imponible, sino de evitar la evasión, por eso es que vemos constantemente que hay un conjunto de medidas llamadas preventivas, que son para

(22) PUGLIESE. Ob. Cit. pág. 57.

evitar la evasión, entre éstas por ejemplo diremos que en las obligaciones preventivas estaría la obligación de los jueces, de los notarios, etc., sobre ciertas declaraciones y de terceros. Así que tan importantes son las obligaciones éstas, como cualquiera otra de las obligaciones principales.

Este conjunto de preceptos incluyendo el derivado de responsabilidad patrimonial del deudor, no puede siempre interpretarse como relaciones autónomas, en que se pueda separar la del pago de la deuda y las accesorias; y más bien se acepta que a pesar de su aparente autonomía subjetiva en casos dados, que son accesorias de la principal cuando se imponen el mismo sujeto por el mismo vínculo obligacional (23).

L).—RESPONSABILIDAD DEL SUJETO PASIVO:

I.—Antecedentes

Hemos dicho que la responsabilidad es una consecuencia de la obligación. Hemos señalado grupos de obligaciones y hemos clasificado estos grupos de obligaciones, en obligación principal de dar, que consiste en pagar el impuesto; obligación principalísima del sujeto de derecho de la obligación del deudor contribuyente. Pero señalamos un conjunto de obligaciones accesorias, tales como las obligaciones de hacer, no hacer o soportar, que, según el caso y según el tributo del impuesto, unas competen al sujeto pasivo de derecho, otra al sujeto pasivo de hecho y algunas a personas no vinculadas con la obligación como podría ser con funcionarios, jueces, notarios, etc.

II.—Concento.

¿Qué implica jurídicamente una responsabilidad? Implica jurídicamente el cumplimiento de una obligación que se concreta en forma determinada en que una persona, un sujeto, en este caso normalmente el contribuyente deudor del impuesto, debe satisfacer una obligación, debe cumplir con un pago o debe realizar algún acto. Generalmente se entiende en el orden tributario como responsabilidad la obligación de satisfacer una deuda; es decir, de pagar un impuesto

(23) PUGLIESE. Ob. Cit. págs. 57 y 58.

III.—Responsables del pago del impuesto.

¿Quién es el responsable del pago del impuesto? He ahí entonces la necesidad de clasificar, como consecuencia de las obligaciones y particularmente de la obligación de dar o pagar, la de llegar a establecer concretamente cuáles son los responsables de este pago y qué naturaleza o qué clase o forma es la que tiene este pago o esta responsabilidad. A. D. Giannini señala que “además del sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo a una persona diversa que denomina “responsable del impuesto” (24). Insistiendo en que, la extensión de la obligación a personas que por no encontrarse con el presupuesto en la relación pre-establecida, no revisten la calidad de sujetos pasivos del impuesto. Un autor —Pugliese— (25) ha hecho dentro de su curso de Derecho Financiero, una clasificación bastante extensa y minuciosa de esta responsabilidad; este profesor señala:

a)—Sujetos pasivos con responsabilidad directa.

Estos sujetos pasivos con responsabilidad directa, en realidad son responsables de una deuda propia con responsabilidad directa. Este enunciado revela que se trata simplemente del primer sujeto, del sujeto pasivo de derecho, del contribuyente que está obligado a satisfacer o pagar un tributo o impuesto, tasa o contribución directamente. Ejemplo: el deudor del impuesto complementario de tasa progresiva personal, puede ser mortis causa e intervivos.

b)—Sujetos pasivos con deuda mixta por responsabilidad directa

Se pueden presentar algunos casos que generalmente se operan por situación jurídica determinada. Generalmente se dice que tienen responsabilidad mixta por deuda mixta o en otras palabras responsabilidad directa por deuda mixta el jefe de familia; el padre de familia está obligado a declarar las rentas que percibe la cónyuge y que perciben también por cualquier motivo los hijos menores; en este caso, hay una deuda directa con responsabilidad mixta. Por eso se tiene el caso de un sujeto pasivo con responsabilidad mixta por deuda directa; ¿por qué responsabilidad mixta? Porque la res-

(24) A. D. GIANNINI, Ob. cit. pág. 124.

(25) PUGLIESE. Ob. Cit. págs. 76 y 77.

ponsabilidad es de ambos cónyuges, cualquiera de los dos pueden formular la declaración, aunque en el ordenamiento civil compete la administración de los bienes comunes y de los frutos de los bienes comunes al marido (26).

c)—Sujetos pasivos en parte con deuda propia, en parte con deuda ajena, con responsabilidad en parte directa, en parte solidaria.

Sujetos pasivos en parte con deuda propia, en parte con deuda ajena, en parte directa y en parte solidaria. Este es un caso más complejo. Requiere que se presenten una serie de situaciones económicas y jurídicas distintas, porque estamos diciendo, son generalmente casos de personas naturales que forman parte de sociedades o Asociaciones. Un caso concreto de esta responsabilidad lo tenemos en las Compañías Colectivas y en comanditas (27).

d)—Sujetos pasivos con deuda ajena con responsabilidad sustitutiva.

Hay una responsabilidad sustitutiva; ¿cuál es esta responsabilidad sustitutiva y cuándo hay esta responsabilidad por deuda ajena? Tratándose de la aplicación del impuesto a la renta del capital movable, el deudor al pagar los intereses deduce el impuesto y lo pone a disposición del Fisco, al hacerlo, está asumiendo una obligación sustitutiva por deuda ajena. Así por ejemplo, si el deudor al pagar los intereses no cumplió con deducir los impuestos que debe poner a disposición del Fisco, tiene una responsabilidad frente al Fisco; el Fisco obliga al llamado sujeto pasivo de hecho, en este caso deudor, no al acreedor, porque la ley ha impuesto una obligación de carácter accesorio que reposa sobre los hombros del deudor del préstamo; es decir, que al pagar los intereses debe deducir los impuestos y ponerlos a disposición del Fisco.

Naturalmente que hay algunas consecuencias jurídicas importantes; supongamos que este es un deudor omiso, pagó todos los intereses a su acreedor sin deducir el impuesto y, lógicamente el Fisco le reclama estos impuestos y se los cobra en vía coactiva, ¿puede tener el deudor el derecho de recobro frente a su acreedor? Lógicamente sí, puede hacerlo en el orden civil y repetir el pago que ha hecho, ejercitando acción contra el acreedor (28); pero frente al

(26) CODIGO CIVIL PERUANO. Art. 184, Inc. 3 y Art. 188.

(27) CODIGO DE COMERCIO PERUANO. Art. 135 y Art. 156.

(28) CODIGO CIVIL. Art. 1235.

Fisco es el deudor el responsable, ¿por qué?, porque hay una responsabilidad legal sustitutiva por deuda ajena.

e)—Sujetos con deuda ajena con responsabilidad solidaria.

