

GARANTISMO TRIBUTARIO

Y LOS DERECHOS DEL
CONTRIBUYENTE

LA LEY NO SOLO EXIGE
TAMBIEN PROTEGE



JORGE LUIS SALAZAR SOPLAPUCO

CAJAMARCA - PERÚ

GARANTISMO TRIBUTARIO

Y LOS DERECHOS DEL
CONTRIBUYENTE



ISBN: 978-612-4135-55-2



JORGE LUIS SALAZAR SOPLAPUCO
CAJAMARCA - PERÚ

Garantismo tributario y los derechos del contribuyente

Autor: © Jorge Luis Salazar Soplapuco

Correo electrónico: jsalazars@unc.edu.pe

Editado por:

© Universidad Nacional de Cajamarca

Vicerrectorado de Investigación y Responsabilidad Social Universitaria

Av. Atahualpa No 1050, Pabellón 1S – 202 (2do piso)

Ciudad Universitaria, Cajamarca - Perú

Teléf. +51 076-610000

Correo electrónico: viceinvestigacion@unc.edu.pe

Página web: <https://www.unc.edu.pe>

Primera edición, junio 2025

Libro electrónico disponible en: <https://repositorio.unc.edu.pe/>

Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú: N° 2025-06418

ISBN: N° 978-612-4135-55-2

DOI: <https://doi.org/10.70467/unc.libro.2025.02>

Se terminó de editar en mayo 2025 en:

Universidad Nacional de Cajamarca, RUC 20148258601

Vicerrectorado de Investigación y Responsabilidad Social Universitaria,

Av. Atahualpa No 1050, Carretera a Los Baños del Inca, km. 3 – Cajamarca

Derechos de autor y reproducción:

Todos los derechos reservados. Prohibida la reproducción parcial o total sin autorización del autor o de la editorial. Los derechos de esta obra están protegidos por las leyes de propiedad intelectual. Cualquier uso no autorizado podría ser sancionado conforme a la legislación vigente en el Perú

INDICE

Nota Preliminar

Prefacio

CAPITULO I

Garantismo como Filosofía Política y Jurídica

1.1.	El garantismo.....	1
1.2.	Acepciones del garantismo.....	2
1.3.	Las garantías según Ferrajoli.....	6
1.4.	Garantismo en el ámbito internacional.....	7

CAPITULO II

El Tributo y el Sistema Tributario Peruano

2.1.	El desafío de definir al Tributo.....	11
2.2.	Justificación del Tributo en la modernidad.....	22
2.3.	Concepto moderno de Tributo.....	26
2.4.	Elementos del Tributo.....	29
2.5.	Clases de Tributos.....	30
2.6.	Sujetos del Tributo.....	31
2.7.	Sistema Tributario Peruano.....	32

CAPÍTULO III

Garantismo Tributario

3.1.	Garantismo como soporte ius-filosófico.....	45
3.2.	La persona en su dualidad como contribuyente.....	46
3.3.	Garantías de promoción y protección de los derechos.....	48
3.4.	Qué garantizar en el Derecho Tributario: garantismo y Constitución... 51	
3.5.	Derechos sociales del contribuyente receptor.....	61

CAPÍTULO IV

Enfoque Garantista del Modelo Constitucional Tributario y los Derechos Sociales

4.1.	Sistema tributario justo, redistributivo y promocional. Criterio legitimador de la potestad tributaria.....	67
4.2.	El deber constitucional de tributar.....	77
4.3.	Tributo como presupuesto funcional del Estado.....	81
4.4.	Garantismo tributario y política fiscal.....	81
4.5.	Reformas para asegurar los derechos sociales	82

CAPÍTULO V

Principios Tributarios desde una Perspectiva Garantista y Derechos Civiles

5.1.	Principios.....	85
5.2.	Observancia de los principios constitucionales.....	106
5.3.	Competencias administrativas tributarias y el garantismo.....	107

Epílogo	112
---------	-------	-----

Referencias	114
-------------	-------	-----

Nota Preliminar

Tributar ha sido y es una obligación que ha existido a lo largo del proceso de desarrollo de la civilización humana. Tributar es desprenderse voluntariamente o mediante la fuerza compulsiva estatal, de una parte, de la riqueza, patrimonio personal o familiar, para entregárselo al Estado, con el fin de que este asegure la convivencia social y, por ende, su propia viabilidad.

El tributo, al igual que la plusvalía que devino en motor del progreso de las sociedades capitalistas modernas, se ha constituido en el más importante recurso que financia el gasto dirigido a cubrir los servicios públicos, la infraestructura, la burocracia, la defensa interna y externa, así también -por ejemplo, en el caso del Perú- es un recurso, casi el único, que alcanza inclusive para pagar la deuda externa.

Por tanto, los Estados expanden su potestad tributaria, imponiendo tributos a los diversos ámbitos de actuación de las personas naturales y jurídicas, sin considerar si estos desarrollan necesariamente o no actividades económicas, además amplían el ámbito de las políticas fiscales para incrementar la base contributiva. Por ejemplo, a los tradicionales impuestos a las rentas personales, a la propiedad, a su uso y disfrute, se han agregado nuevos impuestos a las transacciones financieras, se crean figuras cuasi fiscales a través de las cargas ambientales y regalías.

En otro aspecto, estas políticas se dirigen también a ampliar los tributos causales, incrementándose las cargas tributarias administrativas, sobre todo en los niveles municipales de gobierno y en los diferentes sectores de la administración pública. Por ejemplo, las tasas ante la SUNARP (Superintendencia Nacional de Registros Públicos), tasas judiciales, tasas ante el Ministerio de Salud, tasas ante el Ministerio de Transportes, tasas ante el Ministerio de Educación, tasas ante el INDECOPI, (Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual), etc. Desde esa perspectiva, no debería sorprendernos el hecho que cuando las personas quieren aperturar, gerenciar y desarrollar un negocio o actividad profesional o empresarial, renuncien a ello pues temen asumir cargas diversas de naturaleza fiscal y cuasi-fiscal, como licencias, derechos, tasas y otras contribuciones, que alteran sus planes de inversión o de empresa.

Esta expansión de la potestad tributaria ha conllevado a que la idea de que la obligación tributaria se sustenta en la capacidad contributiva y esta a su vez reside en los hechos económicos o de gravitación económica que realiza el contribuyente, se haya modificado.

Con la nueva tendencia, ahora los hechos generadores de la obligación tributaria pueden ser meras satisfacciones de necesidades primarias de las personas. El poseer un jardín, el ir al cine, o contraer matrimonio, el registrar el nacimiento de un hijo, o la propia muerte de la persona, generan obligaciones fiscales. El constituir y registrar la existencia de una persona jurídica no lucrativa, fundación, comité o asociación para realizar obras benéficas, paradójicamente, genera la exigencia de pago de una serie de tasas tributarias.

El Estado Fiscal o Impositivo

La expresión jurídica más completa de este fenómeno la encontramos en la doctrina constitucional europea, específicamente alemana, la misma que ha identificado una nueva dimensión ontológica del Estado. El proceso de configuración moderna del Estado ha encontrado su justificación histórica en diversas concepciones y modelos estatales que incluyen desde una concepción de Estado de Derecho evolucionando hacia la idea de un Estado social y democrático, un Estado constitucional de Derecho y ahora, finalmente, el diseño y materialización del Estado Fiscal o Impositivo (FORSTHOFF, 1986) en donde la potestad tributaria es uno de los factores determinantes para su configuración jurídica y concreción de su legitimidad material.

El Estado Fiscal, si bien es en esencia liberal, basa su legitimidad en la concreción del bienestar de sus ciudadanos sobre el fundamento de la libre participación en el mercado, tanto de los proveedores de bienes y servicios, como de los usuarios o consumidores, pero con una activa presencia de los tributos sobre la renta y las ganancias y, además, con una infinidad de tasas que el ciudadano debe cancelar para obtener servicios públicos. El Estado fiscal ha logrado construir una libertad limitada por la competencia del mercado y la imposición tributaria versus la satisfacción material de la población. Actualmente, se mide el grado de crecimiento y desarrollo de un país con el grado de carga tributaria que su población soporta.

Entonces, la presencia expansiva del tributo es una necesidad del Estado que debe ser satisfecha irremediablemente si este quiere lograr su legitimidad material. Pero esta expansión no solo es posible gracias a la potestad para crear, modificar o exonerar tributos, se expresa además en los agobiantes procedimientos administrativos y judiciales para recaudar, determinar, fiscalizar tributos y, en su caso, sancionar su incumplimiento. Los Estados han especializado y tecnificado en extremo potentes aparatos burocráticos para detectar evasores o infractores tributarios, realizar seguimientos a los contribuyentes, algunas veces invadiendo, inclusive, su esfera privada e íntima, con la finalidad de que estos organismos realicen sus actividades fiscalizadoras tributarias.

Se diría que al inicio de las sociedades modernas las cárceles y el ejercito eran la parte troncal más tecnificada del aparato burocrático de los Estados, ahora esta sofisticación se ha trasladado al aparato administrativo tributario. Esta burocracia es la más temible por la capacidad, preparación y competencias que el propio Estado le ha asignado, y que inclusive puede ser utilizada para fines políticos represivos¹.

El grado de eficiencia de la gestión gubernamental se mide ahora por el índice de recaudación tributaria que esos organismos alcancen. Y por su supuesto, si incluso la presencia coactiva de la administración tributación fallara, la intimidación para que las personas entreguen parte de su patrimonio al Estado, también se ha ampliado en la vía penal, con los delitos tributarios.

En la mayoría de países subdesarrollados, sumidos en privatizaciones, concesiones y venta de los activos o patrimonio del Estado (empresas, puertos, vías de comunicación, etc.) promovidas por políticas neoliberales de gestión económica, la administración fiscal tributaria es el instrumento más eficaz del gobierno para generar recursos suficientes y mitigar los efectos desgastadores que originan estos enfoques económicos de gobierno, no sin generar graves desencuentros sociales y políticos que ponen en riesgo la viabilidad de los Estados.²

¹ En el Perú, la SUNAT o los aparatos administrativos municipales, llamados SATs (Servicio de Administración Tributaria), han sido utilizados no solo para fines tributarios, sino para otros fines que no están estipulados en sus competencias.

² Uno de los acuerdos de la Junta de Gobernadores del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Banco Mundial celebrado en octubre 2015 en Lima, es que se revisen las políticas fiscales tributarias y se mejore la recaudación fiscal, afianzando los mecanismos y procedimientos recaudadores y sancionadores.

Parte de esta realidad, es el impacto del tributo en los ordenamientos jurídicos de los Estados. La mayoría de constituciones americanas han positivizado principios y reglas de naturaleza tributaria. Hay una promoción de la codificación y armonización de las reglas tributarias, y abundante normatividad jurídica (leyes, reglamentos, ordenanzas) que regulan impuestos, tasas, contribuciones, etc. Y un movimiento internacional de promoción de tratados y convenios para evitar la doble imposición.³

Por otro lado, en el aspecto interno, debido a los procesos de regionalización y la disminución de los ingresos originados por explotación de los recursos naturales, mineros e hidro energéticos (canon), y la concesión de la infraestructura pública, es irremediable que el gobierno se apreste a otorgarles potestad a los Gobiernos Regionales para la creación y administración de ciertos tributos. Con ello, tendríamos cuatro niveles de gobierno con esta potestad tributaria: el Poder Ejecutivo, el Congreso, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales. Esto requerirá un ajuste del ordenamiento jurídico, de la Constitución y de algunas leyes, incluyendo el Código Tributario.⁴

También es menester indicar que, en la agenda de la política fiscal, está pendiente la necesaria reforma tributaria que reordene técnicamente el régimen tributario peruano, solucione los problemas de los regímenes tributarios especiales, prevenga la elusión y evasión originados por los convenios de estabilidad tributaria con las transnacionales y promulgue la carta de los derechos constitucionales del contribuyente.

Ahora bien, si la potestad expansiva del tributo sigue su marcha, la pregunta que resulta es evidente: para qué tributar, para qué el Estado requiere más tributos. Desde el Derecho Constitucional la respuesta podría ser que ello es así para cumplir los fines estatales que tienen que ver con la satisfacción de las expectativas sociales, económicas y culturales de los ciudadanos; es decir,

³Un ejemplo son los Tratados de Libre Comercio (TLCs) diseñados para que ciertas mercancías, bienes y servicios, ingresen a los mercados locales sin el costo de los tributos arancelarios.

⁴Ver la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales, Ley N° 27867 y la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972.

para mejorar la salud, la educación y otros servicios básicos. Sin embargo, este discurso puede quedar en buenas intenciones si no se traduce en mecanismos jurídicos vinculantes para los que ejercen el poder.

Otros, responderán que las políticas fiscales más efectivas y expansivas son la mejor forma para reducir la incesante desigualdad, tal como Piketty (2014) y el Informe de Oxfam ⁵ nos ha recordado. Es decir, para reducir la creciente brecha entre acumulación de riqueza privada (capital, renta y patrimonio) versus la pobreza, la exclusión social e indefensión, es necesario promover, vía la expansión de los tributos, la redistribución de esta riqueza cada vez más concentrado en pocas manos. De igual forma, eficacia y expansión tributaria que también signifiquen la revisión de las normas jurídicas tributarias permisivas de la elusión y de protección de los paraísos fiscales.

El Problema a Resolver

Esta expansión de la potestad tributaria y de la política fiscal, a través de las distintas modalidades de impuestos, tasas y contribuciones y el perfeccionamiento de los mecanismos de recaudación, fiscalización, determinación y sanción, en repetidas ocasiones puede originar -y en realidad así lo hacen- el acogotamiento de la persona por parte del Estado, generando injustas y arbitrarias intromisiones de la administración tributaria en el patrimonio y libertad de la persona,

⁵ Las 62 personas con más dinero del mundo tienen un patrimonio equivalente al de 3 500 millones de personas, la mitad más pobre del planeta. Si el primer grupo entra sin problemas en una (pequeña) sala de teatro, para llegar al segundo, los 3 500 millones, habría que sumar las poblaciones totales de China, India, Estados Unidos, Brasil, Rusia, Japón y México. No es el único hallazgo sorprendente del informe de Oxfam difundido en el encuentro anual del Foro Económico Mundial en Davos (Suiza 2016). Según esta organización, la situación ha empeorado. Hace 5 años, hacía falta juntar las fortunas de 388 individuos para igualar el patrimonio la mitad del planeta. La razón (matemática) de la diferencia creciente es que el patrimonio de los más ricos aumentó 44 % desde 2010, mientras que los necesitados se hicieron un 41 % más pobres. Oxfam también calculó que el 1 % de los millonarios con más plata del mundo tiene un patrimonio equivalente al del 99 % restante de la población. La creciente desigualdad supone una amenaza a la expansión económica y a la cohesión social. De acuerdo con Oxfam, entre las medidas que podrían tomar los gobiernos para reducir la polarización figura la eliminación de los paraísos fiscales, donde los millonarios esconden una riqueza de 7 600 000 000 000 de dólares (7,6 billones).). FUENTE: [OXFAM INFORME AN ECONOMY FOR THE 1 %. How privilege and power in the economy drive extreme inequality and how this can be stopped](http://www.ieco.clarin.com/economia/An-Economy-Informe-Oxfam-desigualdad_CLAFIL20160118_0001.pdf) http://www.ieco.clarin.com/economia/An-Economy-Informe-Oxfam-desigualdad_CLAFIL20160118_0001.pdf

limitando el logro de su proyecto de vida o sus iniciativas, afectando sus derechos constitucionales a la propiedad, a disfrutar de su patrimonio, incluso, en algunos casos, a su libertad de trabajo, de empresa y a su propia intimidad.

Estas circunstancias generan un efecto contraproducente para la legitimidad del Estado y su mejor recurso financiero, pues la población se siente inmersa es una situación de indefensión, pues si bien sus derechos constitucionales están reconocidos (en la Constitución y en la Ley), se ven limitados en su ejercicio y, en otras circunstancias, son transgredidos con plena conciencia y autorización de la administración pública.

En ese sentido, se requiere elaborar una propuesta jurídica que promueva y garantice el ejercicio de los derechos constitucionales del contribuyente, que lo afirme como persona frente a la voracidad tributaria del Estado y asegure la función solidaria y social que tienen los tributos.

Propuesta jurídica que resuelva la paradoja que se da cuando el contribuyente conoce que tiene un sinnúmero de derechos fundamentales pero que los medios, los instrumentos o mecanismos jurídicos de protección no operan precisamente para protegerlo de la actuación de la administración pública tributaria. Asimismo, que resuelva la pregunta que sin respuesta constriñe la voluntad de cumplir con ese deber solidario: para qué tributar si el Estado es renuente de cumplir con mis derechos sociales constitucionales, para qué tributar si las condiciones para lograr mi proyecto de vida no se materializan, para qué tributar si la empresa y los emprendedores están inmersos en situaciones de inseguridad y sin capital humano capacitado y preparado para los retos del desarrollo.

¿Cuál es el enfoque ius-filosófico que permite promover y asegurar el ejercicio pleno de los derechos constitucionales del contribuyente frente a la potestad tributaria expansiva del Estado peruano, permitiendo la utilización de los mecanismos institucionales, procesales y normativos que la Constitución ha establecido?

El garantismo jurídico, como enfoque ius-filosófico constitucional, permite sustentar y promover el ejercicio pleno de los derechos constitucionales del contribuyente previstos en el ordenamiento jurídico peruano, proponiendo

una nueva visión de la naturaleza y fines del sistema tributario, de la nueva estructuración de los órganos encargados de resolver conflictos en materia tributaria, y mecanismos jurídicos constitucionales y legales.

Lo que pretendemos con este libro, es sistematizar y precisar el garantismo jurídico, como fundamento que permita asegurar el ejercicio pleno de los derechos fundamentales de la persona en calidad de contribuyente. Así como, los mecanismos institucionales, procesales y normativos que el contribuyente goza, en esta área jurídica, para asegurar sus derechos constitucionales en materia tributaria, para ello acudiré al análisis del material bibliográfico sobre el Derecho Tributario y el Derecho Tributario Constitucional. De igual forma se analiza la doctrina sobre garantismo constitucional. El material bibliográfico, incluye el impreso; es decir, los libros de doctrina, revistas y artículos tanto de fuente nacional e internacional. Se revisa también, el material bibliográfico contenido en el sitio web.

Prefacio

El presente libro es el resultado de varios años de reflexión e investigación en el desarrollo de la cátedra de Derecho Tributario y Derecho Constitucional en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional de Cajamarca. El libro, se sustenta en la problemática que origina la expansión del ejercicio de la potestad tributaria del Estado; en otras palabras, en la mayor presencia de impuestos, tasas o contribuciones que gravan las diversas iniciativas económicas, sociales o culturales de las personas. Este ejercicio expansivo del tributo tiende afectar, a través de dos situaciones, los derechos constitucionales del contribuyente.

Por un lado, una transgresión de los derechos por omisión. Consideramos que los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, configuran expectativas jurídicas de satisfacción de necesidades o que suponen expectativas de no ser afectado por algún acto o amenaza por parte de otros. Los derechos sociales se ven restringidos o afectados por ausencia de acciones positivas que el Estado está obligado a realizar (prestaciones), desprotegiendo el ejercicio de esos derechos por inacción de realizar aquella prestación establecido en el contenido normativo del derecho correspondiente.

Por otro lado, la expansión de la potestad tributaria, generalmente conlleva en varios momentos, al ejercicio abusivo y arbitrario de las competencias administrativas, afectando el goce de los derechos individuales del contribuyente, tales como el derecho a la propiedad, a la igualdad, entre otros.

Entonces, el presente libro busca responder a la pregunta ¿Qué argumento jurídico podría ser considerado para garantizar el ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes en sus dos vertientes: derechos individuales y derechos sociales? En ese sentido, planteamos que el argumento más coherente y compatible con los derechos fundamentales previstos en nuestra Constitución, es el garantismo como teoría jurídica, política y filosófica, la misma que ha sido desarrollada por el distinguido Profesor Luigi Ferrajoli, y que, en el presente trabajo, pretendemos aplicarla al Derecho Tributario.

Este Libro comprende V Capítulos. Antes de su desarrollo se presenta una Nota Preliminar en donde se identifica la problemática, formulamos el problema y la hipótesis de trabajo de sustento. En el Capítulo I se aborda la teoría del garantismo, acudiendo a la propuesta del Profesor L. Ferrajoli y los aportes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. En el Capítulo II, se exponen las concepciones sobre del tributo, su configuración histórica y jurídica a través de diversas justificaciones, así como los elementos del sistema tributario peruano. En el Capítulo III se sustenta al garantismo en relación con los derechos del contribuyente. En el Capítulo IV, se explica el enfoque garantista del modelo constitucional tributario peruano con respecto a los derechos sociales. Y finalmente, en el Capítulo V se argumentan los principios constitucionales tributarios desde una perspectiva garantista de los derechos individuales. Finalmente, expongo en el epílogo algunas conclusiones y recomendaciones.

Marzo de 2025, Cajamarca, Perú

El autor

Capítulo I

Garantismo como Filosofía Política y Jurídica

1.1. El Garantismo

De acuerdo a la Real Academia Española de la Lengua, garantizar quiere decir asegurar, afianzar, proteger o tutelar algo, contra algún riesgo o necesidad. En el ámbito jurídico, el garantismo precisamente quiere decir el aseguramiento, el afianzamiento o tutela de los derechos subjetivos o constitucionales (RAE, 2001).

En la ciencia jurídica, el garantismo se concibe como aquella teoría que tiene como piedra angular el establecimiento de instrumentos para la defensa de los derechos de la persona frente a su agresión por parte de otros, especialmente del poder estatal. Estos instrumentos jurídicos son las garantías; es decir, los límites y vínculos que se le establecen al poder estatal a fin de maximizar el goce de los derechos y minimizar sus amenazas. La concepción garantista del derecho se relaciona así con el concepto de Estado de Derecho, en cuanto modelo estadual encaminado a limitar y evitar la arbitrariedad del ejercicio del poder.

Se pueden postular distintas clases de garantismo dependiendo del tipo de derechos a cuya protección se orientan las garantías. Sin embargo, históricamente el garantismo ha surgido como una teoría y una práctica jurídica encaminada a defender los derechos de libertad frente al poder punitivo del Estado, pues es precisamente este el que más claramente restringe o amenaza la libertad personal. Cuando nos referimos al derecho a la libertad indicamos aquellos derechos que tienen relación con la libertad de movimiento, libertad ambulatoria, a la no tortura; es decir como no intromisión. Por consiguiente, el garantismo se ha desarrollado prevalentemente como garantismo penal. El garantismo penal representa la base de la filosofía liberal que arranca de la ilustración jurídica y que, comprometida con la defensa de la libertad, expresa la necesidad de minimizar la violencia ejercida por ese “terrible poder” (Gascon Abellan, 2005).

Sin embargo, teniendo en cuenta el esquema de protección de bienes y derechos, el garantismo puede ser extendido a todo el ámbito de derechos de la persona, y no exclusivamente a los directamente afectados por el poder punitivo estatal. Por ello, además del garantismo penal, existe una teoría general del garantismo cuyo promotor es Luigi Ferrajoli, autor de, entre otras, de la obra *Derecho y Razón* (Ferrajoli, 1995).

El mencionado jurista precisa que en la medida que las Constituciones positivizan derechos fundamentales y hacen de ellos un vínculo frente al poder estatal, el garantismo es la teoría propia del Estado Constitucional de Derecho; en suma, de aquel modelo jurídico-político que promueve y asegura el ejercicio de los derechos fundamentales.

1.2. Acepciones del Garantismo

Ferrajoli entiende que la expresión garantismo puede ser invocada bajo tres acepciones: como doctrina de filosofía política, como modelo de derecho (y de política) y como teoría jurídica.

1.2.1. El Garantismo como Filosofía Política

Ferrajoli (1995) afirma que el garantismo:

(...) designa una filosofía política que impone al derecho y al estado la carga en la justificación externa conforme a los bienes y a los intereses cuya tutela y garantía constituyen precisamente la finalidad de ambos. En este último sentido, el garantismo presupone la doctrina laica de la separación entre derecho y moral, entre validez y justicia, entre el punto de vista interno y punto de vista externo en la valoración del ordenamiento; es decir, entre “ser” y “deber ser” del derecho. Y equivale a la asunción de un punto de vista únicamente externo, a los fines de la legitimación y de la deslegitimación ético-política del derecho y del estado (Ferrajoli, 1995).

Esta filosofía política garantista que invoca Ferrajoli implica la permanente justificación del modelo político-social en que se sustenta el Estado y su ordenamiento jurídico. Esa justificación meta-jurídica, en países como el nuestro, engloba el diálogo social sobre el mejoramiento del sistema, del

Estado, los fines que debe perseguir el Derecho en una sociedad plural, en donde el Estado actúa en un contexto de pobreza y extrema pobreza, o en donde la concentración de la riqueza incentiva las diferencias sociales, en donde la informalidad socaba las instituciones estatales, mellando la construcción de un verdadero Estado de Derecho. Entonces, en esa perspectiva garantista la política estatal, o políticas públicas, incluyendo la política fiscal, deben justificarse teniendo en cuenta aquel contexto.

En ese sentido, el garantismo de Ferrajoli sigue la postura de Habermas, según la cual hay que aceptar la tesis de que la dominación política, como condición de su mantenimiento y eficacia de largo plazo, precisa obtener reconocimiento como poder legítimo, y no simplemente como un poder legal. Habermas (1981) define así la legalidad como “el hecho del merecimiento de reconocimiento por parte de un orden político” (p.53).

Entonces, desde esta propuesta la justificación moderna de la existencia del Estado no suele sustentarse en el respeto formal de la legalidad, sino al modelo del Estado legítimo ligado a la materialización de sus deberes frente a las necesidades y derechos de los ciudadanos. Por ello, como explica Anchustegui (2013)

(...) el paradigma del ‘Estado legítimo’ intenta conjugar celosamente la libertad individual y civil con la autoridad estatal, regulando sus relaciones mutuas conforme a un orden constitucional consensuado o aprobado mayoritariamente. Lejos de limitarse al ejercicio de la violencia legítima, el Estado legítimo sería el promotor del interés público, el garante de los derechos humanos y el responsable de una distribución equitativa de los bienes primarios (pp. 37-38).

1.2.2. El Garantismo como Modelo de Derecho

Como modelo de derecho el garantismo:

(...) designa un modelo normativo de derecho: precisamente, (...) el modelo de “estricta legalidad” propio del estado de derecho, que en el plano epistemológico se caracteriza como un sistema cognoscitivo o de poder mínimo, en el plano político como una técnica de tutela capaz de minimizar la violencia y de maximizar la libertad y en el plano jurídico

como un sistema de vínculos impuestos [al estado] en garantía de los derechos de los ciudadanos (Ferrajoli, 1995).

Es decir, para el garantismo de Ferrajoli el Derecho es un sistema normativo provisto sobre todo de garantías para proteger los bienes que le son vitales para la persona y la sociedad, sistema normativo sustentado en el principio de legalidad, pero no cualquier legalidad sino en aquella que proviene del Estado de Derecho, es decir en la norma constitucional, en donde justamente se consagran los límites al ejercicio del poder (los derechos fundamentales) y en el desarrollo, a partir de esta suprema legalidad, a la legalidad infra-constitucional, la ley y sus reglamentos. Esta dualidad Constitución-ley, que en Ferrajoli debe ser subordinada, coherente y no conflictiva, es lo que él llama “estricta legalidad”.

1.2.3. El Garantismo como Teoría Jurídica

En una tercera acepción, el garantismo:

(...) designa una teoría jurídica de la “validez” y de la “efectividad”, como categorías distintas no solo entre sí, sino también de la existencia o vigencia de las normas. En ese sentido la palabra garantismo expresa una aproximación teórica que mantiene separados el “ser” y el “deber ser”, en el derecho (Ferrajoli, 1995).

