

LOS DEBERES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA UN ENFOQUE CONSTITUCIONAL

LUIS ALBERTO DURÁN ROJO¹

A MANERA DE INTRODUCCIÓN

La actividad de las Administraciones Tributarias de América Latina en la gestión tributaria ha aumentado considerablemente en los últimos cuarenta años, al punto que se han ido incorporando instrumentos para optimizar la actividad fiscalizadora y mejorar la lucha contra el fraude de ley y la evasión tributaria. Algunos de esos instrumentos se han implementado incluyendo a los ciudadanos en actividades de colaboración, muchas de las cuales son realmente costosas.

Este panorama viene motivando importantes reflexiones y discusiones respecto a los alcances de esas acciones colaborativas, su inclusión en la teoría del Derecho Tributario y, por supuesto, su cobertura constitucional.

En el presente trabajo se muestra los avances teóricos actuales que permiten reordenar los deberes de colaboración de manera que, sirviendo a los fines constitucionales, no violenten los derechos y libertades de las personas.

I. ALCANCE DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

1. EL ESQUEMA CLÁSICO DEL TRIBUTO

a) Hacia una teoría del Tributo

Como sabemos, la lucha contra la arbitrariedad estatal fue una de las proezas más importantes que se ha librado –y se sigue librando– en el Derecho en los tres últimos siglos, a partir del sostenimiento de los derechos de propiedad, libertad e igualdad.²

En el ámbito tributario, esa lucha ha partido de la situación real y cotidiana de que “*todos los ciudadanos son contribuyentes, hasta el punto que tanto da llamarlos contribuyentes que ciudadanos...*”, de modo que cada “*... contribuyente está sometido a un ordenamiento prolijo y complejo que lo pone en las más variadas y diferentes situaciones jurídicas a lo largo de su vida, porque claro está que contribuir es mucho más que pagar los tributos. Práctica y jurídicamente, vivir exige contribuir*”.³

El resultado de este proceso, conforme señala Plazas, ha sido la delimitación formal de la actividad tributaria en tres aspectos⁴: (i) en la producción de la norma jurídica a través de reglas constitucionalizadas sobre los detentadores del poder tributario, los alcances globales e individuales de su acción y los correspondientes mecanismos de ejercicio⁵; (ii) en

la producción de la norma jurídica a través de parámetros –muchos ya constitucionalizados– sobre la potestad reglamentaria en el Estado⁶; y, (iii) en el establecimiento de las competencias y funciones de recaudación a través de reglas⁷ –poco constitucionalizadas– sobre la actividad de verificación y fiscalización tributaria.

Para ello, durante el siglo XX, se ha debido ir definiendo una estructura del fenómeno tributario que lo haga único y diferente. La justificación racional del tributo fue una etapa importante de ese proceso.

Efectivamente, muchos juristas empezaron a plantear la profunda necesidad de que el tributo no sólo se justificara en términos generales en la necesidad de concederle poder al Estado sino en una situación particular. Bajo esa perspectiva, Griziotti señaló que para aplicar el tributo resultaba necesario que se analice si hay, entre un contribuyente en concreto y el Estado, una relación suficiente que justifique la recaudación, es decir, si existe la causa jurídica de la obligación⁸.

Como señala Rampoldi, citando a Griziotti “*todo sistema equitativo debe estar estructurado de tal manera que la carga que él implica esté en relación con la riqueza del contribuyente... (de modo que) cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos*”⁹.

En buena cuenta estamos ante el establecimiento de la limitación económica al hecho de contribuir, sobre la base de la idea de que “*la causa primera o remota del tributo está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos*”¹⁰ de modo que el puente entre ambas causas, conforme señala Griziotti, “*es aquel que la Ciencia de la Hacienda (desde Ferrara a De Viti de Marco y Einaudi, por limitarnos a algunos autores italianos de pura teoría financiera) señala, afirmando que el Estado es productor de riqueza mediante la organización de servicios públicos, porque éstos aumentan las posibilidades de ganancia, disminuyendo los costes de producción de los particulares e incrementan el poder de adquisición del dinero gastado por los consumidores*”.¹¹ De esta manera se inició un proceso que llevó a reconocer a la capacidad con-

1 Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), con estudios de Maestría en Derecho con mención en Derecho Constitucional en esa misma universidad. Doctorando en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la PUCP. Editor de la Revista peruana *Análisis Tributario*. Jefe del Área de Impuestos del Grupo AELE. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional, del IPIDET y de la IFA-Grupo Peruano..

2 Los alcances generales de ese proceso pueden revisarse en el muy interesante texto de CAZORLA, Luis María. *El poder tributario en el Estado Contemporáneo: un Estudio*. IEF, Madrid, 1981, 313 págs. A su vez, una mirada desde el principio de Legalidad se ha planteado en la monumental obra de CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, AD-HOC, Buenos Aires, 2002, 1111 páginas.

3 CORTÉS, Matías. “El Equilibrio Constitucional y el Equilibrio Jurídico Tributario”. EN: *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 18.

4 Cfr. PLAZAS, Mauricio. “Potestad, competencia y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”. EN: DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, págs. 175 a 192.

5 Aquí podemos nombrar a los Derechos Humanos, especialmente a los de Propiedad y Libertad, y también los principios tributarios de Igualdad, de Legalidad y/o de Reserva de Ley.

6 Aquí se puede hablar del principio de Reserva de Ley, conforme a los alcances establecidos por la jurisprudencia constitucional peruana (por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Constitucional peruano recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC).

7 Como las que corresponden al contenido del debido procedimiento, especialmente el derecho a probar.

8 Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principii di Política, Diritto e Scienza delle Finanze*, CEDAM, Padova, 1929. La versión en castellano que conozco es *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, Depalma, Buenos Aires, 1959.

9 RAMPOLDI, Luis Humberto. “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”. EN: LASCANO, Marcelo. *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 79.

10 TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. “La Causa de los Tributos”. EN: *Hacienda Pública Española*, IEF, N° 64, Madrid, 1980, pág. 205.

11 Citado por TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. Loc. Cit.

tributiva como límite a la actuación del Estado en su función impositiva¹².

Ahora, con la teoría desarrollada por Scoca, que considerará como causa jurídica de la obligación tributaria al presupuesto de hecho establecido por el legislador, culminará el proceso de desarrollo de la teoría causalista, pues se entenderá que la capacidad contributiva no es una causa de la relación de poder derivada de la relación que da origen a la dinámica constitucional, sino una causa del establecimiento de la hipótesis de incidencia.

En el proceso de construcción teórico del tributo, el otro punto importante fue la delimitación de los alcances del fenómeno tributario. En un proceso de reflexión, desarrollado por Blumenstein en Suiza, Hensel en Alemania y Giannini en Italia, se fue construyendo una estructura del fenómeno tributario enmarcada en lo que se ha dado en denominar "esquema dogmático clásico", que "enmarcan las instituciones relativas a la tributación en el concepto de relación jurídica adaptando el esquema propio del derecho privado al derecho tributario"¹³.

Posteriormente, con los aportes de Berliri, entre otros, en Italia, de Jarach¹⁴ y Giuliani Fonrouge¹⁵ en Argentina y de Gómez de Souza y Ataliba¹⁶ en Brasil, se completó el esquema dogmático, lográndose distinguir claramente entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, como dos expresiones paralelas de la gestión del ente público¹⁷.

Como se puede haber percibido, este notable esfuerzo conceptual "... fue vertebrado esencialmente a través de una relación de derecho y del sometimiento a la ley de los sujetos en igualdad de derechos y obligaciones, como una reacción a la antigua relación de fuerza entre el estado omnímodo y el contribuyente sometido"¹⁸. El resultado final fue la emancipación del Derecho Tributario a partir de: (i) la conceptualización del tributo como institución, (ii) su decantamiento ontológico en la obligación tributaria, y, (iii) el establecimiento de reglas limitantes en su aplicación, constitucionalmente reconocidas.

b) La Estructura Clásica del Tributo

La estructura clásica del tributo partió de asumir que el fenómeno tributario tiene una naturaleza especial aunque provenga de la misma estructura jurídica común a cualquier otro fenómeno con contenido normativo. Dicha situación especial, se señaló, no esta dada solamente por el comportamiento de llevar dinero a las arcas públicas, sino por la existencia de la hipótesis legal de mandamiento (mandato jurídico) y su incidencia en la realidad (ocurrencia de la obligación tributaria).

En ese sentido, se decantó casi inmediatamente que la columna vertebral del Derecho Tributario sea el tributo, que en una primera aproximación, se podría decir que es "... una obligación, pecuniaria, ex lege, en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho indicativo de capacidad económica"¹⁹. Con ello, el Derecho Tributario pasó a entenderse como "... un sistema conceptual que se construye a partir del concepto

de tributo que, a su vez, sólo puede ser erigido jurídicamente en un contexto determinado, informado por principios que lo trascienden, ya que son de naturaleza constitucional"²⁰.

Ahora bien, siguiendo en esa perspectiva, la teorización respecto a la distinción entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, trajo consigo establecer que el fenómeno tributario tiene cuanto menos tres planos:

1. EL PLANO FÁCTICO: Es el plano de los hechos de la realidad cotidiana, que no tiene consecuencias jurídicas sino hasta cuando ocurre la incidencia de la norma.

La incidencia produce, de manera directa, el denominado hecho imponible que es la materialización del arquetipo establecido en la hipótesis de incidencia, convirtiéndose en un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley.

El fenómeno de la incidencia también da origen, de manera indirecta, a la obligación tributaria (modernamente denominada como relación jurídica tributaria), que para lo que hasta aquí importa podemos conceptualizar como una obligación cuyo objeto es una prestación de dar con carácter definitivo una suma de dinero.

Ahora bien, tal como señala Jarach, "la característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de hecho jurídico, al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. A este respecto, se debe decir que la obligación nace de la ley, cuando se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un hecho imponible que se puede subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí sólo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley"²¹.

2. EL PLANO NORMATIVO: Es claro que por medio de leyes, el legislador introduce normas al ordenamiento jurídico, las mismas que estructurarán las relaciones establecidas entre el Estado y el ciudadano contribuyente. El Tribunal Constitucional (TC) peruano, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, ha señalado que podemos hablar hasta de tres tipo de normas jurídicas, tomando en cuenta el género institucional al que pertenecen:

a) Las *normas productoras*, que -en un sentido amplio- son aquellas que revelan la expresión y ejercicio de un poder legislativo (originario o derivado), que promueven y condicionan la expedición de otras normas a las cuales se les asigna una jerarquía inferior. Es el caso de la Constitución y de buena parte de las leyes.

En el caso tributario, se trataría de normas que establecen los principios limitativos o propositivos para la producción jurídico tributaria.

b) Las *normas ejecutoras-productoras*, que son las que cumplen la tarea productora y a la vez dan cumplimiento a lo dispuesto en una norma productora. Tal el caso de una buena parte de las leyes y los decretos.

En el caso tributario, se trataría de aquellas normas "que definen la incidencia del tributo, describiendo los hechos y los sujetos de la relación, las exoneraciones y las infracciones y sanciones"²² que corresponden.

c) Las *normas ejecutoras*, las mismas que dan cumplimiento a lo dispuesto o establecido en una norma productora. Tal es el caso de las resoluciones.

12 Para conocer el proceso de forma panorámica, ver nuestro texto "La noción del deber constitucional de contribuir: un estudio introductorio". EN: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra, Lima, 2006, págs. 51 a 95.

13 ASOREY, Rubén. "Estado actual de las teorías del derecho tributario". EN: LASCANO, Marcelo. Op. cit., págs. 487 a 491.

14 JARACH, Dino. *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª edición, 2001, 238 págs.

15 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. 2 vol., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 6ª edición, 1997, 1275 págs.

16 ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, IPDT, Lima, 1987, 218 págs.

17 Cfr. PLAZAS, Mauricio. Op. Cit., pág. 488.

18 ASOREY, Rubén. Op. Cit., págs. 487-488.

19 QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 13ª edición, 2002, págs. 39 a 40.

20 ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 40.

21 Citado por ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 82.

22 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, pág.145.

En materia tributaria serían las disposiciones reglamentarias sobre aspectos operativos, "... tales como la determinación tributaria, fiscalización, los procedimientos contenciosos, etc."²³

Sobre el segundo tipo de normas es que se juega el plano de significancia normativa del tributo. Efectivamente, en este tipo de norma habrá una hipótesis de afectación (o descriptor) y una consecuencia normativa (o prescriptor), relacionados específicamente, en términos jurídicos, por el "enlace formal entre los hechos condicionantes y condicionados"²⁴, al que Ataliba ha denominado "relación normativa resultante de la voluntad del legislador"²⁵.

A su vez, según el propio Ataliba, habrá un elemento coactivo o sancionador en sentido lato, que se desencadena en caso de desobediencia el mandato principal de una norma, de modo que una vez incumplido el mandato de pago al Estado, "...inciden automáticamente los preceptos que incrementan el volumen del débito con intereses, multas, corrección monetaria, etc., y tiene lugar la ejecución coactiva del total"²⁶. Este elemento coactivo es considerado por otros autores, entre los que se encuentra De Barros, como otra norma de derecho, con otro descriptor y prescriptor, a la que se denominaría como norma secundaria en oposición a la primera que sería la norma tributaria propiamente dicha²⁷.