El quinto caso de responsabilidad que podemos plantear es en el de los sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Así en el caso del contrato, cuando por ejemplo un contrato de traspaso de un establecimiento, el comerciante Juan Quispe le vende a Vilca su negocio, tiene urgencia de que se le firme la escritura de traspaso del establecimiento; entonces, el abogado le sugiere insertar una cláusula de declaración solidaria respecto de los impuestos. ¿Qué impuestos habría más importantes en este caso? Patente e impuestos a la renta; ¿de quién son de cargo estos impuestos? del dueño del establecimiento, él debe pagar el impuesto a las utilidades, a su turno el complementario, él debe pagar el impuesto de patente, etc. Entonces está asumiendo el comprador del establecimiento una responsabilidad, una deuda ajena, con responsabilidad solidaria, ¿por qué?, porque en el caso que el vendedor no cumpla con pagar los impuestos que adeuda al Fisco, el Fisco le exigirá igualmente al comprador, por la cláusula de solidaridad, satisfacer esos impuestos.

También se presenta esta responsabilidad solidaria en la que se refiere al impuesto de timbres. Bajo el sistema de timbres en el Perú aunque el pago del impuesto de timbres corresponde generalmente al que entrega el documento; al que emite el documento, hay responsabilidad del que recibe el documento de exigir el timbre; entonces, surge una responsabilidad por deuda ajena legal.

Se puede presentar esta responsabilidad respecto de funcionarios y notarios.

f)—Sujeto pasivo con deuda ajena y con responsabilidad objetiva.

En primer lugar, esta responsabilidad por deuda ajena con responsabilidad objetiva se presenta en la aplicación del impuesto a los predios.

M).—DERECHOS DEL SUJETO PASIVO.

Hemos terminado el estudio del sujeto pasivo, hemos señalado sus capacidades, su calidad, de sus obligaciones y de sus responsa-

bilidades. En realidad el sujeto pasivo de la obligación es el que tiene a su vez derechos más importantes. Hasta ahora en la mayoría de los tratados que he leído no he visto sino hablar de las obligaciones y responsabilidades del sujeto pasivo, pero se ha omitido algo que es fundamental en la relación jurídico tributaria; los derechos. Me decía un tributarista que realmente el sujeto pasivo había sido menospreciado en cierta forma en la Doctrina porque se le sujeta a una subordinación odiosa. Él debe declarar, él debe pagar, él debe soportar, él debe dejar que le revisen, él debe dejar que ejerzan contra él todas las facultades coactivas; es decir, está subordinado a la potestad del sujeto activo. Y esta subordinación se deduce de la fundamentación de la obligación tributaria en el “**Jus Imperium**” del Estado. Sin embargo este sujeto pasivo tiene también algunos derechos; y que el Fisco, sujeto activo debe garantizarlos; entonces al sujeto pasivo hay que rodearlo de un conjunto de garantías y reconocer que tiene también sus propios derechos; porque si nosotros hablamos simplemente de las obligaciones y de las responsabilidades y no de los derechos, estaríamos frente a una relación inexistente, frente a un acto unilateral de parte del Fisco.

Los principales derechos del sujeto pasivo pueden concretarse en los siguientes:

- a)—Legalidad,
- b)—Obrar,
- c)—Fijar domicilio,
- d)—Acción de Reclamación e Impugnación judicial,
- e)—Recobro de pago indebido, y
- f)—Representación voluntaria

I.—Derecho a exigir respecto del principio de legalidad.

Legalidad, es el primer derecho que obliga al sujeto activo frente al sujeto pasivo. Este está vinculado precisamente al principio de “Nullum tributum sine lege”; el contribuyente no debe ser compelido a pagar ningún impuesto que no lo mande la ley, ni por una suma mayor que la que la ley señala. En la práctica el enunciado de este principio parece que es muy sencillo; pero en el fondo es fundamental porque puede ocurrir que interpretaciones “indubio profiscum”, generen tributación que el sujeto pasivo no tiene obligación de satisfacer o que reglamentaciones de la ley creen figuras o hechos imposables diferentes.

El principio de legalidad queda asegurado por la Constitución de los Estados que aseguran y garantizan así el derecho del sujeto pasivo (29).

Del principio de legalidad del contribuyente se deduce otro derecho que es el respeto de todos los “Principios Constitucionales” que garantizan la aplicación de la ley tributaria. Así por ejemplo el principio de irretroactividad, salvo que la ley tributaria establezca plazo diferente, no puede ser variado; si la ley no dispuso desde qué momento entra en vigencia de acuerdo con las normas constitucionales, entrará en vigencia el día siguiente al de su promulgación y publicación y no podrá ser exigida con carácter retroactivo.

II.—Derecho de obrar.

Significa la capacidad de obrar derivada de la capacidad contributiva y consiste en realizar actos que produzcan consecuencias tributarias sustanciales o formales que pueden ejecutarse por el propio contribuyente o sus representantes legales.

III.—Derecho de fijar un domicilio.

Los sujetos pasivos, sean personas naturales o jurídicas tienen como consecuencia de su capacidad jurídico tributaria y de obrar, el derecho de fijar un domicilio fiscal, lugar donde cumplirán sus obligaciones tributarias y que señalan también cuando accionan en reclamaciones, juicios o recobros de pagos indebidos.

IV.—Derecho a ejercitar acción de reclamación y cobro indebido.

Por el principio de autenticidad en la aplicación de las normas, de legalidad e irretroactividad, el contribuyente tiene derecho a ejercitar acción frente al cobro, cuando es indebido. Las acciones extraordinarias serán cuando un funcionario trata de cobrar un impuesto inexistente. En este caso, podría ejercitarse el Recurso de Habeas Corpus, porque el funcionario está tratando de cobrar un impuesto inexistente, porque la Municipalidad está cobrando un arbitrio no aprobado por el Ejecutivo, o porque se me ha aplicado una multa no establecida por la ley o por el Reglamento.

El otro recurso ordinario es el de impugnación de una acota-

(29) CONSTITUCION DEL PERU, cit. Arts. 8 y 123 Incs. 5 y 7.

ción indebida, en la vía administrativa, y a su turno ante el Poder Judicial.

V.—Derecho de representación voluntaria.

Como dice A. D. Giannini, no queda excluida en principio la posibilidad jurídica de que el sujeto impositivo otorgue a otra persona un mandato para que le represente en el cumplimiento de los actos jurídicos inherentes al desarrollo de la relación impositiva (30).

N).—CALIDADES DE LOS SUJETOS PASIVOS COMO PERSONAS NATURALES QUE PUEDEN TOMARSE EN CUENTA PARA LA FORMACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Vamos a estudiar cómo ciertas calidades relacionadas con el sujeto pasivo, pueden modificar la situación jurídica tributaria o, mejor dicho, pueden ser tomados en cuenta para los efectos en la formación de la obligación tributaria. Ya nos hemos referido a la naturaleza, concepto, obligaciones, responsabilidades y derechos. Hemos dicho que en realidad el concepto de capacidad civil no puede ser tomado plenamente en cuenta en el concepto de capacidad contributiva, que es diferente. Sin embargo, ciertas calidades de los sujetos pasivos cuando son personas naturales si pueden tomarse en relación con la formación de la obligación tributaria

I.—En el derecho sustantivo.

a)—La edad

Si bien es cierto que la edad en lo que se refiere el Derecho Civil Común, es un elemento que determina la plena capacidad o incapacidad a su turno para ser sujeto de derechos y obligaciones, y que inclusive determina también en el Derecho Penal, un rol preponderante o importante en la aplicación de la sanción y en la calificación de la responsabilidad; en el Derecho Tributario, asimismo se toma en consideración la edad para los efectos de determinar la carga tributaria, recargos y deducciones en la aplicación de los impuestos en ciertos casos.

b)—Estado Civil.