Este planteamiento del garantismo sostiene que los sistemas jurídicos tienen una esfera normativista de existencia como tal (deber ser) es decir en base a un criterio de validez el sistema acepta la norma que existe porque es válida, pero que, en la práctica social y real, esta norma no se efectiviza, no es eficaz, no se respecta. De ahí que Ferrajoli llama la atención cuando señala que los Estados pueden tener las mejores constituciones políticas con catálogos bastante amplios de derechos fundamentales, pero que, en la práctica, en el ejercicio cotidiano de estos derechos, las normas no son eficaces porque estos derechos no se respetan o no se pueden ejercitar, o porque existen normas infra-legales que, contradiciendo la regulación normativa constitucional, prescriben otro comportamiento, incluso inconstitucional.

La dicotomía entre norma válida y no eficaz, y norma inválida pero eficaz,

cimenta lo que el autor denomina la “teoría de la divergencia entre normatividad y realidad, entre derecho válido y derecho efectivo” (Ferrajoli, 1995).

Esta perspectiva crítica del derecho es a lo que Ferrajoli convoca a desarrollar. La teoría del derecho debe entonces, dedicarse a identificar, denunciar y promover la solución a esta permanente tensión entre validez y eficacia y, a las antinomias que los sistemas jurídicos requieren resolver justamente para edificarse como sistemas garantistas.

Este enfoque garantista de la teoría del derecho, nos permite percibir que los sistemas normativos podrían tener en el nivel constitucional grados de garantías muy bien formuladas, pero a la vez convivir con ordenamientos sub-constitucionales, legales o infra-legales (reglamentarios), anti-garantistas, incluso violadores de aquellas.

Así, esta teoría del derecho nos permitiría identificar las antinomias entre, por un lado, normas constitucionales que consagran las libertades y derechos y, por otro lado, normas legales o infra-legales administrativas, tributarias, policiales, municipales, educacionales, que existen y que se practican, y que abiertamente son inconstitucionales.

Ferrajoli afirmó, hace algunos años, frente a la ola de positivización de listas de innumerables derechos fundamentales, sobre todo en los Estados occidentales, que no era suficiente para proteger y promover la dignidad de las personas que los Estados suscribieran extensos catálogos de derechos humanos si estos no iban acompañados de los mecanismos para asegurar o garantizar su ejercicio, pues “sin garantías no hay derechos” (Ferrajoli, 2001), y exponía que estas garantías no son otra cosa que los “vínculos normativos idóneos para asegurar efectividad a los derechos subjetivos y, más en general, a los principios axiológicos sancionados por las leyes”, y además como “las técnicas previstas por el ordenamiento para reducir la distancia estructural entre normatividad y efectividad, y, por tanto, para posibilitar la máxima eficacia de los derechos fundamentales en coherencia con la estipulación constitucional” (Ferrajoli, 1995).

Por tanto, la elaboración de un sistema general del garantismo, o si se quiere la construcción de las paredes maestras del Estado de Derecho, tiene por fundamento y fin la tutela de las libertades del individuo frente a las

variadas formas de ejercicio arbitrario del poder (Bobbio, 1995). “En todo caso la elaboración de las garantías; es decir, de los mecanismos institucionales dirigidos a asegurar la máxima correspondencia entre normatividad y efectividad, en la tutela o en la satisfacción de los derechos, constituye la tarea más importante y difícil tanto de una teoría como de una política garantista del derecho”. El garantismo en definitiva “consiste en la tutela de los derechos fundamentales: los cuales de la vida a la libertad personal, de las libertades civiles y políticas a las expectativas sociales de subsistencia, de los derechos individuales a los colectivos- representan los valores, los bienes y los intereses, materiales y pre-políticos, que fundan y justifican la existencia de aquellos “artificios” -como los llama Hobbes- que son el derecho y el estado, cuyo disfrute por parte de todos constituye la base sustancial de la democracia” (Ferrajoli, 1995).

1.3. Las Garantías según Ferrajoli

Si bien el concepto de garantía en el ámbito del derecho proviene del derecho civil, de raíces romano-germano, especialmente aquel que respalda las obligaciones reales y personales, Ferrajoli recogiendo esta tradición y aplicándola al derecho constitucional precisa que garantía como concepto general puede entenderse como toda obligación correspondiente a un derecho subjetivo, entendiéndose como derecho subjetivo toda expectativa jurídica positiva (de beneficiarse de una prestación realizada por el obligado por la norma) o negativa (de no lesionar o de abstenerse de obrar o accionar conforme a la norma) (Carbonell, 2009; Ferrajoli, 2006).

Cuando el derecho subjetivo se traduce en una obligación de no hacer por parte de uno o más sujetos nos encontramos ante una garantía negativa, que precisamente ordena a los sujetos obligados a abstenerse de realizar ciertas conductas. Contrariamente, si el derecho subjetivo se traduce en una obligación de hacer estamos frente a una garantía positiva, es decir la norma que obliga, ordena, manda a realizar a otros, comportamientos activos (prestación de obrar o de satisfacción, prestaciones de previsión, prestaciones de prevención o de disposición) a favor del que es portador del derecho subjetivo.

Ferrajoli también plantea una categorización de las garantías como primarias o sustanciales y garantías secundarias o jurisdiccionales. Las primeras son aquellas obligaciones previstas como conductas de hacer o no hacer, prescritas como contenidos de las normas jurídicas que garantizan esos derechos subjetivos. Las segundas, son las obligaciones que tiene el órgano jurisdiccional para sancionar o declarar la nulidad cuando constate actos ilícitos (a los que corresponde una sanción) o actos no válidos (a los que corresponde una anulación) que violen las garantías primarias. Carbonell señala que desde ese sentido, las garantías secundarias requerirían para su activación y entrada en funcionamiento al menos de una presunta violación a las garantías primarias, de las cuales serían dependientes. Sin embargo, las garantías primarias son normativas y conceptualmente autónomas, por lo que pueden existir aún en ausencia de las garantías secundarias. El reconocimiento de la autonomía de las garantías primarias respecto de las secundarias apoyaría uno de los principales postulados de la teoría garantista de Ferrajoli, que consiste en distinguir entre los derechos subjetivos y sus garantías (Carbonell, 2009).

1.4. Garantismo en el Ámbito Internacional

En el ámbito internacional, especialmente en nuestro continente, el garantismo está siendo promovido por las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con sede en San José, Costa Rica. ⁶ Por ejemplo, la referida Corte ha precisado el alcance del Artículo 1.1º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁷, en cuanto a que los Estados Partes, deben no solamente “(...) respetar los derechos y libertades reconocidas en ella sino además garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona sujeta a su jurisdicción”.

Según esta Corte “garantizar implica el deber del Estado de tomar todas las medidas necesarias para remover los obstáculos que puedan existir para que

⁶ Corte de Justicia establecida por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y bajo su jurisdicción ha resuelto más de doce casos donde el Estado peruano es parte.

⁷ El Artículo 1.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, prescribe:

“Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivo de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”

los individuos puedan disfrutar de los derechos que la Convención reconoce". Por consiguiente, la tolerancia del Estado a circunstancias o condiciones que impidan a los individuos acceder a los recursos internos adecuados para proteger sus derechos, constituye una violación del artículo 1. 1º de la Convención. Garantizar entraña, asimismo "el deber de los Estados Partes de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos" ⁸.

En primer lugar, esta definición del garantismo es trascendental, pues explicita que asegurar el libre y pleno ejercicio de los derechos fundamentales es el punto de partida para entender el garantismo. Por tanto, cuando Ferrajoli afirma que lo más importante para un orden jurídico, desde la visión de los derechos de la persona, es asegurarle el ejercicio pleno de estos derechos, está afirmando, en primer lugar, que para todo orden jurídico la persona es su interés y fin supremo y, por tanto, el ejercicio de su voluntad y de sus capacidades es primordial. Sin embargo, la Corte Interamericana va más allá, prescribe que el Estado al haberse comprometido a garantizar el ejercicio de los derechos humanos, tiene como obligación:

- i. El deber de tomar las medidas necesarias para remover los obstáculos que impidan el disfrute de los derechos.
- ii. El deber de no tolerar circunstancias o condiciones que impidan acceder a los recursos internos adecuados para proteger sus derechos.
- iii. El deber de organizar el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que se asegure jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.
- iv. Si bien la Corte reconoce que en los Estados pueden existir "obstáculos",

⁸ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS: *Opinión Consultiva No.11/90 del 10 de agosto de 1990, "Excepciones al agotamiento de los recursos internos" (...).*

sean estos económicos, geográficos, sociales, étnicos, psicológicos, lingüísticos, institucionales, etc., que impidan el disfrute de los derechos de las personas, los Estados tienen el deber de dictar y tomar las medidas necesarias, políticas, jurídicas (incluyendo las tributarias), de acceso a la información, provisionales, entre otras, para remover estos obstáculos.

En segundo lugar, se trata que el Estado asegure, con todas sus herramientas jurídicas, políticas e institucionales, que la persona goce de mecanismos (recursos) jurisdiccionales y administrativos, adecuados para proteger sus derechos. Se trata, en síntesis, de asegurar, el ejercicio de la efectiva tutela jurisdiccional para proteger los derechos humanos.

En tercer lugar, organizar todo el “aparato estatal” quiere decir que las instituciones del poder: legislativo, judicial, administrativo, municipal, incluyendo la administración tributaria, etc., se estructuren y se gestionen de tal forma que aseguren el ejercicio libre y pleno de los derechos constitucionales.

En síntesis, podemos decir que el garantismo involucra:

- i. Una forma de concebir, explicar y aplicar el Derecho, y el conjunto de subsistemas que él contiene, en función a la concretización de los derechos y dignidad de la persona, de la promoción y viabilidad de su proyecto de vida; es decir, el garantismo pone énfasis en el ejercicio, más que en la formulación de los derechos. proyecto de vida; es decir, el garantismo pone énfasis en el ejercicio, más que en la formulación de los derechos.
- ii. Asimismo, el garantismo parte de reconocer que si bien bajo ciertas circunstancias o condiciones materiales, objetivas o subjetivas, aceptadas voluntaria o involuntariamente, el ordenamiento jurídico coloca al individuo en determinadas situaciones jurídicas (léase: ciudadano, extranjero, demandante, demandado, procesado, sentenciado, accionista, contribuyente, recluso, etc.) es ante todo persona y, por tanto, el ordenamiento jurídico debe asegurar que su dignidad se mantenga intacta.

iii. De igual forma, el garantismo reconoce que, si alguna de estas situaciones jurídicas en donde la persona es ubicada, limita sus derechos o le impone obligaciones, ello exige que frente a tales circunstancias se le refuercen o se le blinden ciertos derechos, sin los cuales su dignidad estaría en serio peligro. Así, al procesado o demandado se le debe asegurar el derecho a la defensa, al debido proceso, a la tutela procesal efectiva, entre otros, ejercicio de derechos que serían esenciales para mantener su dignidad íntegra.

En la situación del contribuyente, se requerirá al Estado garantizarle su derecho a la legalidad, a su propiedad, a la libertad de empresa y trabajo, a la reserva tributaria, a la tutela administrativa efectiva, a sus derechos sociales, etc. Al recluso sentenciado garantizarles el ejercicio a sus derechos de recuperar su libertad y a resocializarse.

Esta postura garantista ha sido recogida y difundida sobre todo en el área civil y penal, poniéndose énfasis en el ejercicio pleno de la tutela procesal efectiva, es decir en la materialización del haz de derechos que contiene esta categoría, como son el acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción pre-determinada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal, entre otros.

Sin embargo, esta visión puede llevar a concebir al garantismo como ligado exclusivamente a los mecanismos jurisdiccionales; es decir, a las garantías procesales, confusión que, a veces, lleva a equiparar derechos con garantías,⁹ cuando en realidad no es necesariamente así.

⁹ Por muchos años, en el área de Derecho Constitucional, la confusión ha primado, felizmente con la consolidación del Derecho Procesal Constitucional las garantías constitucionales, estrictamente hablando garantías jurisdiccionales, se expresan también como procesos judiciales constitucionales que aseguran la protección de los preceptos y derechos constitucionales.

Capítulo II

El Tributo y el Sistema Tributario Peruano

2.1. El Desafío de Definir al Tributo

2.1.1. Preliminares

La ciencia y su objeto se construyen a partir del conocimiento que tiene el hombre sobre la realidad. La constante interrelación entre la actividad de conocer y la realidad, entre el ser y el objeto, va construyendo las verdades. Sin embargo, hay que tener en cuenta que esta relación entre el ser y objeto no es separada, no es aislada entre uno y el otro factor. Entre el conocer y lo que se conoce hay una estrecha intercomunicación y mutua influencia. En este sentido, una característica esencial que debemos tener en cuenta y que se expresa sobre todo en las ciencias sociales es que el resultado del conocer, el saber sistematizado, involucra no solo el conocimiento de la realidad; es decir, el objeto observado u analizado, sino que integra también la visión y la cosmovisión, en otras palabras, la parte subjetiva de aquel que la conoce, el investigador.

En resumen, el hombre con sus ideas, su determinada concepción ideológica, filosófica y política se acerca a la realidad y construye el conocimiento no solo a partir de la realidad misma sino viéndose influenciado por sus concepciones e ideología. La asepsia, la pureza en el conocimiento de la realidad no existe en el campo de las ciencias sociales.

Así sucede, especialmente, en el Derecho. El Derecho como disciplina de estudio, es parte de las ciencias sociales. Hay diversidad de teorías que lo estudian, cada una con su propia filosofía y, por tanto, planteando su propio objeto, su estructura, sus fines. Aquí la incidencia que la realidad estudiada es influenciada por las posiciones ideológicas y políticas de quien estudia aquella realidad, es evidente. Una de estas concepciones, por ejemplo, es el garantismo, el neopositivismo, el positivismo clásico, el iusnaturalismo, entre otros.

Si desde el derecho nos trazamos el propósito de estudiar el tributo como realidad objetiva, inevitablemente influiremos en nuestras conclusiones con nuestras propias convicciones jurídicas, filosóficas y políticas sobre el derecho. Por ejemplo, el investigador puede abordar el derecho como el estudio exclusivo de la norma, entendiéndola como una pura expresión de la voluntad del poder (Kelsen, 1988); otros pueden asumir el derecho como el estudio del fenómeno social regulado por una norma positiva (Hart, 1991); también se puede entender el derecho como la interrelación entre poder, sociedad y valores (Reale, 1995); mientras que otros pueden enfocarlo como la constante argumentación sobre el comportamiento humano, especialmente en el ámbito de la resolución de litigios por parte de los jueces (Atienza, 2007). Todas estas concepciones influyen en la manera en que se analiza el tributo.

2.1.2. El Tributo como Categoría Esencial

Toda ciencia jurídica construye su conocimiento sobre determinadas categorías o conceptos (naciones abstractas y generales que configuran las teorías y doctrinas) que, a fin de cuentas, se constituyen en su objeto de estudio. A partir de estos conceptos y categorías se establecen los contenidos, se prescriben y ordenan las normas y reglas jurídicas, las conexiones, los principios, las relaciones y las justificaciones teóricas que la propia ciencia va desarrollando sobre su objeto de estudio. Así, por ejemplo, el Derecho Constitucional organiza y construye su conocimiento a partir del concepto de Constitución. El origen, las teorías de la justificación, clases, tipos, control, contenidos, jerarquías, procedimientos, etc., tienen su fundamento en aquel concepto. De igual forma sucede en el Derecho Penal, en donde las categorías que constituyen el delito y la pena son la que determinan el contenido del derecho penal sustantivo.

También, vocablos como contrato, persona, obligación, responsabilidad, familia, etc., son categorías que fundan disciplinas particulares en el Derecho Civil.

En el Derecho Tributario el vocablo tributo es la categoría que es el cimiento

del contenido de esta disciplina. No podríamos analizar, criticar o recrear el derecho tributario, sin entender o estudiar al tributo, sus orígenes, expresiones prácticas y jurídicas, las teorías y principios que lo justifican, sus clases y los sujetos que intervienen. Entonces, el tributo es el elemento esencial y primario del Derecho Tributario. Y por ahí vamos a empezar.

2.1.3. Antecedentes Históricos

El tributo, como otros fenómenos jurídicos, es un hecho histórico, siempre ha existido en las relaciones humanas, desde que estas significaron las relaciones entre quién ostenta el poder y quienes se someten a este poder. En otras palabras, el tributo es la creación del hombre como medio para ejercer, expandir, mantener y fortalecer el poder. Desde el punto histórico, el tributo es un fenómeno pre-jurídico.

Por lo tanto, y como vamos a ver, el tributo como hecho histórico tiene rasgos variables y permanentes que se han expresado a lo largo de su existencia. Así podemos decir que el tributo se ha desarrollado a través de las características históricas siguientes:

- El tributo como fenómeno histórico social.
- El tributo es un elemento de la relación de poder.
- El tributo contiene una relación coercitiva y es factor de cambio o resistencia político-social.
- El tributo es una manifestación de entregar y hacer algo a favor del que detenta el poder, sea rey, príncipe, señor feudal o el Estado.
- El tributo adoptó formas personales y pecuniarias.
- El tributo, finalmente asume la forma de obligación jurídica de carácter pecuniario auto-impositivo.

Siendo el tributo una de las prácticas sociales e instituciones jurídicas más antiguas, está presente desde que el hombre deja de ser nómada y organiza el poder como medio para asegurar su sobrevivencia y convivencia, a partir de su calidad de señor protector, príncipe, cacique, rey, emperador o finalmente Estado. Por ello, afirmamos que el tributo está ligado a la estructuración del

poder, surge para mantener reproducir y obtener más poder. Dirían otros, que a lo largo de la historia de la humanidad no hay poder político sin tributo y no existe tributo sin que exista alguien que lo imponga, lo exija y fiscalice su cumplimiento.

Los tributos han adoptado diversas formas. En la antigüedad se concibió como la entrega de especies, tales como cosechas, alimentos, o entrega de mano de obra o servicios personales, como esclavos; o la entrega compulsiva de dinero o metales preciosos y se justificaba en la mera voluntad del que ostentaba y ejercitaba el poder para solventar los gastos causados por las guerras, las conquistas territoriales, la construcción de obras públicas, el culto, las fiestas, los gastos de la corte, la manutención del ejército, de los funcionarios religiosos, jueces, entre otros.

Generalmente, los tributos se exigían mediante la violencia y con total arbitrariedad del que los imponía. Se establecían contra los pueblos conquistados y se realizaba por especie o servicios personales (trabajo) y excepcionalmente con dinero.

2.1.3.1. El tributo al inicio de la civilización.

Muchos coinciden que el tributo tiene su origen histórico en la civilización eneolítica que se desarrolló en la orillas del río Nilo, en las ciudades religiosas comerciales del Alto y Bajo Egipto (5500 a. C.), en donde los gobernantes de cada ciudad imponían a la fuerza o mediante el convencimiento religioso de los que protegían en sus ciudades, los importes en bienes físicos, materiales o humanos (esclavos) necesarios para cubrir los costos que se pudieran requerir para la defensa de cada localidad, para desarrollar la expansión territorial, ejecutar sus proyectos arquitectónicos y mantener la poderosa estructura social dominante. (De Juano, 1984).

En Egipto, desde las primeras dinastías se menciona a los escribas, funcionarios que recaudaban los tributos, también se estableció que las tierras de propiedad del Faraón que eran otorgadas a particulares estaban sujetos a tributos. Por otro lado, se realizaban censos periódicos para evaluar la capacidad impositiva de los habitantes de las ciudades y

para expandir o crear nuevas contribuciones. Uno de esos tributos fue el impuesto a la sucesión, el mismo que desde el Siglo VIII a. C., ya se cobraba con una tasa gravada del 10 al 15 % sobre el valor de los bienes transmitidos por causa de muerte (Lino Castillo, 1944).

Por otro lado, la arqueología ha podido rescatar las Tablillas de arcilla en donde los Reyes de las Tribus Sumerias y Arcadias de Mesopotamia (2334 a. C.) registraban las actividades económicas de sus poblaciones, entre ellas la recaudación de tributos (Sanabria Ortiz, 1997).

Sobre Babilonia (1750 a. C.) los historiadores afirman que uno de los pilares del auge asirio fue el férreo sistema fiscal, cimentado en impuestos, prestaciones personales y otras cargas. Por ejemplo, Hammurabi, sexto Rey del Imperio, organizó un sistema de recaudación de los tributos cuyo incumplimiento fue sancionado con la pena de muerte tal como se establecido en su famoso Código. También se conserva un Edicto del Rey Admmi Saduqa (1646 a. C., cuarto sucesor de Hammurabi) sobre la anulación de tributos atrasados y deudas resultantes de préstamos.

Los hebreos con Salomón (965 a. C.) establecieron las tasas para las mercancías y la obligación de tributar a los doce distritos con que contaban sus ciudades. La historia señala que Salomón por oponerse a disminuir los tributos, originó la separaron de las tribus septentrionales que conformaban su reino.

Durante el Imperio Persa, Darío, su emperador (549-486 a. C.), implantó un original sistema tributario creando el principio de la imposición por cuota que deberían aportar las satrapías. A fin de fijar estos impuestos se hicieron catastros y evaluaciones, conservadas en las Tablillas de Persépolis.

En China (259-210 a. C.), el emperador Che Huang-ti unificó el sistema tributario. Durante su periodo los campesinos recibieron la propiedad de las tierras, a cambio del pago de un tributo.

En Grecia antigua (1950-1550 a. C.) se gravaba a los más pudientes, pero los ciudadanos estaban exentos del impuesto personal directo,

el cual era pagado solamente por los ilotas. El Estado recibía tributos indirectos: derechos de aduanas, de puerto, tasas, arriendos estatales, rentas de las minas, multas, impuesto sobre la prostitución e impuestos extraordinarios. En Grecia, el sentido de la tributación era bastante distinto a sus vecinos. De acuerdo con Aristóteles las ciudades griegas eran una asociación de seres iguales (estado de comunidades de gentes semejantes) que aspiraban en común a una existencia dichosa y fácil (Aristóteles, 2003).

2.1.3.2. El tributo en Roma.

La civilización romana, de la cual somos beneficiarios por su desarrollo jurídico-institucional, construyó un importante sistema tributario que fue el soporte de su expansión mundial y de su permanente, junto a los griegos, influencia contemporánea.

En Roma se hizo de manifiesto el pase de la economía natural (basado en la explotación sobre todo de la tierra con la mano de obra de los esclavos) a la economía monetaria y, por lo tanto, las contribuciones adquirieron relieve en su naturaleza monetaria o a través de metales preciosos (Schomölders, 1962).

El imperio romano creó tributos clasificando a sus ciudadanos según su fortuna, para medir sus deberes fiscales. Durante la época republicana, en plena expansión de su territorio en base a las conquistas, el incremento fabuloso de las fuentes impositivas obligó al perfeccionamiento técnico de los instrumentos del sistema fiscal impositivo, convirtiéndolo en objetivo político de primer rango. El imperio romano tenía como estrategia imponer tributos a las poblaciones sometidas, a fin de no gravar a los ciudadanos (Bujanda, 1975).

Detenernos un tanto en la historia tributaria romana, es muy importante para nuestra investigación, pues el término tributo proviene del latín *tributum*, como a continuación se explica.

El sistema fiscal contaba dentro de sus componentes con el *tributum* (o *stipendium*) impuesto directo que se basaba en el censo, de ahí la expresión *tributum ex censu*. El censo era un registro de la población

y un catastro que determinaba a qué tribu pertenecía tal o cual ciudadano romano. El tributum recaía en el patrimonio de los censados y estaba formado por dos cedulas: el tributum soli un tipo de impuesto territorial y el tributum capitis que era una contribución gravada según la capacidad de la persona.

Existían también otros tributos a las actividades industriales y profesionales, otros afectaban la propiedad mobiliaria, que es el antecedente de nuestro impuesto predial. Hubo también impuestos sobre el gasto, que era una especie de derecho de aduanas, el impuesto a la sucesión, el de las transacciones, incluso existió un tributo que gravaba las compras y ventas, lejano precedente del Impuesto General a las Ventas peruano.

Este bien organizado sistema fiscal de los romanos se sustentaba en la concepción sobre el poder político que tenían los romanos. Los tributos eran un acto de soberanía del poder del Estado (del ius imperium) y no tenían por qué ser consultados, votados o considerados por los ciudadanos. Eran llanamente un elemento de la relación del poder con los subordinados. El tributo en ese sistema es un impuesto (imperatum) establecido (indictum) pero no consentido ni aprobado (Barco, 2009).

2.1.3.3. El tributo en la Edad Feudal.

Afirman los historiados que la edad media o feudal se gesta a partir de la caída del Imperio Franco-Romano, entre los siglos X al XIII de nuestra era. Económicamente significó el predominio del feudo y los castillos feudales, originando la decadencia de las grandes ciudades que los imperios griegos, bizantinos y romanos habían formado y, por lo tanto, la predominancia de la economía rural pues ni había ciudades que abastecer ni comerciantes que vendieran sus productos.

El vasallaje, expresión de las relaciones económicas y sociales feudales, se extendió como una cadena, pues el vasallo al recibir un feudo (una extensa área de terreno) se convertía en señor de este y a su vez este entregaba parte de su feudo a nuevos vasallos y estos a los suyos. La relación feudo-vasallo se inicia mediante un contrato entre dos hombres libres uno de los cuales -el vasallo- se vincula a otro -el señor- para servirle fielmente a cambio de protección y manutención (*auxilium et consilium*).

Durante esta época, donde predomina el feudo, el castillo y la dispersión política y económica (ducado, principado, reino, etc.) no se contó realmente con hacienda pública, en el sentido que hubiese un ente recaudador central y que destinase también gastos públicos en sentido general. El patrimonio del soberano fue confundido con el del Estado, más incluso cuando el poder de este se trasladó a dos instituciones: el señor feudal y la iglesia, quienes pasaron a tener inmensos patrimonios, especialmente sobre la tierra (Sanabria Ortiz, 1997).

En la edad feudal existió una predominancia de los recursos patrimoniales sobre las prestaciones. Los recursos patrimoniales se derivaban de la explotación de la tierra que le pertenecía al señor feudal, por eso que resultaba tan importante que el señor feudal además de ostentar un control de las personas que habitaban en su feudo, debía controlar territorios, toda vez que cuando obtenía ingresos de índole regular y permanente (rentas domíniales), se le establecía un impuesto por este tipo de ingresos.

Las prestaciones feudales eran aquellas que se derivaban de la personalidad del soberano; es decir, aquellas que obtenía el señor feudal como tal, el servicio de actividades domésticas, de cuidado, de seguridad, que estaban obligados a cumplir los vasallos, siendo uno de ellos el famoso tributo de la pernada.

Dentro de los principales tributos que predominaron en esta época fue la capitación, el formariage, las manos muertas, el censo, la talla o pecho, las tasas de rescate, las ventas de privilegios, los pedidos, los laudemios, las fonsaderas, las albanas, las morerías, los pontazgos, las alcabalas, las minas, los subsidios eclesiásticos, el derecho de peso y el almudí (Barco, 2009).

En esta etapa del desarrollo económico y social ocurrió un hecho que marcó la tendencia en la regulación del tributo y que va a la par del inicio del constitucionalismo y la lucha por las libertades y derechos constitucionales. Sobre todo, es el reconocimiento de uno de los principios modernos del derecho tributario: el principio de legalidad

y el destinado a ser el motor de las revoluciones independentistas americanas del siglo XVIII, siendo una de ellas la revolución de Túpac Amaru.

Las constantes guerras entre señores feudales, entre duques, archiduques, reinos y principados, en gran parte por razones religiosas, que caracterizaron esta época ocasionaron a fines del siglo XII el incremento de las ayudas dictadas por los reyes para sufragar los gastos de guerra, lo que ocasionó masivas protestas y rebeliones campesinas.