En la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material (el comportamiento de la persona), espacial (el territorio en el que ocurrirá el hecho), temporal (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (el sujeto que realiza la conducta que la norma quiere afectar). Se trata en buena cuenta de la formulación hipotética previa y genérica, establecida en la norma legal, de un hecho determinado.

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. En buena cuenta, se trata de aquella parte de la norma que proveerá aquellos datos necesarios para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo. Conforme a ello, "la consecuencia normativa, por tanto, identificará a la propia relación jurídica, a partir de la materialización del presupuesto de hecho"²⁸, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

En este punto cabe hacer notar que en el diseño teórico original el aspecto personal pasivo de la hipótesis de incidencia era similar al aspecto personal pasivo de la consecuencia jurídica²⁹, lo que como se verá más adelante, fue objeto de modificación con la finalidad de incluir en la dinámica a algunos terceros.

3. EL PLANO DE LA INCIDENCIA: Se suele llamar, como bien indica Ataliba, incidencia a aquel fenómeno "...específicamente jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuencia y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma"³⁰.

Empero, tal como ha hecho notar De Barros, "... la llamada incidencia jurídica se reduce, por el prisma lógico, a

dos operaciones formales: la primera, de subsunción o de inclusión de clases, en las que se reconoce que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de los hechos previstos y en el supuesto de la norma general y abstracta. En la segunda, de implicación, la fórmula normativa prescribe que el antecedente implica la tesis, vale decir, el hecho concreto, ocurrido hic et nunc, hace surgir una relación jurídica también determinada, entre dos o más sujetos de derecho"³¹

En buena cuenta, la incidencia de la norma tributaria permite efectos inmediatos, que son la juridificación del hecho de la realidad, trocándolo en imponible, y mediatos, que son la instauración de la relación jurídica obligatoria.

Ahora bien, producto del proceso descrito en los párrafos anteriores, surge la relación jurídica tributaria, que originalmente fue desarrollada tomando como referentes los conceptos del Derecho de las Obligaciones del ámbito civil.

En dicha rama del Derecho se llegó a establecer que la obligación es la *relación jurídica patrimonial* entre dos sujetos, en la cual el *deudor* debe ejecutar una *prestación* de dar, hacer o no hacer, a que tiene derecho su *acreedor*. Sobre dicha relación, se señaló que era jurídica –pese a que nacía de un contrato entre las partes– porque está prevista y amparada en la Ley; a su vez, se señaló que la patrimonialidad reside bien en la posibilidad de valorizar económicamente la prestación, o bien en los bienes y servicios objeto de la prestación. Complementariamente, se señaló que el objeto de la obligación es la prestación consistente en dar, hacer o no hacer algo.

En lo que respecta a la materia tributaria, se conceptualizó que la obligación tributaria consiste en la relación jurídica tributaria que tiene un contenido esencialmente económico (entrega de una cantidad de dinero al fisco), es decir que el deudor –en virtud al vínculo jurídico existente entre él y el acreedor– debe cumplir la prestación de entregar dinero a este último. A tal efecto, se reconoció como sujeto activo al Estado (nacional, regional o municipal) y como sujeto pasivo a "... quien la ley obliga al pago del tributo por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación fiscal atribuyéndole, en consecuencia, el hecho imponible"³², que comúnmente es denominado como contribuyente.

En este punto, debe ir quedando claro que "... razones de adecuación a la terminología legal pueden permitir el mantenimiento de los términos propios del Derecho de obligaciones, pero con la conciencia de que ello no supone poder aplicar a la denominada obligación tributaria el régimen jurídico propio de aquella rama del Derecho, y ni siquiera los principios institucionales que la configuran, que se oponen en su raíz a los definidores del tributo"³³.

Por lo dicho, se señaló que el objeto de la obligación tributaria (o relación jurídica tributaria) es el tributo que puede ser definido como una prestación obligatoria, generalmente en dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, que tiene por fuente la ley, y que no constituye una sanción por un acto ilícito³⁴. En ese sentido, la

23 Loc. Cit.

24 KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 4ª edición, 1999.

25 ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 46.

26 ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 49.

27 Ver DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*. Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2002, 284 págs. El profesor De Barros señala que "... Tanto en la primaria como en la secundaria la estructura formal es una sola (D(p⇒q)). Varía solamente en el lado semántico, porque en la norma secundaria el antecedente apunta, necesariamente hacia un comportamiento trasgresor del deber previsto en la tesis de la norma primaria, al paso que el consecuente prescribe una relación jurídica en la que el sujeto activo es el mismo, pero ahora el Estado, ejerciendo su función jurisdiccional, pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo. Por eso, lo que existe entre ambas es una relación de orden no simétrica,..." (págs. 66 a 67).

28 BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 157.

29 Cfr. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 94.

30 ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 50.

31 DE BARROS CARVALHO, Paulo. Op. Cit., pág. 45.

32 SOLER, Osvaldo. *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 39.

33 QUERALT, Juan Martín,... Op. Cit., pág. 91.

34 Cfr. CASÁS, José Osvaldo. Op. Cit., págs. 512 y siguientes. El TC peruano ha indicado que el tributo "... se concibe como la obligación jurídi-

patrimonialidad de la obligación tributaria reside en la valorización económica de la prestación, en específico dar un monto dinerario a título de tributo.

Por eso, para Micheli el tributo se diferencia, en sus líneas institucionales, de las prestaciones pecuniarias que el individuo está obligado a ejecutar a favor del ente público, derivadas de específicas relaciones con el ente público de contenido obligatorio contractual o derivadas de un acto de autoridad.

Asimismo se sugiere que las prestaciones pecuniarias que la ley establece como sanciones por la violación de determinadas normas. En este último caso "... el carácter sancionador de la prestación pecuniaria, cualquiera que sea su denominación (multa, reparación, pena pecuniaria, etc.) califica ulteriormente la coactividad de la sanción y la diferencia de la coactividad del tributo. La primera postula el restablecimiento del orden jurídico violado y en consecuencia la previa violación de dicha norma"³⁵.

Ahora bien, en el auge del proceso de desarrollo de la teoría sobre la estructura del tributo, empezó a ocurrir un hecho curioso consistente en la aparición de leyes que extendían el círculo de los sujetos que debían responder de mejor manera con el pago del tributo, porque se encuentran en relación indirecta con el presupuesto mismo de la prestación tributaria. A la base de tal cambio, está que "el legislador tributario se preocupa de exigir el tributo en el momento en que le es más fácil aunque el sujeto exigido no sea al que se refiere directamente el presupuesto establecido por la ley"³⁶.

Pero, evidentemente, el legislador no puede moverse más allá de los límites que justamente son los establecidos por la existencia de cierta conexión entre la posición jurídica del contribuyente (así se denomina generalmente al sujeto pasivo principal) y la del sujeto, en cuya relación no se ha verificado la situación base tomada en consideración por la norma. En buena cuenta es "...la conexión entre posiciones jurídicas la que justifica la ampliación de la esfera de los sujetos pasivos en el derecho tributario y, en concreto, en la ley..."³⁷.

El círculo referido fue extendido a los denominados "responsables" y/o "sustitutos", los mismos que han sido denominados de manera diferente conforme a la regulación de cada ámbito nacional de referencia. Efectivamente, "en el ámbito americano, el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro de éste último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse con esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa "en lugar" de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan "junto a" o "después de" el sujeto pasivo"³⁸.

Desde nuestra perspectiva, siguiendo a Villegas, podemos señalar que son dos, además del contribuyente, los sujetos que normalmente son considerados como sujetos pasivos de la relación jurídica: el responsable solidario y el sustituto tributario³⁹.

El sustituto, figura no recogida en el Código Tributario peruano, puede definirse como aquel sujeto pasivo que no

ha realizado el hecho imponible pero que por diversas razones objetivas, reemplaza desde el inicio al destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica, de manera que surge un solo vínculo entre el fisco y el sustituto en tanto sujeto pasivo. En este caso, el destinatario legal del tributo queda liberado del cumplimiento de la prestación tributaria, recayendo la condición de único deudor tributario en el referido sustituto. En este caso, lo que justifica esta ampliación de responsabilidad "... es el nexo de dependencia, establecido por la ley, que liga al sustituto y al sustituido por el que es más fácil al Estado pretender la exacción tributaria a cargo del sustituto en vez del sustituido. Es la razón fiscal la que justifica esta excepción a la regla general por la que el contribuyente es sólo aquél que se encuentra en una cierta relación, prefijada por el legislador, con el presupuesto del impuesto en el caso de la sustitución tributaria, esta relación tiene en cuenta también la relación jurídica que existe entre el sustituto y el sustituido, es decir, el sujeto pasivo sobre el cual en definitiva debe recaer el tributo"⁴⁰.

De otro lado, el responsable solidario es aquél que sin tener la condición de contribuyente (destinatario legal del tributo), debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a éste por un imperativo legal; de modo que "... se encuentra al lado o junto con el deudor principal todo lo cual faculta al acreedor tributario a exigir su cumplimiento a todos y cada uno de los deudores, exigiéndoles solidariamente el total o una parte de la deuda y el pago total o parcial de cualquiera de ellos libera a los demás"⁴¹. El facto de conexión con el contribuyente, en este caso, viene a ser su representación (padres, curadores o tutores) o un mecanismo sancionatorio.

Ahora bien, en algunos casos se ha discutido si los llamados agentes de retención y percepción deben ser considerados en supuestos de responsabilidad o sustitución, lo que no puede sostenerse *a priori* sino en el marco del derecho nacional material correspondiente.

No obstante lo dicho, en términos generales, se ha establecido que la retención consiste básicamente "... en el deber que se impone a quienes satisfacen los rendimientos sujetos a ella, de retener una parte de su importe para, posteriormente, declararla e ingresarla directamente en la Administración Financiera. En consecuencia, el perceptor de esos rendimientos, que es el sujeto gravado... deberá soportar la retención correspondiente"⁴². De hecho, lo característico de este instituto es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo que permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo⁴³.

Ahora, cabe precisar que en el proceso de la retención hay dos actos, el de retener (que significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente, con la que se halla en contacto el agente de retención, un determinado importe en concepto de tributo) y el de ingresar (que es el acto de depósito de ese mismo importe a la orden del fisco, es decir, entregar al Estado la suma tributaria detraída al contribuyente). "Ambos procedimientos integran en su conjunto la actuación que cabe al agente de retención,

camente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de 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; constituyendo sus elementos esenciales: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito" (Punto 4 de los Fundamentos de la Sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, publicado el 27 de enero de 2005).

35 MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1974, pág. 40.

36 MICHELI, Gian Antonio. Op. Cit., pág. 193.

37 MICHELI, Gian Antonio. Op. Cit., págs. 193 a 194.

38 Primer considerando de la Resolución del tema I de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el ILADT en Cartagena - Colombia en el año 1995 (Ver en http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=378).

39 VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, págs. 327 a 342.

40 MICHELI, Gian Antonio. Op. Cit., pág. 194.

41 BRAVO CUCI, Jorge. Op. Cit., pág. 303. Evidentemente, como bien ha señalado este autor, "... si el responsable solidario cumple con la prestación tributaria en todo o en parte frente al acreedor tributario, se genera una obligación de tipo civil (no una obligación tributaria), en la que ostenta la condición de acreedor respecto del contribuyente quien responde ante él como deudor".

42 QUERALT, Juan Martín,... Op. Cit., pág. 283.

43 Cfr. "Principio de lo Devengado y las Rentas de Quinta Categoría (IV Parte)". EN: Revista *Análisis Tributario*, vol. XV, N° 171, abril de 2002, págs. 10 a 14.

pero terminológicamente toda esa actuación se engloba en el término genérico de "retener"⁴⁴.

Respecto a la percepción, ésta se produce -en la generalidad de casos- cuando un ciudadano transfiere a otro, a título oneroso, determinados bienes o servicios, lo que genera que el que transfiere agregue al precio el monto dinerario que corresponde tributar. En ese sentido, se considerarán como agentes de percepción a "aquellos que por su profesión, oficio, actividad o función, se hallan en una situación tal que les permite recibir del destinatario legal tributario, un monto tributario que posteriormente deben depositar a la orden del fisco"⁴⁵.

Ahora bien, Villegas ha señalado que las figuras de la retención y percepción se distinguen en tanto en la retención el importe tributario generalmente no proviene del contribuyente sino que es una detracción de un importe mayor que le está destinado mientras en la percepción, al contrario, el monto tributario proviene materialmente del propio contribuyente⁴⁶. Ello porque:

1. El agente de percepción siempre recibe el importe tributario del contribuyente, lo cual no sucede en el caso del agente de retención.
2. El agente de retención casi siempre debe entregar o ser participe, de alguna manera, de la entrega de un importe dinerario destinado al contribuyente, en concepto del impuesto que éste debe pagar al fisco.
3. El agente de percepción transfiere o entrega al contribuyente un bien o servicio de valor patrimonial y, en retribución, éste le debe entrega un precio, al que - por indicación legal - el agente de percepción adiciona, el importe materia de gravamen.

Evidentemente, como bien se ha dicho, para el agente de retención, y por cierto también para el de percepción, la situación descrita es una carga económica y legal, siendo el problema al quien, como y cuando se impone la obligación de actuar como tal. De esa aseveración, muy pronto, un sector de la doctrina señaló que en ambos casos nos encontramos ante "cargas públicas", es decir "prestaciones que unilateralmente impone el Estado a los habitantes y cuyo objeto es dar o prestar alguna cosa (generalmente dinero en forma de contribución fiscal), o un servicio personal"⁴⁷.