Así como la edad puede tomarse en cuenta para fijar la carga

(30) A. D. GIANNINI, Ob. cit. pág. 105.

tributaria y determinar recargos y aún en ciertos casos exoneraciones o excepciones por edad avanzada, también el estado civil de las personas juega un rol preponderante en la aplicación de la carga; la situación tributaria del soltero es diferente a la situación civil del casado, al punto que algunas legislaciones establecen impuestos o recargos a los solteros.

c)—Nacionalidad.

La nacionalidad tiene un rol importante en lo que se refiere al cobro de determinados impuestos que no pesan sobre el nacional. En efecto, generalmente en todos los países se crean ciertos impuestos que se llaman de extranjería; estos impuestos de extranjería solamente lo soportan los extranjeros residentes, no los extranjeros en tránsito o turistas; son aquellos que han logrado tener una visa de residencia en el país para dedicarse a actividades comunes a un nacional.

También puede tener importancia la nacionalidad para la graduación de los impuestos vinculados con la residencia misma. Así por ejemplo un extranjero en tránsito, teóricamente no debe ejercer en el país por el que pasa, ninguna actividad comercial o mercantil, es un turista; pero eventualmente podría ocurrir que ejerciera algunas actividades sujetas a impuesto. En este caso, si no es residente, podría alegar simplemente que no siendo residente no está afecto a impuesto.

Se han planteado estos tres casos vinculados con la edad, el estado civil y la nacionalidad de la persona para hacer notar cómo la situación tributaria del sujeto pasivo de la obligación varía según estas condiciones naturales; desde luego juegan un rol diferente que aquel que tienen en el Derecho Civil, Común o Penal.

II.—En el Derecho Procesal.—(Representación).

Siguiendo adelante, es interesante establecer que hay también una incidencia indirecta de las condiciones naturales del sujeto pasivo de la obligación en el orden —digamos procesal, formal, de la exigencia de la obligación. Si bien es cierto que el sujeto de la obligación puede ser un menor de edad o un incapaz, en el orden de cumplimiento de la obligación, la imposibilidad del sujeto manifestado muchas veces por su corta edad o por su condición de incapacidad física o mental, opera una sustitución, y entonces quien cumple por el menor o por el incapaz es su representante legal; en otras palabras, puede ser su padre, la madre que ejerce la patria potestad del menor o el tutor o el curador a su turno. Se opera entonces, en el or-

den procesal administrativo una **sustitución en el cumplimiento de la obligación**. Hay en este caso Representación Legal.

Pero puede presentarse también la figura de la representación voluntaria.; el contribuyente puede otorgar Poder o mandato a tercero que lo represente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho del sujeto de imposición no reconocido plenamente en la Legislación Nacional sobre impuestos.

Con esto hemos terminado de indicar cuáles son los casos que deben tomarse en cuenta generalmente vinculados con la carga y cumplimiento de la obligación tributaria de las personas naturales. Pero también tenemos que decir dos palabras con relación a la situación de las Personas Morales o Jurídicas.

III.—Caso de Personas Morales o Jurídicas.

Las personas morales o jurídicas, bien sean asociaciones sin fines de lucro o bien sean sociedades mercantiles con fines de lucro pueden en uno y otro caso ser sujetos de la obligación tributaria; es decir, contribuyentes. En este caso, si bien es cierto que el sujeto es la sociedad o la asociación, en cambio quien cumple la obligación es el representante legal de la asociación o de la sociedad; es decir que para apersonarse por ejemplo en una reclamación que se formula sobre impuestos, la sociedad debe acreditar que está representada por persona con poder suficiente, que pueda ejercer la personería de la sociedad; este poder podrá ser exigido por la Administración Fiscal a los efectos de comprobar la personería suficiente; ¿por qué? porque no solamente se trata de establecer que la sociedad está representada de acuerdo a lo que establece la ley civil o la ley tributaria cuando tiene normas especiales; sino de que ese personero tiene calidad suficiente para exigir, por ejemplo, reembolso de impuestos, por eso las personas morales o jurídicas, asociaciones o sociedades a los efectos de la carga tributaria y su cumplimiento así como las reclamaciones, deben estar representadas por personas naturales que tengan mandato o poder suficiente de acuerdo con las leyes comunes o las tributarias especiales.

Ñ).—VINCULO DEL SUJETO PASIVO EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION EN LO QUE SE REFIERE AL DOMICILIO Y RESIDENCIA.

Hemos terminado ya con esta figura tan interesante del sujeto pasivo de la obligación y pasamos a referirnos a un vinculo del su-

jeto pasivo con el cumplimiento de la obligación en lo que se refiere a los conceptos de Domicilio y Residencia.

Pugliese destaca la importancia de la relación sujeto-territorio, desde el momento que señala un doble aspecto: el primero en cuanto al “hecho”, del cual la ley hace depender el nacimiento de la obligación tributaria; y el segundo, en cuanto permite “localizar la obligación” y fijar lugar de notificación (31). Si nosotros estudiáramos el caso en Derecho Civil diríamos: Domicilio = lugar habitual de residencia con ánimo de permanencia. Lo que el Derecho Civil considera es el ánimo de permanencia, ánimo de residencia. Sin embargo, estos conceptos de lugar habitual de residencia o de permanencia —diría yo— lugar habitual de permanencia con ánimo de mantenerse en este mismo lugar. Este concepto del Derecho Civil que es distinto al de residencia, porque en Derecho tenemos que diferenciar que los conceptos de domicilio y de residencia se consideran modificados en el Derecho Tributario.

I.—Concepto de domicilio para el Derecho Tributario.

En primer lugar, en Derecho Tributario debemos distinguir dos conceptos bien nítidos: Uno que es el de “Domicilio” y otro que es el de “Residencia”. Para el Derecho Tributario, “Domicilio Fiscal es el lugar que el contribuyente señala para el cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias, sean sustantivas o materiales o Formales o Procesales”.

¿Quién fija el domicilio? El domicilio en realidad lo fija el contribuyente, el sujeto pasivo; este es un derecho que le corresponde. Cuando el contribuyente se inscribe por primera vez en un padrón para declarar un hecho imponible y pagar un impuesto, fija un domicilio. Cuando el contribuyente presenta por primera vez una declaración para el cumplimiento de su obligación, fija un domicilio; y ese domicilio fijado voluntariamente y en forma unilateral por el contribuyente, es el lugar donde el Fisco le va a exigir el cumplimiento de todas sus obligaciones sustantivas o materiales y formales o procesales. La fijación del domicilio es un acto muy importante en la relación y a su turno en la obligación tributaria. ¿Por qué? Porque el Fisco va a notificarle allí las acotaciones y liquidaciones de la deuda de los tributos.