En Inglaterra, por ejemplo, la imposición de los derechos feudales por parte de Juan Sin Tierra (John Lackland), provocó la rebelión de la nobleza, las jerarquías eclesiásticas y la nueva burguesía que insurgía en Londres. La alianza de estos sectores afectados por los impuestos obligó a Juan Sin Tierra a firmar la Charta Libertatum, la Carta Magna, el 12 de junio de 1215, primer documento que consagra los derechos de los súbditos frente a la Corona.

El documento consta de un preámbulo y 63 cláusulas, entre las principales destacan la limitación de las obligaciones feudales; el reconocimiento de las libertades individuales; el mandato de que no se crearían impuestos sin el consentimiento del país; la libre entrada y salida del reino, no se prendería, encarcelaría, ni privaría de los que poseyera, ni de su libertad a ningún hombre libre, sino conforme a la ley y en legal juicio de sus pares; se reconocía a los súbditos el derecho a resistir por la fuerza a las decisiones reales contrarias a las leyes (Peces-Barba Martínez, 1988).

2.1.3.4.El tributo en la modernidad.

La toma de Constantinopla (1453 d. C.) en manos de los turcos-otomanos marca el fin del último vestigio del imperio romano de oriente y la desintegración del orden feudal. Durante el feudalismo predominó la producción y vida rural, pues el 80 % de la población vivía en y del campo, a pesar de ello, las ciudades adquirieron una singular trascendencia. Desde el Siglo XIII

se había iniciado una emigración del campo a la ciudad, transformando la organización vertical del mundo rural a la horizontal del mundo urbano. Esta preeminencia social urbana sería el germen de la posterior revolución industrial.

La nueva clase social surgida de los burgos (grandes ciudades) llamada “burguesía”, configuró la nueva fuerza social de Europa, logrando objetivos importantes en el campo político administrativo, mientras que la propiedad de la tierra, permanecería en manos de la vieja aristocracia.

En esta época se crearon verdaderos sistemas tributarios, como el sistema tributario de la monarquía francesa que se basaba en dos tipos de rentas las ordinarias y las extraordinarias. Las ordinarias eran ingresos procedentes del dominio real y producían un quinto de las rentas de la corona.

Las fuertes presiones fiscales de los reyes y de los señores feudales, además de las desigualdades sociales, provocaron al interior de los reinos serios desórdenes promovidos por campesinos, trabajadores urbanos liderados por la burguesía y en el ámbito externo, los tributos promovieron en gran medida las revoluciones independentistas (Bergeron & Furet, 1994).

Aquí hay dos hechos que reflejan la situación antes descrita y que abren definitivamente el camino al nuevo enfoque y justificación del tributo como elemento del poder político, el mismo que se convierte en un Estado formalmente establecido bajo la división de poderes y cuya expresión de su poder tributario ya no es la decisión arbitraria del monarca, sino la expresión de la soberanía popular: la ley.

La Revolución Norteamericana (1779) que independizó a Los Estados Unidos de América (EE. UU.) de la metrópoli inglesa y, la Revolución Francesa (1789) que liquidó los rezagos del feudalismo y la nobleza de Francia. Dos hechos que marcan la nueva configuración del tributo en la edad moderna.

Es bien sabido que el proceso de independencia de los EE. UU. se originó

debido a una ley aprobada por el parlamento inglés mediante la cual se imponía un impuesto a las exportaciones del té que se hacía desde las colonias inglesas en Norteamérica hacia la propia Inglaterra y otras zonas. Esto supuso un grave costo económico que tenían que soportar los terratenientes ingleses-americanos y comerciantes exportadores norteamericanos, originando la rebelión de las colonias y el no acatamiento de la ley del parlamento inglés y, posteriormente su independencia total de EE. UU. de Inglaterra. Los norteamericanos justificaron su decisión invocando el principio de no tax without representation debido a que en aquel parlamento no había representantes de las colonias, decisión que dio inicio al proceso de independencia de los EE. UU. (Ayay Smitmans, 2010).

Por otro lado, en el ámbito europeo la Revolución Francesa (1789) tuvo como factor de desenlace una grave crisis económica, con predominancia del factor tributario. Así veamos:

El propio gasto que originaba la monarquía francesa absoluta añadido al gasto que supuso el envío de tropas a América del Norte para defender las posiciones territoriales, ante el avance del gobierno inglés en la guerra de la independencia de EE. UU., originó una aguda escasez de recursos financieros.

Consecuentemente, la monarquía se endeudó más, recurriendo a aumentar los impuestos. El Rey exigió que la nobleza aporte también su diezmo, lo cual provocó su oposición contra la monarquía a tal punto que se le enfrentó. Entonces para reducir sus efectos, la nobleza acaparó más cargos en la burocracia estatal, aumentó la explotación de los campesinos que trabajaban en sus tierras, exigiendo mayores contribuciones. Fue la nobleza quien exigió que se convoque a los Estados Generales (1789) para el tratamiento de una ley de impuestos (Gaxote, 2005).

El 14 de julio 1789, la burguesía se vio apoyada por un gran sector de la nobleza afectada por las decisiones tributarias y amplios sectores de los campesinos y una multitud se dirigió a tomar la Bastilla, símbolo del régimen absolutista, iniciándose el proceso de la revolución francesa que en la práctica duró decenas de años y tuvo crucial influjo en la justificación del tributo y luego en su formalización como una de las principales instituciones jurídicas del mundo occidental.

2.2. **Justificación del Tributo en la Modernidad**

Los procesos de independencia de EE. UU. y la Revolución Francesa marcaron un nuevo capítulo en la existencia del tributo, pues se transcurrió desde una prestación obligada, coercitiva y arbitraria e impuesta por el que ejercía el poder, a una obligación de carácter jurídico que ya no emana solo del *ius imperium* como consideraban los romanos, sino del propio consentimiento de la población a través de sus representantes, quienes garantizaban el ejercicio de los derechos naturales (americanos) y constitucionales (europeos) y que son fundamentales para la existencia humana.

Este nuevo enfoque sobre el tributo tiene su justificación filosófico-jurídica, la cual forma parte del debate sobre la legitimidad del Estado. En filosofía política, esta discusión se ha denominado los fundamentos del Estado justo o, en el presente siglo, el nuevo paradigma del Estado legítimo (Anchustegui, 2013). A continuación, expondré brevemente este concepto.

2.2.1. *Doctrina Liberal y el Tributo*

El interés liberal por los derechos fundamentales, tuvo su síntesis programática en las consignas de libertad, igualdad y fraternidad que proclamó la revolución francesa, y que tuvo gran influencia en la forma como se concibe el tributo modernamente.

2.2.1.1. *Libertad y tributación.*

La independencia americana y la revolución francesa consagran el derecho a la libertad. En su expresión tributaria y fiscal, la libertad se relaciona con los derechos fundamentales y en particular con el de la propiedad. Si bien se reconocen las necesidades del Estado, no es menos cierto que el sacrificio del contribuyente debe tener una plena justificación, no solo que tenga relación con su capacidad de pago, sino que tenga que ver con la destinación impartida por el Estado a los recursos que obtiene.

Desde el primer punto de vista la doctrina liberal se opone a cualquier tipo de discrecionalidad del gobernante y encuentra en la representación

popular, a través de un cuerpo colegiado titular de la supremacía, como el Parlamento, el más expedito recurso para proteger los intereses de los ciudadanos. De ahí que, tanto en las obras liberales como en las declaraciones de derechos y las constituciones que se expedieron bajo su influencia, se hubiera insistido y se insista en el principio de legalidad de los tributos, cuya denominación jurídica precisa, es la de reserva de ley. No pueden establecerse tributos sin mediar el voto favorable de los representantes del pueblo a través de la ley, su medio de expresión institucional. No se trata de la condición de legalidad que ha de mediar con los actos de la administración, sino de la reserva; es decir, la exclusividad de la facultad de establecer tributos a favor del Parlamento en donde el pueblo está representado.

Esta garantía de legalidad que consagraba el liberalismo a la hora de establecer los tributos, integra el requisito de legitimidad que reclamaban los americanos a los ingleses, aquel principio de representación y, que modernamente se asume como la concepción de auto-imposición que regula a las democracias modernas.

Sin embargo, este control político que supone el principio de reserva de ley no es suficiente para que los contribuyentes cuenten con el respaldo que exige su derecho de propiedad. Es necesario, además que los ciudadanos tengan pleno control sobre el destino que el gobernante asigne a los tributos que perciba para evitar la arbitrariedad y el abuso en el gasto pues el ejercicio de esa voluntad autoritaria del gobernante de turno haría prevalecer la incertidumbre vulnerando el principio de predictibilidad y función de los tributos. Aquí queda pendiente responderse: entonces para qué los tributos.

De ahí que las declaraciones de derechos de Inglaterra, pero sobre todo con las Constituciones del siglo XIX, se establecieron que la votación de los tributos debe ser concomitante con la votación del gasto público, el presupuesto del Estado. Esto es el verdadero origen y alcance político del denominado Presupuesto. Quien sufraga un tributo debe contar con el derecho-garantía, por sí mismo o a través de sus representantes, de controlar lo que se hará con los recursos económicos entregados al ente recaudador. Al fin y al cabo, los intereses de la clase a cuyo servicio respondió el liberalismo, la burguesía, así lo exigían. En realidad, los pensadores liberales registraron una especial preocupación

por la moderación de los tributos, siempre en función del “sagrado” e “inviolable” derecho de propiedad. Montesquieu lo advirtió así en su *Espíritu de las Leyes*:

No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno. La libertad ha originado el exceso de tributos; pero el efecto del exceso de los tributos es originar la servidumbre, y el efecto de la servidumbre es originar la reducción de los tributos (Montesquieu, 1984).

Consolidada la burguesía en el poder y superado el fantasma del autoritarismo adquirió paulatina importancia el paradigma de la racionalización de la función pública y se hizo necesario arribar al sistema que hoy cuenta las constituciones del mundo. Los tributos pueden ser establecidos de manera permanente, sin consideración a la cuantía a recaudar, pero los gastos deben ser autorizados por todos, a través del Parlamento.

2.2.1.2. Igualdad y tributación.

Una de las conquistas más importantes de la revolución francesa y del constitucionalismo liberal americano del siglo XIX fue la eliminación de los odiosos privilegios que gozaba la nobleza, contra los cuales se dirigió el discurso burgués de la igualdad de todos los hombres ante la ley.

La Declaración de Derechos de Virginia, del 12 de junio de 1776, es uno de los más contundentes pronunciamientos contra los privilegios estamentales. Su proclamación lo expresa así:

Que ningún hombre o grupo de hombres tienen derecho a retribuciones o privilegios exclusivos de la comunidad, si no es en consideración del desempeño de servicios públicos, que no son transferibles

En el mismo sentido la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789, manifestó que “los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales solo pueden fundarse en utilidad común”.

Este principio de igualdad de los hombres ante la ley, posibilita prohibir y condenar cualquier tipo de privilegio o discriminación tributaria en virtud del cual se asigne por la ley la condición de contribuyente o se exonere del tributo a una persona determinada. La igualdad de los ciudadanos se desconoce y viola, tanto por afirmación como por negación individualizada de la obligación de pagar el tributo.

El famoso historiador francés Tocqueville describe con precisión el ambiente de odio por sus privilegios tributarios que se sentía contra la nobleza que contribuyó en alto grado a la revolución francesa:

Los gentiles hombres estaban exentos de una parte de los impuestos. Además, percibían de los habitantes de sus dominios un elevado número de cánones anuales por diversos conceptos. Estos derechos no aumentaban sustancialmente la riqueza de los nobles, pero hacían de la nobleza un objeto común de odio y de envidia (Tocqueville 1982).

Además, el principio de igualdad no se traduce simplemente en la ausencia de discriminaciones o privilegios injustificables. También es condición de igualdad que los tributos pagados por los contribuyentes tengan en cuenta sus capacidades individuales; es decir, con la equidad. La regla de la equidad en la tributación fue acorde con las ideas liberales, en el sentido propio de la etimología latina de *aequitas* y *aequus*, cuyo significado alude a plano, sin desigualdades, o también horizontal, que no se inclina hacia ningún lado. Posteriormente, la doctrina en el derecho financiero desarrollaría las expresiones de vertical y horizontal de la equidad, para reclamar, en lo concerniente a la capacidad contributiva, tratamientos iguales para iguales y desiguales para desiguales.

2.2.1.3. Fraternidad y tributación.

La revolución francesa proclamó la fraternidad como condición ética de la existencia humana. Esta fraternidad constituye el aspecto supraindividual de la doctrina liberal triunfante y podría identificarse con el reconocimiento de la colectividad y de las necesidades que le son propias.

La fraternidad como regla de convivencia adquiere su expresión constitucional con la regla implícita o expresa que establece el deber

de contribuir. Así lo reconoció el artículo 13° de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, en una prescripción que ha permanecido hasta nuestros días:

Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades (Plazas Vega, 1995).

2.3. Concepto Moderno de Tributo

La revolución francesa y el constitucionalismo moderno, como hemos visto, cambió el enfoque de la idea del tributo, este dejó de considerarse como una mera imposición del poder que invadía la propiedad y la libertad del súbdito o contribuyente, ahora más bien es entendido como el resultado de un proceso de auto-imposición, que emana de la propia voluntad soberana del pueblo, que a través de sus representantes aprueba, deroga o exonera tributos, y moralmente se convierte en un deber de solidaridad frente a las necesidades comunes. A continuación, desarrollaremos algunos conceptos que son pilares modernos del derecho tributario.

Desde la perspectiva histórica el tributo siempre ha existido. Es una realidad innegable que el tributo era la imposición del poder (pre y estatal) hacia los subordinados, esclavos y vencidos y consistía en dar o entregar un bien, mano de obra, personas, mercancías, dinero, mujeres, etc., para asegurar que el monarca y luego el Estado sobreviviese.

Entonces, el tributo se concebía como el desprendimiento de la riqueza individual del subordinando hacia los que detentaban el poder. Interesa ubicar el sujeto a favor de quién iba dirigido el tributo, pues históricamente el tributo pasó de ser dispuesto a favor de personas que, por su linaje o lazos consanguíneos, constituían, mantenían y reproducían el poder a favor de un ente, una institución, una red de instituciones, una abstracción que llamamos Estado.

El tributo, en su contenido material, no ha cambiado demasiado, continúa poseyendo rasgos comunes. Sigue siendo un desprendimiento de la riqueza, sigue siendo a favor del poder. Lo que ha cambiado es su

justificación. La doctrina, especialmente aquellas que postula ideas liberales y de justicia redistributiva, le asignan al tributo nuevos elementos, nuevas explicaciones para ajustar la idea del tributo al momento actual de modernidad del Estado y del Derecho.

Desde diversas ópticas podemos definirlo como:

- _ Tributo, como obligación jurídica.
- _ Tributo, como prestación pecuniaria coactiva.
- _ Tributo, como norma jurídica.
- _ Tributo, como ingreso público.

Así, Sainz de Bujanda dice que se entiende por tributo:

(...) toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados (Sainz de Bujanda, 1977).

En nuestra doctrina nacional Bravo Cucci (2007), ha sistematizado el tributo según los criterios que comparto y así los agrupa:

2.3.1. Tributo como Obligación Jurídica

Algunos tratadistas sostienen que el tributo ante todo es una norma jurídica que proviene de una ley y que por tanto es de naturaleza pública. Así, Ataliba opina que “obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley (Ataliba, 1987).

Asimismo Ferreiro Lapatza afirma que:

El tributo se configura así jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación (Ferreiro Lapatza, 2001).

2.3.2. *Tributo como Prestación Pecuniaria Coactiva*

Por otro lado, varios tratadistas enfatizan que el tributo no es otra cosa que una prestación de dar establecida en la ley y cuyo mandato es coactiva; es decir, la norma encierra la voluntad expresamente manifestada de hacerla cumplir, incluso invocando a la fuerza pública. Así pues, Pérez Royo y Giuliani Fonrouge señalan que:

(...) una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos (Perez Royo, 1995).

(...) una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público (Giuliani Fonrouge, 1999).

Pelayo y Jarach agregan a sus definiciones el destino de esta prestación pecuniaria, así explican que:

Los tributos presentan las características que antes hemos señalado a este concepto: son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con la finalidad de allegar medios con los que cubrir el gasto público (Pelayo, 1990).

(...) es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria (Jarach, 1996).

2.3.3. *Tributo como Norma Jurídica*

Para el Profesor brasileño Carvalho, el tributo es necesariamente una norma jurídica, cuyo deber ser es una situación hipotética que de verificarse en la realidad genera una obligación (relación) con el Estado. En ese sentido explica:

(...) la endonorma que presenta como hipótesis un conjunto de criterios para la identificación de hechos de la realidad física, que no son acuerdos

de voluntad considerados, en sí mismos, y, como consecuencia, un conjunto de criterios que nos permiten identificar una relación jurídica que se instaura entre el Estado (por vía de regla), en la cualidad de sujeto activo y alguna persona física o jurídica, en la condición de sujeto pasivo, mediante la cual tendrá el primero un derecho subjetivo público de exigir al segundo el cumplimiento del deber jurídico consustanciado en una prestación pecuniaria (Carvalho, 1998).

Posición que es respaldada por Ferreira para quien el tributo “comporta también la idea de norma jurídica tributaria, como bien lo señala Paulo de Barros Carvalho, pues crear un tributo no es otra cosa que estatuir un precepto normativo (Ferreira Jardim, 2000).

2.3.4. Tributo como Ingreso de Derecho Público

Cazorla Prieto y otros doctrinarios coinciden en que el tributo cae en la clasificación de ingreso público porque sería parte esencial de la hacienda pública. Así este autor señala que el tributo es:

(...) un ingreso de Derecho público de un ente público que, admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general, consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica del llamado a satisfacerla (...) (Cazorla Prieto, 2002).

2.4. Elementos del Tributo

La mayoría de la doctrina coincide en que el tributo cuenta con cinco requisitos esenciales (García Belsunce, 2003), entre ellos: prestación pecuniaria, coacción, unilateralidad, origen en la ley y finalidad.

2.4.1. Prestación Pecuniaria

El tributo es una prestación patrimonial normalmente exigible en dinero, aunque también puede serlo en especie. Esta prestación se precisa en la alícuota que todo tributo lleva establecido, que no es otra cosa que el porcentaje o valor del tributo, calculado en dinero.

2.4.2. Coacción

El tributo contiene un mandato de coercitividad que le refuerza el carácter de obligatorio, pues la prestación puede ser exigida coercitivamente por

el Estado si los particulares obligados a su pago no se avienen a lo dispuesto por la ley.

2.4.3. Unilateralidad

Otra característica esencial del tributo es su unilateralidad que importa una prestación obligatoria por parte del sujeto pasivo, sin que exista, en la mayoría de los casos, una contra prestación directa por parte del sujeto activo (el Estado) en esta obligación no hay prestaciones bilaterales personalizadas, como en la mayoría de los actos jurídicos privados, sino que se trata de un tipo de prestación unilateral del sujeto pasivo del tributo hacia el Estado.

2.4.4. Origen en la Ley

Debido al principio de legalidad que los regula, los tributos deben ser establecidos necesariamente por la ley o norma con rango de ley, pues la potestad tributaria se ejerce, en un Estado de Derecho, conforme a las normas básicas o constitucionales respectivas. Este origen legal del tributo conlleva un elemento de tipicidad, el mismo que obliga a prever en la norma legal la descripción de la conducta gravada denominada hecho imponible o hipótesis de incidencia, y la posibilidad que ella se materialice en el hecho generador.

2.4.5. Finalidad

Los tributos son parte del fisco; es decir, de la hacienda pública, son ingresos de naturaleza pública destinados a cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de las funciones estatales.

2.5. Clases de Tributos

La doctrina, específicamente la peruana recogida en la norma tributaria correspondiente ¹⁰, en virtud de la prestación y contra-prestación que establece el tributo, ha dividido a los tributos en tres categorías genéricas.

¹⁰ Norma II del Código Tributario peruano, prescribe que:

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende: a. Impuesto: (...), b. Contribución: (...), c. Tasa: (...). Las Tasas, entre otras, pueden ser: arbitrios, derechos, y licencias.

2.5.1. Impuesto

Es el tributo cuyo cumplimiento, su pago, no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

2.5.2. Tasa

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Las tasas, entre otras, pueden ser:

2.5.2.1 Arbitrios.

Son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

2.5.2.2 Derechos.

Son tasas que se pagan por prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

2.5.2.3 Licencias.

Son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

2.5.3. Contribuciones

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios potenciales a favor del contribuyente derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

2.6. Sujetos del Tributo

El tributo al ser considerado como una obligación tributaria relaciona a dos sujetos: el sujeto activo, el Estado que es el único con potestad para crear, derogar o modificar tributos y además es quien los administra (acreedor tributario). Y el sujeto pasivo (contribuyente y obligado) que es la persona natural o jurídica a quien la ley le determina la obligación de pagar el tributo respectivo. Sobre el sujeto pasivo de la relación tributaria se retoma más adelante.

2.7. Sistema Tributario Peruano

2.7.1. *Derecho Tributario como Subsistema*

Sistema en el lenguaje común, es entendido como el conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí. O como el “conjunto de cosas que relacionados entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”. Comparto la idea de que el Derecho como sistema regulador de conductas, tiene tres dimensiones: los enunciados normativos, los valores positivizados y las conductas reguladas (Reale, 1985).

Este trípode que configura la realidad jurídica que llamamos Derecho está debidamente estructurada como un sistema. Su organización interna y funcionalidad actúan como sistema. Está integrado por dos elementos: reglas jurídicas y principios generales, organizadas internamente en grupos, sub-conjuntos y conjuntos normativos de manera tal, que unos van siendo subsumidos en otros hasta llegar a completar todo el universo jurídico. Como sistema cuenta con órganos productores de normas y de control, que excluyen las normas y conductas que contravienen al propio sistema.

El Derecho Tributario, propiamente un subsistema jurídico dentro del sistema jurídico, cuenta con principios y reglas. Principios que contienen conceptos y categorías (tributo, obligación tributaria, impuesto, contribuyente), criterios propios de interpretación, procedimientos, sanciones, enunciados tipos (tributos especiales), debidamente estructurados, organizados, jerarquizados, con criterios de validez, así como con órganos de control normativo (instancias judiciales y administrativas). Sería ambicioso tratar de abordar todos los aspectos que involucran este subsistema, lo cual no es nuestro propósito en este trabajo.

Si asumimos que el Derecho Tributario es un subsistema del sistema jurídico peruano, tenemos que preguntarnos, en primer lugar, cuál es el criterio ordenador de este subsistema, cuál es la piedra sobre la que se cimienta; cuál es entonces, la regla de reconocimiento, como diría Hart,

que permita definir si una norma jurídica pertenece o no a este subsistema y que sea él, propiamente, que la admita como tal, o que, por el contrario la excluya, sea por su errado contenido material o su incorrecta expresión formal, y, por lo tanto, como norma inválida para el subsistema tributario (Hart, 1998).

Considero que la regla de reconocimiento que ordena y legitima el sistema jurídico tributario es la presunción de constitucionalidad atribuible a las normas jurídicas, pues es la Constitución que señala la estructura y naturaleza política del Estado, precisa los principios rectores del ordenamiento tributario y las reglas de validez del conjunto normativo, positivizando los valores supremos que la sociedad peruana, en esta coyuntura histórica, ha consensuado positivizar y que son el objeto del conjunto sistémico: dignidad humana, derechos humanos democracia, separación de poderes, seguridad, bienestar y legalidad. Es la Constitución, en conclusión, que le otorga la base estructural y funcional; es decir, la regla de reconocimiento del subsistema tributario.

2.7.2. *Constitución Fiscal*

En sentido material, la Constitución está formada básicamente por cuatro tipos de normas jurídicas: por aquellas que definen los órganos y estructura del Estado, determinan la forma de su creación, su relación recíproca y su ámbito de actuación, además aquellas que fijan la posición básica del individuo en relación con el poder del Estado; es decir los derechos fundamentales. Otras prescriben las fuentes, los requisitos de creación, vigencia y validez del conjunto normativo. Así también, las prescripciones que establecen las garantías institucionales y procesales para asegurar el ejercicio o interdictal la violación o amenaza de violación de los derechos fundamentales.

Es común en la doctrina constitucional europea, por razones metodológicas y de interpretación, agrupar a los enunciados constitucionales por materias de acuerdo a su contenido y ámbito de regulación. Así tenemos que se denomina “Constitución ambiental” a todas aquellas

normas constitucionales que regulan materia y política ambiental; “Constitución penal” o programa penal constitucional aquellas normas constitucionales que establecen los principios, las garantías sustantivas y procesales penales o de naturaleza punitiva.

Otros denominan Constitución económica o modelo económico de la Constitución al conjunto de principios, criterios, valores y reglas fundamentales que presiden la vida económico-social de un país, según un orden que se encuentra reconocida en la Constitución (Ariño Ortiz, 2004).

Asimismo, denominan “Constitución fiscal y financiera”, aquellas normas constitucionales que regulan precisamente este ámbito, lo concerniente a los ingresos y egresos del Estado (Barquero, 2002). Este criterio metodológico es bastante certero pues ayuda a ubicar y precisar las normas sustanciales del sistema tributario, las mismas que deben de interpretarse sistemáticamente (valores, normas, fines, etc.) pues, bien sabemos, que la Constitución encierra un modelo político social y económico y que, por tanto, su interpretación debe ser integral para ser coherente con el modelo propuesto.

En pocas palabras, las “Constitución fiscal” comprenderá a las normas básicas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad tributaria y financiera o, dicho de otro modo, para el orden y proceso de creación, modificación o exoneración de los ingresos y gastos fiscales. Tales normas sirven de parámetros jurídicos básicos para la acción de los actores económicos públicos y privados y pueden ser enunciación de principios y valores directrices y orientadores de la acción o pueden tener formulación y garantías más rigurosas (Ariño Ortiz, 2004).

El concepto de Constitución fiscal, sea producto de una decisión mayoritarias o de un equilibrio constitucional; es decir, de un compromiso entre las diferentes ideologías de las fuerzas políticas y sociales presentes en el momento constituyente, contiene una idea de equilibrio entre los principios contrapuestos pero complementarios, de libertad, solidaridad y vinculación. Pero es la inclusión de la justicia como valor integrador lo

que permite legitimar la Constitución financiera. En suma, la Constitución, por un lado, es garantía jurídica de una concreta forma de un determinado sistema político; y, por otro lado, es el fundamento de un determinado orden económico, fiscal y financiero.

2.7.3. *Normas Constitucionales que Traducen este Modelo*

En los últimos años la doctrina tributaria al analizar e interpretar la Constitución fiscal o financiera ha desarrollado una nueva área del Derecho Constitucional denominada Derecho Constitucional Tributario. Esta nueva disciplina incluye una sub especialidad llamada Teoría General del Derecho Constitucional Tributario; y otra, Derecho Constitucional Tributario Especial, la misma que aborda el estudio jurídico de las normas constitucionales de contenido tributario de un determinado orden constitucional (Spisso, 2003).

Si esto es así, cuáles son estas normas constitucionales que son el pilar del Derecho Tributario justo y redistributivo.

Es necesario precisar, en primer lugar, que nuestra Constitución Política vigente, cuenta con 206 artículos y 16 disposiciones finales y transitorias, de los cuales sesenta (60) artículos y una disposición final y transitoria directamente establecen contenidos tributarios o se relacionan con los conceptos de potestad, competencias y atribuciones tributarias, así como con las reglas que determinan la validez, vigencia y efectos de las normas tributarias. Es decir, un tercio de disposiciones constitucionales tienen relación directa o indirecta con materia fiscal. Sin embargo, lo interesante en describir el basamento del sistema constitucional tributario peruano, es señalar que este sistema está diseñado como un sistema tributario justo de fundamento redistributivo, como en el próximo capítulo vamos a argumentar.

