

LA NOCIÓN DEL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR

UN ESTUDIO INTRODUCTORIO

A manera de introducción

Luis Alberto Durán Rojo ⁽¹⁾

En mis primeras clases sobre Código Tributario con el profesor Hernández Berenguel entendí que es vital asumir una perspectiva constitucional del Derecho Tributario, lo que corroboré en las conversaciones y la práctica pre-profesional bajo la dirección del también profesor Fernández Cartagena.

En ese entonces percibía una insuficiencia conceptual en los estudios jurídicos sobre los fundamentos político-constitucionales del tributo. Intuía que si asistíamos a la formación y desarrollo de un nuevo modelo de Estado, al que hoy se ha denominado como Estado Constitucional⁽²⁾, no era posible mantener un esquema constitucional en el que la Constitución Política del Estado sólo contemplara límites al poder impositivo estatal con la finalidad de garantizar el derecho de propiedad.

Recuerdo que, provocado por esa intuición, en uno de los pasillos de la Facultad de Derecho donde estudié, me animé a preguntar al doctor Armando Zolezzi sobre este asunto. La respuesta de don Armando aquella tarde ha sido central para mis investigaciones futuras sobre el tema; me dijo que efectivamente en la lógica constitucional se habían acordado límites al poder de imposición (a los que llamamos principios constitucionales tributarios), pero que ellos se cimentaban en el convencimiento general de que todos teníamos la obligación de tributar, de modo que con el paso del tiempo esos límites podrían redefinirse tomando en cuenta los alcances del desarrollo de lo que en aquel momento llamábamos Estado Social y Democrático de Derecho.

Luego de diez años, las reflexiones de Don Armando son plenamente percibibles, puesto que en la mayoría de países occidentales (especialmente los europeos) se asiste a un proceso de indudable aumento de la discusión en sede jurisdiccional, entre los ciudadanos contribuyentes y el Estado, respecto a la validez de la actuación recaudadora de éste último (que incluye la verificación e inspección tributaria), a la luz de los alcances del DEBER DE CONTRIBUIR.

En las siguientes líneas, inspiradas en aquella conversación y como homenaje al maestro Zolezzi, pretendo mostrar esquemáticamente una aproximación del estado actual de las reflexiones sobre el Deber de Contribuir en el Derecho Comparado y la aún insuficiente conceptualización del mismo por parte del Tribunal Constitucional peruano, para lo que previamente plantearé algunas ideas sobre el enfoque constitucional del Derecho Tributario y los alcances del concepto “*deber constitucional*”.

1 El Enfoque Constitucional del Derecho Tributario

Desde el comienzo del proceso de individualización del Derecho Tributario se consideró que una parte de esta materia tenía una vertiente constitucional que desarrollar. Muy tempranamente, tanto en América Latina como en Europa, se denominó a dicha especialidad como “*Derecho Tributario Constitucional*”⁽³⁾, entendiéndose como tal al “... conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las delimitan entre ellas”⁽⁴⁾.

Posteriormente, en nuestro continente, a raíz de la afirmación de que “*el Derecho Tributario Constitucional e, en su esencia, Derecho Constitucional, del cual se califican como tributarias las normas y principios que a los tributos se refieren*”⁽⁵⁾, se asumió que la mejor denominación para el aspecto constitucional del tributo era “*Derecho Constitucional Tributario*”⁽⁶⁾, el mismo que fue conceptualizado como parte del Derecho Constitucional, pero considerándose “tributario” en cuanto al objeto al cual se refiere. Dicha rama no incluía el estudio de las instituciones denominadas “procesos constitucionales”, pese a que están en la práctica íntimamente vinculadas al tributo pues aseguran en lo cotidiano la vigencia de los principios constitucionales tributarios.

Por ello, conforme ha señalado Spisso⁽⁷⁾, el *Derecho Constitucional Tributario* incluye históricamente el estudio de: (i) las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y, (ii) las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios entre las distintas instancias del Estado.

No obstante, actualmente incluiría también el estudio de: (i) los nuevos límites

(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*.

(2) Entiendo por Estado Constitucional a la evolución del Estado Social y Democrático de Derecho. En efecto, el especial valor que hoy detenta la Constitución, el carácter abierto de sus dispositivos, la forma singular de interpretación que merece, la revalorización de su contenido -principalmente por lo que concierne a los derechos fundamentales-, el papel central del ser humano como verdadero fin del Estado y la sociedad, nos permite comprender que estamos ante un nuevo tipo de Estado, cualitativamente superior al anterior. Cf. AGUILÓ, Josep. *La Constitución del Estado Constitucional*, Temis-Palestra, Bogotá, 2004, 178 págs.

(3) Segundo LINARES la denominó como “*Derecho Constitucional Fiscal*” en la conocida monografía *El poder impositivo y la libertad individual*, Alfa, Buenos Aires, 1951, pág. 11.

(4) JARACH, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª edición, pág. 17. Hay que acotar que en el denominado “Prólogo a la segunda edición” Jarach precisa que debía persistirse en la necesidad del estudio sectorial a pesar que un mal entendimiento de su posición podría llevar a ver el Derecho de manera fragmentada.

(5) JARACH, Dino. Op. Cit., pág. XVI. Ver al respecto las importantes reflexiones de CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, págs. 43 y siguientes.

(6) Ver LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, 476 págs. y SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2ª edición, 1991, 490 págs.

(7) SPISSO, Rodolfo. Op. Cit., págs. 11 y siguientes.

constitucionales al poder tributario, establecido por el desarrollo jurisprudencial de muchos derechos humanos, y, (ii) los alcances del deber de colaboración tributaria de terceros, especialmente para la lucha contra la evasión y fraude fiscal. En buena cuenta, estamos en momentos en que, como dice Cortés, en las Constituciones "... hay de entrada un sometimiento al imperio fiscal cuya sombra se alarga a través de todos los vericuetos del sistema normativo... En cualquier caso, la Constitución nos convierte a todos en contribuyentes; y en ese sentido habilita la creación de una tupida red normativa que de hecho nos impide escapar al tributo"⁽⁸⁾.

En este planteamiento, siguiendo la línea de pensamiento de Cortés, y tomando en cuenta la importancia que tiene la Constitución Política para la regulación de todos los ámbitos de la actuación estatal, no debe parecer extraño que se vuelva a hablar, especialmente en Europa, del *Derecho Tributario Constitucional* y, en general del *Derecho Financiero Constitucional*, que supondría un estudio constitucional de la actividad de recaudación y distribución de recursos que realiza el Estado.

En puridad, lo que se quiere expresar detrás de ese concepto es que, a raíz del desarrollo jurisprudencial cada vez mayor que tienen los Tribunales Constitucionales, se viene construyendo un análisis constitucional del fenómeno tributario en su conjunto. Para ello, se asume que en el pasado ese análisis constitucional no siempre se efectuó desde la Constitución sino hacia la Constitución, lo que en muchos casos originó una flexibilización de los alcances constitucionales en la normatividad tributaria o una desafortunada apreciación del contenido de la misma.

Por ello, autores como Aguayo piensan que en vista que lo importante es el análisis de los aspectos constitucionales del régimen tributario, los rasgos y matices del método a seguirse deben ser los propios del Derecho Constitucional⁽⁹⁾, de modo que sea oportuno "... transitar de un Derecho Constitucional Tributario que ha venido siendo analizado por profesores de Derecho Tributario, la mayor parte de las veces con desconocimiento de las nociones básicas de la hermenéutica constitucional a un Derecho Tributario Constitucional, como sector del Derecho Tributario singularizado por su peculiar método de análisis"⁽¹⁰⁾. Lo dicho, para el propio Aguayo, no supone de ninguna manera que todo el Derecho Tributario derive de la Constitución, al contrario, dis-

tingue entre lo que se podría llamar Derecho Tributario Constitucional y Derecho Tributario ordinario.

Desde mi perspectiva, creo que hay que ir más allá de una polémica respecto al *nomen juris*, pues entiendo que el proceso ideopolítico de transformación de la Constitución de "acuerdo político" a "norma fundamental" trae consigo que hoy el Derecho Tributario en su conjunto se vea teñido de una perspectiva constitucional, de modo que resulta claro que, por un lado, las instituciones de contenido tributario deben estar al servicio de los fines y objetivos constitucionales, y, por el otro, dichas instituciones no pueden ser comprendidas a cabalidad si no es a la luz de la lógica constitucional⁽¹¹⁾.