El Fisco le está notificando al contribuyente en su domicilio que

(31) PUGLIESE. Ob. Cit. pág. 66.

está determinando lo imponible y está fijando el impuesto. Tan importante es para el Fisco como sujeto activo, como para el contribuyente en su condición de sujeto pasivo, porque es en ese momento en que el contribuyente, o va a expresar su conformidad con la acotación o va a impugnarla; además también en ese domicilio no solamente se le va a notificar los actos sustantivos de la obligación tributaria sino que se le va a exigir el pago; allí va a dirigir el Fisco todas sus notificaciones requiriendo al deudor moroso para el pago, notificando el juicio coactivo cuando este deudor moroso omite el pago, notificando el fallo judicial que ordena llevar adelante la venta de los bienes embargados; vale decir, todas las fases de la ejecución.

Entonces el Domicilio Fiscal es —en pocas palabras— el lugar señalado por el propio contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones.

Pero examinando un poco más este instituto del Domicilio, podríamos también señalar que en algunos casos un contribuyente, al igual que en el Derecho Civil, tiene pluralidad de domicilios; ¿en cuál de ellos es válida la notificación? De acuerdo con el criterio que el domicilio lo fija el contribuyente, “Domicilio Válido” es cualquiera de esos domicilios cuando el contribuyente ha señalado en su declaración fiscal, que uno de éstos es donde ejerce sus actividades y donde debe notificársele. Hay algunas derivaciones importantes de esto; si al contribuyente el Fisco lo notifica en otro domicilio el contribuyente puede pedir nulidad de la notificación.

Hay una última situación que examinar en lo que respecta al Domicilio del Contribuyente. El domicilio del contribuyente cuando no es persona natural y se trata de una sociedad; es decir, una persona moral o jurídica, ¿cuál es? Hay que examinar dos situaciones: Los Estatutos de una Compañía o de una Asociación pueden fijar en el acto constitutivo cuál es el domicilio y sin embargo este domicilio fijado en el acto constitutivo puede variar. ¿Cuál es válido? Si aplicamos la regla general que el domicilio válido es el que señala el contribuyente en su declaración, ese es el domicilio, pero a falta de esta disposición estatutaria, sigue siendo válido el señalado por el contribuyente y si el contribuyente no señaló domicilio en la declaración. ¿Cuál será válido? Sí hay Estatutos, el señalado en los estatutos; sin embargo en la Jurisprudencia Administrativa Peruana, en una Resolución del Consejo Superior, se declaró que tratándose de las personas morales o jurídicas, el domicilio de éstas es el señalado en sus Estatutos; esta declaración podrá tomarse como un caso concre-

to probablemente por dificultades de notificación; pero no puede variar la regla general de que el contribuyente fija el domicilio.

Del estudio del concepto de Domicilio Fiscal, se deduce que el significado de éste es diferente para el Derecho Tributario Material y para el Formal o Procesal; en el primero de los nombrados para fijar la competencia de la Administración Fiscal, para la acotación; en el segundo las notificaciones de la acotación, liquidación y la de reclamaciones e impugnaciones judiciales.

II.—Concepto de Residencia para el Derecho Tributario.

Generalmente el concepto de residencia está vinculado al de permanencia por un tiempo dado para exigir obligaciones tributarias; así por ejemplo el turista que puede permanecer determinado número de días en el país, no es un residente, es simplemente una persona en tránsito, no tiene residencia en el país; la residencia en realidad está vinculada al sujeto pasivo con el territorio; es una vinculación territorial. En otras palabras, la residencia está fijando la permanencia del sujeto de la obligación tributaria en un territorio dado; en cambio el nacional con este mismo criterio de residencia y de permanencia y que no vive en el país, por ejemplo más o menos un año seguido, según el caso, puede no ser considerado residente.

Pero hay otro hecho importante vinculado con la residencia; dentro del Derecho Tributario siempre hay una situación de fijar los impuestos con carácter territorial o extraterritorial; es decir, vinculando el cobro del impuesto al principio de residencia o de domicilio o al principio de origen de la fuente; hasta ahora las distintas legislaciones no se han uniformado; algunas mantienen el principio de que cobre impuesto sin tener en cuenta la residencia, sino simplemente el origen de la fuente de la renta o capital; en otras se trata de tomar el principio de que el impuesto se cobra tomando en cuenta únicamente la residencia.

Se vinculan pues al concepto de residencia los de “Territorialidad Fiscal” como fundamento del Estado a imponer sus tributos sobre bienes y rentas, sin tomar en cuenta la condición del sujeto; de “Extraterritorialidad” y el de “Estatuto Personal” (32).

Hemos terminado el estudio del elemento personal y en la parte siguiente entraremos ya a tratar del elemento material de la obligación, o sea el objeto de la obligación tributaria.

(32) ROSSI, H. *Instituciones de Derecho Financiero*, Talleres Gráficos de la Ed. Casal, Vall. de Andona, Barcelona 1959, págs. 47.

5.—OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

A).—SU IMPORTANCIA.

El objeto de la obligación tributaria es tan importante como el elemento personal dentro de la obligación jurídico tributaria, porque en buena cuenta el elemento material viene a concretar la naturaleza misma de la relación existente entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes como sujetos pasivos de esta relación; le viene a dar esa naturaleza específica, especial: Saber cuál es el objeto de esta relación. Y también tiene importancia porque del estudio de este objeto surgirá nada menos que esta naturaleza eminentemente económica de la obligación tributaria, a diferencia de las relaciones de Derecho Privado. Esta del Derecho Tributario es una relación que está basada en un hecho económico, precisamente a través del objeto vamos nosotros a distinguir, por decirlo así, a centrar la verdadera naturaleza económica de la obligación.

Narciso Amorós destaca que el objeto impositivo se convierte también “en un elemento necesario de la relación jurídica que el impuesto desarrolla” y mediante el cual el Derecho Tributario fija sus raíces en la realidad económica de los hechos de la vida, y esa realidad mediante el Derecho Tributario, es objeto de una delimitación jurídica objetiva, indispensable para que pueda convertirse en fenómeno social (33).

B.—NATURALEZA Y CARACTERES DE LA PRESTACION.

B. 1. PRESTACION PECUNIARIA.

Podríamos nosotros decir en pocas palabras, como tesis, que el objeto de la obligación tributaria, es una prestación pecuniaria, una obligación de dar (34). Estas pocas palabras sentadas en una tesis, “Objeto de la Obligación Tributaria” es una prestación pecuniaria, es decir una obligación de dar.

Objeto de la obligación tributaria puede ser la parte alícuota de rentas o patrimonios, un porcentaje de precios o valores o sumas fijas que deben ser satisfechas por el contribuyente en pago de una deuda tributaria. Coincide entonces esta definición o concepto con

(33) AMOROS, Narciso, Ob. Cit. pág. 350.

(34) JARACH, Dino, Ob. Cit. pág. 57.
PUGLIESE. Ob. Cit. pág. 102.

lo que hemos sostenido ya, que la obligación principal del sujeto pasivo es satisfacer el impuesto, en otras palabras: pagar el tributo.

a)—Pago en dinero.

Pues bien, coincidiendo entonces el objeto de la obligación, prestación pecuniaria, con la obligación principal, merece un análisis, en primer lugar, que estamos sosteniendo que es una obligación de carácter pecuniario que se resuelve mediante el pago de una parte alícuota de una renta o de un capital; ya de la definición misma o sea simplemente del enunciado aparece el carácter económico de la obligación; pero es un carácter económico específico determinado; específico determinado porque estamos hablando de pago en dinero, vale decir, pago en efectivo. Esto nos lleva a otra conclusión: hoy día, los impuestos son siempre pagados en dinero, quiere decir que ya no existen los tributos en especie.