Algunas normas constitucionales establecen la potestad tributaria; es decir. la facultad de crear, modificar y exonerar tributos, otras establecen los principios y límites al poder tributario y sirven de base de la normatividad para el conjunto del sistema (artículo 74º). Otras precisan los derechos constitucionales que deben de protegerse cuando el Estado ejerce su potestad y competencia tributaria, nos estamos refiriendo a los derechos

constitucionales individuales (artículos 1º, 2º, y 3º), así como con la protección a la propiedad, a la libertad de contratar (artículos 62º 70º y 71º) y a aquellos derechos que requieren la aplicación del principio de progresividad para su goce: seguridad social, prestaciones de salud, educación, trabajo, etc. (artículos 10º, 11º, 12º, 16º y 22º) y que, precisamente, requieren que el Estado obtenga mayores ingresos fiscales para asegurar su goce, tal como está previsto en la Undécima Disposición Final y Transitoria de la Constitución, y como veremos luego sustentan la función redistributiva del sistema tributario.

2.7.3.1. Potestad tributaria.

La potestad tributaria es la facultad exclusiva y excluyente del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de gobierno u órganos del Estado: central, regional y local. Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio para atender las necesidades públicas (Villegas, 2002).

Existen normas constitucionales que fijan la titularidad del ejercicio del poder tributario, es decir la facultad originaria o derivada de crear, modificar y exonerar tributos, facultades del Congreso, Poder Ejecutivo, de los Gobiernos Municipales y Gobiernos Regionales (artículos 74º, 101º, 102º, 104º, 118º, 125º y 195º).

Asimismo, se establece la potestad tributaria reglamentaria; es decir, la facultad de reglamentar las leyes tributarias, que como tal reside en la rama ejecutiva del Estado (art.118º). Y las competencias tributarias del poder ejecutivo y de los gobiernos locales y regionales para administrar

tributos que, conforme a ley, constituyen parte de sus bienes y rentas (artículos 118º inc. 17, 192º, 193º y 196º).

2.7.3.2. Órganos encargados de la potestad tributaria.

Incluso cuando en nuestro país, el gobierno del Estado se encuentra distribuido territorialmente en las instancias nacional, regional y local, la Constitución atribuye el ejercicio del poder tributario únicamente al gobierno nacional y a los gobiernos locales. Respecto a los gobiernos locales, la Constitución establece en su artículo 74º, segundo párrafo, que estos gobiernos “(...) pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley (...)”, esto es, a diferencia de lo que ocurre con el gobierno nacional, la propia Constitución restringe la potestad tributaria de los gobiernos locales a cierta clase de tributos, tipología que, de alguna manera, es ampliada o complementada por el artículo 195º del mismo cuerpo legal reformado, que establece dentro de las competencias atribuidas a este nivel de gobierno, la de “(...) crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales conforme a ley”.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha precisado que esta potestad tributaria del Estado prevista en el artículo 74º de nuestro texto constitucional, se constituye como un ámbito reservado al legislador para crear tributos mediante leyes o decretos legislativos, encontrándose dicha facultad sujeta al respecto de los principios de reserva de ley, igualdad y los derechos fundamentales de la persona; encontrándose proscrita la confiscatoriedad tributaria.¹¹

2.7.3.3. Límites al poder tributario.

Nos interesa resaltar el artículo 74º de nuestra Constitución pues constituye el basamento del sistema tributario peruano. Pues en él se han introducido como categorías jurídicas de rango constitucional constitucional lo que la doctrina a denominado “límites constitucionales

¹¹ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 04227-2005-AA/TC, f.j.1.

al poder impositivo del Estado” las mismas que deben ser respetados en toda regulación y aplicación de las normas, sean estas generales, especiales o reglamentarias sobre la materia, pues positivizan los principios rectores, hegemónicos del sistema y que regulan el poder tributario peruano aplicables tanto como principios a todo el sistema y a las figuras tributarias, en particular en el ejercicio de la competencia de la administración tributaria: recaudación, determinación, fiscalización y sanción.

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, tal como explicaremos en los capítulos siguientes, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios previstos en este artículo 74º, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad. La potestad tributaria del Estado, a juicio del Tribunal Constitución, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no solo de conformidad con la ley -principio de legalidad-. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución, tal como establece el artículo 51º de la Ley fundamental.

Además, de los dos artículos citados se desprenden algunas limitaciones adicionales a la potestad tributaria de los gobiernos locales como, por ejemplo, la limitación territorial derivada del principio del mismo nombre, en virtud de la cual, las potestades tributarias de los gobiernos locales solo pueden ser ejercidas dentro de su jurisdicción.

Según el principio de supremacía de la Constitución, todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y; por lo tanto, obliga por igual tanto, a gobernantes como gobernados, incluida a la administración pública tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional.¹²

2.7.3.4. *Suspensión de derechos, prohibiciones y obligaciones.*

La Constitución prescribe la posibilidad de que el Congreso pueda suspender el derecho fundamental a la reserva tributaria cuando ejerce su competencia de investigación (artículo 97º). De igual forma se establecen limitaciones o prohibiciones a diferentes órganos y poderes del Estado frente a iniciativas normativas de contenido tributario con fines predeterminados incluso para otorgar beneficios o exoneraciones tributarias, como lo establecido en el artículo 79º. Asimismo, se prescriben obligaciones para que los funcionarios y servidores públicos presenten declaraciones juradas de rentas e ingresos, y con ello, se asegure no solo la transparencia en la gestión estatal, sino además, una mejor fiscalización tributaria sobre los servidores y funcionarios públicos (artículos 40º y 41º).

2.7.3.5. *Inmunidades, exoneraciones y beneficios tributarios.*

Un área sustancial del Derecho Tributario constitucional peruano es lo referente a las exenciones o liberaciones de las cargas tributarias, es decir las inmunidades, exoneraciones, inafectaciones, beneficios o incentivos tributarios. Aquí solo vamos a indicar a las dos primeras porque están expresamente contempladas en la Constitución.

La inmunidad tributaria es el mandato de abstención que ha establecido el poder constituyente a los órganos con potestad tributaria para que específicas situaciones (sujetos y hechos) queden fuera del ámbito de la potestad tributaria. Esta inafectación se le denomina inmunidad pues se encuentra regulada en la máxima norma jurídica. En este sentido el artículo 19º de la Constitución señala que los predios que

¹² Ver Sentencias del TC en los Exp. N° 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, N° 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC, 009-2005-PI/TC, Fundamento 156, y Exp. N° 0042-2004-AI/TC, ff.jj.7,8.

pertencen a las entidades educativas, así como los servicios educativos que prestan estos sujetos se encuentran libres de impuestos al patrimonio y consumo, respectivamente. Por tanto, ningún órgano del Gobierno Nacional (Congreso de la República o Poder Ejecutivo) puede crear un impuesto que afecte a los predios de las entidades educativas donde se realizan actividades que tienen que ver con la investigación, enseñanza-aprendizaje o labores administrativas, así como tampoco es posible gravar con IVA los servicios educativos de toda índole que prestan estos sujetos (Ruiz de Castilla, 2013).

Asimismo, la Constitución estipula que las exoneraciones y beneficios tributarios deben cumplir los mismos límites establecidos para la creación o modificación de tributos; es decir, deben cumplir los principios contenidos en el artículo 74°.

2.7.3.6. Código tributario y bloque de constitucionalidad.

El sistema tributario peruano no se agota en las disposiciones constitucionales, sino que ellas se concretizan mayormente en normas infra-constitucionales que desarrollan las disposiciones primeras. Para explicar esta relación acudiremos al concepto de bloque de constitucionalidad que la doctrina del Tribunal Constitucional ha desarrollado.

Las normas del bloque de constitucionalidad son aquellas que se caracterizan por desarrollar y complementar los preceptos constitucionales relativos a los fines, estructura, organización y funcionamiento de los órganos y organismos constitucionales, amén de precisar detalladamente las competencias y deberes funcionales de los titulares de estos, así como los derechos, deberes, cargas públicas y garantías básicas de los ciudadanos (...); en consecuencia, y desde una perspectiva orgánica (...) dicho concepto alude a la aptitud de obrar político-jurídica o al área de facultades de un órgano u organismo constitucional, lo cual conlleva a calificar la actuación estatal como legítima o ilegítima en función de que el titular responsable de aquél hubiese obrado dentro de dicho marco o fuera de él.¹³

¹³ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0689-2000-AA/TC, f.j 10,5.

En este concepto que proviene de la experiencia francesa del bloc de la constitutionnalité, permite que la Constitución en su conjunto, con los valores que esta encierra (jurídicos y positivos), sirva como parámetro para entenderla, utilizando al Tribunal Constitucional como elemento trascendente para lograr la pacificación del ordenamiento jurídico y de la vida estatal. Este bloque es un conjunto normativo que contiene disposiciones, principios o valores materialmente constitucionales, fuera del texto de la Constitución formal, figura a partir de la cual surge la fuerza normativa de la Constitución, que irradia a todo el ordenamiento jurídico.

Unos de los componentes del bloque de constitucionalidad tributaria es el Código Tributario, al igual que otros Códigos, entre ellos el Civil, Penal, Procesal Penal, es el resultado de una técnica legislativa, la misma que reúne sistemáticamente, en un solo cuerpo jurídico, las normas que regulan una determinada materia. Concretamente el Código Tributario peruano ¹⁴ es un cuerpo jurídico que recogen los principios tributarios que se desprenden de la Constitución, establece los métodos de interpretación de la norma tributaria, las fuentes del derecho tributario, define la clasificación de los tributos en nuestro sistema partiendo del criterio de contraprestación a favor del contribuyente, clasificándolos en: impuestos, tasas y contribuciones. (Sevillano Chavez, 2014). Así como define las categorías básicas de la relación jurídica tributaria, el concepto de obligación tributaria, los sujetos, las formas de extinción.

De igual forma, estipula y regula los órganos de la administración tributaria detallando sus competencias de recaudación, determinación, fiscalización y sancionadora. Regula las obligaciones, deberes y derechos de los contribuyentes y de la administración tributaria. Diseña los órganos resolutivos, por ejemplo, al Tribunal Fiscal, que actúa como órgano dirimente en los asuntos contenciosos o de incertidumbre jurídica que se suscitan entre los contribuyentes y la administración tributaria su estructura y carácter de sus resoluciones.

¹⁴Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013, aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano.

Asimismo, el Código Tributario establece los procedimientos administrativos tributarios, contenciosos y no contenciosos, y, en especial, el procedimiento de cobranza coactiva que si bien está regulado por ley especial¹⁵, también se le aplican las normas previstas en este cuerpo legal.

2.7.3.7. Tributos especiales.

Una parte sustancial del sistema tributario es la parte especial; es decir, aquellas normas que establecen los tributos tipos, y a los cuales le son aplicables, como lo es en un sistema, las normas constitucionales y las contenidas en el Código Tributario, de tal suerte que es el ámbito en donde la potestad y la competencia tributaria se verifican.

Nuestro sistema admite varios criterios para agrupar a los tributos. A estos los podríamos clasificar por su naturaleza: impuestos, tasas y contribuciones o por el órgano que los administra. He escogido este último criterio, clasificando a los tributos de acuerdo a qué instancia del Estado los administra y, por tanto, los recauda y gasta.

2.7.3.8. Tributos administrados por el Gobierno Central.

El gobierno central a través de su aparato burocrático administrativo que incluye órganos especializados como la SUNAT, recauda, determina y fiscaliza los tributos siguientes:

- Impuesto a la Renta (IR).
- Impuesto General a las Ventas (IGV).
- Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).
- Impuesto a Transacciones Financieras (ITF).
- Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.
- Régimen Único Simplificado (RUS).
- Impuesto a los Activos Netos (ITAN).
- Tasas al Ministerio de Salud, Ministerio de Educación, de Energía y Minas, etc.
- Derechos Arancelarios de importación y exportación.

¹⁵ Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N°26979. Decreto Supremo N°018-2008-JUS, que aprueba el Texto Ordenado, publicado el 6 de diciembre de 2008.

Una nota importante en la tesis garantista, es que estos últimos tributos, tasas y contribuciones, deben estar previstos en los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos (TUPAS) justamente para viabilizar los principios que protegen a los contribuyentes.

2.7.3.9. Tributos administrados por gobiernos locales.

Los gobiernos municipales recaudan, fiscalizan, determinan y sancionan el cumplimiento de los tributos siguientes:

- Impuesto Predial.
- Impuesto de Alcabala.
- Impuesto al Patrimonio Vehicular.
- Impuesto a los Juegos y Apuestas.
- Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos.
- Impuesto de Promoción Municipal.
- Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

O, ejerciendo su potestad y competencia tributaria, crean, modifican, exoneran y administran los tributos siguientes:

- Tasas en sus modalidades de arbitrios (limpieza pública, serenazgo, parques y jardines), licencias y derechos.
- Contribuciones especiales por obras públicas.

2.7.3.10. Tributos administrados por organismos especiales.

En el Perú existen diversos organismos que administran e implementan directamente los servicios por los cuales se pagan tributos, como, por ejemplo:

- Contribuciones al Seguro Social.
- Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial, SENATI.
- Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción, SENCICO.

Artículo 37° y 38° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

- Tasas Regístrales ante la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos del Perú, SUNARP.
- Tasas judiciales por la Corte Suprema del Perú.

Esta última es controversial, pues la Corte Suprema no posee competencias tributarias, por tanto, en nuestra opinión quien estrictamente debería aprobar la Tasas Judiciales sería el Ministerio de Justicia, mediante Decreto Supremo, pero a propuesta del Presidente de la Corte Suprema de la República.

Capítulo III

Garantismo Tributario

El garantismo tributario, siguiendo a Ferrajoli, podría entenderse como un enfoque del derecho tributario destinado a justificar el ejercicio de la potestad tributaria vis a vis los derechos. Es decir, en primer lugar, como un soporte ius-filosófico externo y justificatorio de la norma impositiva. En segundo lugar, como una crítica a la interpretación del rol jurídico de la norma positiva tributaria y en tercer lugar como un argumento justificatorio para poner a los derechos del contribuyente en su verdadero balance frente a la potestad legislativa y competencia administrativa tributaria del Estado y, por lo tanto, asegurar mecanismos para un efectivo ejercicio de los derechos constitucionales.

3.1. Garantismo como Soporte Ius-filosófico

Toda ciencia o disciplina tiene un soporte filosófico. El moderno Derecho Constitucional lo tiene en el contractualismo liberal; los derechos humanos en el racionalismo humanista; el Derecho Penal en el liberalismo decimonónico; el Derecho Civil en la persona y autonomía de la voluntad. Bases ius-filosóficas que no son otra cosa que racionalidades argumentativas que justifican teorías y doctrinas sobre el Derecho (Peces Barba, 1999).

El primer aspecto que desde el garantismo argumentamos, es lo que se refiere a que el derecho tributario ya no puede concebirse como mero derecho impositivo (incluso su lenguaje normativo que usualmente emplea términos agresivos e intimidatorios, tales como imposición, coacción, deudor, sujeto activo, sujeto pasivo, cobranza coactiva entre otros, debe ser variado) y que la existencia del tributo, el elemento central del derecho tributario, se justificaría siempre y cuando tenga la finalidad de satisfacer las necesidades de la persona y sus bienes más valiosos que el propio orden constitucional ha reconocido: los derechos fundamentales. El tributo se convierte entonces, en esta postura garantista, en un elemento central del Estado legítimo.

Se puede afirmar, entonces, que el garantismo tributario si bien reconoce que el contribuyente, el “sujeto pasivo” de la obligación tributaria, es ante todo una persona (física o jurídica) y como tal, se le debe asegurar el goce y ejercicio de todos los derechos fundamentales que el orden jurídico le reconoce, como persona y contribuyente a la vez.

3.2. La Persona en su Dualidad como Contribuyente

Esa concepción parte de la idea que el tributo establece una relación entre el Estado que legisla y es acreedor del tributo y el contribuyente quien está obligado a pagarlo, pero este último es en primer lugar persona y, por lo tanto, adquiere doble condición, por un lado, como contribuyente/receptor; es decir, el ciudadano en un Estado legítimo y, por otro lado, contribuyente/pagador; esto es, el ciudadano que responsablemente paga su tributo.

Entonces el primer argumento garantista en esta concepción, es aparente reiteración que el contribuyente tiene calidad de persona. Este ente psico-somático-social tiene un proyecto de vida (expresión de su libertad) y, que por su propia naturaleza tiene derechos inherentes a ella y que han sido reconocidos por el orden jurídico de los Estados (Fernandez Sessarego, 2005).

Esta persona, en ejercicio de sus derechos naturales, previos al Estado y positivizados en la Constitución, junto con otras personas han decidido organizarse para estructurar un poder político que otorgue seguridades, posibilite su proyecto de vida y resuelva sus litigios entre ellos, o los propios que resulten de las transgresiones de los derechos personales, y consagran esta voluntad soberana en un pacto, en un acuerdo que se puede llamar constituyente y se puede evidenciar, en la mayoría de los casos, en un documento escrito que se denomina Constitución.

Si la persona es el actor principal de la organización política, llámese Estado, este último debe su existencia y su finalidad a satisfacer las necesidades y posibilidades de todas las personas que él representa. A esta condición se le denomina legitimidad material del Estado (Ferrajoli, 1995).

Modernamente este modelo de organización política que las personas en ejercicio de sus libertad, soberanía y dignidad han decidido constituir es el Estado Constitucional de Derecho, el cual justifica su existencia en la medida que reconoce, protege y promueve los derechos de las personas. Derechos que son calificados como de no intervención arbitraria y los que aseguran el desarrollo de las habilidades y capacidades humanas. Derechos y libertades individuales, por un lado, y por el otro, derechos sociales, económicos y culturales.

El segundo argumento es que esta persona, sin perder esa cualidad, ante la relación jurídica tributaria; es decir, ante el Estado sujeto acreedor y activo, asume un doble carácter: contribuyente/receptor y contribuyente/pagador.

Es contribuyente-receptor, porque siendo el actor principal del Estado de Derecho legítimo, debe percibir del propio Estado las condiciones materiales, sociales y culturales que le permitan lograr su desarrollo y libertad como ser humano. Dicho de otro modo, el Estado se encuentra obligado en otorgarle condiciones de vida digna, de acceso a los cuidados de su salud, a la formación de su educación base para el ejercicio de su libertad a decidir y de creación intelectual y tecnológica, comunicación y de justicia para que la persona pueda ejercitar su vida con dignidad; condiciones de seguridad individual para que la persona se desenvuelva sin temores de agresiones a su integridad física y realice sus actos y negocios con absoluta seguridad de que el Estado intervendrá en protección de sus intereses.

Y es contribuyente/pagador porque siendo parte de este Estado y receptor de sus beneficios se encuentra obligado a ejercer su solidaridad autoimponiéndose cargas (a través de los tributos) desprendiéndose de parte de su patrimonio, propiedad o de su riqueza, precisamente para garantizar la realización de sus beneficios de él como receptor y de los otros miembros de la sociedad que libremente han pactado conformar. Este es el sentido que justifica el deber de tributar, como explicamos más adelante. Ahora bien, el argumento anterior estaría incompleto si no respondemos

a una pregunta central: en primer lugar, cómo asegurar que el Estado cumpla con otorgar las condiciones materiales y sociales para que el contribuyente/receptor se desarrolle como persona. Esto es, cómo asegurar o garantizar el ejercicio o goce práctico material de los derechos sociales, si la doctrina constitucional y la práctica de los Estados reconocen que estos derechos significan gasto e inversión pública. Si proclamamos derechos sociales, económicos o culturales sin garantizar su ejercicio caemos en la retórica, pero si no constitucionalizamos los criterios mínimos para su financiamiento, promovemos su indefensión.

En segundo lugar, el hecho que, a su calidad de persona, la ley le agregue obligaciones patrimoniales a favor del Estado (el tributo) añadiéndolo a su calidad de persona una condición de contribuyente/pagador, no le disminuye su calidad frente al acreedor tributario, a la administración tributaria o frente a terceros acreedores no tributarios. Entonces cómo asegurarle al contribuyente/pagador, en esta concepción garantista, siendo una parte desigual de la obligación tributaria, pues soporta prestaciones jurídicas patrimoniales a favor de un tercero, sus derechos constitucionales.

En ambos casos, frente a esta dualidad que tiene la persona en el derecho tributario (contribuyente/receptor y contribuyente/pagador) se le deben blindar sus derechos, reforzándoles a su favor determinadas condiciones materiales y subjetivas que le posibiliten el goce efectivo de sus derechos constitucionales.

3.3. Garantías de Promoción y Protección de los Derechos

Estos mecanismos, instituciones o instrumentos jurídicos que se refuerzan o blindan para asegurarle el ejercicio de sus derechos, configuran las garantías del contribuyente. Tomando en cuenta lo que propone Ferrajoli y lo resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la persona en el derecho tributario, en ambos casos, como contribuyente/receptor y contribuyente/pagador, gozará de las garantías siguientes:

3.3.1. Garantías Normativas Formales

Es decir, aquellas normas constitucionales que contienen, expresamente, las obligaciones y principios que regulan la hacienda pública y el presupuesto, además los principios tributarios como límites al poder tributario: el principio de legalidad tributaria, de igualdad, de no confiscatoriedad, entre otros.

Así como otras normas, cuyo objeto es asegurar el ejercicio de los derechos fundamentales del contribuyente, responsable o deudor tributario, convirtiéndolos en derechos subjetivos de ejecución inmediata, directamente vinculantes frente a las decisiones y acciones de los poderes públicos con potestad y competencia tributaria, e incluso, de los particulares. Asimismo, normas que establecen la rigidez del procedimiento de reforma constitucional imposibilitando la fácil modificación del contenido de aquellos derechos.

Además, la exigencia de la reserva de la ley que significa que es el Congreso y no el Ejecutivo, que ostenta la facultad de desarrollar el contenido de los derechos fundamentales, pero sin alterarlo.

3.3.2. Garantías Jurisdiccionales

Entendidas como procesos, mecanismos o recursos jurisdiccionales y administrativos destinados a la protección de los derechos fundamentales con la intervención de un órgano estatal especializado en tal competencia. Por ejemplo, los procesos constitucionales disponibles también para la defensa del contribuyente, como el proceso de habeas corpus, el proceso de amparo, el proceso de cumplimiento y el proceso de *habeas data*,¹⁷ cuando se trata de derechos en su dimensión subjetiva. El proceso de inconstitucionalidad y de acción popular para garantizar los derechos fundamentales como valores y condiciones objetivas del ordenamiento jurídico. Así como, en la vía administrativa, la debida configuración legal del procedimiento de reclamación y apelación; y el contencioso administrativo para cuestionar decisiones administrativas ilegales, abusivas o arbitrarias, ante el órgano judicial.

¹⁷ Establecidos en el Artículo 200° de la Constitución Política y regulados en el Código Procesal Constitucional.

3.3.3. Garantías Institucionales

Es decir, mecanismos de protección institucional del contribuyente. En ese sentido, se cuenta con mecanismos institucionales nacionales como por ejemplo el control que ejerce el Congreso sobre el Ejecutivo y viceversa, en materia de decisiones legislativas tributarias (leyes, decretos legislativos y decretos supremos), con el fin de verificar si estos actos están en conformidad con los derechos constitucionales. Por otro lado, la existencia de la Defensoría del Pueblo si bien sin facultades jurisdiccionales, es un órgano constitucional autónomo que protege y promueven los derechos constitucionales. De igual forma, la Contraloría General de la República que, en el enfoque garantista, debería ser el órgano que verifica y controla que la inversión del gasto público se dirija debidamente al goce de los derechos sociales del contribuyente; es decir, a la satisfacción de las necesidades básicas de la población.

Además de la debida estructuración de los órganos de la administración tributaria (SUNAT, SATs, oficinas de rentas de los gobiernos locales, etc.) y de los órganos resolutores (Tribunal Fiscal) que permita que el contribuyente ejerza sin barreras burocráticas¹⁸ sus derechos constitucionales.

En este último aspecto, el garantismo tributario postula la tesis del necesario aseguramiento de la independencia del Tribunal Fiscal, el mismo que debe ser estructurado en forma independiente, inclusive, como órgano constitucional autónomo, precisamente para reforzar o blindar la protección de los derechos del contribuyente.¹⁹

¹⁸ Barrera burocrática es la práctica formal o informal de los órganos de la administración pública que mediante acciones u omisivas constriñen, impiden u obstruyen el ejercicio de los derechos de los contribuyentes, a través, por ejemplo, de procedimientos no previamente establecidos, omisión a contar con su TUPA, tasas y derechos no aprobados o indebidamente establecidos, sobre costos a los trámites administrativos, o plazos reales que alargan el pronunciamiento de la administración pública. Ver Ley N°28996, Ley de Eliminación de Sobre costos, Trabas y Restricción a la Inversión Privada.

¹⁹ El Tribunal Fiscal es un ente administrativo de carácter resolutorio especializado en materia tributaria, que resuelve, en última instancia administrativa, controversias entre la administración tributaria y los administrados, contribuyentes. La crítica es que, en nuestro sistema el Tribunal Fiscal es un órgano dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), específicamente del Ministro de la correspondiente cartera, en incluso, según el artículo 98° del Código Tributario, es él el que designa a los siete miembros que conforman el Tribunal Fiscal. Si conforme a la Constitución y la Ley, el MEF se encarga de opinar previamente sobre disposiciones legislativas con contenido tributario, no es razonable y justo que se constituya en juez y parte a la hora de resolver controversias tributarias.

3.3.4. Garantías Materiales

Garantías tales como como la inviolabilidad del derecho de propiedad, el derecho a la reserva tributaria, una política fiscal justa y redistributiva, entre otras. Asimismo, los derechos del contribuyente establecidos en el artículo 92° del Código Tributario.

Para el garantismo no es suficiente el criterio formal de reconocerle al contribuyente más derechos, lo que le interesa es que al contribuyente se le aseguren plenamente el ejercicio de estos. El aseguramiento del ejercicio de los derechos conlleva un haz de situaciones que el garantismo, exige que se cumplan, se refuercen, modifiquen o se destierren, para efectivamente ejercitar los derechos fundamentales.

Por tanto, el garantismo tributario, tal como la Corte Interamericana lo ha prescrito, plantea que esas condiciones de aseguramiento de los derechos, pueden ser materiales, políticas, sociales, económicas, institucionales o jurídicas, –incluyendo las subjetivas– y que frente a tal o cual situación jurídica donde el contribuyente actúa, deban ser reforzadas, cambiadas o desterradas.

El garantismo plantea el deber del Estado de intervenir material y jurídicamente para “remover todos los obstáculos” que impiden que el contribuyente ejercite libremente sus libertades y derechos.

A continuación, plantearé varios aspectos del Derecho Tributario en donde consistentemente se puede aplicar la teoría garantista.

3.4. Qué garantizar en el Derecho Tributario: Garantismo y Constitución

El garantismo tributario asume la concepción de que la Constitución como cuerpo jurídico supremo ha sistematizado los valores y derechos de todas las personas, ha consagrado los límites materiales del ejercicio del poder estatal y su sometimiento al sistema de fuentes productoras del Derecho y su vigencia. Por tanto, todo ordenamiento jurídico debe subordinarse (principio de jerarquía y de supra-ordinación) al modelo constitucional, incluido el Derecho Tributario, el mismo que entendido como subsistema debe su vigencia a las normas supremas, colocando a la persona como su fin.

Desde esta perspectiva, toda expresión jurídica tributaria, sea esta legislativa (ley, decreto legislativo, ordenanza regional, ordenanza municipal) o acto administrativo reglamentaria o no (TUPAs, resoluciones de determinación, órdenes de pago, resolución de cobranza coactiva, entre otros), encuentra en la Constitución su justificación y fundamento.

En ese sentido, concuerdo con Linares Quintana quien ha señalado que este principio de supremacía de la Constitución constituye la más eficiente garantía de la libertad y la dignidad del individuo, al imponer a los poderes constituidos la obligación de encuadrar sus actos en las reglas que prescribe la ley fundamental. Si los actos emanados de dichos poderes tuvieran la misma jerarquía jurídica que las normas constitucionales, la Constitución –y, con ello, todo el sistema de amparo de la libertad y la dignidad humana que ella consagra– podría ser en cualquier momento dejada sin efecto por los órganos institucionales a los cuales aquella pretende limitar en su actuación (Linares Quintana, 2005).