Empero, para la mayoría de teóricos quedo claro que ambos institutos debían verse a la luz del fenómeno tributario propiamente dicho, pues "... de lo que se trata es de decidir si son las características y las peculiaridades jurídicas del tributo las que fundamentan su existencia como instituto jurídico, o si por el contrario lo relevante es la actuación de los protagonistas que intervienen en su desenvolvimiento y efectividad"⁴⁸. Por eso, mayoritariamente se ha señalado que la obligación que tienen ciertas personas de actuar como agentes de retención o percepción, no supone "... el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno"⁴⁹, posición que compartimos.

2. LA EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD RECAUDADORA Y EL REAJUSTE TEÓRICO

a) El paso de la heterodeterminación a la autodeterminación

Utilizaremos el término determinación en su acepción procedimental, es decir, como un conjunto de actividades -

actos y actuaciones- conducentes a la determinación de la cuantía del tributo en cada caso concreto. A su vez, también lo usaremos como acto administrativo de determinación, que es aquél con el que se cierra y resuelve dicho procedimiento, conteniendo una manifestación "unilateral" de la Administración sobre el importe de la prestación. En buena cuenta, sea como acto o como procedimiento, la función de determinación (denominada como "liquidación" en el derecho español), "... consiste en fijar la cuantía exacta del tributo en cada supuesto en que se realiza su hecho imponible... o poner de manifiesto la existencia de un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo..."⁵⁰.

Ahora bien, hasta mediados del siglo XX, los regímenes tributarios nacionales se estructuraron sobre la base de la heterodeterminación, es decir vía la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, lo que suponía para el contribuyente la inexistencia de actividad alguna tendente hacia ese fin, salvo la exigencia que hacía el fisco de que, para la mejor realización de su inspección, se soportaran determinadas cargas como las de brindar información o entregar documentación -especialmente contable- que permitiera al órgano estatal realizar esa labor de heterodeterminación. En ese marco, en algunos lugares se estableció la obligación de llevar determinados registros de carácter instrumental contable con ocasión de la determinación de un tributo determinado.

Empero, la devastación organizativa que significó la II Guerra Mundial en la vida de los estados europeos originó que éstos crearan sistemas por los cuales comprometían acciones de los contribuyentes tendentes a la determinación de la deuda tributaria, a lo que comúnmente empezamos a llamar "autodeterminación". De hecho, tal como señala Jarach, a partir de 1951 Italia adoptó decididamente una estructura sobre la base de la autodeterminación para los impuestos directos⁵¹.

En el caso español, con el retorno a la democracia en 1977-1978, vino también una reforma tributaria que justamente partió de reconocer que en la etapa franquista, especialmente desde 1950 en adelante, hubo una "... expansión del sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone"⁵².

Empero, al parecer, ese tránsito hacia la primacía de la autodeterminación surgió mucho antes en América Latina. Efectivamente, el propio Jarach, pudo "... comprobar que aquello que en los ordenamientos tributarios europeos constituía la hipótesis de excepción y de importancia práctica menor, o sea, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias sin necesidad de determinación administrativa, era en muchos países del nuevo continente el caso general, siendo, en cambio, excepcionales las hipótesis de que la actividad de determinación fuese necesaria para la exigibilidad o para permitir el cumplimiento de la obligación"⁵³.

Asimismo, debe quedar claro que la hasta aquí denominada "autodeterminación" no lo es completamente pues la cuantificación operada por el sujeto pasivo no es un acto firme, pues "aunque materialmente tenga el mismo contenido y finalidad, la liquidación del tributo continúa siendo hasta hoy por hoy una función administrativa, ejercida a través de procedimientos y potestades de carácter reglado..."⁵⁴.

44 VILLEGAS, Héctor. *Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 26.

45 VILLEGAS, Héctor. *Los Agentes...* Op. Cit., pág. 253.

46 VILLEGAS, Héctor. *Los Agentes...* Op. Cit., págs. 257 a 258.

47 MOREIRA, Eduardo. "¿Pueden los organismos administrativos crear agentes de retención?". EN: LASCANO, Marcelo. Op. Cit., pág. 237.

48 MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Lex Nova, Madrid, 2000, pág. 208.

49 VILLEGAS, Héctor. *Los Agentes de Retención...* Op. Cit., pág. 40.

50 QUERALT, Juan Martín... Op. Cit., pág. 329.

51 JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1998, 464 págs.

52 En Exposición de Motivos del Reglamento del RGIT Español, citado por QUERALT, Juan Martín,... Op. Cit., pág. 329.

53 JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*. Op. Cit., pág. 190.

54 QUERALT, Juan Martín,... Op. Cit., pág. 330.

Ahora bien, la autodeterminación se hace efectiva por medio de la declaración tributaria dirigida a la Administración Tributaria, en la que deben distinguirse el acto de declarar⁵⁵, que produce efectos jurídicos y es una carga para el sujeto pasivo, y el contenido de la declaración, que se presume cierto y que constituye la base de la determinación que dicho órgano administrador efectúa, "... sin perjuicio de que se deba examinar su naturaleza no solamente en función de esta hipótesis, sino también de aquella, que tal vez representa la generalidad de los casos, en que no hay tal determinación y la obligación se extingue de acuerdo con el monto liquidado en la declaración"⁵⁶.

Por esa función de facilitación a la actividad de recaudación estatal que tiene –cada vez más– la declaración tributaria, el profesor Ferreiro ha hablado de la privatización de la gestión tributaria, refiriéndose específicamente a esas nuevas tareas encomendadas a los sujetos pasivos tras "la generalización de las autoliquidaciones y la asunción de funciones liquidadoras por parte de la inspección de los tributos"⁵⁷.

Como se puede ver, en este vuelco hacia actividades del sujeto pasivo en el marco de la determinación y cobro del tributo, surgen una serie de "cargas" de carácter formal respecto a las cuales en la doctrina se empezó a discutir si se ubicaban en el ámbito del Derecho Tributario material o del Derecho Tributario administrativo o formal.

Desde la perspectiva de la teoría clásica, este conjunto de cargas que se establecen con motivo de la aplicación de los tributos tuvieron una primera explicación o sentido mediante su configuración como prestaciones jurídicas integradas en la denominada "relación jurídico tributaria", cuyo vínculo fundamental o principal esta constituido por la prestación consistente en pagar una cantidad de dinero a favor de un ente público, denominada como "prestación jurídica tributaria principal"⁵⁸. Juntamente con esta, aparecen las cargas señaladas que son denominadas prestaciones jurídicas "adjetivas"⁵⁹, las cuales serían "objeto de estudio del Derecho tributario formal o administrativo (por ejm. presentación de declaraciones, llevar libros contables, permitir el control de la administración, entre otros)..."⁶⁰, Derecho que –en este enfoque– justamente suministraría las reglas de "... cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido"⁶¹.

En una variante atendible, hubo quienes plantearon que debe entenderse como prestación jurídica sólo a la "... patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar"⁶², de modo que –dentro del mismo marco de la relación jurídica obligatoria– al no tener las cargas mencionadas contenido patrimonial evidente debían ser denominadas como "deberes forma-

les" o "deberes instrumentales" puesto que "... tienen como objeto diversos tipos de prestaciones, sean éstas, de hacer, de no hacer e inclusive de dar, pero ninguna de ellas tienen un contenido patrimonial que consista en un dar una suma de dinero al fisco. Los deberes formales, no son, pues, obligaciones tributarias, en el estricto sentido del término."⁶³. En esa perspectiva, "mientras que las obligaciones tributarias consisten en la transferencia de riqueza económica por parte de los agentes económicos a favor del Estado, los deberes administrativos son actividades complementarias que deben realizar los referidos agentes. Por ejemplo, el pago de un impuesto es una obligación tributaria, mientras que el cumplimiento de la declaración jurada facilita dicho pago"⁶⁴.

Cabe precisar que, dentro de esta perspectiva hay, quienes erróneamente asemejan la idea de contenido de patrimonialidad a la de generación de perjuicios patrimoniales en el sujeto pasivo. Así, se sostiene que hay que identificar a las cargas señaladas, en la medida que son accesorias al tributo, como "... simples deberes tributarios, pues en razón del contenido de éstas obligaciones no debería producirse un incremento del patrimonio del Estado en perjuicio del patrimonio particular"⁶⁵.

Ahora bien, compete señalar que en tránsito hacia una perspectiva diferente –que no compartimos– se encontraron los análisis de Giannini y Vanoni. El primero de ellos desarrolla la idea de que "... al verificarse el presupuesto de hecho del tributo se determinaría el nacimiento de una relación jurídica... con un contenido complejo, por cuanto en ello confluían –además del mencionado derecho de crédito– también ulteriores situaciones jurídicas subjetivas, tales como poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, además de deberes y obligaciones positivos y negativos, derechos y obligaciones bien del mismo titular de la manifestación de capacidad contributiva a que se refiere el tributo, bien de sujetos extraños a tal manifestación"⁶⁶. A su vez, Vanoni indicará que "... Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar"⁶⁷.

Desde esas aserciones, las cargas bajo comentario fueron excluyéndose de la relación jurídica obligatoria pues se entendía que su objeto era único: la prestación de dar denominada tributo. En ese sentido, se señaló que bajo el perfil de la colaboración con la Administración Pública, la declaración tributaria es siempre el cumplimiento de un deber formal y, cuando es un paso necesario para la realización del crédito tributario, se considera como una colaboración debida por el contribuyente u otros sujetos a la Administración Tributaria en el cuadro de la actividad de ésta, tendiente a la determinación. A tal efecto, se ha considerado como "... fundamento jurídico de los deberes públicos de prestación de los administrados la posición de supremacía del Estado con respecto a los habitantes, mediante la cual este puede impeler coactivamente al particular el cumplimiento de la prestación..., (de modo que), a diferencia de lo que

55 Cfr. TALLEDO MAZÚ, César. "La Determinación como Acto Jurídico". EN: *Cuadernos Tributarios*, IFA – Grupo Peruano, N° 23, junio de 1999, Lima, págs. 85 a 97.

56 JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*. Op. Cit., pág. 198.

57 FERREIRO LAPATZA, Juan. "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos". EN: *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, N° 37, 1983.

58 En la doctrina se le ha dado distintas denominaciones, entre otras, "obligación tributaria" (Giuliani Fonrouge), "deuda tributaria" (Giannini), "crédito impositivo" (Blumenstein).

59 Denominadas también como "obligaciones accesorias" (Hensel) o "relaciones accesorias" (Pugliese).

60 BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 75.

61 VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas...* Op. Cit., págs. 393 a 394.

62 VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas...* Op. Cit., pág. 429.

63 BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., Pág. 308.

64 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. "La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos". EN: *Revista Derecho y Sociedad*. Año XVI, N° 24, 2005, pág. 78.

65 MUR VALDIVIA, Miguel. "Sujeción pasiva y responsables tributarios". EN: *Revista del IPDT*, Lima, N° 26, pág. 100.

66 Citado por RUSSO, Pascuale. "La Obligación Tributaria". EN: AMATUCCI, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*, t. II, Temis, Bogotá, 2001, pág. 31.

67 Citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit., pág. 426.

acontece en el derecho privado, cuando una de las partes de la relación jurídica administrativa es la Administración, esta posee, sobre la base de la supremacía ejercida por el Estado, la facultad de crear unilateralmente vínculos obligacionales y deberes a cargo de los administrados que se constituyen en deudores u obligados de las prestaciones administrativas⁶⁸.

Así, en el fondo, decantada esta perspectiva, desde la denominadas teorías funcionalistas, se intenta explicar el instituto jurídico desde una visión que supere la teoría clásica del tributo, fundamentalmente intersubjetivas para relevar el interés público a que intentan servir las normas tributarias al promover la regulación de la actividad administrativa encaminada a la consecución de un interés público que es la obtención de prestaciones tributarias, en la forma y con los procedimientos señalados en dichas normas. Por ello, "... para este sector doctrinal la regulación jurídica de esta actividad administrativa se convierte en el eje del derecho tributaria..."⁶⁹, de manera que se reformula el tratamiento de las cargas descritas en este apartado a una relación de carácter administrativa, en la que hay sometimiento del sujeto pasivo (denominado ahora como "Administrado") a la actividad relativamente discrecional de la Administración.

b) Las urgencias impositivas. El Establecimiento de anticipos impositivos

Hacia los años 70s del siglo pasado, por razones estrictamente recaudatorias⁷⁰, en varios países desarrollados empezó a exigirse por ley anticipos de impuestos futuros, especialmente del Impuesto a la Renta empresarial. Efectivamente, "la necesidad que tiene el Estado de contar con un flujo continuo y permanente de ingresos fiscales, lo lleva a exigir anticipos a cuenta del impuesto que deba pagarse en definitiva al final del ejercicio y que en nuestra legislación se denominan "pagos a cuenta"⁷¹.

Posteriormente, ya en los años 90s surgieron mecanismos de adelanto de Impuestos al Consumo, al parecer por razones de lucha contra la inflación⁷². Adicionalmente, ya a finales de esa década y comienzos de este siglo los anticipos de impuestos se generalizan, generalizados fundamentalmente por razones de control tributario y lucha contra el fraude de ley.