La teoría universal del impuesto, mejor dicho del tributo, solamente admite la existencia de una tributación en dinero efectivo, sea en dinero circulante, sea en cheques, pero siempre en dinero. Otra forma de tributación que existía en otras épocas ya está superada.

b)—Pago de Tributos en Bienes.

Sin embargo pueden presentarse casos de excepción, que podrían decirse que en algunos tienen las características de un tributo que no es pago en dinero. Tratándose por ejemplo del Perú, tenemos uno: los urbanizadores deben satisfacer tributación disimilada a favor del Fisco, cuando han urbanizado o lotizado sus tierras y deben ceder al Fisco un 2% del área útil. Sin embargo esto se llama una cesión a favor del Fisco de una parte alícuota de las tierras fraccionadas que en el fondo es una forma de tributación lo que resulta lo excepcional por ser pago en bienes.

c)—Compensación en el pago del Tributo.

Tampoco existe ya en la Legislación Universal sobre tributo, la compensación del pago del tributo por trabajo. El Perú tiene en su Historia Tributaria un caso. No me refiero a la Historia Antigua del Perú, sino me refiero a la Historia Republicana Tributaria: la Ley de Conscripción vial obligatoria, determinaba que el que no podía asistir a las carreteras debía pagar una cantidad en dinero.

También en otras épocas existió la tributación en especie y tratándose del Perú Antiguo, cuando se cultivaban las tierras del Inca o del culto, esas tierras cultivadas por los tributarios comunes deberían rendir un fruto que se entregaba a los recaudadores del Inca que las almacenaban luego.

Estos son simplemente ejemplos para ver cómo ha prosperado la evolución jurídica de la Teoría del Pago del Tributo. Hoy día la Teoría del Pago del Tributo es simplemente tendiente a lograr el pago de una cantidad en dinero.

B. 2. POR UNA PARTE ALICUOTA DEL PATRIMONIO.

Pero hay otra característica de este pago y esta consiste en realidad en que el pago solamente puede ser una parte alícuota de renta o de patrimonio y no puede ser el total de una renta o de un patrimonio porque en este caso dejaría de ser tributación para convertirse en una confiscación; y este hecho es importante al estudiar la causa del tributo. La justificación ético jurídica del tributo solamente permite al Estado, dentro de lo que puede establecerse como justo o equitativo, una suma suficiente, pero no una suma total confiscatoria: simplemente debe tomarse una parte alícuota. Por eso se explica que al aplicarse los impuestos a la renta se ideó el impuesto complementario de tasa progresiva que, en concepto de algunos tratadistas, es expresión de justicia tributaria.

B. 3. PRESTACION POSITIVA.

La prestación en realidad es una prestación positiva: implica una obligación concreta de dar; diríamos que es la característica más esencial que toda la obligación. ¿Por qué? Porque a través de esta prestación positiva, obligación principalísima de dar, el sujeto pasivo de la obligación está resolviendo la obligación, está cumpliendo la obligación; es la forma natural de extinguir la obligación. Y es la forma de extinguir la obligación más característica del Derecho Tributario, porque en las relaciones de otras ramas del Derecho —y particularmente del Derecho Mercantil o Civil— hay otras formas de extinción de la obligación.

C).—DIFERENCIA ENTRE EL OBJETO DE LA OBLIGACION Y EL OBJETO DEL TRIBUTO.

Habría necesidad finalmente para terminar con este estudio del objeto de la obligación, que hacer una distinción entre el objeto de

la Obligación y el Objeto del Tributo; son dos situaciones bien diferentes.

El Objeto de la Obligación Tributaria económicamente hablando, es una prestación pecuniaria, obligación principal de dar. Esta naturaleza jurídica del Objeto de la Obligación no hay que confundirla con el Objeto del Tributo. El Objeto del Tributo es una concepción de carácter económico; está vinculada a toda una teoría de finanzas, más bien de la Política Financiera o Fiscal que puede seguir un Estado. Generalmente se emplea en la ciencia de las Finanzas la denominación de “objeto” del tributo para referirse a “riqueza”, es decir, al conjunto de patrimonios, valores, rentas o gastos, sobre los cuales puede recaer un tributo; teniendo en cuenta un conjunto de factores de carácter meramente financiero; es decir económico. También debe decirse que además de esta concepción se indica también como objeto del tributo una relación del tributo con la riqueza misma; es decir, poder establecer una valoración de la riqueza al efecto de tomar la parte alícuota que puede el Estado tener derecho a tomar para realizar los servicios públicos.

En síntesis, esta distinción tiene por objeto hacer ver que hay dos concepciones bien diferentes; una cosa es objeto de la relación = prestación pecuniaria, concepto jurídico y otra cosa es el objeto del tributo = concepción económica vinculada a la riqueza, a la valoración de la riqueza y a la posibilidad de aplicar tributos, sobre todos estos conceptos de la riqueza.

EL HECHO IMPONIBLE

Como algunos autores, entre ellos Dino Jarach, que ha dedicado inclusive todo un libro al estudio del hecho imponible, destacan que este elemento es integrante de la relación jurídico-tributaria, conviene hacer una referencia al mismo para completar el estudio de la estructura jurídica de la relación tributaria.

Narciso Amorós, en su Derecho Tributario, deja aclarado que en su concepción, el hecho tributario es sólo un elemento de la relación (35) destacando también su concepto unitario.

De otro lado, la obligación tributaria, desde un punto de vista general y jurídico, es relación jurídica “ex lege”, por la cual el sujeto pasivo, contribuyente, queda obligado al pago de un tributo al sujeto activo, Estado, en cuanto se produzca el hecho imponible previsto por la ley. Es evidente que este hecho jurídico es fundamen-

(35) AMOROS, Narciso, Ob. Cit. pág. 257.

tal en la relación y en la obligación tributaria, porque esta última sólo nace cuando se verificó el hecho imponible que la ley determinó previamente.

Se deduce de este primer planteamiento que el hecho tributario es en sí un concepto legal, por el carácter de tal que tiene la obligación y que resulta independiente de la voluntad del sujeto pasivo, ya que la obligación nace de su única fuente que es la Ley.

Otra consecuencia importante de nuestra concepción es que no todos los hechos jurídicos son tributarios sino sólo aquellos a los que el ordenamiento positivo mediante una disposición legal concreta les ha dado categoría jurídico-tributaria, originando una relación entre el Estado como sujeto activo y los particulares como sujetos pasivos.

También resulta que el hecho imponible siempre es un hecho económico, porque la obligación tributaria por sus fines se encamina a dar al sujeto activo (Fisco) ingresos para la realización de sus fines. Así lo destaca nítidamente Jarach cuando dice: “Desde el punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias, se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas de función de la magnitud de esta riqueza” (36).