Ahora bien, Sánchez Serrano ha sostenido que a pesar de la adecuada lucha por dar independencia al Derecho Tributario, ésta misma no debe dejar de lado que la unidad de este derecho esté planteada por la perspectiva constitucional⁽¹²⁾, de modo que "... en la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Financiero, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho"⁽¹³⁾. En adición a esta acertada posición habría que señalar que una gran cantidad de los conceptos, las categorías y los principios más importantes del Derecho Tributario, aunque acuñados hace muchos años por los estudiosos de esta rama jurídica, hoy cobran nuevos sentidos al ser recogidos expresamente en la norma constitucional.

Bajo este orden de ideas, nos queda claro que -como bien ha señalado el Tribunal Constitucional peruano en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2409-2002-AA/TC-, todas las leyes, reglamentos y sus actos de aplicación, deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los principios constitucionales que le informan. Sin duda, en los próximos años de-

beríamos asistir a un esfuerzo de cambio metodológico (el enfoque constitucional) que traerá muchas implicancias prácticas, entre otros, en materia de interpretación tributaria.

2 La idea de Deber Constitucional

Modernamente se ha señalado que el deber jurídico existe con independencia de que haya tenido previamente o tenga una dimensión moral, importando sí que esté reconocido por el ordenamiento jurídico⁽¹⁴⁾. Así, en palabras de Rodríguez Bereijo, "los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad"⁽¹⁵⁾.

1. Los tipos de Deberes Constitucionales

Hasta antes de la Revolución Francesa de 1789, los deberes fueron considerados dentro de la órbita de la moral, y a partir de ella se fueron reconociendo jurídicamente -especialmente en las Constituciones Políticas- sobre la base de los principios de "no hacer a los demás lo que no queremos que nos hagan a nosotros mismos" y "hacer aquello que quisiéramos que nos hagan a nosotros". Así, en el texto de la Constitución Francesa de 1793 se incorporan como deberes los de "... servir a la sociedad, vivir sometido a las leyes y respetar a sus órganos, mantener y respetar las propiedades, y defender a la patria y a sus principios de libertad, de igualdad y de propiedad cada vez que se sea llamado a ello"⁽¹⁶⁾.

Tiempo después, se incorporarían en muchas Constituciones Políticas los denominados "deberes recíprocos" del ciudadano para con el Estado (el amor a la patria, el servicio y la defensa del orden republicano, la participación en los cargos

(8) 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.

(9) Ver AGUAYO, Ángel. «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero». EN: *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Civitas, Madrid, 2001, págs. 45 al 109.

(10) AGUAYO, Ángel. Op. Cit., pág. 49.

(11) El Tribunal Constitucional peruano, a tono con el cambio, ha denominado a estos elementos como parámetros de validez material y formal del Derecho Tributario.

(12) SÁNCHEZ SERRANO, Luis. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo 1, Marcial Pons, Madrid, 1997, 614 págs.

(13) Loc. Cit.

(14) Cf. PAUNER CHULVI, Cristina. *El Deber constitucional de contribuir al sostenimiento público*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, págs. 31 al 58.

(15) 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.

(16) PECES BARBA, Gregorio. "Los Deberes Constitucionales". EN: *Doxa. Cuadernos de Filosofía*, Revista editada por la Universidad de Alicante, N° 4, 1987, pág. 331.

públicos en proporción a la riqueza, el trabajo y la obediencia a las normas) y de éste respecto a aquéllos (de protección del ciudadano, “en su persona, su familia, su religión, su propiedad y su trabajo”⁽¹⁷⁾).

Finalmente, ya en el constitucionalismo más contemporáneo, incluso en los textos más moderados, se incluirán otros deberes para los ciudadanos a los que se denominarán como “*fundamentales*” o “*substanciales*”, especialmente los que se refieren al sostenimiento de las cargas públicas y a la defensa de la nación.

Fruto del desarrollo de este proceso histórico, se podría clasificar a los deberes reconocidos en las Constituciones Políticas (en adelante “Deberes Constitucionales”) en tres tipos⁽¹⁸⁾:

Los deberes de la personalidad, que son aquellos que se derivan de la condición de ciudadano o miembro de la comunidad.

Los deberes de función, que son aquellos establecidos para quienes asumen determinados cargos.

Los deberes de prestación, entre los que se encuentran los generales (que son válidos para todos los ciudadanos, como el servicio militar o el pago de tributos) y los especiales (que existen respecto a algunos de ellos como el caso de los vinculados a los funcionarios públicos).

2. El proceso de validez jurídica de los deberes constitucionales

Ahora bien, el reconocimiento expreso de deberes en los textos constitucionales no implicó un inmediato reconocimiento de su aplicación normativa, pues justamente en los siglos XVIII y XIX toda disposición de carácter constitucional era considerada como meramente enunciativa, programática y no vinculante. Así, los deberes constitucionales fueron entendidos como rezago de las corrientes iusnaturalistas previas al Derecho moderno.

Esa carga iusnaturalista en el desarrollo conceptual originario de la idea de deber constitucional originó que en un primer momento se piense que en realidad se trataba de una categoría inútil y prescindible, insertada en los textos constitucionales por el mero capricho de los constituyentes o la recepción rutinaria de una tradición anterior carente ya de sentido⁽¹⁹⁾. En buena cuenta, siguiendo a Kelsen, rápidamente se concluyó que los referidos deberes constitucionales resultaban siendo “*elementos jurídicamente irrelevantes*”⁽²⁰⁾, debido a que no venían respaldados por elementos mandatorios o sancionatorios que eran los que caracterizaban a una norma jurídica propiamente dicha⁽²¹⁾.

Siguiendo este pensamiento kelseniano, en un segundo momento se asumirá

que los deberes, como categorías abstractas, implican situaciones de sujeción que no se corresponden con verdaderos derechos subjetivos de modo que existiría una real necesidad de habilitar una norma de naturaleza legal que los efectivice a través de la generación de obligaciones concretas en el ciudadano⁽²²⁾.

A partir de esa aserción, quedará claro que los deberes constitucionales en realidad crean “... *mandatos dirigidos al legislador más que una vinculación a la conducta en las personas, es decir, no crean una expectativa de comportamientos privados, sino una expectativa de actuación de los poderes públicos*”⁽²³⁾, por lo que siempre será necesario que el legislador intervenga, vía una norma de rango legal, diseñando una conducta que obligue a los ciudadanos y, a su vez, la correspondiente sanción en caso de incumplimiento. Entonces, con este acto legislativo el deber constitucional -que era genérico-transitará en una obligación legal concreta.

De esta manera puede entenderse que los deberes constitucionales, en sentido estricto, son “*sólo aquellos que la Constitución impone como deberes frente al Estado como elemento del status general de sujeción al poder*”⁽²⁴⁾, de modo que el ciudadano estará sometido a la norma constitucional a través de una obligación muy genérica de no obstaculizar su cumplimiento, y recién a través de las leyes de desarrollo, quedará obligado a determinados comportamientos jurídicamente exigibles⁽²⁵⁾. El Estado, a su vez, tendrá como exigencia concreta la de articular el contenido y alcance de los deberes constitucionales a través de la potestad legislativa y administrativa⁽²⁶⁾.

Como se ve, bajo esta postura, el deber en tanto situación de sujeción necesita

de un proceso de concreción, que algunos han calificado como “*actos de accertamento*”, que lo “acerque” a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto. En realidad, una vez creada la norma legal en base al deber constitucional, ese acercamiento se dará por las denominadas “obligaciones”, las que surgirán de la subsunción del presupuesto normativo en la realidad y la incidencia del mandato de la norma creada sobre los hechos por ella descritos, lo que en términos prácticos suele surgir por actos jurídicos de naturaleza administrativa que concretan un deber y una regla en una conducta obligatoria para las personas sometidas al mismo.

Como podemos notar, en buena cuenta, es sólo la obligación la que aparece inserta en una relación jurídica concreta, contraponiéndose a un derecho subjetivo que resulta exigible, bien por otro particular o por la Administración estatal.

Bajo esta posición, al ser la Constitución la que impone a los ciudadanos deberes que con la mediación de la ley acaban concretándose en obligaciones específicas, esos deberes constitucionales poseerían un carácter programático, teniendo como finalidad primordial la orientación de la actuación de los poderes públicos.

Ahora bien, con el tránsito de la idea de Estado Social y Democrático de Derecho a la formación del denominado Estado Constitucional, hoy día se puede afirmar sin ambages que la Constitución tiene contenido normativo, por lo que todos los preceptos constitucionales tienen la condición de norma jurídica. Lo dicho parte de la deducción de que “*Si la Constitución... incluye en sus preceptos ciertos deberes, habrá que deducir que los mismos tienen carácter de normas jurídicas*”⁽²⁷⁾, de modo que han de ser verdaderas prestaciones exigibles.