En buena medida se trata de uno "... de los mecanismos que el legislador en materia tributaria en diversos países del orbe, usualmente adopta para adelantar al fisco, la percepción de impuestos cuyo hecho imponible es de formación sucesiva y que se configura en un periodo determinado"⁷³.

Así, solamente es procedente hablar de anticipos impositivos en relación con obligaciones tributarias de fondo aún no nacidas, lo que no ocurre en impuestos de configuración inmediata, pero que se van pagando posteriormente en periodos de tiempo (como ocurre en el Perú con el Impuesto a la Propiedad Predial, "... cuyo hecho imponible se configura al 1 de enero de un ejercicio gravable. La obligación tributaria así generada es cancelada en cuotas..."⁷⁴).

Respecto a estas obligaciones, un importante sector de la doctrina ha sido categórico en señalar que tienen la naturaleza de obligaciones tributarias, centrándose más bien la discusión en torno a si se trata de obligaciones autónomas o por el contrario son accesorias respecto de la denominada obligación tributaria principal. Para quienes creen en la situación de autonomía, el término anticipo resulta más adecuado pues en rigor no existe obligación tributaria principal alguna que se extinga con la cancelación de éstos.

Para Villegas, por ejemplo, se encuentran dentro de todas las obligaciones formales o accesorias del tributo pues se trataría de *cuotas de un presunto impuesto futuro*. A tal efecto, ha señalado que "...constituyen obligaciones distintas de los tributos, de los que en realidad son sólo un fragmento, con individualidad efímera (sobreviven mientras la deuda principal no se haya determinado), fechas de vencimiento propias... (que en realidad)... tal individualidad es sólo una ficción, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto..."⁷⁵.

En esa línea, hay quienes –desde la doctrina argentina– han sostenido que los anticipos impositivos son obligaciones tributarias de dar, sujetas a la condición resolutoria de la existencia de la obligación tributaria. Es decir, su exigibilidad sólo se produce en la medida que la obligación final llegue a existir y hasta el límite de su monto, de modo que si el impuesto definitivo a pagar no llega a existir, la obligación de realizar pagos a cuenta se extingue. La insuficiencia de esta posición esta dada en que en realidad en los pagos a cuenta no hay tal condición resolutoria "... pues no se encuentra incorporado al hecho tributario por la voluntad de alguna de las partes de la relación tributaria. Este acontecimiento además viene implícito en el diseño legal de la obligación establecida en la ley. Es decir forma parte de la hipótesis de incidencia y no, como la condición, del hecho jurídico"⁷⁶.

Entre los que la consideran como obligaciones tributarias sustanciales y autónomas del tributo se encuentra Jarach, que ha señalado que "El anticipo es una obligación ex-lege como el impuesto mismo, pero es independiente de éste por surgir de un presupuesto de hecho diferente y una duración distinta de la obligación tributaria principal"⁷⁷. En ese sentido, para los que siguen esa perspectiva, los anticipos impositivos resultan "... exigibles por el Estado coactivamente pero... están sujetos, en cuanto a esta exigibilidad, a un acontecimiento futuro e incierto que no es una condición"⁷⁸ que es el pago del Impuesto definitivo.

Empero, también hay quienes considerándolos como "obligaciones tributarias", los han asimilado a los empréstitos, figura con la cual guardarían una relación de genero a especie⁷⁹. A tal efecto, se asume que el empréstito es definido como la "operación mediante la cual el Estado recurre al mercado interno o externo de capitales en demanda de fondos y logra cerrar trato con uno o varios acreedores, que le prestan dinero contra la promesa de rembolsar el capital, en la forma y condiciones acordadas, con sus intereses también

68 RODRÍGUEZ, María José. *El acto administrativo tributario*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2004, págs. 165 a 166.

69 MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Op. Cit., pág. 207.

70 Se ha señalado que esos años constituyeron los de auge de los estados de bienestar europeo, en los que el gasto estatal era considerablemente alto, de manera que los Estados tuvieron sucesivamente que agenciarse de recursos cada vez mayores. Esa necesidad endémica de recursos se vio agravada con la llamada "crisis del petróleo".

71 LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "Reflexiones sobre la Naturaleza Jurídica de los pagos a cuenta en el Impuesto a la Renta". EN: Revista *Análisis Tributario*, vol. I, N° 9, setiembre de 1988, pág. 2.

72 FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. "Otra aproximación jurídica al tema del reajuste tributario y los pagos a cuenta". EN: *Cuadernos Tributarios*. IFA – Grupo Peruano N° 7, octubre de 1989, Lima, págs. 109 a 127.

73 BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 72.

74 FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. Cit., pág. 115.

75 VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas...*, Op. Cit., pág. 378.

76 FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. Cit., pág. 119.

77 Citado por PADRÓN, Carmen y LUQUE, Javier. "Efectos del Reajuste en los Pagos a Cuenta". EN: *Cuadernos Tributarios*. IFA – Grupo Peruano, N° 7, octubre de 1989, Lima, pág. 159.

78 FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. Cit., pág. 119.

79 BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 81.

convenidos⁸⁰ y puede ser de tres clases: voluntarios, patrióticos⁸¹ y forzosos.

En ese sentido, la asimilación de los anticipos impositivos sería al empréstito forzoso porque, "... al igual que éste, es un vínculo personal, pecuniario, nacido por la voluntad unilateral del Estado, a través de un mandato legal y exigible coactivamente, con la obligación de devolver en un plazo determinado. Sus diferencias son solamente secundarias. Así por ejemplo, vemos que los pagos a cuenta son de carácter permanente, no generan intereses a favor del obligado – aunque podrían hacerlo- ni están representados por títulos, característica que sólo excepcionalmente, se dan en el empréstito forzoso"⁸².

Respecto a la naturaleza de ese empréstito forzoso, tanto Duverger como Neumark señalan que están en un punto intermedio entre el empréstito propiamente dicho y el impuesto, diferenciándose "... de los verdaderos empréstitos porque carecen de voluntariedad; y de los impuestos, porque tienen un contravalor. Cree Neumark, sin embargo, en el predominio del carácter fiscal, máxime si se tiene en cuenta que las condiciones de amortización y pago de intereses son mucho menos favorables al prestamista que en una auténtica emisión de empréstito"⁸³. A su vez, Baleeiro y Araujo Falcao consideran que el empréstito forzoso tiene carácter tributario, posición compartida por Villegas y Giuliani Fonrouge⁸⁴, pues dicho instituto no puede ser considerado como un verdadero empréstito, ante la falta de un acuerdo de voluntades, creador de la vinculación jurídica. Tiene, en cambio, carácter de tributo, ya que nace como consecuencia del ejercicio del poder de imperio por parte del Estado, con prescindencia de la voluntad individual.

En este punto es bueno indicar que hay quienes compartiendo la posición de que los anticipos impositivos se asimilan al empréstito forzoso, señalan que no tienen carácter tributario al no tratarse de tributos y, al no serlo, dejan de ser tributarias pues no tienen como objeto una prestación tributaria, de modo que "... Pretender calificar como "tributaria" a toda obligación legal que tenga alguna relación con normas de contenido tributario... sería una relativización peligrosa de la institución"⁸⁵. Tomando en cuenta esta atinencia, otros –siguiendo a Villegas- le llaman obligación especial, pues significa que el Estado capta ingresos con carácter provisional que los diferenciaría de la obligación tributaria donde hay "... la captación definitiva de dinero por parte del Fisco"⁸⁶.

Por nuestra parte, nos parece que podríamos denominar, como ha señalado ya el Tribunal Constitucional (TC) peruano, como obligaciones legales con contenido tributario. A su vez, para ello debe tomarse en cuenta que el empréstito "... se distingue siempre del tributo, porque se caracteriza por el desembolso actual de una suma, voluntario o no, contra la obligación de una restitución diferida y del pago de los intereses. El anticipo de la suma al ente público está basado estructuralmente en razón de la restitución de dicha suma y del periódico cobro de intereses; de ahí que una disciplina de los recíprocos derechos y obligaciones que se puedan colegir con notable comodidad de los esquemas privatísticos del mutuo, se diferencia del esquema del tributo, en el que el deber de contribuir a los gastos del ente público no se encuentra en ningún nexo estructural o funcional, en general, con el desenvolvimiento específico de las funciones del Estado y con su coste, aunque esté relaciona-

do con los gastos en su conjunto o a ciertos gastos, sin ninguna referencia jurídica entre el sacrificio de la prestación tributaria, la ventaja derivada para el individuo de la actividad del ente público o el coste efectivo de aquella específica actividad pública que ha aparecida beneficiosa para el individuo gravado por el tributo"⁸⁷.

En ese entendido, para el establecimiento de la norma tributaria (la hipótesis de afectación y consecuencia normativa) que crea esta obligación con contenido tributario cuyo objeto es el anticipo impositivo deberá también aplicarse los principios de cobertura constitucional que se aplica para las obligaciones tributarias.

Ahora bien, respecto al cobro de los anticipos impositivos, en varias legislaciones nacionales se ha incorporado la intervención de un tercero que, por tener un vínculo relacional con el obligado al pago del anticipo, debe entregar el monto debido a la administración tributaria realizando un acto de retención en la fuente. También, por las mismas razones, se ha incorporado actos de percepción de anticipos impositivos, especialmente en materia del IVA.

Respecto al supuesto de retención en la fuente –cuyos criterios se aplican también a la percepción-, Micheli señaló que en estos casos no nos encontramos frente a la retención o sustitución tributaria sino frente a una especie de medidas cautelares o cauciones. Al contrario, en vista que estos adelantos aplican los criterios que se usan para el tributo, para la mayoría de autores se trata de un supuesto de responsabilidad, pues se entiende que el agente de retención (o de percepción en su caso) responderá "junto al sujeto obligado al pago del anticipo impositivo", a partir del momento en que este último perciba el ingreso debido por el agente, pues recién en esa oportunidad estará obligado a realizar la retención (o percepción) y su posterior abono a las arcas fiscales.

Empero, debe precisarse que en muchas legislaciones nacionales la retención o percepción debe realizarse cuando se devengue la obligación de pago al sujeto obligado por parte del agente de retención, o en otro momento arbitrariamente decidido por el legislador, independientemente de si se perciba o no el ingreso. En estos casos, se ha señalado con mucha claridad que habría un caso de sustitución tributaria pues el agente estaría cumpliendo con obligaciones propias que le afectan por dependencia a la situación jurídica del sustituido, relevante para la norma de imposición.

En buena cuenta, estos anticipos impositivos serían obligaciones con contenido tributario para el sujeto pasivo como contribuyente y típicos deberes de colaboración para el agente retenedor o perceptor.

c) La informatización de las Administraciones Tributarias

Hace 20 años se viene experimentando en todos los países del mundo un proceso por el cual la Administración empieza a realizar procesos de informatización, con miras a que su trabajo fiscalizador a futuro sea más eficiente, menos costoso y más focalizado.

A tal efecto, cada Administración Tributaria empezó a implementar proyectos que tendrían como objetivo la modernización de las herramientas técnicas y procedimientos que utiliza para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, que pasa por la creación de Bases de Datos informáticas que proporcionan in-

80 VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas...* Op. Cit., pág. 116.

81 Villegas ha señalado que "El empréstito patriótico es el que se ofrece en condiciones ventajosas para el Estado, y no es enteramente voluntario, pues se configura en el caso una especie de coacción. Son empréstitos cuyas cláusulas contienen ventajas para el Estado deudor, y se hacen suscribir mediante propaganda y apelando a los sentimientos patrióticos de la comunidad. Los casos en que más frecuentemente se utiliza esta modalidad son las guerras". Op. Cit., pág. 118.

82 PADRÓN, Carmen y LUQUE, Javier. Op. Cit., pág. 160.

83 VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas...* Op. Cit., pág. 119.

84 Cfr. Loc. Cit.

85 BRAVO CUCCI, Jorge. "Los anticipos impositivos ¿obligaciones tributarias?". EN: Revista *Análisis Tributario*, vol. XVII, N° 198, Lima, julio de 2004, pág. 21.

86 RUÍZ DE CASTILLA, Francisco. Op. Cit., pág. 79.

87 MICHELI, Gian Antonio. Op. Cit., págs. 45 a 46.

formación completa de cada contribuyente, teniendo como complemento un sistema informático para la toma de decisiones y nuevos procedimientos, directivas y técnicas de fiscalización que también se estarían implementando. Con toda esta información y recursos las Administraciones Tributarias podrían seleccionar a aquellos contribuyentes a quienes de manera focalizada se fiscalizaría.

Esas bases de datos se crearon inicialmente con información proveniente de dos fuentes básicas: las internas (proveniente de las declaraciones juradas de los contribuyentes) y las externas (información provenientes de diversas instituciones estatales con las que el contribuyente se vincula como las Oficinas de Registros Públicos, de Control de Valores, de Supervisión de Bancas, etc.).

Respecto a la primera fuente –la interna– fue importante la uniformidad de que los ciudadanos se inscriban en un Registro de la administración (denominado en Perú como RUC), no con ocasión del nacimiento de una obligación impositiva sino cuando se encuentren aptos para realizar actividades empresariales (incluidos los trabajos independientes o no habituales para las personas naturales). Que duda cabe que esta obligación de inscripción en los registros de la Administración Tributaria es independiente de la relación jurídica tributaria, pero vinculada a esta misma, no de manera accesoria sino independiente. En ese sentido, se trataría de otra obligación legal con contenido tributario, conceptualizada en el marco de los deberes de colaboración.