Es evidente pues que hay diversidad de hechos tributarios. Ellos pueden ser neta y directamente económicos como la percepción de rentas provenientes del capital, del trabajo o del capital y el trabajo, o transferencias de bienes y derechos a título gratuito (sucesiones o donaciones) o a título oneroso (compra-venta, permuta, etc.), o bien pueden ser hechos económicos indirectos derivados de hechos materiales, tales como la visación en las Aduanas de equipajes, para evitar el contrabando y cobrar los impuestos o derechos correspondientes; como también pueden ser hechos derivados de situaciones jurídicas determinadas, tales como celebración de contratos de constitución de sociedades o declarativos de los que se deduce la obligación de pagar el tributo.

Pero en todos los ejemplos planteados sobre las clases de hechos tributarios destaca nítidamente la naturaleza económica del hecho tributario a través de movimiento de riqueza.

(36) JARACH, Dino, Ob. Cit. pág. 73.

Finalmente, siendo el hecho tributario eminentemente legal, determinado por su única fuente que es la ley, lo que nos recuerda el principio universalmente aceptado de “Nullum tributum sine lege” que lo diferencia de los otros hechos jurídicos, que pueden nacer de la voluntad de las partes, o también de la ley o como consecuencia de actos ilícitos, por su naturaleza económico legal produce efectos jurídicos tributarios importantes, tales como el fundamental de producir el nacimiento de la obligación y a la vez, cuando la ley lo determine, crear exclusiones o delimitaciones a ese mismo hecho.

NATURALEZA JURIDICA DE LA RELACION TRIBUTARIA

Terminado el estudio de los elementos de la relación jurídico tributaria o sea su estructura, conviene ya fijar su naturaleza.

Admitida la autonomía estructural del Derecho Tributario, es incuestionable que la relación jurídico tributaria sustancial, tiene situación básica central en el Derecho Tributario, porque siendo la fundamental de la que se deriva la obligación principal de pagar los tributos, genera un conjunto de relaciones y obligaciones accesorias, subordinadas a la principal.

De la finalidad de esta relación que consiste particularmente en proporcionar ingresos al Fisco, resulta que la relación jurídica, legal en su nacimiento tiene por objeto principal el tributo, que es precisamente la base de defensa de la autonomía estructural del Derecho Tributario material, al no aceptarse como lo quieren los administrativistas, una derivación de la actividad del Estado, y por ende, parte del Derecho Administrativo, sin haber considerado la relación tributaria **stricto sensu**.

Debe destacarse que la relación tributaria, como se deduce del estado de su estructura, debe distinguirse de otras relaciones, para llegar a la conclusión que estamos frente a la relación de derecho y no de poder, y que es la ley la que fija la situación, derechos y obligaciones de los sujetos de la relación, sin que pueda reclamar ninguno respecto del otro una posición superior. Desde el momento en que la ley fijó los derechos y obligaciones de las partes, éstas están en igual nivel, ya que la facultad de **imperium** del Estado prácticamente se extinguió al promulgarse la ley y el poder soberano originario se agotó, y el Estado en consecuencia sólo puede estar presente en la relación jurídica dentro de las delimitaciones fijadas por la propia ley.

No quiere decir esto que el Estado no tenga los medios adecuados de ejercitar su derecho, porque la misma norma legal regula la forma de exigir la obligación y sus consecuencias.

Para concluir con este estudio de la naturaleza jurídico tributaria de la relación, cabe decir que ésta es obligatoria y personal, debiendo en todo caso hacerse notar que hay distinción entre relación tributaria material y las relaciones provenientes de las fases normativas de la obligación que son formales y de procedimiento.

La relación jurídico tributarias, una “**ex-lege**” de naturaleza pública con contenido económico, obligatoria y personal.

CONCLUSIONES SOBRE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Como hemos concluido el estudio de la Teoría de la Relación y así hemos terminado de examinar sus elementos constitutivos jurídico-tributarios, tanto personales, sujetos activo y pasivo, como materiales, el objeto y hecho imponible, podemos ahora decir dos palabras sobre la tesis que sostuvimos al comenzar, después de haber analizado los diversos elementos constitutivos de la relación y con la distinción que hicimos entre relación y obligación, para llegar a una conclusión cierta y probada, sobre la naturaleza de la obligación tributaria.

Decíamos que la relación jurídico tributaria concretada desde luego en la obligación, es una relación (37) de naturaleza especial de carácter público, distinta y diferente a la relación del Derecho Privado. Esto lo hemos comprobado a través de los elementos constitutivos sin haber entrado aún al estudio de la Causa y Fuente, porque al hablar de los elementos personales probamos que el sujeto activo de la obligación es siempre el Estado, a diferencia de la relación de Derecho Privado, en el que el sujeto activo puede ser un particular (sujeto de Derecho Privado) o el Estado, o un Ente Público. Luego, al tratar de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, examinamos cuál era la situación de estos contribuyentes, que siempre son personas privadas y no son contribuyente las personas de Derecho Público. Siempre son personas de Derecho Privado. Probamos también cuáles eran las situaciones jurídicas distintas del sujeto activo con sus derechos y obligaciones y del sujeto pasivo; y

(37) RAFAEL BIELSA, en su **Compendio de Derecho Público, Constitucional, administrativo y Fiscal**, Buenos Aires, 1952, define “Obligación Fiscal es el vínculo jurídico que la ley crea entre el Fisco y el contribuyente y en virtud del cual éste debe entregar a aquel una suma de dinero”. pág. 61.

acreditamos que el sujeto pasivo dentro de la relación de obligación, no sólo tiene obligaciones sino derechos que reclamar; luego, al estudiar el objeto, determinamos que era una prestación pecuniaria, obligación principal de dar, encontrando siempre un presupuesto de hecho económico y finalmente acreditamos también una situación jurídica distinta.

Por eso el Profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, al citar a Hensel, deja establecido que la relación fundamental del Derecho Tributario “consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que esta vendría a constituir el soplo vital de esta obligación de dar que es la obligación tributaria”. (38).

Por todas estas razones estamos ya en condiciones de decir que, realmente, la obligación jurídico tributaria es una de naturaleza especial pública diferente de la obligación del Derecho Privado. Esto tiene una importancia fundamental, porque así se está acreditando que el ordenamiento legal debe estar regido por instrumentos diferentes; estos instrumentos diferentes que pueden ser los Códigos Tributarios y las Leyes Orgánicas por grupos de impuestos, van a ser regulados por normas específicas, algunas muy diferentes a las de los otros derechos comunes o privados. Los principios fundamentales o Constitucionales son también especiales, como también hemos visto y de allí surge el que el ordenamiento legal de un país necesariamente debe, en su ordenamiento positivo, contar, fuera de las normas constitucionales fundamentales de la Carta Política, con Códigos, un Código de Principios Sustantivos y además las leyes que regulen la aplicación de los tributos; es en ese orden como se encaminan todos los países, porque no solamente se trata de Reforma Tributaria, sino de ordenar legalmente la aplicación de los tributos; y para esto se requiere consagrar en Códigos Tributarios Sustantivos estos derechos y estas obligaciones de los sujetos de la relación: El “Contribuyente” y el “Estado” y todo lo concerniente a esta obligación.

Finada la naturaleza de la obligación tributaria, cabe mencionar la necesaria distinción que Blumenstein señala, que la relación jurídico tributaria es determinante de las obligaciones del sujeto pasivo sometido al poder de imposición, por una parte consistente en

(38) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **Derecho Financiero**, Vol. I. Ediciones Depalma; Buenos Aires 1962. pág. 331.

una prestación patrimonial, y por otra, a los procedimientos de determinación de lo imponible y fijación de la deuda impositiva y que el Profesor Giuliani define como “relación de la deuda tributaria” y “relación de determinación” (39).