(17) PECES BARBA, Gregorio. Op. Cit., págs. 331 y 332.

(18) RODRÍGUEZ BERELJO, Álvaro. Op. Cit., págs. 6 y 7.

(19) Ver RUBIO LLORENTE, Francisco. «Los Deberes Constitucionales». EN: *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 62, mayo a agosto de 2001, págs. 11 al 56.

(20) KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 4ª edición, 1999, pág. 65.

(21) Nino ha señalado que de la lectura de la última versión de la *Teoría Pura del Derecho* se deduce que Kelsen no admite, ni siquiera en el caso de los jueces, la existencia de deberes jurídicos que no estén respaldados por sanciones, aunque de otras obras puede entenderse que “*la formulación que hace Kelsen de lo que sería una norma jurídica primaria es tal que hace posible describir su contenido diciendo que ella impone un deber que no está respaldado necesariamente por una sanción*”. Ver: NINO, Carlos Santiago. *Introducción al Análisis del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1984, 2ª edición, pág. 193.

(22) VARELA DÍAZ, S. «La idea de deber constitucional». EN: *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 4, 1982, págs. 69 al 96.

(23) RUBIO LLORENTE, Francisco. Op. Cit., pág. 49.

(24) RUBIO LLORENTE, Francisco. Op. Cit., pág. 51.

(25) Tómese en cuenta que en el numeral 1 del artículo 29° de la Declaración Universal de los Derechos Humanos se establece que “*toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad*”.

(26) LÓPEZ GUERRA, Luis y ESPÍN, E. *Derecho Constitucional*, vol. 1, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 188.

(27) GARCÍA DORADO, Francisco. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Contribuir*. Dykinson, Madrid, 2002, pág. 32.

Así, 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 “*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»*⁽²⁸⁾. 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...*”⁽²⁹⁾.

Reconfigurada la noción de norma a la luz del mandato constitucional, se plantea que los deberes constitucionales no tienen como destinatario sólo al Estado sino también a todos y cada uno de los ciudadanos, y por tanto no pueden quedarse en el plano programático, teniendo muchas de ellas en su calidad de normas jurídicas, “*... eficacia directa y por tanto, capaces de fundar por sí solas las pretensiones de los ciudadanos susceptibles de ejercitar ante los tribunales y otras muchas que renuncian a una regulación directa y completa de su contenido y optan por dictar una normativa escueta que se complementa con la remisión de ley»*⁽³⁰⁾.

Por ello, resulta claro que los deberes constitucionales son comportamientos cuya exigencia proviene directamente de una norma constitucional y están destinados a facilitar su cumplimiento, pudiendo ser aplicables incluso al ciudadano concreto. 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 de Pauner Chulvi⁽³¹⁾, 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 Asís⁽³²⁾ 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 ha-

blar 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).

Pues bien, reconocida la naturaleza de norma jurídica de los deberes constitucionales, en tiempos recientes ha surgido la denominada tesis de la correlatividad, según la cual “*los deberes jurídicos se corresponden con derechos subjetivos de otras personas o con intereses sociales que la comunidad cree dignos de protección, por lo que omitir la ejecución del deber equivale entonces a la violación de algún derecho ajeno o a la frustración de algún objetivo comunitario»*⁽³³⁾. Esto significa, en buena cuenta, el planteamiento de que en realidad los deberes constitucionales responden al marco de protección de derechos o reglas constitucionales, de modo que su existencia en términos normativos depende de esos derechos o reglas.

Al respecto, es claro que, bajo una meditada lectura de las modernas constituciones, resulta fácil percibir que los deberes constitucionales de los ciudadanos, en tanto cargas y obligaciones positivas de éstos para el cumplimiento de determinados fines relevantes, no originan o se relacionan con derechos subjetivos que permitan que otros ciudadanos puedan exigir el cumplimiento de esos deberes, de modo que ante su incumplimiento sólo el Estado podrá exigir que el sujeto infractor de esos deberes constitucionales proceda a cumplirlos.

Conforme a ello, en resumidas cuentas, como hemos señalado, los deberes

constitucionales no sólo lo serán de los ciudadanos sino “*... también de los poderes públicos, de los órganos y de los funcionarios, ... a partir de que el sometimiento de los gobernantes a la Ley, supone que las normas jurídicas regulan también el origen, la organización y el funcionamiento del poder (y de que)... el paso del Estado Liberal al Estado Social de Derecho atribuirá unas funciones positivas al poder público para la satisfacción igual de las necesidades humanas básicas»*⁽³⁴⁾

Por eso, si asumimos que en términos históricos podríamos percibir una dimensión *objetiva* de los deberes, que está dada por el hecho de que han servido para la existencia y funcionamiento de la sociedad organizada en un tipo de Estado, podemos afirmar que en el diseño del Estado Constitucional actual los deberes constitucionales se presentan para promover el cumplimiento de los fines constitucionales (entre otros, la libertad, la solidaridad y la justicia social) permitiendo el establecimiento (fundamentalmente normativo) de las herramientas requeridas para alcanzar esos fines.

Complementariamente, como ha señalado Pauner, también cabe apreciar una dimensión *subjetiva* en vista a que con esos deberes, unidos a los derechos constitucionales, queda delimitado constitucionalmente el *status* del individuo en abstracto y globalmente. Nótese que bajo este entendimiento, no es que se concuerda con la teoría de la correlatividad señalada líneas arriba sino que “*en el Estado Social y Democrático de Derecho los deberes y los derechos son categorías inseparables en el sentido de que no existe derecho sin el cumplimiento de un mínimo de deberes ni, en el otro extremo, se puede construir ese Estado basándose en un régimen solamente de deberes»*⁽³⁵⁾.

Finalmente en este punto, debe referirse que se ha planteado que el fundamen-

(28) MENDOZA ESCALANTE, Mijail. *Los Principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano*, Grafica Bellido, Lima, 2000, pág. 231. Ver también AGUILÓ, Josep. Op. Cit.

(29) 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*”.

(30) PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., págs. 50 y 51.

(31) PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 38.

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

(33) PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 34.

(34) PECES BARBA, Gregorio. Op. cit., pág. 332.

(35) PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 47.

to de los deberes constitucionales reside en el poder sancionador (de imperio en nuestro caso) del Estado, lo que origina una relación naturalmente conflictiva entre el Estado y la denominada “sociedad civil”, siendo la Constitución el parámetro último de protección ante la indefensión ciudadana. En otro sentido, habemos quienes hemos sostenido⁽³⁶⁾ que el fundamento de los deberes se sustenta en la propia idea de contrato social, entendido como un Acuerdo entre los ciudadanos para constituir una entidad estatal que promueva nuestro bienestar⁽³⁷⁾, de modo que establezca necesariamente limitaciones razonables a nuestros derechos y libertades, y a su vez, cargas derivadas de la vida en común. Conforme a ello, en el Perú, la sujeción ciudadana al pacto constitucional y a los deberes que trae consigo reside en los fundamentos del artículo 38° de la Constitución Política actualmente vigente.

3 El deber de contribuir en el derecho comparado

En América Latina, a diferencia de Europa, no se ha reflexionado sustantivamente sobre el fenómeno tributario desde la perspectiva constitucional de los deberes constitucionales, especialmente del Deber de Contribuir. Incluso en el caso europeo, las importantes y minuciosas reflexiones de muchos juristas han ido al hilo de las situaciones de realidad política constitucional del momento, lo que no ha permitido ver aún una estructuración de los alcances de dicho deber.

En este contexto, a continuación presentaré esas diferentes reflexiones pero tomando como eje estructurador el esquema histórico conceptual del tránsito del Estado Liberal de Derecho al Estado Constitucional⁽³⁸⁾, con la finalidad de plantear los aspectos actuales de la discusión.

1. Las visiones desde el estado liberal de derecho

El Estado Liberal de Derecho, como bien ha señalado Schmitt, ha sido estructurado para controlar y contener el ejercicio irracional del poder por parte del órgano estatal, sobre la base de un determinado entendimiento de los principios de distribución y de organización.

Así, respecto al Principio de Distribución, “... la esfera de libertad del individuo se supone como un dato anterior al Estado, quedando la voluntad del individuo ilimitada en principio, mientras que la facultad del Estado para invadirla es limitada”⁽³⁹⁾. A su vez, el Principio de Organización tiene como finalidad poner en práctica el Principio de Distribución:

“... el poder del Estado (limitado en principio) se divide y se encierra en un sistema de competencias circunscritas”⁽⁴⁰⁾.