Ahora bien, adicionalmente a las dos fuentes descritas, se estableció una tercera periódica por suministro (información obtenida de terceras personas con las que el contribuyente se relaciona: vendedores, compradores o agentes vinculados a determinadas actividades).

En este caso, se establecieron obligaciones legales de colaboración en brindar información por vía de la declaración. Uno de los casos emblemáticos en América Latina fue inmiscuir al Notario en la presentación de una declaración en la que informe respecto de los actos jurídicos patrimoniales que hubieren sido materia de función notarial. Se trata nuevamente de una obligación de colaboración con el Estado consistente en brindar determinada información. Esta carga fue impuesta para que el Notario brinde información en el marco de su especial situación de garante de la fe pública y coadyuvante a la realización de actos jurídicos dentro de la sociedad.

Empero, muy pronto esta obligación se trasladó a aquellos contribuyentes que se vinculan con el sujeto pasivo del tributo. Algunas de ellas fueron determinadas como fuente periódica (anual o semestral) bajo un calendario de entrega, pero en otros casos, se estableció que en el marco del procedimiento tributario, se pueda pedir la colaboración de terceros para que brinden información precisa sobre determinadas situaciones que son materia de inspección de contribuyentes. El problema en estos casos es que se posibilita que se suministre toda clase de información “con trascendencia tributaria”, término que “... es bastante impreciso, si que permite al menos sostener que debe tratarse de datos que conducen directa o indirectamente a la aplicación de los tributos. Entiende PALAO TABOADA, que quedarían excluidas las meras solicitudes de datos sin relación con hechos impositivos conocidos o de probable realización. Además, la jurisprudencia y la doctrina han destacado que en cualquier caso será necesario tener en cuenta el principio de proporcionalidad, es decir, la trascendencia de los datos debe estar en proporción con el fin de la investigación tributaria”⁸⁸.

A todas estas situaciones se les ha llamado como deberes de información tributaria. Como se puede ver, no cabe duda que hay una importancia creciente en el procedimien-

to de aplicación de los tributos de imposición de prestaciones distintas a la obligación tributaria que nace de la realización del hecho imponible, tanto para los sujetos pasivos obligados a un futuro pago tributario como para terceros que son absolutamente ajenos a obligaciones tributarias concretas.

La motivación de esta situación ha sido ya explicitada por el profesor Collado Yurita cuando ha señalado que para asegurar la efectividad del deber de contribuir a cada sujeto, “... la Administración ha de disponer de una red informativa y, por ende, de una red de informadores amplísima que se distribuye capilarmente por toda la sociedad cumpliendo un deber normativo de carácter general (la obtención de información por suministro) o un deber de colaboración individualmente requerido (obtención de información por captación)”⁸⁹.

Para muchos estudiosos se trata de supuestos “... de naturaleza administrativa, que forman un conjunto indistintamente conocido como derecho tributario formal o derecho administrativo tributario...”⁹⁰, lo que queda corroborado por la situación conforme a la cual, ante el incumplimiento opera la tipificación de una infracción tributaria aplicándose la sanción correspondiente. Así, bajo esta perspectiva, estos deberes estarían en el marco del Derecho Administrativo Tributario que “reúne todas aquellas reglas que norman a los Deberes administrativos generales y ciertos deberes especiales que tienen que cumplir los administrados ante la Administración Tributaria”⁹¹.

d) La lucha contra la informalidad tributaria

Otro paso en el proceso de desarrollo del Derecho Tributario es el de la lucha contra la informalidad tributaria, que comprende a las actividades ilícitas y a los ingresos declarados procedentes de la producción de bienes y servicios lícitos, de tal modo que incluiría toda actividad económica que, en general, estaría sujeta a tributación si fuera declarada a las autoridades tributarias. En buena cuenta estamos hablando de la evasión tributaria que es un fenómeno complejo que tiene que ver con un tema cultural que está ligado con el sentido de relación que tiene el ciudadano con su Estado.

Entre otras medidas, los Estados nacionales se han visto obligados a establecer controles vinculados al aspecto tributario básicamente del sector financiero (bancos y financieras) con la finalidad de conocer claramente cuánta riqueza está circulando por ese sector y, de esta manera, ubicar supuestos de gravamen tributario. Uno de esos controles es “la bancarización” viene acompañado de un tributo sobre las transacciones bancarias y financieras, que tiene naturaleza instantánea y cuyo hecho imponible se produce en el momento de la entrega o disposición de los recursos en una transacción financiera, que pretende generar mayor recaudación y controlar los flujos de dinero provenientes tanto de transacciones formales como de aquellas no registradas ni declaradas tributariamente, o cuya procedencia puede ser de origen ilegal⁹².

Ahora, aún en países donde existe el secreto bancario como derecho constitucionalizado, se ha obligado a que se tenga a las instituciones bancarias y financieras como cooperadores de la administración de ese tributo, por la vía de recaudar automática el tributo, verificar los supuestos de gravamen y proveer a la Administración Tributaria de información sobre las cuentas y transacciones bancarias involucradas.

De otro lado, este mismo fenómeno de informalidad tributaria ha llevado al establecimiento, hasta donde tenemos conocimiento, únicamente en el Perú, pero con posible pronta inclusión en otros países de Latinoamérica, de un nuevo mecanismo de control tributario que supone la captura del tributo en las etapas del proceso productivo donde

88 MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Op. Cit., pág. 281.

89 En el Prólogo al libro de SÁNCHEZ LÓPEZ, Esther. *Los Deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. CEPC, Madrid, 2001, pág. 13.

90 RODRÍGUEZ, María José. Op. Cit., pág. 166.

91 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Op. Cit., pág. 80.

92 Cfr. Nuestra opinión en “Bancarización e Impuesto a las Transacciones Financieras”. EN: Revista *Análisis Tributario*, vol. XVII, N° 192, enero de 2004, págs. 16 a 24.

hay cierta posibilidad de control tributario por parte del fisco porque uno de los sujetos intervinientes en la operación comercial es reconocido como informal.

Se trata del denominado Régimen de Deduciones, conforme al cual todo cliente que quiere hacer uso del derecho al crédito fiscal en el IVA o al gasto deducible en el Impuesto a la renta, se encuentra obligado a mantener en su poder un porcentaje del precio de una operación comercial, el mismo que luego es depositado en una cuenta bancaria de titularidad de su proveedor (sujeto pasivo en IVA e IR) supervisada por la Administración Tributaria, que previo control será liberado a favor de ese sujeto pasivo para que honre sus deudas tributarias presentes o futuras⁹³.

Al respecto hay quienes han sostenido que se trata de un adelanto impositivo puesto que se calcula bajo el mismo esquema del IVA, debiendo sólo hacerse la deducción a aquellos sujetos gravados con dicho impuesto. Empero, al momento de realizarse el acto de deducción este no se hace a título de algún tributo en particular, sino como un monto para asegurar el pago de cualquier deuda tributaria existente y para el pago de cualquier costa o gasto en que pudiera incurrir procedimentalmente la SUNAT. La norma es muy clara en señalar que las deducciones son un "sistema de pago de obligaciones tributarias" con el Gobierno Central y su finalidad es generar fondos para asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas; en consecuencia, no podría ser catalogado como un anticipo impositivo.

En ese caso ¿se trataría de un empréstito forzoso? El antecedente más adecuado es la decisión de la Corte Suprema Argentina en el muy conocido caso del Ahorro Obligatorio que fue dado con la Ley N° 23256 en el cual se estableció de modo compulsivo la obligación de depositar sumas de dinero en las cuentas del Estado para todos aquellos contribuyentes cuya situación se encuadrara en los términos previstos en sus disposiciones. Su cumplimiento quedó sujeto a la coacción jurídica del Estado, habiéndose conferido a la Dirección General Impositiva «la aplicación, percepción y fiscalización» del régimen; asimismo dispuso la citada ley que en todo lo no previsto en ella serían de aplicación las normas legales y reglamentarias de la ley 11.683 y sus modificaciones.

En ese caso la Corte señaló que "... el régimen de «ahorro obligatorio» al que precedentemente se ha hecho referencia se exhibe, en los términos en que fue concebido, como un «empréstito forzoso», -expresión acuñada desde antiguo por la doctrina-, en tanto impone coactivamente a los contribuyentes a cuyo respecto se configura la situación de hecho que la ley prevé la obligación de depositar sumas de dinero en las cuentas estatales, comprometiéndose el Estado a restituir esas sumas, con un interés, del modo contemplado en el texto legal".

En la referida sentencia, la Corte concluyó señalando que: "... al establecer en la ley 23.256 la obligación de los contribuyentes comprendidos en sus términos de aportar sumas de dinero a las cuentas estatales, tomando como base para ello la capacidad económica resultante de la renta y el patrimonio de aquellos, ha hecho uso de la facultad que le otorga el art. 67 inciso 2° de la Constitución Nacional, (texto 1853-1860) que lo autoriza a «imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan»⁹⁴.

Pensamos que no podría equipararse los referidos criterios, puesto que el fin con el que surgió este Sistema, tal como lo establece el artículo 2° del Dec. Leg. N° 940, es generar fondos para asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas. En buena cuenta estamos hablando de un depósito en garantía, dada la situación de intangibilidad e inembargabilidad de la cuenta donde se han depositado los montos detraídos, que sería asimilable al concepto que venimos manejando de obligación con contenido tributario.

En cualquier caso, el sujeto que debe encargarse de practicar la deducción esta sumido en una serie de cargas para la satisfacción de la exigencia legal. En tal sentido, Ruiz ha señalado que "... la actividad del agente detractor no produce un efecto inmediato en la recaudación fiscal, (de modo que genera) un deber mixto. El agente detractor viene a apoyar la actividad recaudadora del Fisco. En este sentido la deducción viene a ser un deber que tiene contenido administrativo"⁹⁵.

Ahora bien, de dichas obligaciones de cooperación en recaudación, existe el supuesto de cooperación como agente verificador, que ha sido establecido para el Notario Público. Efectivamente, "... aquella labor que realiza el notario con relación los tributos es conocida como la función de fiscalización de tributos o también denominada la responsabilidad fiscal del notario. En este orden de ideas debo señalar que el aspecto tributario, con relación el Notario, debe ser analizado, desde dos perspectivas: 1. Una perspectiva externa, y 2. Una perspectiva interna"⁹⁶.

Conforme a la primera perspectiva, Berrospi señala que el Notario está obligado, previamente a la intervención notarial, a verificar el pago de los impuestos a cargo de las partes contratantes en un determinado acto jurídico que requiere su actuación. En ese sentido, "... el cumplimiento de la obligación sustancial tributaria constituye uno de los aspectos más importantes de la calificación notarial que se realiza antes de la elevación a escritura pública de toda minuta de compra venta de inmuebles"⁹⁷.

3. UNA CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN

Como hemos podido ver en el punto anterior, en el siglo XX hemos asistido a un cambio fundamental de la realidad sobre la que el tributo se proyecta generando un real ensanchamiento del ámbito de aplicación objetivo y subjetivo del Derecho Tributario⁹⁸. Efectivamente, la aplicación de los regímenes tributarios en base a un mínimo protagonismo de los ciudadanos y estructurado en torno a la prestación principal de pago de tributos (en base a la declaración, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva) ha cedido el paso a un nuevo modelo basado en nuevas posiciones subjetivas y actuaciones distintas de la derivada de la realización del hecho imponible (con o sin contenido patrimonial), de manera de coadyuvar a través de su cumplimiento a la aplicación de los tributos.

Este cambio ha sido generado por la realidad socio-económica de los Estados nacionales que han querido mantener un modelo de entidad estatal fijado en una actuación social y justificado en términos teóricos por la realización efectiva del "interés fiscal" que resulta relevante para la consecución de los fines de política económica y social asignados al ordenamiento constitucional⁹⁹.

En términos prácticos, Russo ha señalado que esas ac-

93 Cfr. "Deducciones al Servicio de Transporte de Bienes". EN: Suplemento Especial *Informe Tributario*, N° 182, julio de 2006, págs. 4 a 5, y QUINTANILLA, Alexander. "Retenciones, Percepciones y Deduciones. Análisis de los Regímenes y Sistemas de Pago del IGV". EN: Revista *Análisis Tributario* N° 222, julio de 2006, págs. 27 a 29, y N° 223, agosto de 2006, págs. 28-31.

94 H. 102. XXII. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición). Buenos Aires, 4 de mayo de 1995.

95 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Op. Cit., pág. 82.

96 BERROSPI POLO, Sergio. "La función de fiscalización de impuestos del notario peruano en la compra-venta de inmuebles". Op. Cit., pág. 503.

97 BERROSPI POLO, Sergio. Op. Cit., pág. 504.

98 Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel. "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". EN: *Hacienda Pública Española*, IEF, N° 68, 1981, págs. 156 y sgtes.

99 Véase las reflexiones de ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1988, págs. 23 y siguientes. Debe señalarse que

tuaciones (a las que ha denominado como deberes) abarcarían¹⁰⁰:

- Los deberes formales que surgen a cargo del contribuyente que dependen de la verificación del mismo presupuesto al cual está unida la obligación tributaria (por ejemplo, la obligación de presentar la declaración).
- Los deberes formales que surgen a cargo de terceros que han sido incluidos como sujetos pasivos de la obligación tributaria (por ejemplo, la obligación de presentar la declaración).
- Los deberes formales impuesto a sujetos susceptibles de asumir la posición de contribuyente, pero dependiendo de hechos autónomos respecto a los impuestos
- Los deberes formales que tienen contenido positivo y negativo, que incumben a terceros.