En conclusión, la obligación jurídico tributaria es un vínculo derecho entre el Estado (sujeto activo) y los particulares (sujetos pasivos-contribuyentes), que se conforma con derechos y obligaciones recíprocas, como lo señaló Giannini, que tiene carácter personal, es obligación de dar, cuya fuente única es la ley, que surge cuando se realiza el hecho previsto por la ley y que es autónoma y diferente de las obligaciones accesorias que impone la ley al sujeto pasivo de derecho, hecho a terceros.

RELACION JURIDICO TRIBUTARIA Y CODIGO

Del estudio de los elementos constitutivos de la relación jurídico tributaria ha surgido nítida la característica de ésta relación y de la obligación como una *ex-lege* de naturaleza pública cuya única fuente es la ley, instrumento legal que señala los hechos que generan la obligación de pagar tributos.

Esta noción nos conduce a otro planteamiento previo para poder saber como debe normarse en el Código la relación jurídico tributaria, y éste es consecuencia de la primera noción, pues la obligación en el derecho tributario tiene fases formativas sucesivas, diferentes a las del derecho común o privado.

Estas fases formativas resulta que no pueden ser consideradas dentro del Derecho Tributario Sustantivo o Material, y pertenecen más bien al Derecho Tributario Formal, que regula el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las relaciones entre el sujeto activo (El Estado) y los sujetos pasivos (Contribuyentes), pero tan estrechamente vinculadas a las normas que disciplinan la relación jurídica material del Derecho Tributario Sustantivo que muchas hacen imposible llegar a establecer una nítida diferencia entre unas y otras, lo que explicará por qué fundamentalmente un Código Tributario no sólo debe contener las normas jurídicas que disciplinan la obligación jurídica principal y sus accesorias, sino también las que se refieren a la actividad administrativa en orden a la aplicación, acotación y cobro del tributo, campo del Derecho Tributario Formal.

(39) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Ob. Cit. pág. 381.

A su vez, siendo el objeto principal de éstas normas el cobro del tributo cuya única fuente es la ley, el Código debe recoger las reglas que regulan constitucionalmente, el establecimiento y recaudación de tributos, fijando los límites de su pretensión dentro de una estructura lógica y jurídica.

Y como el objeto principal de la relación y obligación tributaria es el hecho imponible, del que se deriva la obligación de pagar tributos, las violaciones de las normas del derecho material o formal conducen a incorporar al Código disposiciones del Derecho Tributario Penal que definan los hechos ilícitos en esta materia y establezcan las penas que sancionan la violación.

A su vez, como la fase formativa de la obligación tributaria sólo culmina cuando el sujeto pasivo (Contribuyente) ha convenido y aceptado la obligación, pero no cuando la impugna, surgiendo así la Litis entre la Administración Fiscal y los Contribuyentes, determina la necesidad que el Código Tributario se integre también con las normas procesales que disciplinen el proceso de la controversia jurídico tributaria.

Por estas consideraciones y razones en que hemos visto que las normas del Derecho Tributario Sustantivo o Material y las del Procesal están tan entrelazadas y por el hecho de que el nacimiento de la relación y obligación tributaria se inicia con la promulgación de su fuente, es decir, la ley, pero se integra en una serie sucesivas de actos jurídicos posteriores de Derecho Material y Procesal, de que desde el "Accertamento" (Acotación) hasta el cobro del tributo que caracteriza una fisonomía jurídica tan propia del Derecho Tributario, en el que inclusive la acotación, en la generalidad de los casos, sólo toma vida con la declaración del contribuyente que denuncia que el imponible ha ocurrido, podemos explicarnos las características peculiares de un Código Tributario que debe agrupar normas que contengan los principios generales sustantivos, comunes a toda tributación y a su vez, los de las otras ramas que disciplinan en su dinámica el proceso formativo y extintivo de la obligación tributaria, tipificando a su vez delitos y penas por las violaciones que también constituyen, por su naturaleza, delitos económicos.

LA RELACION JURIDICA Y LA SISTEMATICA DEL CODIGO TRIBUTARIO

Entendiéndose por Código —y sin entrar a hacer un estudio de su contenido y alcances que ya fué materia de una brillante expo-

sición hecha dentro de éste Seminario por el Dr. Enrique Vidal Cárdenas— como un cuerpo legal que agrupa orgánicamente las normas que disciplinan o regulan una rama del derecho, el Código Tributario no puede excluirse de esta concepción fundamental y por tanto es el cuerpo de leyes que ha de regular las relaciones y obligaciones jurídicas tributarias en su aspecto constitutivo y elementos estáticos, y en su dinámica o fases formativas y estructuras de la obligación.

Código en el que la relación y obligación jurídico tributaria constituye parte medular y, en lo posible, ha de ser tratado en forma tal que deje claramente establecidos los derechos y obligaciones de los sujetos de la relación, el objeto de ésta, la fuente, las formas de extinción, etc.

Es evidente también que, aunque en otros Códigos Tributarios no se ha incorporado nítidamente la causa, como elemento mismo de la obligación, sí consideramos que es fundamental hacerlo en el nuestro, para encontrar una justificación ético jurídica a la aplicación de los tributos.

El principio de unidad del derecho debe mantenerse en el Código y por tanto parece recomendable que —lo ha sugerido el Dr. Juan Chávez Molina— en la estructura del Código se respete en lo posible la tradición jurídica nacional en el sentido de que éste se divida en: Libros; los Libros en Secciones; y las Secciones en Títulos; con un título preliminar.

El suscrito considera que para el ordenamiento lógico jurídico, el origen de la obligación que es la ley, la forma de aplicación de ésta, la constitución de la relación y obligación, su proceso formativo y su extinción, podría adoptarse el siguiente esquema:

1°.—Un Título Preliminar en el que se agruparán todas las disposiciones comunes del Derecho Tributario Sustantivo o Material, Formal o Administrativo, Infracciones y Sanciones.

En éste Título se recogerían las normas fundamentales de la ley impositiva como fuente única de la obligación, su interpretación y su aplicación, reconociéndose en él las disposiciones constitucionales generales y las contenidas en leyes orgánicas especiales que tuvieran éste carácter.

2°—Además del Título Preliminar, SEIS Libros, en el orden y contenido siguiente:

LIBRO PRIMERO

De los sujetos de la relación tributaria.

- 1).—**Sujeto Activo.** (El Estado).
Poder y potestad tributaria del Sujeto Activo.
Derecho y obligaciones.
- 2).—**Sujetos Pasivos** (Contribuyente).
Capacidad y Calidades.
Obligaciones y derechos.
Responsabilidades.
- 3).—**Domicilio Fiscal.**
Residencia.

LIBRO SEGUNDO

Obligación Tributaria.

Disposiciones generales
Naturaleza de la Obligación
De los tributos
Garantías de la obligación.

LIBRO TERCERO

Fases formativas de la obligación tributaria (Acotación)

Declaración
Acotación
Liquidación.

LIBRO CUARTO

De la extinción de la obligación tributaria. Sus formas.