Conforme a ello, en el Estado Liberal de Derecho se exige, entre otras cosas, plenas garantías que permitan la prevalencia de las libertades y derechos fundamentales, y entre ellas, el reconocimiento de límites en la propia Constitución Política, cuyo respeto constituye la mejor prueba de su origen y finalidad⁽⁴¹⁾. En este sentido, conforme ha señalado Sartori, en el Estado Liberal de Derecho, se entiende que “el liberalismo es ante todo la técnica de limitar el poder del Estado, y la democracia, la inserción del poder popular en el Estado”⁽⁴²⁾.

Considero que este modelo de Estado originó a su vez una manera de abordar el fenómeno tributario en las Constituciones Políticas que se le adscribieron, lo que generó un reconocimiento jurídico del poder tributario que poco a poco fue decantando en una determinada noción de Deber de Contribuir.

a) **LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES: La lucha contra la arbitrariedad estatal**

Desde sus orígenes –cualquiera sea la remisión que hagamos– el fenómeno tributario fue producto de un acto de dominación de un dominador sobre un dominado, independientemente de la titularidad que aquel tuviera (gobernante, conquistador o simple opresor). Como dice Diep, “prácticamente no existieron límites, al menos en el pasado más remoto, para

poder discernir en dónde terminaba una relación sana... y en donde comenzaba una relación opresiva...”⁽⁴³⁾.

En los inicios de la modernidad, el desarrollo del gobierno monárquico racionalizará el fenómeno tributario, el que se concebirá como un hecho que une al individuo con un Estado, bajo los parámetros razonables que se esperaría del autocontrol de esta entidad⁽⁴⁴⁾, a través de las denominadas “leyes fundamentales del reino”⁽⁴⁵⁾.

Luego vendrá un largo proceso de ruptura con el referido Estado monárquico que significó, en lo que al Derecho Tributario corresponde, también un largo proceso de resistencia contra la exacción fiscal derivada de la situación de poder fáctico de la entidad estatal. De hecho, en los inicios de la modernidad, se concebirá a los tributos bajo la teoría de la relación de poder, tan cara al jurista Kruse, sobre la base de la cual se entendió que los tributos y el vínculo que compromete al contribuyente con su pago tienen una fundamentación fáctica en la fuerza o coacción que puede ejercer el Estado en relación con los sujetos subordinados a su imperio⁽⁴⁶⁾.

La lucha contra la discrecionalidad tributaria estatal ha sido una de las proezas más importantes que se ha librado –e incluso se sigue librando– en el Derecho en los dos últimos siglos, a partir del sostenimiento de los derechos de propiedad, libertad e igualdad⁽⁴⁷⁾.

En esa lucha se ha partido del supuesto de que “todos los ciudadanos son con-

(36) Ver nuestros comentarios editoriales: “El Deber de Contribuir”, EN: Revista *Análisis Tributario*, AELE, Lima, N° 194, marzo de 2004, págs. 3 y 4; y, “Los Derechos en serio. Los requerimientos constitucionales en materia tributaria”, EN: Revista *Análisis Tributario*, AELE, Lima, N° 210, julio de 2005, págs. 4 y 5.

(37) En este punto resulta necesario precisar que la noción de Estado Social y Democrático de Derecho recogida en nuestra Constitución lleva implícita una significación finalista que es alcanzar la equidad social, por medio de la legislación y de la acción positiva del Estado (Ver entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional peruano recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI/TC sobre Regalía Minera).

(38) Evidentemente, como todo esquema puede pecar de arbitrario o general, lo que debe ser ponderado por el lector dado el carácter introductorio de estas líneas,

(39) SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Alianza Editorial, Madrid, 1982, pág. 138.

(40) Loc. Cit.

(41) PLANAS, Pedro. *El Estado Moderno (Apuntes para una nueva biografía del Estado Social de Derecho)*, DESCO, Lima, 1993, 166 págs.

(42) SARTORI, Giovanni. *Teoría de la Democracia*, vol. II: Los problemas clásicos, Alianza Editorial, Madrid, 2000, pág. 469 y 470.

(43) DIEP DIEP, Daniel. “La Evolución del Tributo”. EN: *Derechos Humanos e Impuestos*, Comisión de DD. HH. del Estado de México, México D. F., 2003, pág. 65.

(44) Montesquieu había señalado que la monarquía «por su naturaleza, es el gobierno de uno solo, que dirige el Estado por medio de leyes fijas y establecidas. Por su principio es el reino del honor». Cf. ALTHUSSER, Louis. *Montesquieu: la política y la historia*, Ariel, Barcelona, 1974, págs. 60 y siguientes.

(45) La idea proviene de Montesquieu, que hace un uso muy amplio de la expresión “Leyes Fundamentales” asignándole la designación, en un gobierno, de las leyes que definen y fundamentan su naturaleza (en términos modernos: su Constitución). Conforme señala Althusser, “... la noción de las leyes fundamentales del reino intervino para limitar las pretensiones del rey. Se le recordaba que era rey, sin duda por la gracia de Dios, pero también por efecto de leyes más viejas que él, y que él aceptaba tácitamente al subir al trono... Las leyes fundamentales que ponían al Rey en el trono, querían, a cambio, que el rey las respetase». Ver ALTHUSSER, Louis. Op.Cit., pág. 62.

(46) PLAZAS, Mauricio. “Potestad, competencia y función tributaria”. EN: BARROS CARVALHO, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, pág. 180.

(47) Revisese ese proceso en el interesante texto de CAZORLA, Luis María. *El poder tributario en el Estado Contemporáneo: un Estudio*. IEF, Madrid, 1981, 313 págs. En lo que al principio de legalidad corresponde, véase la monumental obra de CASAS, José Osvaldo. Op. Cit.

tribuyentes, hasta el punto que tanto da llamarlos contribuyentes que ciudadanos..., ese 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⁽⁴⁸⁾.

El resultado, siguiendo a Plazas, ha sido la delimitación formal de la actividad estatal tributaria en cuatro aspectos⁽⁴⁹⁾: (i) en la producción de la norma jurídica que establece la imposición sobre los individuos a través de reglas constitucionalizadas sobre los detentadores del poder tributario, los alcances globales e individuales de su acción y los correspondientes mecanismos de ejercicio⁽⁵⁰⁾; (ii) en la producción de la norma jurídica que operativiza la imposición a través de reglas –muchas ya constitucionalizadas– sobre la potestad reglamentaria en el Estado⁽⁵¹⁾; y, (iii) en el establecimiento de las competencias y funciones de recaudación a través de reglas⁽⁵²⁾ –poco constitucionalizadas– sobre la actividad de verificación y fiscalización tributaria.

Conforme a ello, el Deber de Contribuir es asumido como hecho de contribuir⁽⁵³⁾ y por lo tanto se encuentra implícito en la propia idea de Estado de Derecho, a fin de acercar el sistema fiscal a la soberanía del Estado. Digamos, en términos de Cortés, “que el poder del Estado se manifiesta directamente sin velo alguno y cae sobre nuestros hombros”⁽⁵⁴⁾.

En buena cuenta, en este modelo propio del Estado Liberal de Derecho, se manejan implícitamente los elementos jurídicos que permiten establecer las razones de justicia para que el Estado pueda apropiarse de parte de la riqueza de los individuos para un destino tan poco específico como es el gasto público.

En ese sentido, la lesión que las transferencias de recursos privados del erario público (como los ingresos tributarios) pueden generar para el derecho de propiedad de los contribuyentes sólo será atendible si hay amparo constitucional. La falta de éste provendrá de la violación de los principios constitucionales, que entonces vienen a ser resistencias constitucionalmente establecidas a la acción impositiva estatal. Por eso, en el constitucionalismo liberal, la Constitución debe recoger los principios que permitan que la exacción del patrimonio del ciudadano se base en reglas claramente establecidas.

En términos generales, sin realizar un análisis histórico constitucional profundo, podríamos decir que ese es el esquema

instaurado en la mayoría de países de América. Efectivamente, en las Constituciones de Argentina (de 1994), Brasil (de 1988), Estados Unidos de América (de 1787), Chile (de 1980), El Salvador (de 1983), Honduras (de 1982), Nicaragua (de 1987), Panamá (de 1972) y Paraguay (de 1992) no existe una cláusula constitucional que reconozca explícitamente el Deber de Contribuir, pero sí muchas disposiciones que reconocen principios y/o derechos constitucionales que limitan la actuación del Estado en materia tributaria.