3.4.1. Derechos Fundamentales del Contribuyente

El Tribunal Constitucional peruano ha definido a los derechos fundamentales como bienes susceptibles de protección que permiten a la persona la posibilidad de desarrollar sus potencialidades en la sociedad. Esta noción tiene como contenido vinculante presupuestos éticos y componentes jurídicos que se desenvuelven en clave histórica.

Los derechos fundamentales, como instituciones reconocidas por la Constitución, vinculan la actuación de los poderes públicos, orientan las políticas públicas y en general la labor del Estado en relación a las personas y a todo lo que le atañe a él. A este aspecto se le denomina eficacia vertical. Por otro lado, también se aplican a las relaciones inter-privados; es decir, las relaciones entre personas naturales, o entre personal naturales y jurídicas, o entre estas últimas, lo que se le denomina eficacia horizontal de los derechos fundamentales.

En esencia, se supone que son derechos fundamentales “(...) aquellos que pueden valer como anteriores y superiores al Estado,

aquellos que el Estado no otorgue con arreglo a sus leyes, sino que reconoce y protege como dados antes que él”.²⁰

Los derechos fundamentales incluyen una serie de libertades, prerrogativas, beneficios, capacidades y habilidades inherentes a las personas, o conquistadas en su protección, al Estado. Ellos incluyen derechos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales, entre otros.

3.4.2. Deber de Protección de los Derechos por parte del Estado

El “deber especial de protección” del Estado no es una cuestión teórica derivada de la existencia de una o más teorías sobre la legitimidad del Estado. Se sustenta en la dimensión objetiva de los derechos fundamentales. En efecto, los derechos fundamentales no solo tienen una dimensión subjetiva (esto es, no valen solo como derechos subjetivos), sino también una dimensión objetiva, puesto que los derechos fundamentales constituyen el orden material de valores en los cuales se sustenta todo el ordenamiento constitucional.²¹

Lo que significa, en primer lugar, que en el ordenamiento constitucional peruano todas las leyes, reglamentos (leyes ordinarias, leyes orgánicas, decretos legislativos, ordenanzas regionales y municipales) y sus actos de aplicación (actos administrativos, resoluciones, notificaciones, citaciones, etc.), deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los derechos fundamentales.²²

En ese sentido, los valores materiales del ordenamiento, tienen una pretensión de validez, de modo que tienen la propiedad de “irradiarse” y expandirse por todo el ordenamiento jurídico. En segundo lugar, si los derechos fundamentales cumplen una función de legitimación jurídica de todo el ordenamiento constitucional, y, al mismo tiempo, tienen una pretensión de validez, entonces tienen también la propiedad de exigir del Estado (y de sus órganos) un deber especial de protección para con ellos.

Y es que si sobre los derechos constitucionales, en su dimensión

²⁰ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0050-2004-AI/TC –acumulados- f.j. 72.

²¹ Ver Sentencia del TC N° STC 0976-2001-AA/TC, 0964-2002-AA/TC, entre otras.

²² Ver Sentencia del TC N° STC 2409-2002-AA/TC.

objetiva, solo se proclamará un efecto de irradiación por el ordenamiento jurídico, pero no se obligará a los órganos estatales a protegerlos de las asechanzas de terceros, entonces su condición de valores materiales del ordenamiento quedará desprovista de significado.²³

3.4.3. Normativa Constitucional

El “deber especial de protección” al cual se encuentran obligados todos los órganos del Estado, sin excepción, se halla constitucionalizado en nuestro ordenamiento jurídico desde el artículo 1°, a tenor del cual *“La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”*; y, en forma por demás significativa, en el artículo 44° de la norma suprema, según el cual *“son deberes primordiales del Estado (...) garantizar la plena vigencia de los derechos humanos”*.

En ese sentido, la constitucionalización del *“deber especial de protección”* comporta una exigencia sobre todos los órganos del Estado de seguir un comportamiento dirigido a proteger, por diversas vías, los derechos fundamentales, ya sea cuando estos hayan sido puestos en peligro por actos de particulares, o bien cuando su lesión se derive de otros Estados. Se trata de una función que cabe exigir que asuma el Estado, a través de sus órganos, cuando los derechos y libertades fundamentales pudieran resultar lesionados en aquellas zonas del ordenamiento en los que las relaciones jurídicas se entablan entre sujetos que tradicionalmente no son los destinatarios normales de esos derechos fundamentales.

Es importante diferenciar lo que es propio de un derecho subjetivo de defensa contra el Estado, que tiene por finalidad exigir la no injerencia arbitraria del Estado en la esfera subjetiva de un particular, de lo que es propio de un *“deber especial de protección”*, que es, en principio, indeterminado e impone a los órganos del Estado, una orden para que establezca o adopte todas las medidas necesarias y adecuadas destinadas a preservar, proteger e incluso, reparar las lesiones a los diferentes derechos constitucionalmente protegidos, cuando estos han sido vulnerados o puestos en peligro por obra de terceros.

²³ Ver Sentencia del TC N° STC 2409-2002-AA/TC.

En el primer caso, no es para que el derecho fundamental pueda ejercerse (en el caso de los derechos prestacionales), sino para contrarrestar la conducta de terceros que ponen en peligro o lesionan esos derechos constitucionales.²⁴

3.4.4. *Derechos Fundamentales y Deberes del Estado*

El artículo 44º de la Constitución establece como deberes primordiales del Estado la defensa de la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, la protección de la población ante amenazas contra su seguridad y la promoción del bienestar general fundamentado en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación.

Para su cumplimiento, el Estado se encuentra dotado de poder que, por su propia naturaleza, es uno solo; pero que su ejercicio se manifiesta a través de las distintas actividades que este realiza. Actividades legislativas, administrativas, jurisdiccionales, tributarias, entre otras.

En un Estado Constitucional de Derecho, como se precia de serlo el peruano, la fuente de dicho poder se encuentra en el pueblo que lo legitima, y a través de la Constitución, como en el artículo citado, le señala unos fines específicos, dotándolo de los instrumentos indispensables para que estos puedan ser cumplidos; pero, al mismo tiempo, establece, explícita e implícitamente, algunos límites y garantías para evitar que el ejercicio del poder pueda resultar abusivo o arbitrario.²⁵

3.4.5. *Estado Social y Democrático y Derechos del Contribuyente*

Uno de los argumentos del garantismo tributario es que los derechos del contribuyente como receptor, se encuentran básicamente justificados en la naturaleza del Estado peruano, como a continuación veremos.

²⁴ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0858-2003-AA/TC ff. jj 7, 8.

²⁵ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0918-2002-AI/TC, f.j.2.

El Estado peruano definido por la Constitución de 1993, presenta las características básicas de Estado social y democrático de derecho. (García Pelayo, 1985) Así, se concluye de un análisis conjunto de los artículos 3º y 43º de la Ley Fundamental.²⁶

Asimismo, se sustenta en los principios esenciales de libertad, seguridad, propiedad privada, soberanía popular, separación de las funciones supremas del Estado y reconocimiento de los derechos fundamentales. Principios de los que se deriva la igualdad ante la ley y el necesario reconocimiento de que el desarrollo del país se realiza en el marco de una economía social de mercado.

El Estado social y democrático de derecho no obvia los principios y derechos básicos del Estado de derecho, tales como la libertad, la seguridad, la propiedad privada y la igualdad ante la ley; antes bien, pretende conseguir su mayor efectividad, dotándoles de una base y un contenido material, a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca.

Así, no hay posibilidad de materializar la libertad si su establecimiento y garantías formales no van acompañados de unas condiciones existenciales mínimas que hagan posible su ejercicio real, lo que supone la existencia de un conjunto de principios que instrumentalicen las instituciones políticas, fundamenten el sistema jurídico estadual y sustenten sus funciones.²⁷

En el Estado social y democrático de derecho, la ratio fundamental no puede ser privativa de los denominados derechos de defensa; es decir, de aquellos derechos cuya plena vigencia se encuentra en

²⁶ Artículo 3º. La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.

Artículo 43º. La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado y, se organiza según el principio de la separación de poderes.

²⁷ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0008-2003-AI/TC, ff.jj. 10 y 11.

principio garantizados con una conducta estatal abstencionista, sino que es compartida también por los derechos de prestación que reclaman del Estado una intervención concreta²⁸ dinámica y eficiente, a efectos de asegurar las condiciones mínimas para una vida acorde con el principio-derecho de dignidad humana.²⁹

El Estado social y democrático de derecho posibilita la integración del Estado y la sociedad, así como la democratización del Estado. Por ello, la democracia constituye un elemento imprescindible del Estado.³⁰

Desde una postura garantista, concordamos con la propuesta de Ferrajoli: en el Estado Constitucional de derecho la democracia para que garantice los derechos fundamentales no debe entenderse como una democracia formal, meramente interesada en que los procedimientos se respeten, quién gobierna y cómo se accede al gobierno con procedimientos electorales materializados cada cierto tiempo, sino, y sobre todo, debe ser entendida como una democracia sustancial donde el Estado y quien ejerce el poder ocasional, se esfuerce permanentemente por satisfacer las expectativas materiales de la población, de aquellas mayorías que eligieron a sus representantes en el gobierno. Es decir, la democracia moderna debe entenderse como un modo político estatal de aseguramiento de los derechos económicos, sociales, culturales, ambientales, condiciones materiales para que se pueda ejercer en libertad, los derechos civiles y políticos (Ferrajoli, 2006).

3.4.5.1. Dimensiones.

La configuración del Estado social y democrático de derecho requiere de dos aspectos básicos: la existencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado, y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal y social (producción y productividad) y,

²⁸ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 3149-2004-AC/TC, ff.jj. 10 y 11.

²⁹ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 1417-2005-AA/TC, f.j. 21.

³⁰ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0008-2003-AI/TC f.j.13.C.

la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculo para el desarrollo social. En una palabra: libertad e igualdad.³¹

3.4.5.2 Definición de democrático.

La orientación democrática del Estado no supone, como a menudo se pretende, un componente exclusivamente político, sino elementos de variada connotación. Ello en tanto la democracia, como valor, no solo puede ser política, sino también social, económica, fiscal, cultural y, por supuesto, ética.³² Sin embargo, lo democrático pone énfasis en las libertades civiles y políticas, en su protección y promoción. No existe democracia sin que protejan las libertades individuales tales como el derecho de propiedad, la libertad de empresa, libertad de ahorro y tenencia de moneda extranjera, libertad de contratación, etc. No existe democracia si no se protegen y promueven las libertades de participación política, al libre escrutinio electoral, a la libre organización económica y política.

Es en este entendimiento que el enfoque garantista interviene para sustentar que el tributo y la potestad para crearlo, modificarlo, exonerarlo o extinguirlo, no debe transgredir, restringir o anular el ejercicio de estas libertades. Que si bien en algunas circunstancias estrictamente legales (el hecho imponible del tributo) limita estos derechos, por ejemplo, en el caso de la propiedad, debe justificar como última ratio esta limitación y en su caso abstenerse de hacerlo.

3.4.5.3. Definición de lo social.

La denominada República Social no es otra cosa que una forma de gobierno que, además de sustentarse en el poder soberano del pueblo, apunta hacia el bienestar social como objetivo de toda decisión. De allí que la existencia del Estado social, resulta inobjetable en sus alcances, siendo necesario un referente para

³¹ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 3208-2004-AA/TC, f.j.5.

³² Ver Sentencia del TC en Iters. N°s 39-40, Exp. N° 0008-2003-AI/TC, f.j.12.

toda decisión en la que sus componentes o elementos puedan encontrarse entredicho.³³

Lo “social”, se define aquí desde tres dimensiones: como mecanismo para establecer legítimamente algunas restricciones a la actividad de los privados; como una cláusula que permite optimizar al máximo el principio de solidaridad (por ejemplo a través del fisco y los tributos), corrigiendo las posibles deformaciones que pueda producir el mercado de modo casi “natural”, permitiendo de este modo, un conjunto de mecanismos que permitan al Estado cumplir con las políticas sociales que procuren el bienestar de todos los ciudadanos; y, finalmente, como una fórmula de promoción del uso sostenible de los recursos naturales para garantizar un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida”.³⁴

Entre los fines de contenido social que identifican a este modelo de Estado se encuentran el derecho a la salud, el derecho al trabajo, el derecho a la educación, el derecho al acceso a la justicia, entre otros; por lo tanto, para lograr una mayor efectividad de tales derechos, tal como se ha mencionado en los párrafos precedentes, el Estado tiene tanto el presupuesto, entendido esto como los ingresos públicos y los tributos.

En conclusión, el Estado social y democrático de Derecho diseñado en nuestra Constitución supone, una ampliación del ámbito funcional del Estado, sobre todo en tres áreas fundamentales: en el de la asistencia social, en el de la intervención y tutela de la economía y en el de la remodelación social. Supone el diseño de un modelo de Estado anclado en la búsqueda de un orden social más igualitario y más justo.

³³ Ver Sentencia del TC en Exp. N°3208-2004-AA/TC, f.j.5.

³⁴ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0048-2004-AI/TC, f.j.16.

3.4.6. Interpretación Extensiva de los Derechos del Contribuyente

En una concepción garantista, el catálogo de derechos que posee el contribuyente debe interpretarse en forma extensiva, tal como se interpreta los derechos cuando se refieran a calidad de persona. Es decir, el contribuyente debe gozar los derechos constitucionales nominados, aquellos contenidos expresamente a lo largo de las doscientas seis disposiciones constitucionales, además de las transitorias y finales, abarcando desde el artículo 1°, el artículo 2°, y en las demás prescripciones constitucionales.

Además, el contribuyente posee derechos no nominados implícitos, aquellos que surgen, vía interpretación, de los artículos 3°, 43° y 44° de la Constitución o los que se introducen en nuestro sistema constitucional a través de la 4ta Disposición Final, que prescribe que los derechos constitucionales son también los que provienen de los tratados sobre la materia que el Perú ha ratificado y de los organismos internacionales de los cuales el país es parte.

Así, el contribuyente tendrá derechos civiles fundamentales como cualquier otra persona, derecho a su dignidad (artículo 1°), pero singularmente a la propiedad, a su patrimonio y herencia (2°.16 y 70°). Pues mayormente los tributos se dirigen a que el contribuyente sea obligado a entregar parte de ella. El ejercicio de este derecho se ve limitado por ejemplo con el Impuesto a la Renta, Impuesto Predial, Impuesto Vehicular, el Impuesto al Activo Neto, el Impuesto a las embarcaciones de recreo. Otros derechos resaltantes para el contribuyente es su derecho a libertad de contratar (2°.18 y 62°), su ejercicio está gravado con tributos tales como el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Alcabala.

Asimismo, el derecho a la libertad de trabajo (2°.13.), libertad empresa (59°) y de constituir cualquier organización lucrativa

o no lucrativa (2°.15 y 2°.17), el derecho a la personería jurídica³⁵ su ejercicio está gravado con el Impuesto a la Renta y las tasas municipales y registrales. El derecho a la inviolabilidad del domicilio fiscal (2°.9) a la intimidad (2°.7), reserva de su secreto bancario, reserva tributaria (2°.5) y reserva de sus documentos y libros contables y empresariales (2°.10) son afectados casi siempre cuando la administración ejerce sus competencias de fiscalización de los hechos generadores y sus actos de recaudación tributaria.

El derecho del contribuyente a ahorrar (87°) y poseer moneda extranjera (64°) afectado con el Impuesto a las Transacciones Financieras; el derecho a su libertad individual (2°.24) cuando el contribuyente se ve afectado por decisiones de medidas cautelares de la administración tributaria, el derecho a la defensa (2°.23) y efectiva tutela jurisdiccional y administrativa y derecho a la prueba (2°.24 y 139°.3) cuando el contribuyente impugna decisiones, recurre a la reclamación o apelación tributaria o contradice las imputaciones tributaciones sobre la base de presunciones administrativas. Igualmente, el derecho a la igualdad, al buen trato, a la no discriminación (2°.2) cuando el contribuyente entra en relación directa con la administración tributaria.

De igual forma, el derecho a la verdad material y procesal³⁶ cuando los contribuyentes requieran conocer los motivos factuales y jurídicos que sustentan las imputaciones de las deudas e infracciones tributarias.

Además, gozará de los derechos sociales los mismos que a continuación tratamos.

3.5. Derechos Sociales del Contribuyente Receptor

De aquellos derechos que hemos descrito en el acápite anterior,

³⁵ Ver Sentencia del TC sobre Exp. N° 4972-2006-PA/TC

³⁶ Ver sentencia del TC N° STC 2488-2002-HC/TC

son los derechos sociales, los que tienen íntima relación con los derechos del contribuyente como receptor. En tal sentido, nos abocaremos brevemente al análisis, teniendo en cuenta que en el próximo capítulo haremos precisiones con respecto a que si estos derechos encuentran una garantía en el nuevo enfoque sobre el modelo del sistema constitucional tributario.

3.5.1 *Definiciones*

Los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en adelante DESC, son derechos fundamentales, tienen naturaleza propia de un derecho público subjetivo, antes que la de un derecho de aplicación directa. Lo cual no significa que sean “creación” del legislador, son derechos de la persona reconocidos por el Estado y no otorgados por este. Su reconocimiento constitucional no es suficiente para dotarlos de eficacia plena, pues su vinculación jurídica solo queda configurada a partir de su regulación legal, la que los convierte en judicialmente exigibles. Por ello, en la Constitución mantienen la condición de una declaración jurídica formal, mientras que la ley los convierte en un mandato jurídico aprobatorio de un derecho social.³⁷

Se denominan derechos sociales a las facultades tuitivas dirigidas a favorecer a aquellos grupos humanos con características accidentales diferentes con relación a otros por factores culturales, o que se encuentran en situación de desventaja por razones económico-sociales, es decir, con una posición o ubicación depreciada en sus estándares de vida, no acordes con la dignidad humana.³⁸ De este parecer es Rubio Correa quien señala que los derechos sociales: “(...) son reglas dictadas por el Estado para asegurar ciertas condiciones de relación de los seres humanos de una sociedad entre sí, y prestaciones que el Estado regula y (que) en algunos casos debe prestar directamente a las personas, generalmente cuando están en incapacidad de proveer para ellos por sí mismas” (Rubio Correa, 1999).

³⁷ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 1417-2005-AA/TC, f.j. 14.

³⁸ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2016-2004-AA/TC, f.j.9.

3.5.2. Eficacia

Los DESC no son normas constitucionales programáticas de eficacia mediata, como tradicionalmente se ha señalado para diferenciarlos de los derechos denominados civiles y políticos de eficacia inmediata, pues justamente su mínima satisfacción representa una garantía indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos. Esto significa que, sin educación, salud y calidad de vida digna en general, mal podría hablarse de libertad e igualdad social, lo que hace que tanto el legislador como la administración de justicia deban pensar en el reconocimiento de los mismos en forma conjunta e interdependiente.³⁹

A esta categoría (eficacia mediata) pertenecen los derechos fundamentales económicos, sociales y culturales (DESC) que, en tanto derechos subjetivos de los particulares y obligaciones mediatas del Estado, necesitan de un proceso de ejecución de políticas sociales para que el ciudadano pueda gozar de ellos o ejercerlos de manera plena. Tal es el sentido de la Undécima Disposición Final y Transitoria de la Constitución, al establecer que “las disposiciones de la Constitución que exijan nuevos y mayores gastos públicos se aplican progresivamente”.⁴⁰

3.5.3. Actuación Estatal

Si bien es cierto que la efectividad de los derechos sociales requiere un mínimo de actuación del Estado a través del establecimiento de servicios públicos, así como de la sociedad mediante la contribución de impuestos, ya que toda política social necesita de una ejecución presupuestal, también lo es que estos derivan en obligaciones concretas por cumplir, por lo que los Estados deben adoptar mediante medidas constantes y eficaces para lograr progresivamente la plena efectividad de los mismos en igualdad de condiciones para la totalidad de la población.⁴¹

3.5.4. Deber de Solidaridad

La moderna concepción de los derechos sociales implica que no

³⁹ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0011-2002-AI/TC, f.j.9.

⁴⁰ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 1417-2005-AA/TC, f.j.13.

⁴¹ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2945-2003-AA/TC, f.j.12.

solo constituyen obligaciones de hacer del Estado, sino de toda la sociedad en su conjunto; por ello, la doctrina ha empezado a denominarlos deberes de solidaridad. En una sociedad democrática y justa, la responsabilidad por la atención de los más necesitados no recae solamente en el Estado, sino en cada uno de los individuos en calidad de contribuyentes sociales. Es así como adquieren mayor sentido las sanciones jurídicas frente al incumplimiento de estos deberes, por ejemplo, las sanciones que se imponen ante la omisión del pago de impuestos, pues a través de ellos se garantiza la recaudación y una mayor disponibilidad presupuestal para la ejecución de planes sociales.

Como bien lo ha señalado Adame, reconocer los derechos sociales como deberes de solidaridad sirve, a su vez, para que cada individuo enfoque sus máximos esfuerzos en obtener aquellos bienes que representan sus derechos sociales, superando de este modo la visión paternalista que exige que la satisfacción⁴² de necesidades esté enfocada en manos del Estado para lograr el bienestar y un nivel de vida digno es un deber conjunto, tanto de la sociedad como del propio individuo y el Estado, pero no exclusivamente de este. (ADAME, 2009)

Sobre este tema se aborda más adelante al justificar el enfoque garantista de aseguramiento de los derechos sociales.

3.5.5. Interpretación

Los derechos sociales deben interpretarse como verdaderas garantías del ciudadano frente al Estado dentro de una visión que busca revalorar la eficacia jurídica de los mandatos constitucionales y, por ende, la vigencia de la Constitución.⁴³ Así, en algunos casos han sido planteados, incluso, como deberes de solidaridad que involucran no solo obligaciones del Estado, sino de la sociedad (Adame Goddard, 2002).

El reconocimiento de estos derechos exige, entonces, superar su concepción programática, perfeccionando los mandatos sociales de la Constitución, así como la obligación del Estado, en la cual

⁴² Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2945-2003-AA/TC, f.j.23,24 y 25

⁴³ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 1776-2004-AA/TC, f.j.11.

se impongan metas cuantificables para garantizar la vigencia del derecho (Cascajo Castro, 1998).

Los derechos sociales son además de derechos reglas, claros derechos principios. Por ello, postulan la necesidad de alcanzar objetivos determinados, pero dejan abiertas las vías para lograrlos. Tener el carácter de optimizable no quiere decir que el derecho a la pensión y específicamente, el derecho al acceso a la prestación pensionaria, puedan ser incumplidos, sino que, siguiendo el carácter de eficacia directa e inmediata de la Constitución, también deben ser plenamente efectivizados a favor de los titulares de los derechos.

La obligación de proveer de todas las medidas jurídicas necesarias que tomen efectivo a los derechos sociales, también se trata de un compromiso supranacional proveniente del artículo 2.1. del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁴⁴

instrumento que, al amparo de la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución y del artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, forma parte del bloque de constitucionalidad internacional.⁴⁵

3.5.6. *¿Qué Derechos Sociales?*

Si nos preguntamos qué derechos sociales positivizados en la Constitución tiene el contribuyente-receptor y que justifican el pago de sus tributos, la respuesta implica el mismo razonamiento al respondernos sobre los derechos civiles y políticos. En nuestro orden constitucional tenemos derechos sociales dominados, aquellos que están expresamente indicados en la Constitución; los derechos sociales implícitos que provienen de la interpretación de los artículos 3º, 43º y 44º de la norma fundamental, y los derechos

⁴⁴ Artículo 2º del Pacto. Cada uno de los Estados Partes en el Presente Pacto, se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.

⁴⁵ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 01776-2004-AA/TC f.j.16.

sociales que provienen vía los tratados y las decisiones de los órganos internacionales de los cuales el Perú es parte, conforme a la 4ta. Disposición Final de la misma norma.

Entonces, la obligación de proveer de todas las medidas jurídicas necesarias que tomen efectivo a los derechos sociales por ejemplo fundándose en el artículo 1° de la Constitución, a los derechos sociales al libre desarrollo y bienestar (2°.1), a la protección de las personas con capacidades distintas o en situaciones vulnerables (4°), al derecho a la salud (7°), a la seguridad social (10°); libre acceso a prestaciones de salud (11°), el derecho a la educación (13°), a gozar de un patrimonio histórico de la nación, (21°) a la promoción del empleo (23°), el derecho de acceso a la justicia (2°.24 y 139°), a la seguridad (58°), a la protección del consumidor (65°), derecho al agua potable (Sentencia del TC).⁴⁶

⁴⁶ Ver Sentencia del TC en Exp. N° ° 06534-2006-AA/TC.

Capítulo IV

Enfoque Garantista del Modelo Constitucional Tributario y los Derechos Sociales

Esta parte es el argumento que se centra en responder cómo garantizar el ejercicio de los derechos sociales en un Estado Constitucional de Derecho, como es el Perú. Pretendemos para resolver una antinomia entre una norma válida que establece derechos sociales tales como a la salud, educación de calidad, al seguro social, al agua potable, de acceso a la justicia, entre otros, y una práctica gubernativa alejada de estos derechos por ausencia de políticas públicas de inversión social o de ausencia del Estado en los sectores más necesitados del país.

Este aporte aspira a ser la justificación externa a un modelo normativo extenso, en mi opinión, en el ejercicio de su potestad tributaria. Es la justificación externa que según Ferrajoli requiere para otorgarle legitimidad a un ordenamiento jurídico, en ese caso al tributo.

4.1. Sistema Tributario Justo, Redistributivo y Promocional, Criterio Legitimador de la Potestad Tributaria

Concebir al Derecho Tributario como sistema normativo justo, es una garantía no solo como instrumento hermenéutico de la norma constitucional, sino como instrumento en el ámbito operacional del Derecho Tributario; es decir, en la gestión, administración y recaudación de los tributos. Esta visión garantista de un moderno Derecho Tributario, como explica Ferrajoli, se configura con determinadas características centrales y que dialécticamente se conjugan con el objeto final de todo el orden jurídico y de la propia existencia del Estado Constitucional de Derecho.

4.1.1. *Delimitado Ámbito de Poder y Competencia Tributaria y Presupuestaria*

La regulación constitucional de la materia presupuestaria y tributaria, se nos plantea en dos sentidos:

En sentido estricto como Derecho Constitucional, por razón de la materia, por cuanto la regulación del poder tributario y del presupuesto afecta a la organización de los poderes del Estado. La distribución de las facultades en materia presupuestaria (elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto) entre distintos poderes del Estado y la definición del contenido constitucionalmente posible de la Ley del Presupuesto de una parte, así como la delimitación del poder tributario, de otra, son cuestiones fundamentales en la organización y reparto del poder en un Estado de Derecho.

Por ello, el reparto del poder tributario y presupuestario (el poder de gravar con tributos y el poder de gastarlos) constituye uno de los instrumentos de equilibrio político, cuya correcta definición constitucional asegura la conservación del sistema democrático. Este sistema de distribución de competencias puede, asegurando el ejercicio de los derechos sociales, estimarse suficiente para garantizar la legalidad de la imposición de los tributos y de la realización del gasto público siempre que exista una efectiva separación e independencia entre los distintos poderes. De ahí que, uno de los temas pendientes en el proceso de descentralización del Estado sea la descentralización fiscal, en donde la imaginación y el poder tributario enfrentan un nuevo reto.

En cuanto a la materia, esta es de Derecho constitucional por el rango de las normas y la validez suprema que ellas contienen. La Constitución incorpora instituciones o conceptos elaborados por el Derecho Tributario y Financiero, elevándolos a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder fiscal del Estado.