En ese sentido, siguiendo a Moncada¹⁰¹, podríamos señalar que un esquema general sobre este aspecto debe generarse a partir del cruce de algunas variables.

En primer lugar, hay que asumir que pueden ser tres tipos de sujetos los que intervienen en estas actuaciones: (i) el sujeto pasivo del tributo, que junto al cumplimiento de la obligación tributaria, se encuentra compelido a aportar datos o informes con trascendencia tributaria que forman parte de un cúmulo de deberes para el logro y realización de los fines fiscales, (ii) el sujeto pasivo del anticipo impositivo, que debe cumplir con la obligación con contenido tributario, y, (iii) los sujetos ajenos a las obligaciones tributarias o a los anticipos impositivos, que están obligados a realizar el cumplimiento de deberes de información o de cooperación en recaudación y/o verificación para con la Administración.

En segundo lugar, las actuaciones se producen bien por la existencia de una disposición normativa de carácter general que los contemple (aquí se encuentran incluidos los anticipos impositivos, la colaboración vía suministro de información y la cooperación vía verificación o recaudación) o bien por el ejercicio de potestades administrativas representadas por requerimientos concretos llevados a cabo caso por caso por parte de la Administración tributaria.

En tercer lugar, debe tomarse en cuenta que por la forma como se manifiesta la colaboración, ésta puede ser activa (la que se despliega en un hacer o un dar a la Administración tributaria) o pasiva (representada por el hecho de tener que soportar ciertas actuaciones efectuadas por la Administración tributaria, tales como la comprobación e investigación de los hechos tipificados como gravables, entre otras).

En base a lo señalado, tomando en cuenta el contenido, podríamos clasificar a las actuaciones bajo estudio en:

1. La colaboración puramente material, representada por la entrega de datos:

- a) En el marco de los procesos de administración tributaria (documentos, libros y demás elementos que se estimen necesarios, para las actuaciones de comprobación e investigación que realice la Administración tributaria).
- b) Fuera del marco del proceso de administración tributaria (entrega periódica de información por suministro).

2. La colaboración que tiene un contenido supramaterial, es decir lleva consigo el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídica:

- a) La presentación de la declaración o la declaración-liquidación que realice el sujeto pasivo.

- b) La responsabilidad o sustitución en el cumplimiento de la prestación tributaria.
- c) La entrega de montos dinerarios como anticipos impositivos.
- d) La retención o percepción de los anticipos impositivos.
- e) La cooperación en recaudación.
- f) La cooperación en verificación.

Como se ha podido avizorar, la fuerza de la teoría de la relación jurídica tributaria ha llevado a que los estudiosos intenten reconducir las actuaciones señaladas a una unidad teórica en base al elemento subjetivo. Efectivamente, se ha señalado que hay dos clases de obligados: (i) los que deben pagar el tributo, grupo en el que han de incluirse a todos aquellos que soportan una obligación de contenido pecuniario, y, (ii) los demás obligados tributarios, cuyos deberes no tienen este carácter pecuniario, de modo que puede distinguirse entre obligación tributaria en sentido estricto, otras obligaciones de contenido patrimonial y deberes sin contenido patrimonial¹⁰² cuyo nacimiento genera el ejercicio de potestades administrativas por parte del poder político. En tal sentido, serán normas de Derecho Tributario formal y configurarán deberes formales "exclusivamente aquellos que establecen procedimientos, cauces, vehículos de ejecución de las normas materiales, que son las que configuran derechos y obligaciones"¹⁰³.

En ese sentido, al igual que en otros ordenamientos jurídicos, el Código Tributario peruano dedica especial atención a la obligación tributaria, quedando más desdibujados en cuanto a su naturaleza y relaciones con aquella, otro tipo de obligaciones y deberes al punto que esa norma no reconoce la figura de los deberes tributarios como tal sino que los considera como obligaciones accesorias de la obligación tributaria, cuando se establecen a cargo del sujeto pasivo (deudor tributario), o como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas.

De ello, que ocurre también en España, Sánchez deduce que la distinción "... *ente obligación y deber en el ámbito tributario (que por otra parte, no encuentra apoyo en el terreno del derecho positivo) contraponen los binomios obligación- derecho subjetivo del acreedor y potestad- deber, frente a cuyo concreto ejercicio el particular se encuentra en una situación de sujeción*"¹⁰⁴. Distinción que permite deducir el diferente contenido de las prestaciones así como la distinta posición de los sujetos en cada caso, afirmándose así que el deber en sentido estricto encuentra su origen en el ejercicio de un poder asignado a la Administración y no un derecho subjetivo, no siendo su finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración. Al contrario, hay quienes califican como obligación los vínculos que nacen del ejercicio de una potestad, frente a la cual la administración goza de un derecho subjetivo.

Al respecto, Pauner ha señalado que estas actuaciones (a las que denomina como obligaciones auxiliares) "... *que acompañan al cumplimiento de la obligación tributaria principal son muy heterogéneas, característica por la que se les ha llegado a negar validez conceptual al no ser posible reconducir a un esquema general todas las hipótesis normativas previstas*"¹⁰⁵.

En el mismo sentido, se ha planteado que reconducirlos a una estructura común significaría ponderarlo a partir de posiciones subjetivas, las que difícilmente pueden recon-

en la doctrina se indica que el interés que tutela el derecho a obtener una determinada prestación en el ámbito tributario no es el propio del sujeto que lo detenta sino el interés de toda la colectividad, afirmación que no es obstáculo para asignar la titularidad formal del mismo a la Administración encargada de llevarlo a efecto.

100 RUSSO, Pascuale. Op. Cit., pág. 31 y siguientes.

101 MONCADA GIL, Luis Humberto. *Los deberes de información tributaria sobre terceros*. Tesis presentada para optar el título de Doctor, Universidad de Barcelona, 2002.

102 Hay quienes diferencian el deber de la obligación porque en esta última habría un derecho subjetivo de crédito y una sanción (a modo de indemnización). Cfr. SOLER ROCH, M. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". EN: *Revista Española de Derecho Financiero*, CIVITAS, Nº 25, 1980.

103 PITA GRANDAL, Ana María. "La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros". EN: *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 737.

104 SÁNCHEZ LÓPEZ, Ester. Op. Cit., pág. 97.

105 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. CEPC, Madrid, 2001, pág. 68.

ducirse a los esquemas comunes de una institución jurídica capaz de albergarlos conforme a principios compartidos por todas ellas. Por eso, Sánchez López ha señalado que "dicho intento, contribuyendo de manera relevante al entendimiento del contenido y la función asignada a dichas posiciones subjetivas, no alcanza a explicar suficientemente la heterogeneidad de los vínculos jurídicos que las distintas prestaciones dan lugar mientras, por otra parte, carecen de un soporte de derecho positivo que aporte la construcción jurídico-subjetiva adecuada capaz de dotar de unidad y coherencia al conjunto de las posiciones que se suceden con ocasión de la aplicación de los tributos, debiendo poner de manifiesto, en consecuencia, junto a la opinión esgrimida por algunos autores, la dificultad de conducir a una figura jurídica única dicha pluralidad de posiciones subjetivas"¹⁰⁶.

De otro lado, también se ha criticado esa estructura bajo el argumento que es absolutamente relativa pues también lo es el fundamento al que responde, que es la distinción entre Derecho Tributario material (que comprende las normas que disciplinan los elementos sustanciales del tributo, concebido como instituto jurídico y ajustado a la distribución constitucional de la carga tributaria) y Derecho Tributario formal (que abarca los aspectos administrativo del tributo). En ese sentido, González García señala que siendo "mucho más lo que une que lo que separa a estas dos partes del Derecho Tributario, profundizar en sus diferencias o no matizar suficientemente su carácter instrumental sólo puede contribuir a confundir al pretender separar lo que está unido"¹⁰⁷.

Conforme a lo dicho, Cortez ha señalado que "si, como nosotros creemos, no existe una distinción clara y radical entre las relaciones pertenecientes al Derecho tributario material y las que se alojan en el Derecho Tributario formal, la explicación del Derecho Tributario escindiéndolo en esos dos campos, presenta, al menos, el problema de si existe adecuación entre las explicaciones didáctica y la verdadera naturaleza dogmática de las instituciones jurídicas que se explican"¹⁰⁸.

En ese sentido, si la diferencia entre lo formal y material sigue siendo importante porque ubica el centro en el tributo, no puede soslayarse el contenido material de las normas –no referidas a la obligación tributaria propiamente dicha– que imponen prestaciones o deberes que no solamente tienen por finalidad coadyuvar a la efectividad del tributo sino que pueden suponer, además, una limitación en la libertad de los ciudadanos, tal como sucede en el caso de los deberes de colaboración tributaria, ello máxime si por el hecho de mantener facultades para exigir el tributo, la administración tributaria no puede estar colocada en una posición diferente a cuando se le otorga facultades para exigir el cumplimiento de otros deberes o conductas de contenido no pecuniario y que se perciben claramente como actuaciones jurídicas de carácter público.

Hay sin embargo quienes han insistido en señalar que se trata de deberes de colaboración "... aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que

se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuestos a los administrados –obligados tributarios–, sujetos pasivo o no d la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo cumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador"¹⁰⁹. En ese esquema, los deberes de colaboración serían una prestación personal de carácter público pues el contenido en que consiste no se limita a un dar sino que requieren una actividad intelectual y de gestión, a veces más gravosa que la obligación principal.

Ahora bien, cabe señalar que también creemos que esas actuaciones pueden ser entendidas unas como obligaciones y otras como deberes, pero –a diferencia de Falcón y Tella– no en el sentido de que se trata de un deber de colaboración que al concretarse "... bien por vía legal o reglamentaria con carácter general, bien mediante un requerimiento individualizado, surge una obligación de hacer a cargo de las personas que se encuentran en los supuestos previstos en la norma o que sean destinatarios del requerimiento administrativo"¹¹⁰, sino en base a "... la reacción prevista por el ordenamiento entendiendo así que "si esta se limita a una sanción estaríamos ante un deber" mientras que "si existen procedimientos ejecutivos para exigir y obtenerla prestación debida podremos hablar con propiedad de una obligación de hacer"¹¹¹.

En resumen, como ha señalado Pauner, "... el contenido de ambos (deber y obligación) coinciden prácticamente aunque no puede sostenerse la identidad de ambas categorías. En teoría, debemos reconocer que algunas obligaciones tributarias pueden hacerse efectivas por parte del contribuyente con prestaciones patrimoniales, pero en la práctica, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se realiza casi exclusivamente mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias traducibles en contribuciones económicas, repetimos, de manera casi absoluta"¹¹².

Ahora bien, no debe confundirse la noción de "deberes" aquí descrita con aquella otra surgida de la polémica sobre la obligatoriedad o no de los deberes constitucionales. Efectivamente, en este último caso, los deberes en tanto principios constitucionales, efectivamente se distinguirían de las normas específicas descritas por Kelsen (a las que se llamarán reglas) pero ello no les quitará su carácter prescriptivo. La diferencia con las reglas estará en que los principios constitucionales "carecen de estructura normativa plenamente configurada, ellos establecen sólo una dirección a seguir (y)... poseen una «dimensión de peso» que, en el caso de una eventual colisión entre los mismos dan paso a la ponderación de sus consecuencias normativas"¹¹³. Conforme a ello, en realidad el valor normativo de los deberes constitucionales no se originaría en algún elemento estructural o funcional (que son diferentes a los de las normas específicas) sino de su "condición de norma perteneciente al sistema jurídico..."¹¹⁴.

En buena medida, este enfoque reconoce que los deberes y obligaciones vendrían a ser dos especies de un género común, que es la norma jurídica. Ambos, en palabras

106 SÁNCHEZ LÓPEZ, Ester. Op. Cit., pág. 44.

107 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. "Derecho Tributario material y formal". EN: *Hacienda Pública Española*, IEF, N° 94, 1985, págs. 275 a 276.

108 CORTEZ DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 260.

109 LÓPEZ MARTINEZ, Juan. *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992. pág. 37.

110 FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 40 y 41.

111 SANCHEZ LÓPEZ, Esther. Op. Cit., pág. 102.

112 PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 69.

113 MENDOZA ESCALANTE, Mijail. *Los Principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano*, Gráfica Bellido, Lima, 2000, pág. 231. Ver también AGUILLO, Josep. *La Constitución del Estado Constitucional*. Temis - Palestra, Bogotá, 2004, 178 págs.

114 MENDOZA ESCALANTE, Mijail. Op. Cit., pág. 232. Debe destacarse que Mendoza recoge claramente la diferencia entre un principio (en nuestro caso el Deber) y una norma jurídica propiamente dicha (norma específica) cuando señala que "La norma jurídica propiamente dicha incluye una estructura lógica de tipo hipotético conformada por un supuesto, una consecuencia y un operador deóntico, estructura que no se presenta en un principio. Sin embargo, lo ontológicamente propio de las normas jurídicas es la de ser proposiciones normativas y no la mencionada estructura, la cual, además, por ciertas razones consideramos que debe ser dejada de lado", concluyendo que debemos entender por "norma jurídica a toda proposición con sentido normativo o deontológico que pertenece al sistema (normativo) jurídico. Bajo este concepto de norma jurídica, la tesis de que los principios son normas se mantiene incólume".

de Pauner¹¹⁵, se conceptualizarían como comportamientos positivos o negativos impuestos a un ciudadano en consideración a intereses en muchos casos no particularizables en él, que podrían beneficiar a otros sujetos o responder a los intereses del conjunto social.