Pago.
Compensación
Condonación.
Consolidación.
Transacción.
Prescripción.

LIBRO QUINTO

Infracciones y Sanciones.

Disposiciones generales.
Sujetos de infracción.
Normas tributarias penales.
Delitos y Faltas.

LIBRO SEXTO

De la Administración Tributaria.

Organos.
Facultades.
Tramitaciones.
Recaudación.

LIBRO SETIMO

Controversia Tributaria.

Reclamaciones.
Motivos para formularlas.
Requisitos de los recursos.
Procedimiento en la Instancia Administrativa.
Recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal.
De la impugnación ante el Poder Judicial.

DISPOSICIONES FINALES

ALCANCES DE LAS NORMAS QUE REGULAN LA RELACION EN EL CODIGO TRIBUTARIO

Las normas tributarias que generan la obligación y constituye su fuente, establece como consecuencia el principio consagrado en la Doctrina Universal del Derecho Tributario: "Nullum Tributum Sine Lege".

La fuente por tanto de la obligación debe ser cuidadosamente regulada en el Título Preliminar, no sólo en su aspecto principista y en cuanto a su origen y órgano del Estado que la forma y la promulga, sino también en cuanto a sus alcances, limitaciones y aplicación en tiempo y espacio y reglas de interpretación, porque si bien es cier-

to que en este último aspecto pueden emplearse alguna de las formas de interpretación del Derecho Común, en cambio dada la naturaleza misma de la fuente y sus consecuencias económicas, la interpretación debe hacerse con un carácter funcional, como lo hizo notar el profesor GRIZIOTTI, y cuyos alcances económicos fueron aceptados en el Ordenamiento Tributario del Reich, siguiendo la corriente del maestro Enno Bekcer. Sin embargo, no debe pensarse que al dar énfasis al contenido económico del derecho tributario, se resta importancia a su juridicidad, porque todo hecho económico es también objeto de regulaciones jurídicas.

Debe tenerse en cuenta que el principio de legalidad como base de la imposición y las garantías Constitucionales de los derechos de los habitantes, son los límites infranqueables donde debe detenerse todo el proceso interpretativo como lo ha sostenido el Dr. Horacio A. García Belsunce en las conclusiones de su trabajo “La interpretación de la ley tributaria”.

Y si importante es la regulación de la fuente de origen de la relación y obligación jurídica tributaria, no menos fundamental es normar la situación jurídica del sujeto activo (El Estado), tanto en lo que concierne al ejercicio del poder de **imperium** y potestad tributaria, cuanto a las obligaciones que tiene frente al sujeto pasivo.

Así mismo, las normas que disciplinan la intervención del sujeto pasivo de la obligación (el deudor) han de señalar en forma clara sus obligaciones principales y accesorias, sus responsabilidades y a la vez sus derechos frente al acreedor (el ente público) y tan importante es esto que, para que no se lesione la teoría de derecho de la relación tributaria entre el Estado y el Contribuyente, es menester reconocer y garantizar los derechos del sujeto pasivo no sólo en el Título Preliminar, sino en el Libro respectivo que trata de los sujetos de la obligación.

La obligación jurídica, objeto principal del Código, debe señalarse en su peculiar naturaleza, en la forma en que se desenvuelve, en sus consecuencias jurídicas, en sus alcances, incorporándose el principio de la causa como justificación de dicha obligación.

Cabe insistir también en el orden de las instituciones del Derecho Tributario Formal, las fases formativas de la obligación que requiere que cada uno de sus actos jurídicos sucesivos se regulen cuidadosamente desde su inicio, como la declaración del contribuyente, acto solemnísimo en virtud del cual el Estado tiene conocimiento de que se ha materializado el hecho imponible generador de la obligación

de pagar tributos, seguido del proceso acotativo y de liquidación de la deuda del Impuesto.

La regulación de estos actos que integran la acotación hasta obtener el pago, ha de ser nítida, encuadrando derechos y obligaciones de ambas partes.

Esto es a grandes rasgos y dentro de los límites de esta charla, los alcances que pueden tener las normas que regulan la relación jurídico tributaria.

CONCLUSIONES

1).—El Código Tributario del Perú de acuerdo con la doctrina imperante, debe ser un Código de Principios Generales y Comunes a toda tributación que incorpore los elementos del Derecho Tributario Sustantivo o Material, Formal o Administrativo, Constitucional, Penal y Contencioso Tributario.

2).—De ser posible debe mantenerse la sistemática tradicional de los Códigos Peruanos.

3).—Debe aceptarse como formas de interpretación todas aquellas, compatibles con la naturaleza jurídico-económica de la obligación tributaria.

4).—Debe incorporarse al Código Tributario Peruano el principio de la causa como justificación ético jurídica en la tributación.

5).—Debe normarse la acción del sujeto activo (Estado) dentro de los límites del derecho y de la ley por el principio de la legalidad.

6).—Debe fijarse obligaciones y responsabilidades del sujeto pasivo y también sus derechos y formas de ejecutarlos.

7).—No sólo debe legislarse sobre el domicilio, sino también sobre la residencia.

8).—Las fases formativas de la obligación desde la declaración hasta el pago deben contener normas que aseguren la solemnidad del acto de declaración, incorporando de ser posible las Instituciones del Concordato Tributario, como previo a la determinación de la materia imponible y la fijación de la deuda del Impuesto.

9).—En las formas de extinción de la obligación debe de aceptarse todas aquellas que fuera del pago sean compatibles con su naturaleza.

10).—En lo posible el Código debe ser redactado en lenguaje común y corriente, pero sin atentar contra su rigor jurídico.

BIBLIOGRAFIA

- 1.— AMOROS, Narciso. **Derecho Tributario** (Explicaciones) Edit. Derecho Financiero, Madrid 1963.
 - 2.— BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributario**, Vol. I, Traducción de Fernando Vicente Anche Domingo, Madrid 1964, Edit. Derecho Financiero.
 - 3.— BIELSA, Rafael. **Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal**, Buenos Aires - Argentina, 1952.
 - 4.— CONSTITUCION DEL PERU, sancionada por el Congreso Constituyente de 1931, promulgada el 9 de Abril de 1933, **Anuario de Legislación Peruana**, Tomo XXXVI, Edición Oficial, Lima - Taller Linotipia 1933.
 - 5.— GIANNINI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**, Edit. Derecho Financiero, Madrid 1957.
 - 6.— GIULIANI FONROUGE, Carlos M.— **Derecho Financiero**, Vol I, Ediciones Depalma - Buenos Aires, Argentina 1962.
 - 7.— GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Ciencia de las Finanzas**, 6ta. Edicn. Traducción de Dino Jarach, R. Depalma, Buenos Aires, Argentina 1959.
 - 8.— JARACH, Dino. **El Hecho Imponible** (Teoría General del Derecho Sustantivo) Edit. de la Revista de Jurisprudencia Argentina S. A., Buenos Aires 1943.
 - 9.— PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**, Derecho Tributario, Edit. Fondo de Cultura Económica. México, 1939.
 - 10.— ROSSI, N. **Instituciones de Derecho Financiero**. Talleres Gráficos de la Edit. Casal, Vall de Antorra, Barcelona 1959.
-