4.1.2. Los Tributos se Originan por la Voluntad de los Ciudadanos, son en Esencia Formas de Auto-imposición

El moderno constitucionalismo se cimienta en el derecho del pueblo a consentir los tributos a través de sus representantes (*no taxation without representation*) y el correlativo derecho de aprobar el destino

que se da a los mismos mediante el presupuesto. Esto es, el poder sobre la cartera (the power of the purse), como refieren los anglosajones, ha constituido el núcleo en torno al cual han girado las pugnas políticas sobre la organización y el reparto del poder político característico de las constituciones democráticas. No es una casualidad que el principio de la democracia representativa moderna (la exigencia de representación y participación política a través de parlamentos, congresos, cortes o asambleas) haya tenido su origen en las instituciones financieras, donde el criterio de inversión, reparto y capitalización dependía de quién ejercía la mayoría.

4.1.3. Establecimiento de Límites al Poder Tributario, en donde la Previsibilidad o Certeza del Tributo es la Base Esencial

La positivización constitucional de los principios tributarios y presupuestarios como el de legalidad, no confiscatoriedad, justicia, entre otros; es decir, su elevación a la categoría de normas supremas constitucionales y la asignación por el texto constitucional de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado, constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder tributario al imperio de la ley constitucional, característico del Estado de Derecho y, por lo tanto, instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por parte de los ciudadanos del manejo de la Hacienda Pública.

Muchos se resisten a entender que la misión fundamental del Derecho Constitucional, la de regular el ejercicio del poder y asegurar los derechos fundamentales de los ciudadanos frente al ejercicio incontrolado del poder, encuentra en la Hacienda Pública un ámbito decisivo de actuación, pues la incorporación al texto de la Constitución de los principios fundamentales de los tributos y la constitucionalidad del procedimiento de aprobación del gasto público, responde precisamente a este propósito garantista característico del Estado de Derecho.

constitucionalidad del procedimiento de aprobación del gasto público, responde precisamente a este propósito garantista característico del Estado de Derecho.

4.1.4. El Modelo de la Constitución Fiscal Peruana se Basa en un Modelo Tributario Justo por ser Redistributivo y Promocional

El mandato constitucional de una política tributaria redistributiva tiene como finalidad garantizar la legitimidad del Estado no solo respetando los derechos individuales, sino estableciendo los medios reales para satisfacer las necesidades básicas de las personas y de los pueblos locales o regionales, a través del proceso de elaboración, aprobación y ejecución y control del presupuesto. Es decir, el Estado para cumplir sus fines se sustenta en dos pilares: los ingresos (tributos) y el presupuesto (ingresos-gastos).

Dentro del modelo de sistema económico que la Constitución establece, el de economía social de mercado en el que coexisten empresa privada y sector público, el Estado además de ejercitar la función de regulador del sistema económico, toma a su cargo importantes sectores de la producción social en orden de alcanzar ciertas metas y objetivos como el desarrollo económico, mejora de la calidad de vida, generación de empleo, entre otros.

Lo que se resalta, es que el Estado asume también una función social de redistribución de la renta y de la riqueza, aspectos que están en la esencia misma de la cláusula constitucional que configuran la naturaleza política de Estado como república social y democrática de Derecho, tal como está definido en los artículos 38º y 43º. Principios que no pueden entenderse como simples calificativos retóricos sin consecuencias jurídico-constitucionales, por el contrario, han de considerarse como auténticos principios estructurales del orden jurídico y criterios hermenéuticos fundamentales del orden político y social establecido en la Constitución.

La relación entre la concepción de república social de Derecho (Estado asistencial, centrado en la prestación de bienes y servicios públicos) con

la democracia y la economía social de mercado, pone de manifiesto el carácter de compromiso de la fórmula constitucional, pero al mismo tiempo reafirman la existencia de un mínimo de valores básicos admisibles por todos, fruto de la decidida voluntad de que la Constitución configure un marco social y económico en el que sea posible no solo la convivencia ciudadana libre y plural, sino también la realización, al menos mínima, de los proyectos de vida de las distintas fuerzas económicas y de las personas de distinto origen social.

Este contenido mínimo del principio del Estado social y democrático de Derecho queda determinado fundamentalmente por la comprensión de los valores superiores de la libertad, la igualdad y la justicia, de participación democrática en la formación del orden social y económico, entendidos no en su sentido meramente formal, sino en sus expresiones y contenidos materiales.

Pues la libertad política es irreal si no va acompañada de la libertad frente a las necesidades económicas. Que el derecho a la propiedad ha de tener como límite la funcionalidad para el orden social y económico y los derechos de los que participan en hacerla productiva no son absolutos. Que la seguridad no se entiende solo como dimensión jurídica, también en la dimensión social en general; que la igualdad no lo es solo frente a la ley, sino que se debe extender, en la medida de lo posible, a las cargas y beneficios, y que la participación se amplía a los bienes y servicios y a las formas de democracia social.

Solamente mediante la satisfacción de los contenidos mínimos que se expresan en el concepto de República social y democrática de Derecho podrá encontrar la Constitución el consenso democrático que legitime la organización política que da forma al nuevo orden social. El cumplimiento de esos contenidos mínimos pasa necesariamente (aunque no suficientemente) por una función redistributiva de bienes y rentas que la Hacienda Pública lleva a cabo por medio de un programa justo de ingresos (tributos) y gastos públicos.

Entonces, desde un enfoque garantista, el contenido mínimo de la concepción de una república social y democrática tiene que ver con

la satisfacción de los derechos económicos y sociales que constituyen los principios rectores de la política económica y social consagrados en el Capítulo II de la Constitución. Si bien no todos estos derechos económicos y sociales son derechos subjetivos directamente ejercitados por los ciudadanos y exigibles por vía jurisdiccional, ante un juez o tribunal, por ejemplo, solo podrían ser alegados como justificantes de una pretensión ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que disponga las leyes que los desarrollen, es el caso típico, por ejemplo, del derecho a la educación o el derecho a la salud.

Sin embargo, ello no significa que carezcan de valor jurídico, puesto que han de considerarse como normas jurídicas que obligan a los poderes públicos y en tanto que principios inspiradores del orden social y económico, informarán a la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos pues contienen normas principios, esto es, determinados fines del Estado, lo que le otorga una eficacia legitimadora y deben fundamentar, por tanto, todo el funcionamiento del Estado y específicamente su Hacienda Pública.

Estos derechos económicos sociales pueden resumirse en: la redistribución de la renta, el derecho al trabajo, el derecho al descanso laboral, el derecho a la seguridad social, el derecho a la salud, el acceso a la cultura, a la educación de calidad, la mejora de la calidad de vida, la conservación del patrimonio artístico, el derecho a una vivienda digna, el derecho a una pensión digna, el derecho al agua potable, entre otros.

Y aunque, carecen de eficacia positiva directa, pues requieren la mediación del legislador para ser exigibles, tienen una enorme fuerza o eficacia negativa como límites a la disponibilidad del poder legislativo en su necesaria mediación para el desarrollo de estos derechos sociales en cuanto prohíben o inhiben los actos de los poderes públicos que manifiestamente los desconozcan o persigan objetivos contrarios o incompatibles con los valores que aquellos significan, pudiendo sustentar por ello, y de darse el caso, una demanda de inconstitucionalidad. Sin olvidar su

indiscutible valor como criterio interpretativo, vinculante para los jueces y tribunales.

La “Constitución financiera o Constitución fiscal”, se nos presentan como una pieza de fundamental relevancia dentro del orden constitucional para garantizar los derechos de las personas. La Constitución peruana de 1993 define un marco político e institucional muy preciso respecto de cual debe ejercitarse la función de nuestra Hacienda Pública. De dicho marco institucional se deducen una serie de principios jurídicos ordenadores de toda la actividad financiera del Estado y demás entes públicos, los mismos que imponen deberes y límites jurídicos claros a los órganos a quien está encomendada la función de obtener ingresos a través del sistema tributario y de realizar gastos públicos. Este marco institucional aparece diseñado en una serie de preceptos de nuestra Constitución, que luego vamos a precisar.

Entre todos estos aspectos existe una perfecta relación funcional de lo que se desprende una configuración del Derecho Tributario y Financiero (Hacienda Pública) como instrumentos de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos o de gastos públicos, aparecen comprometidos por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y más justo.

4.1.5. Sistema Tributario Justo por ser Redistributivo

La justicia social, es decir la formación de la igualdad, de acceso a las oportunidades, satisfacción de las necesidades básicas (salud, educación, vivienda) de la población, no puede lograrse dentro del sistema de economía social de mercado que nuestra Constitución impone, sin la intervención decisiva de Hacienda Pública, porque hoy la igualdad y la justicia reales y efectivas suponen no solo tomar en consideración el modo que se reparte la carga tributaria; es decir, si el sistema fiscal es justo o no en consideración a la cantidad de contribuyentes y el monto que aportan, sino que implica tomar en consideración también el destino de los ingresos obtenidos a través del sistema

fiscal. Porque en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, ello implica que entre los tributos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión.

Es precisamente esta interdependencia, desde el enfoque garantista del derecho, lo que confiere al Derecho Tributario su carácter de Derecho redistributivo; es decir, un Derecho en el cual la rama de los Tributos debe concebirse como un derecho que grava más a los que tienen más y la rama del Derecho del gasto público, debe ser una rama del Derecho a favor de los que tienen menos. Solo de esta manera, a través de una función redistributiva del derecho tributario que funcione de manera desigual en sus dos brazos, en el brazo del tributo y en el brazo del gasto público, puede garantizarse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo (República democrática y social), proporcionando a los ciudadanos un marco social y económico en el que se puedan realizar como personas libres mediante el disfrute de unos bienes que por naturaleza de su función social y económica, el Estado debe garantizar. Una similar concepción promocional del Derecho, de finalidad tuitiva o compensadora que impone la superación de una igualdad y libertad meramente formales en garantía de la promoción de la igualdad real, ha sido aplicada por el Tribunal Constitucional al Derecho laboral, configurado como un ordenamiento compensador e igualador que corrige al menos, parcialmente las desigualdades realmente existentes entre el empleador y el trabajador.

Esta concepción del Derecho Tributario entra de lleno en lo que el profesor Bobbio ha denominado función distributiva y función promocional del derecho (Bobbio, 1995). La función del derecho para este italiano, en forma general, no es tanto (aunque también contenga normas de este tipo) prevenir y reprimir los comportamientos desviantes o la de impedir el nacimiento de conflictos y facilitar su arreglo después de surgidos, sino más bien como repartidor de los recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de las personas, estimular, incentivar y promover el comportamiento

de individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos teniendo en cuenta el bien común, el bienestar general. (Exenciones y bonificaciones tributarias subvenciones y transferencias presupuestarias, etc.).

La concepción limitativa y reduccionista del Derecho ha determinado que la definición de lo que es derecho se haya realizado tradicionalmente por los juristas por su referencia a su función protectora-represora; esto es, al Derecho privado y al Derecho penal (subyaciendo en ello su relación con la moral, no con la economía), que son aquellas partes del Derecho que no tienen una función directamente redistributiva o una función promocional (Grandez Castro, 2011).

Al considerar el papel del Derecho Tributario como el de un Derecho garantista, desigual o redistributivo no estamos haciendo otra cosa que comprometer el funcionamiento de la Hacienda Pública en el sentido proclamado por la Constitución de 1993. Primeramente con su artículo 44º, cuando establece que es deber del Estado promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, y en el artículo 59º, cuando obliga a los poderes públicos a estimular la creación de riqueza, garantizar la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria, asimismo a brindar oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad y, por tanto, manda remover los obstáculos que impiden el ejercicio pleno de la libertad y la igualdad entre todos los ciudadanos y grupos sociales, y el artículo 78º de la norma constitucional, que regula los criterios para la programación y ejecución presupuestaria.

Pues bien, los obstáculos de orden económico y social que pueden limitar de hecho la igualdad de los ciudadanos, se centran sustancialmente en la divergencia de las rentas y patrimonios que se profundizará si no se consigue un límite mínimo común para todos. Esta función de redistribución se cumple de una manera mucho más eficaz por la vía de los gastos públicos, mediante las transferencias o subvenciones que solo a través del sistema fiscal, por muy justo y muy progresivo que aparezca configurado en las leyes.

grama más justo de gastos públicos es más redistributivo que el más justo de los impuestos sobre la renta. Por eso la Constitución, en su artículo 77º prescribe que el Presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización.

Este dispositivo constitucional al incorporar un precepto que vincula a la hacienda pública para asignar equitativamente los gastos públicos, ha introducido una norma enormemente progresiva y garantista, para cumplir esta función redistributiva en relación con el artículo 44º y 59º y en definitiva en la articulación de esta cláusula constitucional con aquella que establece la naturaleza política del Estado peruano como una república social y democrática de Derecho.

El modelo estadual de República social y democrática de Derecho, asentado sobre una creciente socialización de las necesidades humanas y del modo de satisfacerlas, genera una incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales (no siempre compatibles entre sí y pasibles de financiar) que en la conciencia de los ciudadanos se ha consolidado como una especie de derechos adquiridos de la colectividad frente al Estado, la misma que presiona cuanto no impone a los poderes públicos, a través del mercado político, compromisos sociales normativos de cierto modo irreversibles. La consecuencia de ello es que la hacienda pública debe cargar con los costos comunes de necesidades cada vez más socializadas, que debe financiar, en definitiva, a través de los tributos⁴⁷. La hacienda se encuentra entonces ante dos áreas simultáneas que no siempre son fácilmente conciliables entre sí.

Por un lado, debe recaudar la cuantía del tributo que se requiere para financiar las funciones de intervencionismo económico del sector público en detrimento de las ganancias e ingresos privados, aplicándola con racionalidad suficiente como para evitar perturbaciones

⁴⁷ En ese marco se explica la política de programas sociales que los distintos gobiernos han desarrollado en los últimos años, tales el Programa de Emergencia de Trabajo y Alimentos (PAIT), PRONAA, FONCODES, Cuna Mas, Juntos, Pensión 65, Qali Warma, Beca 18, etc., los mismos que carecen de una evaluación de resultados. Ver: Programas Sociales, panorama y perspectivas, Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social. En: www.sopenut.net

en el proceso de crecimiento económico y de acumulación de capital. Por otro lado, la recaudación de los tributos tiene que hacerse de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes respetando los derechos fundamentales y que evite situaciones de conflicto social (resistencia o revueltas fiscales) como consecuencia del reparto de la carga tributaria o del volumen que alcance la presión fiscal y satisfaga así la creciente necesidad de legitimación del Estado.

La Constitución financiera y Constitución fiscal, se nos presenta como una pieza de fundamental de relevancia dentro del orden constitucional. La Constitución peruana de 1993 define un marco político e institucional muy preciso respecto de cual debe ejercitarse la función de nuestra Hacienda Pública; y de dicho marco institucional se deducen una serie de principios jurídicos ordenadores de toda la actividad financiera del Estado y demás entes públicos que imponen deberes y límites jurídicos claros a los órganos a quien está encomendada la función de obtener ingresos, a través del sistema tributario y de realizar gasto público. Este marco institucional aparece diseñado en una serie de preceptos de nuestra Constitución, tal como ya lo hemos indicado.

Entre todos estos aspectos existe una perfecta relación y funcional de lo que se desprende una configuración institucional y garantista del Derecho Tributario y Financiero (Hacienda Pública) como instrumentos de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos y de gasto público, aparecen comprometidos por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y más justo.

4.2. El Deber Constitucional de Tributar

En este contexto, de concebir al Derecho Tributario y al tributo como instrumentos garantizadores de los derechos sociales de la persona y en especial del contribuyente-receptor en el marco del Estado social

y democrático de Derecho, es esencial el rol que cumple la persona, como contribuyente-pagador. Rol sin la cual no se podría constituir un sistema tributario justo y redistributivo, pues se carecería de una base material esencial. Por ello, dentro de la concepción garantista, el deber de tributar debe concebirse como un deber-garantía para asegurar la concreción de los derechos sociales. Sin solidaridad no es posible el goce el ejercicio de los derechos sociales.

En el Derecho Constitucional moderno cuando se argumenta sobre los derechos, siempre la frase: “derecho a” viene acompañado de su otra cara: “el deber de”; de tal forma que, desde el derecho constitucional “derecho a - deber de” es una categoría jurídica muy importante para comprender el ejercicio de los derechos fundamentales

Así, cuando expresamos la idea de que todos tenemos el derecho a no ser detenidos, salvo por mandato judicial o en caso de flagrancia, este derecho constitucional, contiene el deber que tiene el Estado o cualquier elemento de la sociedad civil, de no privar de la libertad a ninguna persona, sin que haya orden judicial o sin que exista la comisión flagrante de un delito.

De igual forma, sucede con los derechos constitucionales que implican alguna prestación o un acto positivo del Estado. Así, todos tenemos el derecho a una educación gratuita, al menos primaria y secundaria; en otro caso, todos tenemos derecho a la salud. En el primer caso, el derecho de una persona a gozar de una educación gratuita, implica el deber del Estado de construir escuelas o colegios, de equiparlas con materiales e infraestructura adecuada, de conseguir y remunerar a buenos maestros. En el segundo, cuando la Constitución establece que todos tenemos el derecho a la salud, equivale a decir que el Estado tiene el deber de brindar prestaciones de salud, construyendo hospitales, equipándolos, pagando sueldos decentes y justos a médicos, entre otros.

Cuando el “derecho a” implica un “deber de no hacer” (no detener ilegalmente, por ejemplo) no requiere necesariamente un esfuerzo económico o material del Estado. Sin embargo, los derechos sociales

(a la salud, a la educación, al acceso a la justicia, a la vivienda, etc.) contienen un “deber de” cuyo cumplimiento tiene un costo material, físico, tangible o económico por parte del Estado. El Estado tiene que invertir, tiene que gastar en nombre de todos nosotros, para posibilitar el ejercicio de tales derechos sociales. Sin inversión Estatal no existe posibilidad del ejercicio de los derechos sociales.

Ahora bien ¿De dónde logra el Estado los recursos económicos para cumplir con su deber de posibilitar el ejercicio de los derechos sociales? No hay otra respuesta: los obtiene apropiándose de parte de la riqueza social que es producida por las personas naturales o jurídicas en sus variadas actividades económicas o no económicas que ellas realizan.

A esta riqueza social de la que se apropia el Estado para que sea destinada al ejercicio de los derechos sociales, se les llama tributos. Esa apropiación es incluso compulsiva, por la fuerza (siempre ha sido así) solo que, en un Estado Constitucional de Derecho, esa apropiación de una parte de la riqueza social que llamamos tributos, debe encontrar justificaciones éticas y morales para que los ciudadanos se avengan en forma voluntaria y pacífica a entregarle al Estado, esa parte de su producto o de la riqueza que ellos han generado, en algunos casos, con la oposición del propio Estado.

Uno de los argumentos que el Derecho ha creado para justificar la entrega de los tributos a favor del Estado, es el deber de contribuir, como mandato moral de hacer algo, sea por imperativo de la ley o por una regla general de la moral política; es decir, de las reglas de comportamiento ciudadano frente a las polis; o sea, frente a los demás ciudadanos. Ese deber contiene un elemento, una regla de comportamiento, que la filosofía política llama solidaridad. Entonces, el deber de tributar; de otro modo, la obligación de entregar parte de nuestro patrimonio al Estado, tiene como fundamento la solidaridad, ese mandato moral que conlleva a que todos compartamos algo de nuestra riqueza o de nuestra situación buena, a favor de los que no tienen o de extender las buenas posiciones que uno ha logrado a lo largo de su vida, para que

todos tengan la misma posibilidad de obtenerlas y gozarlas. Entonces, la solidaridad *“implica creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo, sino consustancial”*.⁴⁸

Entonces, el Estado puede construir escuelas, remunerar adecuadamente a los maestros y a los profesionales de la salud, construir hospitales, crear juzgados, remunerar decentemente a los jueces, o brindar seguridad, si y solo si obtiene de los ciudadanos (contribuyentes) los fondos necesarios, para invertirlos y financiar los derechos sociales. Sin tributos no existe posibilidad de ejercitar los derechos sociales.

El deber de tributar, como expresión del deber de ser solidario, si bien no es recogido expresamente en nuestra Constitución, deviene en un valor implícito en el orden constitucional y legal. Así lo ha determinado nuestro Tribunal Constitucional, el mismo que señala:

*“En una sociedad democrática y justa, la responsabilidad de la atención de los más necesitados no recae solamente en el Estado, sino en cada uno de los individuos con calidad de contribuyentes sociales.”*⁴⁹ . A todo tributo le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho.⁵⁰

Se trata pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dado su carencia de compromiso social, rehúyen a la potestad tributaria del Estado y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado

⁴⁸ Ver Sentencia del TC en Exp. N°2016-2004-AA/TC, f.j. 11.

⁴⁹ Ver Sentencia del TC en Exp. N°2016-2004-AA/TC ff.jj. 23 y 24.

⁵⁰ Art. 43° de la Constitución.

de la nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social.⁵¹

El deber de tributar se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43° de la Constitución al señalar que: *“La República del Perú es democrática social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de separación de poderes”* y, además, en el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que prescribe que: *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.⁵²

4.3. Tributo como Presupuesto Funcional del Estado

Surge así el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo. Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.⁵³

4.4. Garantismo Tributario y Política Fiscal

Si precisamente la visión garantista del Derecho busca remover todos los obstáculos, materiales y subjetivos que impiden el ejercicio libre y pleno de los derechos constitucionales, el garantismo tributario buscará, a través de la política fiscal, remover los obstáculos materiales y económicos, los desequilibrios sociales derivados de la desigual distribución y acumulación de la riqueza, o de las necesidades básicas incumplidas, a través de una política tributaria y un sistema fiscal justo y redistributivo.

⁵¹ Ver Sentencia del TC en Exp. N°004-2004-AI/TC, f.9.

⁵² Ver Sentencia del TC en Exp. No 05812-2007-PA/TC f.j.6; 04197-2007-PA/TC.

⁵³ Ver Sentencias del TC en los Expedientes: No. 03184-2007-PA/TC, f.j. 5; No 05812-2007-PA/TC, y Expediente No 04197-2007-PA/TC.

La política tributaria garantista, por lo tanto, será el reverso de la medalla, la misma que en su anverso tendrá al presupuesto como mecanismo para aliviar los desequilibrios sociales y promover la justicia social. Una política tributaria garantista, cabalgará a caballo entre un sistema tributario justo y un presupuesto redistributivo.

El garantismo se vincula a una filosofía política que impulsa el proyecto de un Derecho Tributario justo y redistributivo, basado en la presencia mínima o restringida del poder tributario, y por ende, en la idea que el tributo solo se justifica en la medida que cumpla con la finalidad redistributiva, de satisfacción de necesidades sociales y de equilibrio de la riqueza individual; es decir, si en la realidad de las relaciones económicas y sociales permite reducir las desigualdades y genere posibilidades de auto-determinación. Finalmente, desde una visión garantista se justifica el deber de tributar si en la práctica, la administración tributaria asegura el cumplimiento de tal finalidad.

4.5. Reformas para Asegurar los Derechos Sociales

Como hemos visto, el Tribunal Constitucional a través de diversas sentencias ha venido refiriéndose, para asegurar el ejercicio de los derechos sociales, al concepto de “mínima actuación del Estado a través del establecimiento de servicios públicos” dejando que el gobierno en ejercicio de sus facultades estableciera esos mínimos presupuestarios. Sin embargo, en la acción práctica gubernativa y a pesar del gran apogeo de los ingresos tributarios que se ha tenido en los últimos cuatro gobiernos (2002-2015), pues se calcula que el Perú ha recibido más de 30 mil millones de dólares por conceptos de impuestos (Del Valle, 2013) a pesar de la altísima evasión y elusión que existe. Los servicios básicos (educación y salud, por ejemplo) no han mejorado como requieren los contribuyentes y, en algunos sectores, se han deteriorado (seguridad pública y seguro social).

Considero que, desde la posición garantista de esos derechos; es decir, del cómo asegurar su ejercicio por parte de los contribuyentes, no es suficiente el señalamiento tan genérico del Tribunal Constitucional sobre la intervención “mínima del Estado”. Se requiere fortalecer y ampliar las garantías normativas que vinculen a los gobiernos a cumplir con esas mínimas intervenciones.

En ese sentido, desde el garantismo, sería conveniente que por vía interpretativa o incluso mediante reforma constitucional se realicen un conjunto de cambios en el ordenamiento constitucional encaminados a introducir mínimos vinculantes a la política presupuestaria, a través de la constitucionalización de objetivos tales como la incidencia porcentual del gasto público en la satisfacción de las necesidades básicas, limitación a la presión fiscal y de la incidencia del gasto público respecto del producto interior bruto. Lo más relevante, en cualquier caso, es que esa tendencia de hacer valer el cálculo económico y las reglas del mercado como vínculos límites frente al Estado democrático y social que no se ha quedado en el plano de lo político-cultural sino que han empapado la política y los niveles institucionales de gobierno de la economía, como lo muestra la generalizada política de “desregulaciones”, privatizaciones de empresas y servicios públicos y fijación al límite al gasto público, sea trasladada al cálculo económico de la satisfacción de los derechos sociales.

En ese sentido, se requiere iniciar una discusión sobre la modificatoria de los artículos 77° y 78° de la Constitución política.

“Artículo 77°. - (...)

El presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización.”

La frase prescribiendo que: *“El presupuesto (...) responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización”*, es gramaticalmente un contrasentido pues en lugar de consignar que el presupuesto de la república cumpla con el criterio de justicia y equidad social prescriba un criterio vacío, que se presta a cualquier interpretación en el momento de elaborar el presupuesto general. En todo caso, debería indicarse expresamente que la programación ejecución presupuestaria responden a los criterios de satisfacción del ejercicio de las necesidades básicas de los ciudadanos. Esto ayudaría a que el proceso de elaboración, aprobación y ejecución presupuestaria estén vinculados jurídicamente a un contenido del gasto público dirigido fundamentalmente, aunque no exclusivamente, a satisfacer el ejercicio de la educación de calidad, servicios de salud,

servicios de justicia, etc. Incluso, se podría sugerir que en este artículo contenga expresamente los “mínimos” porcentuales que el presupuesto de la república debería contener, por ejemplo, que la partida de educación no tenga menos que el 6 % del total del gasto público, o que salud no tenga asignado menos del 8 % del gasto total para cubrir las necesidades básicas más importantes en este periodo de tiempo que cubre el presupuesto.

Por otro lado, el artículo 78°, prescribe:

“Artículo 78°. - (...) El proyecto presupuestal debe estar efectivamente equilibrado.

(...) No puede aprobarse el presupuesto sin partida destinada al servicio de la deuda pública”.

Es desconcertante verificar como en una república democrática y social como es el Perú, exista el mandato constitucional de pagar la deuda externa como prioridad presupuestaria; es decir, en cada presupuesto anual que el Congreso apruebe, se debe asegurar el pago de deuda con organismos y gobiernos extranjeros, sin que con el mismo razonamiento y obligación constitucional, se contemple una prescripción mandatoria (obligación a) de establecer los mínimos porcentuales para asegurar el gasto público para financiar, sobre todo, las necesidades básicas sociales.

Capítulo V

Principios tributarios desde una Perspectiva Garantista y los Derechos Civiles

En el Capítulo anterior se argumentó la concepción garantista del Derecho Tributario en función a los derechos sociales y como soporte justificatorio de un sistema tributario justo y redistributivo. Se afirma esa idea teniendo como pilares la Hacienda Pública: ingresos (tributos) y gastos (derechos sociales). Ahora en esta parte final, la propuesta aborda el otro aspecto de los derechos fundamentales, aquellos que tienen que ver con los derechos individuales de la persona. Es decir, con una concepción garantista del derecho tributario también aseguradora del ejercicio y la protección de los derechos civiles, específicamente del contribuyente-pagador. Entonces, en esta parte respondemos a ¿Cuáles son las garantías que posee el contribuyente-pagador frente a la potestad tributaria del Estado peruano, para ejercitar su derecho a la propiedad, a la empresa, a su intimidad, a su igualdad, entre otros?