Cabe señalar que, desde un esquema kelseniano, Rafael de Asís¹¹⁶ ha querido mantener la "obligatoriedad" de los deberes constitucionales incorporándolos como "obligaciones jurídicas" y diferenciándolos de una noción vaga de "deber" como elemento prejurídico que se diferencia de la obligación en que aquél no es un concepto relacional, es incondicional, y es un fin en sí mismo. En esta línea, se podría hablar de obligación jurídica en el sentido de deber (en tanto situación con un contenido genérico que tiene como correlativo un poder), de obligación (en tanto situación con un contenido específico y determinado, que afecta a un bien y que tiene como correlato un derecho) y de sujeción (en tanto situación que tiene como contenido la posible realización de una acción y que es correlativa a un poder, del que depende la realización o no de la acción por el titular de la sujeción).

II. EL SUSTENTO CONSTITUCIONAL DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN

1. LA VISIÓN CONSTITUCIONAL TRADICIONAL

Como sabemos, en el primer momento del enfoque constitucional del tributo se pensaba fundamentalmente en la defensa del derecho de Propiedad, de manera que las Constituciones Políticas de los diferentes Estados fueron incorporando algunos principios que permitían que la exacción del patrimonio del ciudadano se base en reglas claramente establecidas¹¹⁷. Es entonces que desde la perspectiva de la obligación tributaria como una relación de igualdad, la imposición debe incidir por la norma jurídica pero no sobre las obligaciones generadas por ella, de modo que es la norma legal la que de forma inmediata determinará las pretensiones del acreedor¹¹⁸.

De esta manera, se buscará sostener una relación armónica entre el derecho de Propiedad y la facultad de imposición. Así, como ha señalado Spisso "Ni el derecho de Propiedad excluye al deber de imposición, ni éste a aquél, y buscar el límite de cada uno de ellos, en función de su propia naturaleza y de su interacción con los demás derechos es una tarea del intérprete del texto constitucional. Por lo tanto, no se puede hablar de oposición entre ambos derechos sino de la determinación del alcance de ellos"¹¹⁹.

En este diseño, el Estado está prohibido de establecer un tributo sin que a su base exista capacidad económica (es decir, que en su estructura, no se hubiera considerado un elemento que exteriorice capacidad contributiva), ni siquiera pretextando el requerimiento por razones de Estado. Bajo esta perspectiva, Hensel planteará que la sujeción del contribuyente debe estar básicamente en el hecho de que deba observar la norma jurídica bajo igual sometimiento que el que tendrá el Estado, puesto que "ambos se encuentran en igualdad de posición jurídica en cuanto están sometidos al imperio de la Ley, a las normas del Derecho objetivo"¹²⁰.

En buena cuenta, este planteamiento resulta absolutamente compatible con el ideario del programa constitucional liberal, que propugna la necesidad de la existencia de un Estado, al que hay que brindar recursos, para que pueda garantizar eficazmente la libertad y la propiedad de los individuos.

Ahora bien, bajo este modelo, la potestad de imposición sólo alcanzará al tributo, incluidas las prestaciones formales que puedan surgir de la obligación tributaria, pero no justificará la inclusión de terceros en esa obligación tributaria o exigirles obligaciones de información o colaboración en la actividad recaudatoria. Entonces, la potestad tributaria se ejercerá sólo para el cobro de tributos sobre los sujetos que tengan capacidad contributiva y no a otros ni más allá de esta exacción.

Así, para quienes sustentan esta posición, sólo es legítima la intervención del poder en determinado ámbito de la autonomía personal: el derecho de propiedad. De esta manera, no existe posibilidad alguna de que la Administración Tributaria pueda exigir a los contribuyentes que realicen acciones adicionales a las expresamente establecidas en la ley, aunque estará obligada a obedecer el principio de discrecionalidad administrativa en el marco de la legalidad.

Bajo esa perspectiva, el sustento para incluir en la perspectiva constitucional a los deberes de colaboración se encontrará en el principio de Legalidad. Collado Yurita señala al respecto que "... A juicio de Rodríguez Bereijo, esos deberes tributarios formales "más bien encuentran su anclaje natural en el principio general de legalidad administrativa (artículo 9.3 CE) o de vinculación positiva de la Administración a la ley en el ejercicio de las potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye, de tal manera que la actuación ha de contar, en principio, con una cobertura previa"¹²¹.

Así, dado el carácter de prestación personal de los deberes de colaboración, su régimen jurídico debía estar presidido por el principio de legalidad, necesario no sólo para su establecimiento, sino con un marco de principios básicos que no actúe de simple habilitación, sino que recoja de forma efectiva desde un punto de vista legal el régimen jurídico de los mismos que ha de ser respetado por el necesario desarrollo legislativo. Evidentemente, se aceptó la dificultad que suponía la aplicación práctica de ese principio constitucional, ni que un excesivo celo en llevarlo a la práctica, pudiera significar la pérdida de eficacia en la labor administrativa contra el fraude fiscal.

En España, esta perspectiva tomó especial cuerpo al inicio del proceso constitucional posterior a la Constitución actualmente vigente porque el artículo 31.3 de dicha norma establece que "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley" mientras que el artículo 133.1 esta referido a los tributos. Con ello, se señaló que aunque toda prestación de carácter público tiene como nota distintiva fundamental a la coactividad, conforme la Sentencia del TC 185/1995, esas no son sinónimas, de manera que "... desde el punto de vista conceptual, el tributo es una especie de más amplio concepto de las prestaciones patrimoniales de carácter público... En consecuencia, pueden existir prestaciones patrimoniales públicas que no sean tributos. O lo que es lo mismo, pueden existir obligaciones de contenido económico impuestas a los ciudadanos sin atender a su capacidad económica"¹²², las mismas que estarán únicamente cubiertas por el principio de Legalidad.

En el caso argentino, ante la falta de norma expresa como la española, se señaló que "resulta razonable exigir ante estas cargas personales la satisfacción del principio de

115 PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 38.

116 DE ASÍS ROIG, Rafael. *Deberes y Obligaciones en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, 508 págs.

117 Ver nuestras reflexiones "La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio". Op. Cit.

118 Cf. CASALTA NABAIS, José. *O Deber Fundamental de pagar Impuestos*, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, págs. 149 y 150. Ver también ARRIETA MARTÍNEZ DE PIZÓN, Juan. *Técnicas desgravatorias y Deber de Contribuir*. Mc. Graw. Hill, Madrid, 1999, 181 págs.

119 SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2ª edición, 1991, pág. 248.

120 Citado por RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. "El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico". EN: *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, N° 125, enero-marzo de 2005, págs. 17 y 18.

121 En el Prólogo a SÁNCHEZ LÓPEZ, Ester. Op. Cit., pág. 14.

122 QUERALT, Juan Martín. Op. Cit., págs. 56 a 57.

“reserva de ley” con fundamento en el art. 19 de nuestro Estatuto Fundamental en tanto allí se dispone que “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no mande la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”, fundamentalmente teniendo en vista las consecuencias que se generan del incumplimiento –aplicación de una sanción a título repressivo–, razón por la cual la solución propicia también adquiere consistencia en vista a la prohibición del art. 18 de la Ley Suprema que consagra el principio de legalidad en materia penal”¹²³.

Ahora bien, ante la excesiva carga de muchos de los deberes de colaboración, por la vía de darles contenido patrimonial, se ha querido quitarles validez constitucional en vista a que acaban violando la garantía de la capacidad contributiva. En efecto, se ha señalado que *“... de acuerdo a nuestro sistemática constitucional, la propiedad privada es inviolable y sólo a través del tributo puede ser parcialmente afectada a favor de los intereses del Estado. Es decir, carecen de sustento constitucional las obligaciones accesorias de carácter tributario que afectan indirectamente el patrimonio de los particulares, máxime cuando tales obligaciones accesorias no están relacionadas con la prestación tributaria del propio obligado”*. Bajo esa lógica, carecerían de sustento constitucional aquellos requerimientos de la Administración Tributaria que por el contenido patrimonial que encierran dejan de ser simples “deberes tributarios”.

2. UNA NUEVA PERSPECTIVA: El Deber de Contribuir

Como hemos señalado¹²⁴, en la perspectiva del Deber de Contribuir en el Estado Social y Democrático de Derecho, que surge como alternativa de organización social en el período que va entre las dos grandes guerras mundiales del siglo XX y que encontraría su consagración constitucional luego de la II Guerra Mundial, el fenómeno tributario será el instrumento central para que, en el plano del financiamiento público, se cumpla con el fin de redistribuir la riqueza entre los ciudadanos para así lograr la libertad y la igualdad reales. El fundamento constitucional del Deber de Contribuir se encontrará en la propia formulación del Estado Social, es decir, en la necesidad del ente estatal de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento con miras a conseguir el «bienestar igualitario».

Bajo esta perspectiva, muy vinculada con la denominada *“concepción dinámica de los tributos”*¹²⁵, la reflexión en torno a los procedimientos de verificación y fiscalización tributaria se agudiza, y es cuando se empieza a sostener que el interés fiscal no sólo debía medirse en el establecimiento de la norma tributaria sino además -y especialmente- en la aplicación del tributo vía los deberes de comprobación o inspección tributaria, de modo que *“... la relación jurídica tributaria se configurará como una relación no paritaria en la cual los sujetos se encuentran en una posición jurídica desigual, los particulares en una posición de deber de sometimiento (status subjectionis) y el Estado, por el contrario, en una situación de superioridad o supremacía”*¹²⁶.

En este marco, Rodríguez Bereijo¹²⁷ sostiene que la reiterada afirmación del Tribunal Constitucional español de que *«lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»*, no debe dar pie a sostener que, por interés fiscal, la Administración Tributaria pueda justificar con alguna comodidad, la arbitrariedad o la irracionalidad

en su actuación, ni tampoco para ejercer una presión desmedida sobre aquellos ciudadanos que cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias, sino todo lo contrario.

Ahora bien, tiempo después la perspectiva del *status* de sujeción fue reemplazada por la noción de solidaridad. El Deber de Contribuir, bajo esta perspectiva, va más allá de la prestación material derivada de la realización del hecho imponible, extendiéndose primero a los aspectos formales de la obligación tributaria y, luego, a la generalidad de la colectividad que, a través de *“las prestaciones a ellos impuestas, posibilitan la aplicación efectiva del ordenamiento tributario de conformidad con los principios constitucionales coadyuvando, de este modo, a la realización de la libertad e igualdad reales, en cuanto valores supremos del ordenamiento”*¹²⁸.

Por eso, Eserverri ha señalado que *«... ha llegado el momento en que el contribuyente tome mejor y mayor conciencia de que el tributo no se limita al Deber de Contribuir, o dicho de otra forma, no se contribuye tan sólo, por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria, ante el ente público, sino que dicha obligación alberga, además, un sentido más profundo, a través del cual el administrado contribuyente, colabora de manera directa con los órganos de la Administración, no ya declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino, además, haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento de gasto, y en definitiva su condición de ciudadano»*¹²⁹.

En esa medida se puede vislumbrar que en materia de deberes formales, dentro de la obligación tributaria, éstos no son medidos sobre la base de la capacidad económica, por lo que pueden incluir mayores obligaciones que la de presentar las declaraciones que establecen la deuda tributaria. De hecho, el modelo tributario en el Estado Social y Democrático de Derecho tiene a la autodeterminación de la obligación tributaria por parte del contribuyente como elemento importante, pero no único, pues además se utilizarán medios informativos que podrían generar costes adicionales a ese contribuyente.

Entre las nuevas obligaciones, cobran especial importancia las referidas a la tenencia de libros contables, expedición y control de comprobantes de pago o controles de los sistemas operativos empresariales como los documentos para el traslado de mercaderías. Lo dicho hasta aquí queda corroborado por el hecho de que esas obligaciones *«... permanecen invariables, con independencia de la extinción de la relación obligacional impositiva. Por ejemplo, el sujeto pasivo, aún después del pago, ha de presentar informes, ha de presentar las anotaciones, libros y papeles de negocios para su examen y comprobación»*¹³⁰.

Ahora bien, como hemos adelantado, la solidaridad en tanto supone la existencia de un interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos (porque a través de ellos el Estado va a poder lograr la consecución de los fines que el nuevo esquema constitucional asigna), genera un nuevo marco de obligaciones, diferente al establecido dentro del marco del Estado Liberal de Derecho que era profundamente individualista.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional español, en

123 CASÁS, José Osvaldo. Op. Cit., pág. 669.

124 DURÁN ROJO, Luis. Op. Cit.

125 Desarrollada por Micheli en Italia, Pérez de Ayala y Narciso Amorós en España.

126 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *“El Deber de Contribuir Como Deber Constitucional. Su significado Jurídico”*. EN: Revista Española de Derecho Financiero. Civitas, Madrid, N° 125, enero-marzo de 2005, pág. 21.

127 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. Op. Cit., pág. 83.

128 GARCÍA DORADO, Francisco. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Contribuir*. Dykinson, Madrid, 2002, págs. 39 y 40.