En Europa, las Constituciones que se desarrollan en este esquema son las de Alemania (de 1949), Austria (de 1920), Holanda (de 1983), Inglaterra (nos referimos a sus Textos Constitucionales), Portugal (de 1976) y Suiza (de 1999). Igualmente, en algunos casos los órganos jurisdiccionales, en atención al desarrollo del Estado Social y Democrático de Derecho, han desgarnado de la norma constitucional el Deber de Contribuir.

b) LA CORRELATIVIDAD: El reconocimiento del Deber de Contribuir sólo a partir de la capacidad contributiva⁽⁵⁵⁾

Ya en el siglo XX 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 que se atiende en cada caso concreto. A tal efecto, Benvenuto Griziotti señaló que para aplicar el tributo resulta 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 obligación⁽⁵⁶⁾. 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)

el contribuyente, 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”⁽⁵⁷⁾.

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”⁽⁵⁸⁾ 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 adquisidores”⁽⁵⁹⁾.

Así, se iniciará un proceso que llevará a reconocer a la capacidad contributiva como límite a la actuación del Estado en la imposición. 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.

(48) CORTÉS, Matías. Op. Cit., pág. 18.

(49) Cf. PLAZAS, Mauricio. Op. Cit.

(50) Aquí podemos nombrar a los Derechos Humanos, especialmente a las de propiedad y libertad, y también los principios tributarios de Igualdad, de Legalidad y/o de Reserva de Ley.

(51) 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).

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

(53) Cf. ROSEMBUJ, Tulio. *El hecho de contribuir*, Cooperativa de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975, 260 págs.

(54) CORTÉS, Matías. Op. Cit., pág. 18.

(55) A lo largo de este artículo usaremos este término bajo los alcances de la escuela italiana que lo diferenció del de “capacidad económica” en tanto aquel era el jurídicamente relevante. Debe tomarse en cuenta que, como se dirá más adelante, no necesariamente ese es el alcance que le ha dado el Tribunal Constitucional peruano.

(56) Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, CEDAM, Padova, 1929. La versión en castellano que conozco es *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, 1949.

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

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

(59) Citado por TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. Loc. Cit.

Luego, con el desarrollo de la teoría de la relación obligatoria por Giannini, Berliri, Jarach y Ataliba, se distinguirá entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, como dos expresiones paralelas de la gestión del ente público⁽⁶⁰⁾. Es entonces que, en una concepción del Deber de Contribuir desde la obligación tributaria como una relación de igualdad, aquél debe incidir sobre 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 acreedor⁽⁶¹⁾.

De esta manera, se buscará sostener una relación armónica entre el derecho de propiedad y el Deber de Contribuir. 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*”⁽⁶²⁾.

En este diseño, el Estado está absolutamente 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*”⁽⁶³⁾. En el mismo sentido, Rodríguez Bereijo considera que, no obstante el Deber de Contribuir se dirige en principio al individuo como tal, también vinculará a los poderes públicos a concretarlo vía “*... la creación respecto de los particulares de las obligaciones correspondientes, precisamente, en condiciones y dentro de los límites que establece la Constitución*”⁽⁶⁴⁾.

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, el Deber de Contribuir sólo alcanzará al tributo,

incluidas las obligaciones 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.

En buena cuenta, para quienes sustentan esta posición, la proclamación del Deber de Contribuir sólo permitirá legitimar la intervención del poder estatal en determinado ámbito de la autonomía personal: el derecho de propiedad. Conforme a ello, tal como ha puntualizado Rodríguez Bereijo, la noción de Deber de Contribuir no violentaría la teoría de la obligación tributaria sino que, al contrario, la revitaliza pues exige que para el nacimiento de la obligación tributaria se cree una norma tributaria en la que el legislador tome en cuenta los derechos constitucionales del contribuyente y el Deber de Contribuir. 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.

En América Latina, han seguido este diseño las Constituciones de Bolivia (el artículo 8° indica que “*son deberes fundamentales, entre otros, el de contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos*”) y Puerto Rico (el artículo 9° de la Constitución de 2002 señala que “*... se declaran como deberes fundamentales los siguientes: ... e) Contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas*”).

En Europa, es en la Constitución de la República Italiana de 1948 en la que aparece recogido el modelo bajo comentario por primera vez. En el artículo 53° de dicha norma se señala que “*Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva...*”⁽⁶⁵⁾.

En el caso español, el numeral 1 del artículo 31° de la Constitución Política de 1978 ha señalado que “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”⁽⁶⁶⁾.

Como puede colegirse, en todas las Constituciones reseñadas, hay el reconocimiento de una correlación entre el Deber de Contribuir y el principio de igualdad, especialmente con la capacidad contributiva, constituyéndose ésta –como ya hemos señalado– en la plataforma sobre la cual se hará efectiva la potestad tributaria y, por ende, el propio Deber de Contribuir.

c) El Deber - Derecho de Contribuir

Respecto al modelo de la correlatividad, hay quienes han sostenido que aunque en estricto no exista un derecho a no pagar tributos, en términos prácticos, en el caso que se vulnere el principio de capacidad contributiva, no debería subsistir la obligación de pago del tributo.

Se sostiene la existencia de un derecho, cuya titularidad es de cada ciudadano en particular, como contrapartida al referido Deber de Contribuir⁽⁶⁷⁾. Es decir, con el Deber de Contribuir se genera al mismo tiempo un derecho fundamental que es el de cumplir dicho deber de acuerdo con la propia capacidad contributiva.

La tesis bajo comentario ha sido ex-

(60) Cf. PLAZAS, Mauricio. Op. Cit.

(61) Al respecto, el profesor Casalta Nabais ha señalado que el Deber de Contribuir resultará eficaz en tanto el legislador configure definitivamente una obligación que la Constitución no ha acabado de perfilar. Ver, 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.

(62) SPISSO, Rodolfo. Op. Cit., pág. 248.

(63) Citado por RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. Op. Cit., págs. 17 y 18.

(64) RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. Op. Cit., pág. 24.

(65) En general la Corte Constitucional Italiana ha apreciado el Deber de Contribuir bajo los términos estrictos de la norma constitucional, aunque haya casos en los que ha argumentado la “*necesidad de Estado*”, como señalaremos más adelante.

(66) En muchos casos el Tribunal Constitucional Español ha mantenido un criterio coherente con los alcances de la norma constitucional, señalando –por ejemplo en la Sentencia N° 27/1981– que “*Los imperativos del art. 31.1 de la Constitución que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad*”. Ver CUBERO TRUYO, Antonio y GARCÍA BERRO, Florián. *El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Mergablum Edición y Comunicación, Madrid, 2ª edición, 2001, págs. 16 y siguientes.

(67) PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 64.

traída de unos fallos del Tribunal Constitucional español que señalan que el Deber de Contribuir no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico vinculante tanto para los poderes públicos como para los ciudadanos, siempre que se encuentre conectado directamente con el principio de capacidad contributiva. Así, en la Sentencia Nº 45/1989 se ha señalado que «hay un derecho fundamental de cada uno de los miembros a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica. Por tanto existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidas por la ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad».

Herrera Molina, quien ha desarrollado esta idea con mayor ímpetu, ha señalado que «el objeto del deber constitucional de contribuir coincide con el ámbito protegido por el derecho de contribuir con arreglo a la capacidad económica»⁽⁶⁸⁾. Es decir, dado que la capacidad contributiva es la medida de la igualdad, «... existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. Dicho derecho es una concreción del derecho fundamental a la igualdad»⁽⁶⁹⁾.

Al respecto, el propio Rodríguez Bereijo al referirse a la sentencia citada, ha indicado que, conforme a aquella doctrina del Tribunal Constitucional español, «el deber constitucional de contribuir presentaría un carácter bifronte: de un lado, la protección constitucional del interés fiscal del Estado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias válidamente constituidas según la ley, y de otro, el interés del contribuyente a una imposición de acuerdo con su capacidad económica»⁽⁷⁰⁾.

En esa línea de pensamiento, hay quienes sostienen que hay un derecho del Estado concretado justamente en la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación al ciudadano, de modo que si éste no cumple con ajustarse a los alcances del Deber de Contribuir, procede la aplicación de la sanción correspondiente.

Las críticas a esta noción, claramente planteadas por Pauner, han sido tan numerosas como discutibles. Sobre el último argumento, conviene señalar que en realidad el Deber de Contribuir no puede generar la asignación de derechos en manos del Estado, porque este no es pasible de ellos, aunque es verdad que origina una relación compleja de titularidades y facul-

tades. Por otro lado, desde la perspectiva del contribuyente, el Deber de Contribuir no se ha establecido sobre la base de una relación de prestación y contraprestación (propios del contractualismo), por lo que no podría afirmarse que existe una titularidad subjetiva a la que, erróneamente, se denominaría como Derecho a Contribuir⁽⁷¹⁾.