Una precisión previa. Hemos indicado que el garantismo tributario considera a la persona como el centro de su actuación y que la persona, en esta concepción, adopta la dualidad de contribuyente-receptor y contribuyente-pagador. Al primero se le deben asegurar el ejercicio de los derechos a través del presupuesto/gasto. Y al segundo se les garantizan sus derechos conforme a los argumentos del presente Capítulo.

El contribuyente/pagador es la persona que por disposición legal está obligado directamente a desprenderse de parte de su riqueza para entregárselas al Estado. Esta persona es el deudor tributario frente al Estado, aunque no el único.⁵⁵

5.1. Principios

En el Derecho, se utiliza el término “principio” para denotar las

⁵⁵ Es preciso aclarar que el Código Tributario diferencia entre contribuyente y responsable. El primero es que es gravado directamente por el tributo, en cambio el segundo es el que, por situaciones previstas en la ley, se hace cargo del pago o asume responsabilidades compartidas por el

prescripciones de las que estamos hablando, pero también se emplea para apuntar normas que fijan importantes criterios objetivos, además de usarse, igualmente, para significar el propio valor, con independencia de la estructura a que se encuentra agregado y, del mismo modo, el límite objetivo sin la consideración de la norma. Así, en esta breve reflexión semántica, ya divisamos cuatro usos distintos: a) Como norma jurídica de posición privilegiada y portadora de valor expresivo; b) Como norma jurídica de posición privilegiada que estipula límites objetivos; y c) Como los valores incluidos en reglas jurídicas de posición privilegiada, pero considerados independientemente de las estructuras normativas; y d) Como el límite objetivo estipulado en virtud de la fuerte jerarquía, tomado, no obstante, sin tener en cuenta la estructura de la norma. En los dos primeros, consideramos “principio” como “norma”; mientras que en los dos últimos, como “valor” o “criterio objetivo” (De Barros Carvalho, 2012)

Los principios hegemónicos⁵⁶ del Derecho Tributario, llámense el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, el de Igualdad, Respeto a los Derechos Fundamentales y no confiscatoriedad, son concebidos desde una perspectiva garantista en sus dos dimensiones: la objetiva y subjetiva. (Soler, 2001)

Es decir, desde su dimensión objetiva son preceptos jurídicos que cumplen una función limitante del ejercicio de la potestad normativa tributaria, encuadran la producción normativa, como murallas objetivas en el ordenamiento jurídico, y a sus contenidos; en otras palabras, las normas jurídicas tributarias tendrán como límites a estos principios.

Y desde la dimensión subjetiva, los principios hegemónicos son concebidos como medios para asegurarle al contribuyente los derechos subjetivos constitucionales; es decir, el ejercicio libre desus derechos fundamentales ligados a “los derechos a”,

cumplimiento de esta obligación. Esta investigación se refiere estrictamente a los derechos del primero.

⁵⁶Se les denomina hegemónicos porque la doctrina reconoce otros principios subsidiarios de los primeros o que están incluidos en ellos, por ejemplo, el principio de previsibilidad, certeza, de equidad, de capacidad contributiva, de la no doble imputación tributaria, entre otros. (Jarach, 1996)

especialmente de aquellos ligados a la propiedad y a su libertad personal, frente al ejercicio de las competencias y atribuciones de la administración tributaria; esto es, los actos que configuran a la recaudación, fiscalización, determinación y sanción, que podrían agredir a los derechos fundamentales. De ahí que algunos ordenamientos jurídicos, como el español, consideran al principio de legalidad como derecho fundamental.⁵⁷

En conclusión, los principios hegemónicos tributarios no solo se han concebido como límites a la potestad tributaria, sino como garantías; dicho de otro modo, como medios para asegurarle a la persona (deudor tributario, contribuyente pagador o responsable tributario) el goce libre de sus derechos fundamentales, especialmente aquellos ligados a la propiedad y a su libertad.

5.1.1. Principio de Legalidad

Este principio es un principio rector en un Estado de Derecho. Regula el ordenamiento jurídico, limitando la actuación del Estado en sus competencias y frente a las personas. Este principio rector tiene dos expresiones.

Por un lado, las facultades y competencias de la administración pública se someten a lo que esta previamente establecido en la ley, y por otro, limitan su accionar frente a las personas, a quienes los tendrían que obligar a realizar estrictamente lo que está previsto en la Ley o prohibido de no hacer lo que esa estrictamente prohibido por la ley. En el ámbito tributario, este principio tiene una significación trascendental pues se convierte en una garantía para el contribuyente y en una fuente directa del Derecho Tributario.

Como garantía para el contribuyente/pagador, el principio de legalidad se expresa en el aforismo de “*nullum tributum sine lege* y *no taxation without representation*”, es expresión del más antiguo principio político de auto-imposición o del consentimiento de los tributos por los representantes del contribuyente, configura

⁵⁷ Ver Sentencia del TC en Exp. 0023-2005-AI/TC, f.j.14.

una garantía para los contribuyentes con respecto a sus derechos de libertad y propiedad, pues el contribuyente/pagador tiene la seguridad de que no será obligado a pagar un tributo si este no está previamente establecido en la ley. Otorgándole previsibilidad a sus actos, pues el contribuyente/pagador asume de antemano que tal o cual conducta de él estará gravada con un determinado tributo y podrá ejercer plenamente su libertad de decidir de realizar o no el hecho generador, o viceversa. Otorgaría, asimismo, garantía al contribuyente/pagador de que ningún ente de la administración tributaria le exigirá un comportamiento que no está previsto con anterioridad en la ley.

En un sentido formal, los tributos deben ser establecidos por ley, como manifestación del poder representativo de la ciudadanía, “no hay imposición sin representación” como dicen los norteamericanos. Este principio de legalidad tiene también otro corolario, que las leyes tributarias deben contener normas precisas en cuanto a los distintos elementos del tributo, vale decir el hecho imponible, el hecho generador, la base imponible, la alícuota, entre otros.

Ello porque la propia naturaleza de las normas tributarias que invaden el ámbito patrimonial de la persona debe permitir a esta un elemento de certitud, de previsibilidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Es el efecto que produce en la subjetividad del contribuyente/pagador, el siente que está obligado a cumplir con el pago del tributo, pues la fuente objetiva de esta obligación ya no es la decisión arbitraria del monarca o rey, sino de la ley previa. Ese elemento de certeza que también está contenido en el principio de legalidad, ha sido sancionado por el Tribunal Constitucional al reconocer, por ejemplo, que la determinación de la alícuota debe hacerse también con una norma con rango de ley y no mediante un decreto supremo.⁵⁸

5.1.2. Principio de Legalidad y Reserva de Ley

Sin embargo, a partir de la prescripción constitucional se ha

⁵⁸ Ver Sentencia del TC en Exp. N°0918-2002-AA/TC.

originado una confusión en la doctrina constitucional. La Constitución de 1993 expresa en el artículo 74º “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley”, como una expresión del principio de legalidad. A partir de aquí, la doctrina tributaria en el país no es pacífica. Algunos consideran que el principio de reserva de ley es sinónimo del principio de legalidad en el sentido de que toda creación de tributos debe reservarse a la ley, como acto del órgano legislativo competente, lo cual configura la teoría clásica del principio de legalidad (Jarach, 1996). En cambio, otros señalan que el principio de reserva de ley tiene particular importancia en materia tributaria en la medida de que no todos los tributos en nuestro ordenamiento se crean, modifican o se extinguen por ley del Congreso, sino que son creados o modificados por órganos distintos a este órgano, llámense consejo de ministros, gobiernos locales o regionales.

Por ello, coincido con la opinión de Zolezzi quien señala que más que Reserva de Ley, lo que la Constitución establece es una reserva normativa, dependiendo del ámbito de la competencia del órgano que la ejerce (Möller & Armando, 2003). Así, al Congreso se le ha otorgado la exclusividad de aprobar impuestos mediante ley, pudiendo delegar esta potestad al Poder Ejecutivo. En cambio a este último poder se le ha otorgado la potestad directa y originaria de crear otros tributos, llamense tasas, aranceles y contribuciones. De otro lado, a los gobiernos locales y regionales se le ha otorgado la potestad de crear tasas y contribuciones.

En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometido solo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. En consecuencia, no puede haber tributo sin que cumpla las consideraciones formales y materiales que establece la Constitución. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.⁵⁹

⁵⁹ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0042-2004-AI/TC, f.j.10.

El principio de legalidad en materia tributaria impide requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Así, este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad del ciudadano y, por ende, está ligado íntimamente al principio de libertad individual consagrado en el artículo 2° de la Constitución,⁶⁰ y cumple, también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentra representados todos los sectores de la sociedad, es decir el Congreso de la República con los 130 representantes, los gobiernos municipales (alcalde y regidores) y gobiernos regionales (gobernador y consejeros).

Pero hay que indicar que, desde un enfoque garantista, el principio de legalidad se aplica no solo para limitar la creación o modificación de un tributo, sino que se aplica también a la exoneración de los mismos, con lo cual no se debe permitir que, mediante los beneficios y exoneraciones tributarias, se puedan cometer actos de abuso del poder contra los contribuyentes en beneficios de otros, afectando otros principios-derechos, como el de igualdad, tal como veremos más adelante.

A tal efecto, el artículo 74° de la Norma Fundamental dispone que: *“(...) los tributos se crean, modifican o derogan, o se establecen una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo”*.

Asimismo, establece la posibilidad de que los gobiernos locales, mediante las fuentes normativas que le son propias (Ordenanzas Municipales), creen, modifiquen o supriman contribuciones y tasas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. Debe precisarse que, para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal

⁶⁰ Artículo 2 Inciso 24.- A la libertad y a la seguridad personal. En consecuencia: nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.

que los crea; es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota.⁶¹

¿Cuáles son los alcances de la reserva de ley en materia tributaria que establece la Constitución? Una lectura literal llevaría a entender como absoluta la reserva a favor del legislador -señalado en la Constitución- como límite a la potestad tributaria del Estado; sin embargo, el Tribunal Constitucional peruano, en diferentes sentencias, ha entendido que la reserva de ley no puede ser caracterizada como absoluta sino como relativa; es decir, que en determinados casos la potestad de configurar los tributos no recae solamente en el legislador, sino que también admite la derivación al órgano ejecutivo.

El artículo 74º de la Constitución establece claramente que: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*.

Aquí cabe una explicación adicional. Cuando esta disposición constitucional señala que: *“los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo (...), **salvo** los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo”*, (el sombreado es nuestro) y posteriormente en su segundo párrafo prescribe que *“los gobiernos regionales y los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas (...)”*, en una interpretación sistemática y a contrario sensu de la norma, podemos concluir que la palabra tributo que emplea la primera parte del mencionado artículo debe entenderse como impuestos, que es la categoría principal de los tributos, pues los otros tributos, las tasas y contribuciones, los pueden crear, modificar o exonerar conforme a ley, otros órganos como ya lo hemos señalado.

Entonces, de la lectura de este texto se puede deducir que solo el Congreso de la República es el encargado de crear, modificar

⁶¹Ver sentencia del TC en Exp. N° 0001-2004-AI/TC, ff.jj. 39,40.

o derogar impuestos, salvo que esta potestad sea delegada al Ejecutivo para que este mediante decreto legislativo realice la misma labor. Aquí, una primera conclusión: la configuración de los impuestos solo puede realizarse por medio de una norma ley, y solo es norma –en sentido estricto– con este rango, además de la propia ley, obviamente, el decreto legislativo.

Entonces, la única posibilidad para que el Ejecutivo pueda incidir en el ámbito normativo de un impuesto, es a través de la expedición de un decreto legislativo, con la previa delegación de facultades, en la materia y el plazo establecido, según el artículo 104⁶² de la Constitución, o mediante la autorización del Congreso. Ello no supone otra cosa que una reserva de ley o de decreto legislativo en materia tributaria, específicamente en impuestos, lo que conlleva implícitamente a proscribir la posibilidad de que a través de una norma distinta puedan regularse los impuestos en el Perú.

El fundamento de este principio es establecer un límite al Ejecutivo para crear los tributos e incidir en la propiedad de los ciudadanos. Esto se comprende por el hecho de que siendo el Ejecutivo el que maneja los gastos; es decir, la economía y el presupuesto de la mayor parte del aparato estatal, sería más que fácil gravar con impuestos cualquier clase de actividad. Por eso, se indica que sea el órgano representativo (Congreso) el que determine las actividades que deben ser objeto de tributación y, esto último es representado por la conocida frase *“no taxes without representation”*, tal como los hemos indicado, de los albores de la revolución norteamericana.

Pues bien, a pesar de que la fórmula parece ser clara, la práctica del propio Congreso de la República ha determinado que en algunos casos se acepten las delegaciones al Ejecutivo para que en determinados aspectos regule la materia tributaria. Mas esto no se hace como estaba previsto constitucionalmente a través de una norma de delegación de facultades legislativas al Ejecutivo para que emita un decreto legislativo,

⁶²Artículo 104°. - Delegación de facultades al Poder Ejecutivo.

sino que en el propio texto de las leyes se puede leer el encargo al Ejecutivo para que mediante el reglamento (norma de rango infra-legal) complete la regulación tributaria.

Con ello, lo que parece entender la práctica parlamentaria de los últimos años en nuestro país es que se debe reservar al decreto legislativo para la creación de nuevos tributos recurriendo a la norma reglamentaria para la configuración específica del tributo.

Esto último se comprende mejor atendiendo los cuestionamientos que diversas normas han recibido, precisamente porque en ellas se constata la remisión del legislador al Poder Ejecutivo para regular la materia tributaria. Afirman quienes cuestionan esta práctica que con ello se rompe la reserva consagrada en la Constitución, con lo que los tributos así configurados y los correspondientes actos de aplicación por la administración tributaria están viciados de inconstitucionalidad.

La norma constitucional nos dice que “exclusivamente por ley o decreto legislativo”, “crean, modifican, derogan o se establece una exoneración” en materia tributaria. Ello quiere decir que la prohibición de delegar al reglamento opera en tanto y en cuanto se refiera a la creación, modificación o derogación (incluida la exoneración) de los impuestos, como sea precisado, más no a otras formas de actuación en el ámbito tributario.

Hay que diferenciar lo que constituye un acto regulatorio que modifique el universo tributario del que no sea más que su concretización. En otras palabras, entendemos que la reserva opera para los casos en que se impone el ordenamiento tributario de manera positiva (creación de tributos) o negativa (derogación y exoneración tributaria). Lo complicado estriba en diferenciar la modificación tributaria (amparada por la reserva de ley) de la mera concretización regulatoria que en principio no “tendría por qué estar afecta a la reserva. Aquí es donde se hace necesario analizar los elementos de los tributos a efectos de determinar si la sola variación de cualquiera de ellos implica su modificación o si solo una variante de concretización”.

Si al parecer toda la estructura del impuesto queda reservada al legislador ¿Qué margen de actuación tiene el reglamento? De acuerdo con el principio de jerarquía normativa, el Ejecutivo –sin delegación de facultades, según el artículo 104º de la Constitución– no puede nada más que reglamentar las leyes sin transgredirnos ni desnaturalizarlas, con lo que solo podrá regular concretando la voluntad del legislador. Ello es especialmente atendible si se tratan de elementos esenciales del tributo en los que deben estar fijados ya los límites de la posible actuación del Ejecutivo, de lo contrario supondría una delegación normativa tributaria en blanco que se encuentra constitucionalmente vedada.⁶⁴

5.1.3. Principio de Igualdad

El Artículo 1º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos expresa que “todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos”. Ello exige que los tratamientos diferentes estén plenamente justificados de modo objetivo y razonable, más incluso cuando los responsables de realizarlo, lo efectúen en ejercicio de sus funciones públicas.⁶⁵

La noción de igualdad debe ser percibida en dos planos convergentes. En el primero se constituye como un principio rector de la organización y actuación del Estado Social y Democrático de Derecho. En el segundo, se rige como un derecho fundamental de la persona. Como principio implica un postulado o proposición con sentido y proyección normativa o deontológica que, como tal, constituye parte del núcleo del sistema constitucional de fundamento democrático.

Como derecho fundamental comporta el reconocimiento de una facultad o atribución conformante del patrimonio jurídico de la persona, derivada de su naturaleza, que consiste en ser tratada igual que los demás en hechos, situaciones o acontecimientos coincidentes; por ende, deviene en el derecho subjetivo de obtener un trato igual y de evitar los privilegios y las desigualdades arbitrarias.

⁶⁴ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2762-2002-AA/TC, f.j. 21.

⁶⁵ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0018-2003-AI/TC, f.j. 2.

Entonces, la igualdad es un principio-derecho que instala a las personas, situadas en idéntica condición, en un plano de equivalencia. Ello involucra una conformidad o identidad por coincidencia de naturaleza, circunstancia, calidad, cantidad o forma, de modo tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a una persona de los derechos que se conceden a otra, en paridad sincrónica o por concurrencia de razones.

Por consiguiente, supone la afirmación *a priori* y apodíctica de la homologación entre todos los seres humanos, por la identidad de naturaleza que el derecho estatal se limita a reconocer y garantizar. Dicha igualdad implica lo siguiente: a) La abstención de toda acción legislativa o jurisdiccional tendiente a la diferenciación arbitraria, injustificable y no razonable, y b) La existencia de un derecho subjetivo destinado a obtener un trato igual, en función de hechos, situaciones y relaciones homólogas.

Como se afirma “(...) *La igualdad es un presupuesto indispensable para la vigencia de la libertad*”. En esa orientación (...)” La igualdad es un producto de la libertad, ya que, si todas las personas son titulares de los mismos derechos, es evidente que son iguales en concepto de la capacidad de poseerlos y ejercerlos. Cada ser humano ha venido al mundo poseyendo idénticas libertades y la indebida restricción de sus derechos.⁶⁶

Las Constituciones europeas que han seguido el modelo de la Constitución francesa de 1798 han recogido el criterio de igualdad como criterio para satisfacer los tributos. Modernamente este principio es positivizado bajo la forma de capacidad contributiva y eventualmente con el criterio de progresividad. Constituye el principio fundamentador de un sistema tributario justo.

El principio de igualdad en el sistema tributario peruano es una proyección del principio general de igualdad. En un primer momento se puede entender que este principio consiste en dar un trato igual a los que se encuentran en igualdad de consideración.

⁶⁶ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0018-2003-AI/TC, f.j. 2.

Es decir, la igualdad consistiría en dar tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales. Pero esas desigualdades solo se admitieran sino están en contra de otros principios constitucionales; es decir, se excluiría admitir desigualdades en función a raza, origen, sexo, etc.⁶⁷

Este principio comprende el más general principio de igualdad consagrado en el principio de igualdad ante la ley, sería difícil realizar la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trate de manera discriminatoria o desigual a los sujetos en relación con presupuesto de hechos (indicativos de capacidad económica sustancialmente idénticos).⁶⁸

Sin embargo, hay que admitir que si al principio de igualdad le vaciamos de contenido estamos justificando una realidad que obviamente es desigual y, por lo tanto, estaríamos justificando las injustas condiciones materiales en que vive la mayoría de los peruanos.

La igualdad como principio tributario, por tanto, tiene dos aristas: esa igualdad formal que plantea que todos somos iguales ante las obligaciones y derechos que consagra la ley (entre ellas la ley tributaria) y, por otro lado, que el tratamiento impositivo de cargas y obligaciones tributarias debe tener en cuenta esa realidad económica de los contribuyentes. No podemos admitir tributos con alícuotas iguales tanto a ricos como a pobres.

⁶⁷ Artículo 2°. - Toda persona tiene derecho: (...) A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.

⁶⁸ La garantía normativa constitucional de que el ejercicio de la potestad tributaria debe respetar el principio-derecho a la igualdad, no debe entenderse solo cuando se crea o modifica un tributo; sino también cuando se exonera o se otorga beneficios con respecto a estas cargas, sin que exista situación material o personal que justifique razonable esa decisión, pues hacerlo sería una contravención a este principio-derecho. Como evidencia podemos citar la Ley N°27037 de Promoción de la Inversión en la Amazonía, la misma que por criterios de promoción de zonas deprimidas del país, establece a favor de varios departamentos de la Amazonía, beneficios tributarios relacionados con el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo para actividades económicas agropecuarias, de acuicultura, pesca, turismo y actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios, siempre que sean producidos en la misma zona. Estos beneficios estarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2018.

El caso contrario, atentatorio al principio-derecho a la igualdad tributaria lo encontramos con el Decreto Supremo N°047-2003-EF que exoneró del pago del IGV, inclusive transgrediendo el principio de

Por el contrario, bajo el principio de igualdad, debemos tributariamente hablando tratar con iguales cargas tributarias a quienes tienen mayor capacidad tributaria, y tratar distintamente, tal vez con menor carga tributarias, a quien tiene menor capacidad económica.⁶⁹

En aplicación de este principio el Estado estaría cumpliendo su rol constitucional de utilizar los tributos como forma de redistribuir la riqueza, buscando la justicia social y, de parte del contribuyente estaría plasmando el deber de ser solidario con los más necesitados.

Una vez satisfechos las exigencias de igualdad formal y no discriminatoria que contiene la Constitución, la propia norma constitucional exige atender los requerimientos de la igualdad real. Y es que en donde entra en juego el criterio de la justicia distributiva en el reparto de cargas públicas, pues la norma obliga a un trato desigual ante la ley para hacer realidad la igualdad material real y efectiva.

La justicia tributaria presupone siempre implícitamente la justicia distributiva de los patrimonios y rentas. Permitiendo regulaciones tributarias cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material para reequilibrar las desigualdades originarias de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas, en el caso de los contribuyentes. Esto llevaría a sustentar, como ya lo hemos expresado, un sistema tributario justo atendiendo a la cuantía de las rentas, al origen de estas o cualquier otra condición social que considere relevante para atender en el fin de justicia.

5.1.4. Principio de Igualdad y Capacidad Contributiva

Se entiende por capacidad contributiva el criterio de distribución que se justifica únicamente si la misma estuviera directa o indirectamente

legalidad vía la jerarquía normativa, sin fundamento económico, social o técnico y con el único propósito de favorecer arbitrariamente a un contribuyente. Este D.S. exoneró del pago del IGV a una persona que, teniendo negocio de venta de comidas y bebidas en el aeropuerto internacional de Lima, era el único que se beneficiaba de esta exoneración. Este grave hecho, le costó a su promotor el puesto al Vice-presidente de la República del periodo 2001-2006 y su renuncia como Ministro de Comercio Exterior y Turismo.

⁶⁹ Tomemos por ejemplo el Impuesto a la Renta, que tiene más incidencia en el sistema, si aplicáramos cabalmente este principio de igualdad; es decir, que más paga aquel que mayor capacidad contributiva tiene, sería no razonable la exoneración del Impuesto a la Renta sobre los intereses que generan los ahorros bancarios, teniendo en cuenta que solo el 15 % de la población tiene miles de millones de soles ahorrados en los bancos y, por lo tanto, generan riqueza que no reporta a la hacienda pública.

relacionada con el nivel de beneficio real o potencial recibido por el contribuyente. Debe advertirse las dificultades que esta regla presenta en relación a las tasas, en el caso particular de los servicios esenciales (recojo de basura, parque y jardines, serenazgo) que, por ser necesarios e imprescindibles, difícilmente permitirán determinar la capacidad contributiva de los usuarios, mayor en el caso de personas físicas.

Otro aspecto que debe tomarse en cuenta es evitar que, bajo el pretexto de atender a la capacidad contributiva, se termine exigiendo una contribución mayor que el equivalente al coste del servicio prestado⁷⁰. Consideramos que el principio de capacidad contributiva se adecua más si es utilizado para bajar la cuota respecto del estándar, más no para aumentarla. Hay una cuota contributiva ideal, la cual no puede ser rebasada de manera desproporcionada bajo ningún pretexto. De tal manera que, a menos que el propio prestador del servicio público; es decir, la propia municipalidad, asuma tal exceso, el mismo no puede ser admitido.⁷¹

En conclusión, la potestad tributaria del Estado “se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde existe riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.⁷²

5.1.5. Propiedad y el Principio de no Confiscatoriedad

5.1.5.1. Derecho a la propiedad.

Establecido en los incisos 8 y 16 del artículo 2º de la Constitución,⁷³

⁷⁰ Es lo que establece la Norma II del Código Tributario en el caso de las tasas, las mismas que deben equiparar el valor de la tasa con el costo real que supuso el servicio brindado.

⁷¹ Ver Sentencia del TC en Exp. N°0041-2004-AI/TC, ff.jj.46,48 49.

⁷² Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2727-2002-AA/TC, f.j.4.

⁷³ Artículo 2º. Toda persona tiene derecho:

(...) 8. A la libertad de creación intelectual, artística, técnica y científica, así como a la propiedad sobre dichas creaciones y a su producto. El Estado propicia el acceso a la cultura y fomenta su desarrollo y difusión.

(...) 16. A la propiedad y a la herencia.

es concebido como el poder jurídico que permite a una persona usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Así, la persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darles destino o condición conveniente a sus intereses, siempre que ejerza tales actividades en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por la ley; e incluso podrá recuperarlo si alguien se ha apoderado de él sin derecho alguno. Dicho derecho corresponde, por naturaleza, a todos los seres humanos; quedando estos habilitados para usar y disponer auto-determinativamente de sus bienes y de los frutos de los mismos, así como también transmitirlos por donación o herencia. Como tal, deviene en el atributo más completo que se puede tener sobre una cosa.⁷⁴

Tal como se estableció en el histórico caso “Campbell versus Holt”, el concepto constitucional de la propiedad difiere y, más todavía, amplía los contenidos que le confiere el derecho civil. Así, mientras que en este último el objeto de la propiedad son las cosas u objetos materiales susceptibles de valoración, para el derecho constitucional la propiedad no queda “enclaustrada” en el marco del dominio y de los derechos reales, sino que abarca y se extiende a la pluralidad in totum de los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona y que, por ende, son susceptibles de apreciación económica.

Al respecto, Badén señala que el derecho de propiedad *“incluye tanto a las cosas como a los bienes e intereses estimables económicamente que puede poseer una persona. Comprende no solamente el dominio sobre las cosas, sino también la potestad de adquisición, uso y disposición de sus bienes tangibles e intangibles (...) los intereses apreciables económicamente que puede poseer el hombre fuera de sí mismo, al margen de su vida y libertad de acción”* (Badén, 1997). En lo esencial, se trata de un derecho cuyo origen no reside en la voluntad política del legislador estatal, sino en la propia naturaleza humana, que impulsa al individuo a ubicar bajo “su” ámbito de acción y auto consentimiento, el proceso de

⁷⁴Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2727-2002-AA/TC, f.j.4.

adquisición, utilización y adquisición, utilización y disposición de diversos bienes de carácter patrimonial.⁷⁵

5.1.5.2. La Propiedad como garantía institucional.

La doctrina del reconocimiento de la propiedad como una garantía institucional, ha sido también defendida por el Tribunal Constitucional en el Caso Colegio de Notarios de Junín⁷⁶, en la cual el Tribunal Constitucional argumentó que *“el derecho a la propiedad no solo adquiere la categoría constitucional de derecho fundamental, sino que su defensa y promoción se constituyen en garantía institucional para el desarrollo económico de las sociedades, tanto a nivel individual como a nivel colectivo.”*

Sin embargo, para el pleno desarrollo del derecho de propiedad en los términos que nuestra Constitución le reconoce y promueve, no es suficiente saberse titular del mismo por una cuestión de simple convicción, sino que es imprescindible poder oponer su titularidad frente a terceros y generar, a partir de la seguridad jurídica que la oponibilidad otorga, las consecuencias económicas que a ella le son consustanciales. Es decir, es necesario que el Estado cree las garantías que permitan institucionalizar el derecho.