129 ESEVERRI, Ernesto. *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económica-administrativa*. Civitas, Madrid, 1986, págs. 35 y 36.

130 KRUSE, H. V. *Derecho Tributario. Parte General*, EDESA, Madrid, 1978, pág. 271.

la Sentencia N° 50/1995, ha señalado que al ser el Deber de Contribuir exponente de un interés colectivo social que le lleva a configurarse como principio básico de solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas, el concepto ya no sólo es predicable exclusivamente de aquellos contribuyentes que realizan el hecho imponible del tributo sino de todos aquellos obligados a los que se le imponen los deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal.

Así, hay un paso del Deber de Contribuir del ámbito de la individualización de la carga soportada por cada contribuyente, con el pago de sus impuestos y de la evaluación particular del beneficio que obtienen del Estado, a un marco más amplio, definido por el deber de solidaridad política, económica y social que la Constitución Política garantiza¹³¹. Aquí es pertinente transcribir lo señalado por el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia N° 110/1984, indicando que «... parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de la aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.

De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados sino que también puede extenderse... a quienes puedan presentar la ayuda relevante en esta tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito».

Complementariamente, dicho Tribunal señaló en la Sentencia N° 76/1990 que «la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue, asimismo, que el legislador al habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes por las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias».

De ello, resulta evidente que la Administración debe obtener información suficiente con la finalidad de que efectivamente se realice el Deber de Contribuir de cada sujeto. Como hemos señalado, debido a que la configuración de estos deberes debe darse como una prestación personal de carácter público, debe deducirse de ello la necesidad de regulación por ley de los aspectos esenciales de los deberes de información tributaria¹³². Así, el Deber de Con-

tribuir se constituye no sólo en un vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio de su poder, haciéndolo nacer directamente de la ley, sino que también «ésta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo hacen nacer»¹³³.

Como bien ha delineado Sánchez López, con la idea de la solidaridad misma resulta insuficiente asignar una directa aplicación del Deber de Contribuir a la actuación de la Administración, surgiendo la pregunta de ¿cómo asegurar que en aplicación de aquel principio constitucional y de su propio ejercicio práctico, la Administración no acabe violentando los derechos y garantías del ciudadano convocado a colaborarle?

Haberle le ha denominado Estado Constitucional, pues tiene al proyecto constitucional como base de su realización, y se sostiene en la dignidad humana (en palabras de Rainer, un modelo decididamente personalista o "antropocéntrico"¹³⁴), el poder constituyente del pueblo, la libertad, la igualdad, la democracia, el Estado Social de Derecho y la división de poderes, entre otros¹³⁵.

En esa medida, se comprende mejor la actual fuerza normativa de la Constitución, que se convierte en precepto *normarum* y base de todo el ordenamiento jurídico, tanto en sentido formal como material. A su vez, se evidencia que los derechos y deberes contenidos en la norma constitucional se incorporan como bienes jurídicos que la sociedad asume como valores supremos de modo que la Constitución siendo norma, no es de cualquier tipo, pues postula en general un completo sistema de valores materiales (*Unfassende Wertordnung*) de validez general.

Visto de esta manera, el contenido constitucional carece de precisión al tener «una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad»¹³⁶, máxime si la Constitución Política desarrollada en el contexto de una sociedad pluralista no puede entenderse como un proyecto agotado, ésta «no codifica sino que simplemente regula –y muchas veces en forma puntual y a grandes rasgos- aquello que parece importante y que necesita determinación»¹³⁷ apareciendo los bienes constitucionales, de otra parte, «más bien (como) un consenso jurídico acerca de lo que podemos hacer, más que (como) un consenso moral acerca de lo que debemos hacer»¹³⁸.

Entonces, podemos entender que el Deber de Contribuir se reubica como un bien constitucional que debe ser razonado y ponderado en relación con otros bienes constitucionales. El Deber de Contribuir cimentado en el Deber de Solidaridad, permitirá que se ponderen las acciones del Estado, de contenido recaudatorio o de lucha contra el fraude de ley y la evasión fiscal –que implica la colaboración de terceros básicamente en brindar determinada información- de cara a otros bienes constitucionalmente valiosos, entre otros, los derechos humanos concretamente reconocidos en los textos constitucionales.

Es en esa línea que en América Latina (en vista que la evasión se ha constituido en un serio problema para la financiación estatal y por ende para el cumplimiento de los fines constitucionales), los Estados han ido creando diseños

131 Cf. ESCRIBANO, Francisco. Op. Cit., y PAUNER CHAUVI, Cristina. Op. Cit.

132 SÁNCHEZ LÓPEZ, Ester. Op. Cit.

133 LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. Op. Cit., pág. 334.

134 ARNOLD, Rainer. "El Derecho Constitucional europeo a fines del Siglo XX. Desarrollo y Perspectivas". EN: PALOMINO MANCHEGO, F. y REMOTTI CARBONELL, José Carlos (Coordinadores). *Derechos Humanos y Constitución en Iberoamérica. Libro Homenaje a Germán J. Bidart Campos*, IIDC - Sección peruana, Lima, 2002, pág. 25.

135 Ver HÁBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. UNAM-PUCP, México, 2001, 339 págs; y, *La imagen del ser humano dentro del Estado Constitucional*, Fondo Editorial PUCP, 2001, págs. 57 y siguientes.

136 Cf. PALOMINO MANCHEGO, José F. "Control y Magistratura Constitucional". EN: CASTAÑEDA OTZU, Susana (Coordinadora). *Derecho Procesal Constitucional*, Jurista Editores, Lima, 2003, pág. 168. Palomino Manchego resalta la diferencia entre una concepción kelseniana de la Constitución, que es la que incardina la creación del modelo concentrado de control constitucional, con la concepción contemporánea. La primera entiende a la Constitución «como norma organizativa y procedimental, cuyo objeto va a consistir en fijar la competencia de los órganos del Estado, así como regular la producción de normas generales» y la segunda se reconoce «portadora de valores y por eso mismo, caracterizadas por tener una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad».

137 HESSE, Konrad. *Escritos de Derecho Constitucional*. CEC, Madrid, 1983, pág. 18. El profesor Hesse indica que «La Constitución debe permanecer incompleta e inacabada por ser la vida la que pretende normar vida histórica y, en tanto que tal, sometida a cambios históricos», pág. 19.

138 PRIETO SANCHIS, Luis. *Derechos fundamentales, Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial*. Palestra, Lima, 2002, págs. 124 y 125.

de obligaciones de terceros distintas a brindar información, que suponen más bien actos de control real de las operaciones de los contribuyentes (control de obligaciones formales que pueden originar pérdida de derechos propios, actos de recaudación tributaria por cuenta de la Administración, como pueden ser algunos esquemas de intervención en la captura del IVA, etc.) que deberán ser evaluados a la luz del modelo de Estado Constitucional. Por mi parte, pienso que estructurados y sustentados en un esquema de lucha contra la evasión y la informalidad, estas obligaciones de determinados ciudadanos pueden derivarse, al igual que ocurre con las obligaciones de información, del propio Deber de Contribuir. Empero, en cada caso concreto los intérpretes constitucionales calificados deberán establecer la validez de las medidas, ponderando el referido deber que las sustenta con los derechos del contribuyente y/o otros bienes constitucionales.

De acuerdo a lo mencionado, en el Estado Constitucional, el Deber de Contribuir pasará a incluir los actos de colaboración de los ciudadanos en general, que incluirán además la provisión de información, y actos propios de control del fraude a la ley y la evasión tributaria.

En ese sentido, siguiendo a Prieto Sanchis, aunque vistas individualmente las normas constitucionales se presentan como reglas, cuando son relacionadas entre ellas muy posiblemente entran en conflicto y operan como principios. Efectivamente, si "... *dos reglas se muestran en conflicto, ello significa que o bien una de ellas no es válida, o bien que una opera como excepción a la otra (criterio de especialidad)*", mientras que cuando se trata de dos principios "... *ambos siguen siendo simultáneamente válidos, por más que en el caso concreto y de modo circunstancial triunfe alguno sobre el otro*"¹³⁹.

Por tanto, bajo la teoría relativa -que es la que actualmente desarrollan los Tribunales Constitucionales- ponderar acaba siendo una consideración imparcial de los aspectos contrapuestos de dos o más principios, de modo que uno de ellos prima sobre el otro en un caso concreto, aunque abstractamente en principio permanecen iguales. Bajo esta consideración, dado que la ponderación acaba siendo un enjuiciamiento de comportamientos públicos, como puede ser una decisión o una norma que basándose en un bien constitucional acaben limitando otro u otros, requiere que cumplan determinadas fases¹⁴⁰:

- Evaluar si la medida materia de análisis tiene un fin constitucionalmente legítimo que fundamente la interferencia en la esfera de otro bien constitucional.
- Acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la referida medida para conseguir la finalidad expresada.
- Estimar la necesidad del medio utilizado, probando que no existe otra medida que pudiendo obtener la finalidad perseguida, resulte menos gravosa o restrictiva.
- Realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que consiste en acreditar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida y los daños o lesiones que de dicha medida se pueden derivar para la satisfacción de otro bien constitucional¹⁴¹.

Por eso, aunque suela decirse que la ponderación es el método alternativo a la subsunción, en realidad se trata de situaciones diferentes. Como ha dicho Pietro Sanchis, "*las reglas serían objeto de subsunción, donde, comprobado el encaje del supuesto fáctico, la solución normativa vie-*

ne impuesta por la regla; los principios, en cambio, serían objeto de ponderación, donde esas soluciones, son construidas a partir de razones en pugna".

Ahora bien, la ponderación resulta muy importante cuando los intérpretes autorizados deben enjuiciar las actuaciones de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones de control de la deuda o recaudación a la luz del parámetro constitucional, incluso -y más aún- cuando la actuación se basa en la discrecionalidad administrativa, lo que significa en buena cuenta enjuiciar el comportamiento de los particulares o de los poderes públicos a la luz no de la norma legal sino de la misma Constitución.

En esta medida, debe recordarse que desde la teoría obligacionista, con la que concordamos en su momento, se criticó la extensión de los alcances del Deber de Contribuir al caso concreto, porque se entendía que la actuación de la Administración en su relación con el contribuyente o con el tercero colaborador debería estar enmarcada en el estricto cumplimiento del principio de legalidad administrativa, que modernamente permite la discrecionalidad lo que no significa actuar con arbitrariedad¹⁴².

Desde la perspectiva del Estado Constitucional, al ser la Constitución también una norma jurídica y un valor en sí mismo, debe ser aplicada por la Administración, en virtud al principio de jerarquía normativa. Ello, como ya se ha querido decir aquí, no cuestiona en lo más mínimo la perspectiva de la obligación tributaria sino que plantea el análisis en el nivel constitucional.

De lo expuesto hasta ahora, es claro que el Deber de Contribuir, en el momento actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales.

De ahí que se distingan sus dos dimensiones, por un lado de facultad de imposición del Estado atendiendo a los fines comunes constitucionalmente establecidos, que de hecho funciona también como la legitimación del fenómeno tributario. La segunda dimensión es la de límite y garantía jurídica para los ciudadanos de que la creación, aplicación o discusión sobre tributos se haga en el marco del Estado Constitucional.

Finalmente, debemos mencionar que esta última idea se ha manifestado hasta hoy en la "*capacidad contributiva*", pero ha trascendido a estos límites naturales para poner en agenda su relación con otros bienes constitucionales (principios, deberes y derechos). Por eso, en el desarrollo de la jurisprudencia constitucional tributaria italiana y española se ha podido vislumbrar que se ha posibilitado justificar niveles de confiscación o la participación de terceros ajenos a la obligación tributaria como colaboradores del accionar de la Administración Tributaria.

Por eso, dependiendo del diseño constitucional (texto normativo constitucional y criterios jurisprudenciales de los intérpretes constitucionales calificados), puede incluir:

- El deber de pagar tributos (que incluye la obligación de cumplir deberes formales o prestaciones accesorias).
- El deber de colaboración que permitiría un diseño por el que los ciudadanos: (i) coadyuven a la fiscalización tributaria, (ii) brinden información tributaria sobre terceros, y (iii) coadyuven al proceso de recaudación tributaria.

139 PIETRO SANCHIS, Luis. Op. Cit., pág. 125.

140 El Tribunal Constitucional peruano ha seguido este proceso de enjuiciamiento, al que ha denominado como *test de razonabilidad*. Véase, entre muchas, la Sentencia recaída, a propósito de un proceso de inconstitucionalidad, en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC.

141 Puede verse las críticas actuales a la ponderación en: PIETRO SANCHIS, Luis. "Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico". EN: *Cátedra. Espíritu del Derecho*, Revista de Estudiantes de Derecho de la UNMSM, Lima, año V, N° 8, págs. 133 al 153, y AGUILÓ, Josep. Op. Cit.

142 Al respecto, ver: HINOJOSA MARTÍNEZ, Eduardo y GONZÁLEZ-DELEITO DOMÍNGUEZ, Nicolás (Coordinadores). *Discrecionalidad administrativa y control judicial*. Junta de Andalucía-Civitas, Madrid, 1996, 701 págs., GÓMEZ CABRERA, Cecilio. *La discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, 468 págs., GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000, 303 págs., y ROSEMBUJ, Tulio. "Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria". EN: *Revista del IPDT*, Lima, N° 25.