2. Un nuevo enfoque desde la noción del Estado Social y Democrático de Derecho

Con el desarrollo del Estado Liberal de Derecho en términos políticos, socio-jurídicos y económicos se pudo llegar al Estado Social y Democrático de Derecho, que surge como alternativa de organización social en el periodo que va entre las dos grandes guerras mundiales del siglo XX⁽⁷²⁾ y que encontraría su consagración constitucional luego de la II Guerra Mundial.

El Estado Social y Democrático de Derecho asume en el terreno político una real ampliación de libertades y derechos de ciudadanía hasta conseguir cierta homogeneidad política, de modo que posibilita la extinción del restrictivo Estado Liberal. En el terreno socio-jurídico, vía la intervención administrativa asegura «ciertas condiciones mínimas de bienestar a los ciudadanos más empobrecidos y ciertas condiciones de dignidad a los trabajadores, anulando el predicamento abstencionista de ciertos políticos e intelectuales, aparentemente hegemónicos»⁽⁷³⁾. Finalmente en el ámbito económico, convierte al Estado en un «agente promotor del desarrollo de las economías nacionales, aún a contrapelo de las pregonadas teorías económicas smithianas, trazando un constitucionalismo económico implícito sustentado en el impulso al sector privado y en la regulación de los mercados con la finalidad de obtener mayores niveles de riqueza para la sociedad»⁽⁷⁴⁾.

En buena cuenta, con el Estado Social y Democrático de Derecho se quiere trascender del individualismo a un bienestar colectivo, revalorando una libertad no sólo formal de la ciudadanía, de modo que los derechos sociales sean reconocidos a nivel constitucional, y el Estado intervenga activamente en la vida social, regulando y compensando las inequidades existentes pero sometido al Derecho que estructura el poder y garantiza las libertades fundamentales⁽⁷⁵⁾.

Como ha señalado Vidal Marín, el Estado Social y Democrático de Derecho se configura como un Estado que «... va a intervenir en el ámbito social y económico de la comunidad con el objeto de conseguir las finalidades que constitucionalmente le vienen atribuidas. Esto es, en el nuevo modelo de Estado, los poderes públicos asumen la función de proporcionar a todos los ciudadanos las prestaciones y los servicios públicos necesarios para el pleno desarrollo de su personalidad»⁽⁷⁶⁾.

En este modelo de Estado, 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». Así el Deber de Contribuir ya no aparece más como un principio equilibrado sino que se orienta a la consecución de determinados fines de carácter constitucional⁽⁷⁷⁾.

En base a lo dicho, podemos concluir que mientras en el Estado Liberal de Derecho el principio de capacidad contributiva

(68) HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 84.

(69) Loc. Cit.

(70) RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. Op. Cit., pág. 35.

(71) Pauner ha indicado que «... tampoco el derecho a un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, puede configurarse como tal derecho sino que más correctamente, estos principios actúan como límites o garantías que rodean al Deber de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y a las que debe sujetarse el legislador en su actuación.

Por tanto, lo que sí se advierte es la existencia de una relación entre deberes constitucionales y potestades administrativas, es decir: en general, los deberes constitucionales no se relacionan con derechos sino con la genérica potestad de la Administración de asegurar su cumplimiento». Ver: PAUNER CHAULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 66.

(72) El término Estado Social se origina en un célebre artículo de Herman Héller denominado *Rechtsstaat oder Diktatur?* publicado en 1929.

(73) PLANAS, Pedro. Op. Cit., pág. 107.

(74) Loc. Cit.

(75) Cf. SOSA SACIO, Juan Manuel. *Constitución y Estado Constitucional*, s/p, Lima, 2005, 17 págs.

(76) VIDAL MARÍN, Tomás. *Un Estudio Constitucional sobre el Deber de Contribuir y los principios que lo informan*, Madrid, 1993, pág. 23.

(77) Cf. MALVARES PASCUAL, Luis Alberto. «La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho». EN: *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Civitas, Madrid, 2001.

es una garantía del ciudadano frente a la imposición estatal; en el Estado Social y Democrático de Derecho, incluso manteniéndose dicha garantía, el interés estatal en la recaudación reinterpretado a la luz del Deber de Contribuir, justifica las relaciones jurídico-tributarias dentro del conjunto de valores que fundamentan el ordenamiento constitucional. En esta medida, este Deber abarcaría las siguientes nociones:

a) *El Deber de Contribuir como estado de sujeción*

Con la evolución del constitucionalismo social se empezó a desarrollar la idea de que el Deber de Contribuir generaba para los contribuyentes un estado de sujeción fiscal. Así, en Italia, la Corte Constitucional acuñó el concepto de "interés fiscal" en la Sentencia N° 45/1963, quedando conceptualizado como «*interés general a la recaudación de los tributos, que es condición de vida para la comunidad, porque posibilita el funcionamiento regular de los servicios estatales*».

En el caso español, sobre la base de los peculiares alcances del numeral 1 del artículo 31° de su Constitución Política, el Tribunal Constitucional de dicho Estado, también ha desarrollado una idea de interés fiscal en las Sentencias N°s. 110/1984 y 76/1990, diferenciándolo de los intereses genéricos de la Administración.

Como se ve, conforme a la jurisprudencia señalada, el interés fiscal se convierte en uno de los bienes jurídicos asumidos por la propia Constitución Política, de modo que habrá casos en que al perseguirse ese interés se reduzcan o limiten los derechos ciudadanos. Así, el esquema basado en la capacidad contributiva se reduce considerablemente, pudiendo en determinados casos supeditarse este principio en aras del mencionado interés fiscal.

Sobre el particular se sostiene que si en aquellas Constituciones como la italiana o la española, en las cuales se ha establecido una relación implicativa expresa entre el interés fiscal y el principio de capacidad contributiva, se ha promovido desde la judicatura la preponderancia de aquel interés, con mayor razón ello ocurriría en aquellos textos que han reconocido al Deber de Contribuir de manera independiente. En América Latina tal sería el caso de las Constituciones Políticas de Colombia⁽⁷⁸⁾, Costa Rica⁽⁷⁹⁾, Ecuador⁽⁸⁰⁾, Guatemala⁽⁸¹⁾, México⁽⁸²⁾ y Venezuela⁽⁸³⁾; y en Europa, la de Rusia⁽⁸⁴⁾.

Ahora bien, como puede verse, esta perspectiva de Deber de Contribuir se encuentra muy vinculada con la denominada «*concepción dinámica de los tributos*»⁽⁸⁵⁾,

que centra la reflexión en torno a los procedimientos de verificación y fiscalización tributaria. Como quiera que en esta teoría "... *la preocupación fundamental debe ser la aplicación de los tributos en la práctica, mediante actos sucesivos de la Administración que garanticen el efectivo cumplimiento del principio de capacidad contributiva a partir de una apreciación más profunda del procedimiento tributario*"⁽⁸⁶⁾, se empezó 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 encontraban 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*"⁽⁸⁷⁾.

En buena cuenta, la noción de Deber de Contribuir bajo comentario rompe con la dogmática de la obligación tributaria, pareciendo "*devolver la relación jurídica tributaria que une a los particulares con la Administración a una... concepción autoritaria del tributo como relación de poder (Gewaltverhältnis) derivada de su sometimiento o sujeción general al Estado, tan querida de la escuela alemana del Derecho Público de la segunda mitad del siglo XIX (Gerbert, Otto Mayer), y no como una noción obligacional nacida de la Ley, como es propio del Estado Democrático de Derecho*"⁽⁸⁸⁾.

Por eso, para Aguayo, incluso si se asume que el interés fiscal puede constituir un interés primario constitucionalmente

diferenciado y exigible a través de la tutela particular, ello no permite que se le atribuya "*un carácter especial frente a los derechos y garantías de los ciudadanos por el mero hecho de que estos se relacionan con la Administración Tributaria*"⁽⁸⁹⁾.

En este marco, Rodríguez Bereijo⁽⁹⁰⁾ 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 el interés fiscal se asuma por la Administración Tributaria para justificar 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. Lo contrario.

b) *El Deber de Contribuir como derivación del Deber de Solidaridad*

En el Estado Social y Democrático de Derecho, como hemos visto ya, el Principio de Solidaridad acaba siendo el instrumento central para conseguir los fines de Justicia y Paz Social. En esa medida, su desarrollo conllevó al replanteamiento de la noción de Deber de Contribuir.