La propiedad privada como una garantía institucional no implica el desconocimiento de las garantías que, a su vez, deben ser instauradas a efectos de reconocer al propietario las facultades de oponibilidad del derecho. Y es que, al igual que la gran mayoría de derechos fundamentales, la propiedad no mantiene más la condición de derecho absoluto. Al respecto el jurista Avendaño (1994) sostiene que *“la propiedad tiene limitaciones, impuestas por diversas razones. Las limitaciones a la propiedad son hoy tan importantes, como crecientes en extensión y número, y ellos en relación directa de la estimación del interés público y del concepto social del dominio”*.⁷⁷

⁷⁵ Ver Sentencia del TC en Exp. N°0008-2003-AI/TC, f.j.26, párr. 5, 6, 7, 8.

⁷⁶ Ver Sentencia del TC en Exp. N°0016-2012-AI/TC, f.5.

⁷⁷ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0008-2003-AI/TC, f.j.26, párr. 14 y 15.

5.1.5.3. Principio de no confiscatoriedad.

Este mismo artículo 74º de la Constitución establece que la distribución del poder tributario, la potestad originaria y delegada, no puede atentar contra el derecho de propiedad. Es un reforzamiento de la garantía de protección del derecho de propiedad, prevista en el artículo 2.16 pues es un límite a la invasión del ámbito patrimonial de la persona por parte del poder tributario, su contenido se refiere a que el contribuyente deberá ser gravado con tributos que no signifiquen el sacrificar el disfrute normal de sus bienes. Algunos tratadistas señalan que es límite a la progresividad de la carga tributaria, es una prohibición o como los españoles lo han indicado, habría una interdicción de la excesiva imposición.

Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente el patrimonio de las personas.

Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.⁷⁸

El principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de

⁷⁸ Ver Sentencia del TC en Exp. No. 04197-2007-PA/TC, f.2.

tributo y las circunstancias concreta de quienes estén obligados a sufragarlo.

No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, se transgrede el principio de no confiscatoriedad cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad.⁷⁹

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo (Hernandez, 1993), cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente.⁸⁰

5.1.5.4.El principio de no confiscatoriedad como garantía institucional.

Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución (pluralismo económico, propiedad empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria.

Se trata, pues, de un parámetro que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del tributo, pues supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un tributo, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado

⁷⁹ Ver Sentencia del TC en Exp. N°2727-2002-AA/TC, ff.jj.4,5.

⁸⁰ Ver Sentencia del TC en Exp. N°0041-2004-AI/TC, f.f.54.

constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y que, además, ha considerado a esta como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.⁸¹

5.1.5.5. *Afectación al principio de no confiscatoriedad.*

En torno a esta garantía institucional, la doctrina tributaria se plantea una interrogante ¿Se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos? La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio.⁸²

En ese sentido, la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio. Para determinar esta afectación excesiva de la propiedad privada, es claro que se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente, tal afectación, tiene su origen en la presión tributaria impuesta a su actividad.

Como se aprecia las alegaciones de confiscatoriedad sea por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente.⁸³

5.1.6. *Principio de Respeto de los Derechos Fundamentales*

En este acápite y siguiendo la metodología de este trabajo, nos referimos a los derechos fundamentales de carácter individual, aquellos que van dirigidos como límites al poder de interferencia

⁸¹ Ver Sentencia del TC en Exp. N°0001-2004- AI/TC, f.j. 42.

⁸² Ver Sentencia del TC en Exp. N°23020-2005-AI/TC, f.j. 13.

⁸³ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 2302-2005-AA/TC, ff.jj.19 y20.

de intervención del Estado en su ejercicio de sus potestades y competencias tributarias. Al derecho de libertad individual en sus diversas manifestaciones.

Un elemento central en la configuración de un Estado de Derecho es la positivización de los derechos fundamentales. Ellos cumplen un doble rol en el ordenamiento jurídico. Son límites objetivos para el sistema y facultades de las personas. En el primer aspecto los derechos fundamentales constituyen el orden material de valores en los cuales se sustentan todo el ordenamiento constitucional, es decir las leyes y sus actos de aplicación se realicen conforme a los derechos fundamentales (efecto de irradiación de los derechos en todos los sectores del ordenamiento jurídico) e imponen a los organismos públicos, un deber especial de protección de dichos derechos.

Y como facultades, están positivizados como derechos subjetivos, como aquellas prerrogativas, capacidades atributos, beneficios, libertades e inmunidades, que las personas pueden ejercitar para desarrollarse como tales.

Los derechos fundamentales que la Constitución ha reconocido no solo son derechos subjetivos, sino también constituyen el orden material de valores en los cuales se sustenta todo el ordenamiento constitucional.⁸⁴

Esta última dimensión objetiva de los derechos fundamentales se traduce, por un lado, en exigir que las leyes que establecen los tributos y sus actos de aplicación de su competencia tributaria se realicen conforme a los derechos fundamentales (efecto de irradiación de los derechos en todos los sectores del ordenamiento jurídico) y, por otro, en imponer, sobre todos los organismos públicos, un *“deber especial de protección de dichos derechos”*.⁸⁵

La incidencia de los derechos fundamentales en el ámbito tributario adquiere una particular importancia en tanto límites constitucionales

⁸⁴ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 0976-2001-AA/TC.

⁸⁵ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 02268-2007-PA/TC, f.j.5.

al ejercicio del poder tributario de las potestades administrativas que el ordenamiento atribuye a la administración pública competencias de recaudación, de determinación, fiscalización y sancionadora, establecidas en el Código Tributario, configurando lo que en otros sistemas se viene denominado el “estatuto jurídico del contribuyente”

Aquí haremos un breve señalamiento de los derechos fundamentales de carácter individual que están íntimamente ligados al sistema tributario:

- _ Derecho a la intimidad personal y familiar
- _ Derecho al secreto bancario y reserva tributaria
- _ Derecho a la inviolabilidad del domicilio.
- _ Derecho al secreto de las comunicaciones
- _ Derecho a la libertad de residencia y circulación.
- _ Derecho a libre asociación.
- _ Derecho a la tutela judicial efectiva.
- _ Derecho a un proceso con todas las garantías.
- _ Derecho a la propiedad.
- _ Derecho de petición.
- _ Derecho de contratar.
- _ Derecho a ahorrar dinero extranjero.
- _ Derecho a la libertad de empresa.

A los que hay que añadir los derechos no enumerados del artículo 3º y de la 4º. Disposición Final de la Constitución Política. Asimismo, teniendo en cuenta el bloque de constitucionalidad y desde un enfoque garantista, a este catálogo de derechos del contribuyente/pagador hay que considerar los derechos que se han positivizado

en el Código Tributario y que tiene conexión con aquellos estipulados en la máxima norma jurídica.⁸⁶

5.2. Observancia de los Principios Constitucionales

Todo ejercicio de poder, incluido el tributario, cualquiera que sea la instancia de gobierno, debe estar sometido a la Constitución. A eso se refiere la Carta Fundamental en su artículo 45º, al señalar que quienes ejercen el poder del Estado lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen, límites que se inspiran en la propia naturaleza del Estado peruano, con su carácter de República Democrática, con su gobierno representativo y organizado según el principio de separación de poderes.

En virtud de ello, el cumplimiento de los requisitos formales para el ejercicio de la potestad tributaria del Congreso, del gobierno central, y los gobiernos locales, a través del instrumento normativo respectivo, con su publicación oportuna y su ratificación por el Concejo Provincial, en el caso de los gobiernos locales, no resultan suficientes para asegurar la constitucionalidad y legalidad de un tributo aprobado, sino también se debe respetar el marco

⁸⁶ Artículo 92 del Código Tributario (en forma abreviada)

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por la Administración Tributaria;
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;
- g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio;
- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;
- i) Formular consultas
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria;
- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria;
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria;
- m) Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributaria.
- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria;

legal existente, así como los principios de régimen tributario establecidos en la Constitución Política del Estado.

El Tribunal Constitucional ha dispuesto que el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios no solo es en sede judicial sino lo es en sede administrativa. En ese sentido ha señala que artículo 138º de la Constitución que establece que el Juez debe aplicar los principios generales del derecho, en este caso del derecho tributario constitucional, no puede ser objeto de una interpretación constitucional restrictiva y literal; por el contrario, la susodicha disposición constitucional debe ser interpretada de conformidad con el principio de unidad de la Constitución considerando el artículo 51º antes señalado, incluso más si ella misma (artículo 38º) impone a todos y no solo al Poder Judicial, el deber de respetarla, cumplirla y defenderla.

Es coherente con ello el artículo 102º del Código Tributario, cuando precisa que a *“resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía (...); es decir, aquellas disposiciones de la Constitución que, en este caso, se manifiestan a través de los principios constitucionales tributarios y de los derechos fundamentales que están relacionados con dichos principios.”*⁸⁷

5.3. Competencias Administrativas Tributarias y el Garantismo

Desde esta perspectiva garantista los principios hegemónicos tributarios no solo son concebidos como límites a la potestad tributaria del Estado; esto es, limitaciones al poder para crear, modificar, exonerar tributos, sino que los principios hegemónicos despliegan su función protectora de los derechos del contribuyente/pagador, incluso con mayor importancia al regular el ejercicio de las competencias administrativas tributarias. Como sabemos, las

p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.

q) Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes.

Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.

⁸⁷ Ver Sentencia del TC en Exp. N° 3741-2004-AA/TC, f.j.9.

competencias administrativas tributarias son aquellas atribuciones que ostentan los órganos de la administración pública para administrar y gestionar los servicios, bienes o intereses públicos. En ese sentido, la doctrina claramente diferencia potestad como sinónimo de poder y competencia administrativa como sinónimo de atribución ex lege.

En el caso del Derecho Tributario la administración pública cuenta con cuatro competencias:⁸⁸ la de recaudar, fiscalizar, determinar y sancionador. Cada una de estas competencias, en realidad, es un haz de diversas atribuciones que poseen los órganos de la administración pública y que constituyen la operatividad del poder tributario en la realidad social y económica cotidiana. Es el espectro real donde se manifiesta el poder tributario y en donde este poder es susceptible de convertirse en arbitrario y por ende la posición garantista tributaria juega un rol fundamental en defensa del contribuyente/pagador. Veamos:

La competencia recaudadora es la competencia más importante de la administración tributaria porque sencillamente se encarga de cobrar, recaudar, recolectar los tributos diariamente y que el Estado requiere para mantenerse en funcionamiento. Aquí ya no estamos hablando de la creación del tributo. El tributo ya fue creado, ahora, el Estado exige la entrega del tributo por parte del contribuyente/pagador. Y en esta situación, vale precisar que la naturaleza jurídica de esta obligación es coactiva; es decir, el Estado empleará todos los medios para hacer cobro de los tributos establecidos.

A esta competencia, al ser fundamental se le otorga, en la mayoría de sistemas tributarios, amplias y adicionales atribuciones. Por ejemplo, los órganos de la administración tributaria pueden imponer medidas cautelares contra el contribuyente/pagador para asegurar la recaudación, léase embargos (en forma de retención, inscripción, secuestro, depósito, etc.); medidas innovativas (por

⁸⁸ Ver Código Tributario, Artículos 55° y siguientes.

ejemplo, obligarlo a disponer parte de su patrimonio hasta asegurar la cancelación de la deuda tributaria) medidas no innovativas (privarle de variar la situación jurídica del patrimonio del contribuyente/pagador).

Adicionalmente a esta atribución, la administración tributaria puede aplicar la fuerza física viva, objetiva, real contra el contribuyente y su patrimonio, obligándolo coactivamente a pagar su tributo. Estamos hablando de medidas tales como descerraje, demoliciones y remates. Que no son otra cosa que expresión de la violencia estatal contra el patrimonio y la propia persona.

Es en esta realidad del Derecho Tributario, en donde el enfoque garantista de los principios hegemónicos, se despliega y puede entenderse mejor. Pues por ejemplo, la administración tributaria no podría exigir el pago de un tributo si este no está previamente previsto en una ley previa (principio de legalidad) o no podría establecer alícuotas o porcentajes de tributos no previstas en la ley de creación porque violaría el principio de reserva de ley, no podría de igual forma extender, vía decisión administrativa, los supuestos tributarios (hipótesis de incidencia) a situaciones, hechos económicos o situaciones no previstas en la ley de creación del tributo.

Asimismo, la administración tributaria no podría en su afán recaudador imponer medidas cautelares que imposibiliten la utilidad del derecho de propiedad, pues estarían violando el principio de no confiscatoriedad. Tampoco podría notificar coactivamente cobros de deudas tributarias, sin que previamente, se haya ofrecido la posibilidad al contribuyente/pagador de demostrar la incorrección o inexistencia de la deuda tributaria, pues, desde la perspectiva garantista, se estaría violando el derecho fundamental al derecho a la defensa, a la debida motivación de las resoluciones, entre otros.

Tampoco podría admitirse en la vida real, que la administración tributaria ordene la demolición de un inmueble a causa de

incumplimientos de obligaciones tributarias, sin que esta decisión no se fundamente en argumentos, de hecho y de derecho, válidos y no se haya cumplido con el debido procedimiento administrativo.

Por otro lado, la administración tributaria ejerce competencia fiscalizadora, ella conforme a la doctrina y a la legislación supone que la ley facultad a la SUNAT, SATs, por ejemplo, a verificar, controlar los hechos generadores realizados por el contribuyente y, por tanto, el cumplimiento o no de sus obligaciones tributaria. El Código Tributario en su artículo 62° le otorga a la administración tributaria la competencia para exigir la exhibición de los libros y documentos empresariales y contables, solicitar la comparecencia personal del contribuyente o deudores tributarios, entre otros.

Asimismo, en el ejercicio de esta competencia fiscalizadora la administración tributaria, desde un enfoque garantista, tendría que abstenerse de invadir el ámbito del secreto y la privacidad o intimidad del contribuyente/pagador, contenidos en los documentos privados, o divulgar información contable o financiera, pues de hacerlo estaría transgrediendo derechos constitucionales.

Si la administración tributaria obrara amenazando o transgrediendo los derechos constitucionales o los principios hegemónicos del derecho tributario, desde la óptica garantista, el contribuyente estaría en toda su posibilidad para acceder a sus garantías secundarias o jurisdiccionales que, según Ferrajoli, los ordenamientos constitucionales prevén a favor del contribuyente. En la vía administrativa tendríamos la reclamación y apelación, adicionalmente en la vía judicial, el contencioso administrativo, y los propios procesos constitucionales.

Finalmente, la administración tributaria en el ejercicio de sus competencias sancionadoras, prevista en el artículo 164° y siguientes del Código Tributario, puede imponer sanciones

reales (multas), cierres de negocios, cláusulas definitivas entre otras, contra el contribuyente, cuando este ha incumplido con sus obligaciones tributarias, sustanciales como no pagar el tributo respectivo, o accesorias como por ejemplo, no poseer RUC, no señalar domicilio fiscal o no entregar comprobantes de pago, etc. Sin embargo, desde una perspectiva garantista, la administración tributaria atentaría contra el principio de legalidad y el derecho a la defensa, cuando la infracción y la sanción no estuvieran contempladas expresamente y previamente en la norma tributaria o, su sanción no estuviera debidamente justificada o sea razonable o proporcional a los hechos cometidos, atendiendo al derecho a la debida fundamentación de las decisiones de la administración.

Ante todos estos hechos, en donde la administración tributaria configurase hechos violatorios o amenazas de transgredir los derechos o principios constitucionales de naturaleza tributaria, supondrá que el contribuyente/pagador, desde una visión garantista del derecho tributario, estará facultado, y en verdad lo está, para utilizar las debidas garantías jurisdiccionales (garantías secundarias) para asegurar el debido ejercicio de sus derechos y libertades individuales.

Epílogo

El tributo, en sus diferentes categorías, es un hecho histórico, institución jurídica y principal concepto del Derecho Tributario. Como hecho histórico pre-jurídico ha sido siempre un elemento de la relación de poder. De poder arbitrario que supuso una imposición de cargas solo a voluntad de quien ejercía el poder, o es un elemento del poder democrático, en donde el tributo se adapta a las reglas de auto-imposición.

Debido a las diversos modelos de gestión estatal, el tributo se ha convertido en el más importante ingreso de la hacienda pública, y por tanto tienden a expandir los hechos generadores y las obligaciones tributarias.

La expansión de la potestad tributaria requiere reforzar los derechos constitucionales del contribuyente que pueden ser afectados por un agresivo y cada vez más voraz potestad tributaria.

La propuesta garantista del Derecho Tributario, asegura el ejercicio de los derechos sociales a través de un sistema tributario justo y redistributivo, donde el Estado, vía la hacienda pública y el presupuesto, viabiliza la realización de prestaciones a favor del contribuyente en educación, salud, etc., y por lo tanto asegure su legitimidad material.

El garantismo tributario permite afianzar el ejercicio de las libertades y derechos individuales del contribuyente afirmando los principios hegemónicos que limitan la potestad tributaria, como el de legalidad o de reserva de ley, de igualdad, de no confiscatoriedad y defensa de los derechos fundamentales.

El garantismo, como propuesta teórica e ius filosófica, parte del fundamento que el Estado debe sujetarse estrictamente a los principios y valores que el modelo constitucional ha consagrado, respetando los derechos fundamentales del contribuyente.

Por tanto, se requiere fortalecer las garantías normativas, procesales, institucionales, jurisdiccionales entre otras, que

permitan al contribuyente ejercer libremente sus derechos.

Desde la perspectiva garantista, es posible elaborar un Derecho Tributario cuya piedra angular ya no sea únicamente el interés del fisco, sino más bien, la protección y promoción de los derechos sociales e individuales del contribuyente, en su calidad de receptor o pagador.

Esta perspectiva garantista que el nuevo Derecho Tributario, tendría que reformular importantes instituciones jurídicas tributarias, tales como la obligación tributaria, la función de los principios tributarios y, en su operatividad práctica, la política tributaria.

Desde un enfoque garantista se debe iniciar el debate sobre la modificación constitucional para asegurar el ejercicio de los derechos sociales. En ese sentido se debe plantear la modificación de los artículos 77° y 78° de la Constitución. El primero se debe precisar y mejorar la redacción para asegurar que el presupuesto debe regularse con el criterio de “satisfacer el ejercicio de satisfacción de las necesidades básicas. Y el segundo, 78°, en donde se prescriba los montos mínimos presupuestarios.

El Tribunal Fiscal, siendo un órgano resolutor de conflictos entre la administración tributaria versus el contribuyente, debe reconfigurarse jurídicamente como órgano autónomo, que garantice los derechos a la efectiva e imparcial impartición de la justicia administrativa tributaria.

Se debería, siguiendo los modelos brasileño y colombiano, diseñar, discutir y aprobar la Carta o el Estatuto del Contribuyente, que posibilite visualizar los derechos y libertades individuales del contribuyente y deudor tributario.

Referencias

- Adame Goddard, J. (2002). Derechos fundamentales y Estado. Instituto de Investigaciones Jurídicas, (96), 59-85.
- Anchustegui Igartua, E. (2013). El tiempo de la filosofía política. Grijley.
- Ariño Ortiz, G. (2004). Principios de derecho público económico. Ara Editores.
- Aristóteles. (2003). La política. Cuadernos Didácticos.
- Armando Rivas, A. (2005). Las medidas cautelares en el derecho peruano. Jurista Editores.
- Ataliba, G. (1987). Hipótesis de incidencia tributaria. Instituto de Derecho Tributario.
- Atienza, M. (2010). Teoría de la argumentación jurídica. Palestra.
- Avenidaño, J. (1994). El derecho de propiedad en la Constitución. Themis, (30), 56-67.
- Bacacorzo, G. (1999). El procedimiento de ejecución coactiva. Grijley.
- Barquero Esteban, J. M. (2002). La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. Centro de Estudios Políticos Constitucionales.
- Bobbio, N. (1995). Prólogo a Derecho y razón: Teoría del garantismo penal de Ferrajoli, L. Trotta.
- Bravo Cucci, J. (2007). Fundamentos de derecho tributario. Grijley.
- Bujanda, S. D. (1975). Hacienda y derecho. Instituto de Derechos Políticos.
- Bullar Gonzales, A. (2003). Derecho y economía: El análisis económico de las instituciones legales. Palestra Editores.
- Cabellos Alcántara, R. (1996). Infracciones, sanciones y delitos tributarios. CEA Derecho.
- Carbonell, M. (2003). El principio constitucional de igualdad. Comisión Nacional de los Derechos Humanos.
- Carbonell, M., & Salazar, P. (2005). Garantismo: Estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli. Trotta.

- Carnelutti, F. (2006). Teoría general del derecho. Ara Editores.
- Carvalho, P. (1998). Teoría de la norma tributaria. Max Limonad.
- Casas, J. O. (2002). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: A partir del principio de reserva de ley tributaria. Ad-hoc.
- Cascajo Castro, J. L. (1998). La tutela constitucional de los derechos sociales. Cuadernos de Debates 5.
- Castiglioni Ghiglino, J. C. (2003). Régimen tributario municipal. Castiglioni Ghiglino Editores.
- Cazorla Prieto, L. M. (2002). Derecho financiero y tributario. Aranzadi.
- Chávez Ackermann, P. (Ed.). Tratado de derecho tributario: Lecciones dictadas por el Dr. Dino Jarach. Instituto de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Contables.
- De Barros Carvalho, P. (2012). Curso de derecho tributario. Grijley.
- De Juano, M. (1984). Origen, historia y evolución de los tributos. Depalma.
- Fernández Sessarego, C. (2005). Comentarios a la constitución: La constitución comentada (T. I). Gaceta Jurídica.
- Ferrajoli, L. (1995). Derecho y razón: Teoría del garantismo penal. Trotta.
- Ferrajoli, L. (2001). Derechos y garantías: La ley del más débil. Trotta.
- Ferrajoli, L. (2010). Principio iura (Ts. I, II, III). Trotta.
- Ferrajoli, L. (2013). Democracia en derechos. Trotta.
- Ferreira Jardim, E. M. (2000). Manual de direito financeiro e tributario (5ª ed.). Saraiva.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2001). Curso de derecho financiero español. Marcial Pons.
- García Belsunce, H. (2003). Tratado de tributación (T. I). Astrea.
- García Etchegoyen, M. F. (2004). El principio de capacidad contributiva: Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino. Abaco de Rodolfo Desalma.
- Gascon Abellan, M., & García Figueroa, A. J. (2005). La argumentación en el derecho. Palestra.

- Giuliani Fonrouge, C. M. (1999). Derecho financiero. Depalma.
- Grandez Castro, P. (Ed.). (2011). El derecho frente a la pobreza. Palestra.
- Hart, H. (1998). El concepto del derecho. Abeledo-Perrot.
- Hernández Berenguel, L. (1993). El poder tributario y la nueva constitución. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (24), 12, 57.
- Iván Barco, O. (2009). Teoría general de lo tributario. Grijley.
- Jarach, D. (1996). El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo. Abeledo-Perrot.
- Kelsen, H. (1988). Teoría pura del derecho. Perrot.
- Linares Quintana, S. (2005). Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado. Plus Ultra.
- Lino Castillo, J. (1944). Manual de impuestos peruanos de sucesión. Banco de Crédito del Perú.
- Möller, Z., & Armando. (2003). Prólogo al libro de interpretación de las normas tributarias de Rubio Marcial. Ara.
- Montesquieu. (1984). El espíritu de las leyes. Orbis.
- Peces-Barba Martínez, G. (1988). Historia de los derechos fundamentales (Tomo 1). Dykinson.
- Peces-Barba, G. (1999). Curso de derechos fundamentales. Dykinson.
- Pelayo, P. A. (1990). Temas de derecho tributario. Temas.
- Pérez Royo, F. (1995). Derecho financiero y tributario: Parte general. Civitas.
- Piketty, T. (2014). El capital en el siglo XXI. Fondo de Cultura Económica.
- Plazas Vega, M. (1995). El liberalismo y la teoría del tributo. Temis.
- Real Academia Española. (2001). Diccionario de la lengua española (22^a ed.).
- Reale, M. (1995). Teoría tridimensional del derecho. UNMSM.
- Rubio Correa, M. (1999). Estudio de la Constitución Política de 1993 (Tomo 2). PUCP.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). Sistema de derecho financiero (Tomo I). Universidad Complutense.

- Sainz de Bujanda, F. (1992). Lecciones de derecho financiero. Dykinson.
- Sanabria Ortiz, R. (1997). Comentarios al Código Tributario y los ilícitos tributarios. San Marcos.
- Schmölders, H. (1962). Teoría general del impuesto. Editorial de Derecho Financiero.
- Sevillano Chávez, S. (2014). Lecciones de derecho tributario, principios generales y Código Tributario. PUCP.
- Soler, H. O. (2001). Los derechos y defensas del contribuyente. La Ley.
- Spisso, R. (2003). Derecho constitucional tributario. De Palma.
- Tocqueville, A. (1982). El antiguo régimen y la revolución (D. Sánchez de Aleu, Trad.). Alianza.
- Villegas, H. O. (2002). Curso de finanzas: Derecho financiero y tributario. Abeledo-Perrot.

Normas Legales Consultadas

- Pacto Internacional de Derechos Economicos, Sociales y Culturales.
- Convencion Interamericana de Derechos Humanos.
- Constitucion Politica del Perú (1993).
- Código Procesal Constitucional, Ley N°28237.
- Codigo Tributario, Decreto Legislativo N°816.
- Ley Orgánica de los Gobiernos Regionales, Ley N°27867.
- Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N°27972.
- Ley de Tributación Municipal, Dec. Legislativo N°776.
- Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N°26979.
- Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444.

Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentencia en el Exp. N°0689-2000-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°0976-2001- AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°2762-2002-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°0964-2002-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°2409-2002-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°0918-2002-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°2488-2002-HC/TC.

Sentencia en el Exp. N°2727-2002-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°0008-2003-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°0858-2003-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°2945-2003-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°0018-2003-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°0001-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°0050-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°0042-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°3208-2004-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N° 3208-2004-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°3741.2004-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°0048-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°1776-2004- AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°2016-2004-AA/TC.

Sentencia en el Exp. N°3149-2004-AC/TC.

Sentencia en el Exp. N°050-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°051-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°004-2004-AI/TC.

Sentencia en el Exp. N°0001-2004- AI/TC.
Sentencia en el Exp. N°0041-2004- AI/TC.
Sentencia en el Exp. N°1417-2005-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°0023-2005- AI/TC.
Sentencia en el Exp. N°2302-2002-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°1417-2005-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°04227-2005-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°004-2005-PI/TC.
Sentencia en el Exp. N°007-2005-PI/TC.
Sentencia en el Exp. N°009-2005-PI/TC.
Sentencia en el Exp. N°04227-2005-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°1417-2005-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°23020-2005-AI/TC.
Sentencia en el Exp. N°06534-2006-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°4972-2006-PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°05812-2007-PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°05197-2007.PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°04197-2007-PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°03184-2007-PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°04197-2007. PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°02268-2007-PA/TC.
Sentencia en el Exp. N°0016-2012-AI/TC.

Dr. Jorge Luis Salazar Soplapuco, abogado por la Universidad Nacional de Trujillo, Perú. Magister en Derecho Público por la Universidad de Bruselas, Bélgica. Doctor en Derecho por la Universidad Privada Antenor Orrego de Trujillo. Doctorando en Derecho Fundamentales por la Universidad Carlos III de Madrid. España. Docente nombrado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas y de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca. Docente invitado de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y de la Universidad Privada Antenor Orrego de Trujillo. Director de la Unidad de Posgrado de Derecho de la Escuela de Posgrado de la UNC. Ex Decano de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la UNC, Ex Presidente de INDECOPI Cajamarca, Ex Vice del Ilustre Colegio Ilustre de Abogados de Cajamarca. Miembro fundador de la Asociación de Constitucionalistas del Perú. Directo de la Revista de Investigación Jurídica Quaestio Iuris. Autor de libros de Derecho y Literatura.

A todas las personas que encuentran en el Derecho Tributario, un medio para contribuir a la justicia y al desarrollo del país. A los míos Mariana, Daniel, Juan, Sofía y José