En Francia, el tema se recondujo a través del "*principio de necesidad del impuesto*", que ha sido formulado por el Consejo Constitucional francés, sobre la base de lo señalado por el artículo 13° de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 -considerada como norma constitucional en Francia- que dispone que "*Para el sostén de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común*"⁽⁹¹⁾.

En esa medida, como señala Beltrame,

(78) De 1991, que en su artículo 95° ha señalado que "... *Son deberes de la persona y del ciudadano: ... 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*".

(79) De 1949, que en su artículo 18° indica que "*Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos*".

(80) De 1998, cuyo artículo 97° señala que "*Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley: ... 10. Pagar los tributos establecidos por la ley*".

(81) De 1985, cuyo artículo 135° señala que "... *Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley*".

(82) De 1917 cuyo artículo 31° indica que "*Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos, ... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*".

(83) De 1999, cuyo artículo 133° señala que "*Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley*".

(84) De 1993, cuyo artículo 57° indica que "*Todo ciudadano debe pagar los impuestos y los derechos establecidos...*".

(85) Desarrollada por Micheli en Italia, Pérez de Ayala y Narciso Amorós en España.

(86) PLAZAS, Mauricio. Op. Cit., pág. 180.

(87) RODRÍGUEZ BERELJO, Álvaro. Op. Cit., págs. 15 y siguientes.

(88) Loc. Cit.

(89) AGUAYO, Ángel. Op. Cit., pág. 49.

(90) RODRÍGUEZ BERELJO, Álvaro. Op. Cit., pág. 83.

(91) Cf. BELTRAME, Pierre. *Introducción a la Fiscalidad en Francia*, Atelier, Barcelona, 2004, 268 págs.

el “Consejo Constitucional ha inferido que el ejercicio de las libertades y de los derechos individuales no excusaría, en absoluto, el fraude fiscal, ni obstaculizaría su legítima represión”⁽⁹²⁾, de tal manera que finalmente la necesidad de impuesto confiere la posibilidad de reentender los alcances de los referidos derechos individuales. La contendencia de la posición de la Corte Constitucional francesa ha llevado a que el profesor Beltrame considere que, por ejemplo, quede reducida a la nada la tesis de una pretendida legitimidad del “fraude fiscal”.

Desde este enfoque, debe señalarse que la solidaridad también reconduce al principio de igualdad constitucional, de modo que no se agota en los alcances del concepto de capacidad contributiva. Bajo este esquema, la función asignada al Deber de Contribuir dentro del marco del Estado Social y Democrático de Derecho es poner a la tributación, en primer y último término, al servicio de la justicia y la paz social.

Esa es la perspectiva que asumió el Tribunal Constitucional español, que en su Sentencia N° 18/1984 indicó que «... el reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social -reflejado en diversos preceptos de la Constitución- conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos, a la vez que dota de una especial trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos -especialmente, de los de contenido patrimonial, como el de propiedad- y al cumplimiento de determinados deberes -como los tributarios-».

Complementariamente, en la Sentencia N° 221/1992, el indicado Tribunal llegó a plantear que “... la recepción constitucional del Deber de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria”⁽⁹³⁾.

Por eso, Cubero y García señalan que además de la función fiscal o recaudatoria del tributo, puede haber una función extrafiscal, que no aparece establecida en la Constitución Española, pero que puede

derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, “dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”⁽⁹⁴⁾. Así, el respeto al principio de capacidad contributiva “... no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales... (que) respondan principalmente a criterios económicos o los orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”⁽⁹⁵⁾.

En el mismo sentido, Rodríguez Bereijo ha señalado que “... conforme al Deber de Contribuir, la hacienda pública se convierte en un instrumento de transformación y emancipación económica y social en la medida que los poderes públicos a través de los programas de ingresos y gastos públicos aparecen comprometidos a la consecución de un orden social más igualitario y más justo”⁽⁹⁶⁾.

A su vez Papier ha señalado que «el poder tributario no sólo es condición necesaria para la garantía de las libertades económicamente relevantes; constituye también un presupuesto irrenunciable del cumplimiento por el Estado del mandato constitucional de establecer un Estado Social. El poder tributario constituye una conexión básica entre Estado de Derecho y Estado Social”⁽⁹⁷⁾.

En criterio de García Dorado⁽⁹⁸⁾, lo importante y sustancial del establecimiento constitucional del Deber de Contribuir no es la transferencia de recursos que pueda producirse al erario estatal, sino que dicha transferencia se lleve a cabo atendiendo al principio de solidaridad y respetando los principios que configuran dicho deber.

Así, serán consecuencia de la aplicación del cumplimiento del deber de solida-

ridad sólo aquellos tributos que estén justificados por un hecho particular del contribuyente distinto al beneficio económico o disfrute de un bien o servicio público (contribuciones y tasas), pues estos atienden ya al criterio de corresponsabilidad que pertenecen al Estado Liberal de Derecho. Esa diferencia, precisará el género capacidad económica de su especie capacidad contributiva⁽⁹⁹⁾. Como vemos, la capacidad contributiva se replantea a la luz del principio de solidaridad y se convierte en justificante del mismo.

Ahora bien, 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”⁽¹⁰⁰⁾.

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

(92) BELTRAME, Pierre. Op. Cit., pág. 178.

(93) CUBERO TRUYO, Antonio y GARCÍA BERRO, Florián. Op. Cit., pág. 16.

(94) CUBERO TRUYO, Antonio y GARCÍA BERRO, Florián. Op. Cit., pág. 16.

(95) Loc. Cit.

(96) RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: Consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública». EN: *Sistema*, Madrid, N° 53, marzo de 1983, pág. 75.

(97) PAPIER, H. J. «Ley fundamental de orden económico». EN: VARIOS, «Manual de Derecho Constitucional», Madrid, 1996, pág. 605.

(98) GARCÍA DORADO, Francisco. Op. Cit., págs. 37 y siguientes.

(99) Para Moschetti, en el caso italiano, la naturaleza solidaria del Deber de Contribuir genera que una contribución a los gastos públicos no sea todo ingreso público sino sólo aquel que pueda considerarse como cumplimiento del deber de solidaridad, de modo que no serán tales las prestaciones pecuniarias cuyo presupuesto consiste en la violación de un deber jurídico, como es el caso de las multas. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 122 y siguientes.

(100) GARCÍA DORADO, Francisco. Op. Cit., págs. 39 y 40.

encierra su auténtica contribución al sostenimiento de gasto, y en definitiva su condición de ciudadano»⁽¹⁰¹⁾.

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»⁽¹⁰²⁾.

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 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 ob-

tienen del Estado, a un marco más amplio, definido por el deber de solidaridad política, económica y social que la Constitución Política garantiza⁽¹⁰³⁾. 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 sufi-

ciente con la finalidad de que efectivamente se realice el Deber de Contribuir de cada sujeto. Por eso, Collado Yurita indica que «para asegurar la efectividad del mandato impuesto en el citado precepto de la Carta Magna, 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 (que es la obtención de información por suministro) o un deber de colaboración individualmente requerido (que es la obtención de información por captación»⁽¹⁰⁴⁾. Esa red de informadores de la Administración debe cumplir un deber normativo de carácter general (la obtención de información por suministro) o un deber de colaboración individualmente requerido (obtención de información por captación).

Debe anotarse que, conforme ha señalado López Martínez⁽¹⁰⁵⁾, en la doctrina alemana de los últimos años se ha distinguido entre los sujetos de deberes impositivos y los deudores tributarios, los primeros están vinculados jurídicamente a la realización de diversas obligaciones con contenido tributario -en tanto provienen de la situación de imposición fiscal- independientemente de su configuración o no, como sujetos pasivos, y los segundos estarían encargados de efectuar la obligación tributaria *stricto sensu*, incluidas las prestaciones formales ya referidas.

Sobre el particular, siguiendo la tesis obligacionista, Rodríguez Bereijo ha señalado que los deberes tributarios formales encuentran su anclaje natural en el principio general de legalidad administrativa 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 debe tener una cobertura legal previa que esté inspirada en el Deber de Contribuir. De manera distinta, Sánchez López señala que la configuración de estos deberes debe darse como una prestación personal de carácter público, deduciendo de ello la necesidad de regulación por ley de los aspectos esenciales de los deberes de información tributaria⁽¹⁰⁶⁾.

Conforme a esta última posición, el

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

(102) KRUSE, H. V. *Derecho Tributario. Parte General*, EDERSA, Madrid, 1978, pág. 271.

(103) Cf. ESCRIBANO, Francisco. Op. Cit., y PAUNER CHAUVI, Cristina. Op. Cit.

(104) En el Prólogo al libro de SÁNCHEZ LÓPEZ, Ester. *Los Deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. CEPC, Madrid, 2001, 430 págs.

(105) LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Los deberes de información tributaria*. IEF/Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 334 y siguientes.

(106) SÁNCHEZ LÓPEZ, Ester. Op. Cit.

Deber de Contribuir 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*”⁽¹⁰⁷⁾.

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 colaborar? Es en el siguiente punto que posiblemente la pregunta encuentre un sentido adecuado.

3. Hacia el Estado Constitucional

En la segunda mitad del siglo XX, y en lo que vamos del XXI, ha ocurrido una serie de cambios en el diseño del Estado, de modo que, recogiendo los aportes de los Estados Liberal y Social Democrático de Derecho, se puede vislumbrar que nos encontramos frente a un nuevo tipo de Estado, que no es diferente ni necesariamente contrapuesto a los anteriores, sino su evolución.

Häberle 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”⁽¹⁰⁸⁾), el poder constituyente del pueblo, la libertad, la igualdad, la democracia, el Estado Social de Derecho y la división de poderes, entre otros⁽¹⁰⁹⁾.

Se concibe al Estado Constitucional como la superación de la concepción tradicional del Estado de Derecho que facultaba al Poder Legislativo a limitar el accionar de la Administración Pública vía la norma legal. Por eso, como dice Sosa Sacio, ante una Constitución en la que reposa la voluntad rígida⁽¹¹⁰⁾ y directa del poder constituyente -como se entiende la contemporánea-, los poderes constituidos se verán subordinados, sin excepción, a esta norma fundamental.

Así, la soberanía parlamentaria es sustituida por la soberanía de la Constitución⁽¹¹¹⁾, de modo que la Ley disminuye en importancia y significación, entrando en grave crisis, en beneficio del Estado Constitucional y de su “*Constitución abierta*”, que reconocen y se comprometen en el mantenimiento de sociedades pluralis-

tas⁽¹¹²⁾, lo que cambiará en general toda la percepción del Derecho.

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 (*Unfassen- de Wertordnung*) de validez general.

Visto de esta manera, el contenido constitucional carece de precisión al tener “*una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad*”⁽¹¹³⁾, 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*”⁽¹¹⁴⁾ 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*”⁽¹¹⁵⁾.

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, como veremos a continuación.

a) El Deber de Contribuir como bien constitucional

Entonces, entre los bienes constitucio-

nalmente reconocidos aparece el Deber de Contribuir vinculado al Deber de Solidaridad o a los principios de la Economía Social de Mercado ahí donde no tiene cobertura propia suficiente. Desde esta perspectiva, el Deber de Contribuir deja de definirse a partir de la limitación que le impone el principio de capacidad contributiva, sino que se sitúa frente a él y además a otros principios y derechos reconocidos al contribuyente, no sólo como tal sino como ciudadano, de modo que, de lo que se tratará es de permitir la coincidencia de todos esos bienes reconocidos en la Constitución Política, al punto que permitan el desarrollo de los fines constitucionales.

Efectivamente, no obstante que la garantía de la capacidad contributiva deberá ser considerada como un bien constitucional que permite que se tribute a partir de determinados supuestos, en aquellas Constituciones Políticas que desligaron la capacidad contributiva del Deber de Contribuir, o incluso en las que sí los relacionan fuertemente (como la española o italiana por citar dos casos), se podrá extender los alcances de dicho deber más allá de la capacidad contributiva, de modo que habrá un acto de “ponderación” de bienes constitucionales.

En este mismo sentido, 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- de cara a otros bienes constitucionalmente valiosos, entre otros, los derechos humanos concretamente reconocidos en los textos constitucionales.

(107) LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. Op. Cit., pág. 334.

(108) 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.

(109) Ver HÄBERLE, 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.

(110) Para Sosa el término se usa en alusión a la clasificación de las Constituciones como rígidas (cuando estas son inmodificables, salvo por mecanismos especiales implementados para dificultar la modificación) o flexibles (en caso la Constitución pueda ser modificada por una ley ordinaria del Parlamento). SOSA SACIO, Juan Manuel. Op. Cit., págs. 9 y siguientes.

(111) ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho Dúctil. Ley, Justicia, Derechos*, Trota, Madrid, 1995, págs. 12 y siguientes.

(112) ZAGREBELSKY, Gustavo. Op. Cit., págs. 21 y siguientes.

(113) 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*”.

(114) 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.

(115) PRIETO SANCHÍS, Luis. Op. Cit., págs. 124 y 125.

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 de obligaciones de terceros distintas a brindar información, que suponen mas 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.

b) La ponderación constitucional como garantía ciudadana

Como ya podemos advertir, los bienes constitucionales deben estar sometidos a la técnica de la “ponderación constitucional”, que es el acto que parte de reconocer, por lo menos hasta hoy, que cada bien constitucional (especialmente los derechos fundamentales) tiene un contenido esencial que debe ser respetado.

Ahora bien, la noción de “contenido esencial” puede ser entendida en base a dos teorías: la absoluta y la relativa. En el caso de la *teoría absoluta*, conforme señala Ignacio de Otto citado por Aguayo⁽¹¹⁶⁾, el contenido esencial del bien constitucional es un núcleo duro absolutamente resistente a la acción limitativa -entre otros- por parte del legislador, de modo que existe en cada derecho un componente sustancial que excluye por completo cualquier injerencia de los poderes públicos, incluso si ésta persigue un fin legítimo basado en algún tipo de razonabilidad o proporcionalidad.

De otro lado, conforme a la teoría relativa el contenido esencial de un bien cons-

titucional se verá afectado cuando «... éste experimente una restricción superior a la necesaria para lograr el fin que motiva la limitación»⁽¹¹⁷⁾, de modo que no se puede concebir un contenido esencial fijado estáticamente, sino que tendría dimensiones variables, dependiendo de cada caso concreto en el que se establece una relación de medio-fin en la evaluación de cada acción estatal, esté o no basada en otro bien constitucional. Con ello, en palabras de Medina Guerrero, “... el contenido esencial podría definirse como aquella parte del Derecho que comienza cuando el límite deja de ser proporcionado”⁽¹¹⁸⁾.

En ese sentido, siguiendo a Prieto Sanchís, 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”⁽¹¹⁹⁾.

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 fases⁽¹²⁰⁾:

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 constitucional⁽¹²¹⁾.

c) Los alcances de la ponderación constitucional

A lo largo de este documento hemos querido dejar claro que los deberes constitucionales, y entre ellos el Deber de Contribuir, son normas jurídicas y, por tanto, aplicables y exigibles; asimismo que perfilan el accionar de los poderes constituidos, guiándolos hacia los fines constitucionalmente valiosos.

Por eso ponderar de ninguna manera significa establecer jerarquías de derechos a priori, sino de conjugar, desde la situación jurídica creada los bienes constitucionales en tensión, sopesando su eficacia. En esa medida, lo característico de la ponderación es que con ella no se logra una respuesta válida para todos los supuestos posibles, sino que se logra sólo una preferencia relativa al caso concreto que no excluye una solución diferente en otro supuesto.

Además del momento de creación de la norma (en materia tributaria denominada hipótesis de afectación o incidencia), el ámbito conceptualmente más visible de la ponderación es cuando el intérprete autorizado⁽¹²²⁾ enjuicia una norma a la luz de la Constitución Política, de modo que por el criterio ponderador tratará de buscar la interpretación de los alcances de la norma que se condigan con los distintos bienes constitucionales.

Por eso, aunque suela decirse que la

(116) AGUAYO, Ángel. Op. cit., págs. 22 y siguientes.

(117) MEDINA GUERRERO, Manuel. *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*. McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 147.

(118) Loc. Cit.

(119) PIETRO SANCHÍS, Luis. Op. Cit., pág. 125.

(120) 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.

(121) Puede verse las críticas actuales a la ponderación en: PIETRO SANCHÍS, Luis. “Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico”. EN: *Cátedra. Espiritu del Derecho*, Revista de Estudiantes de Derecho de la UNMSM, Lima, año V, N° 8, págs. 133 al 153, y AGUILÓ, Josep. Op. Cit.

(122) En términos generales son los Tribunales Constitucionales u órganos encargados del control de constitucionalidad en abstracto, aunque en casos como el peruano también se trata de las instancias del Poder Judicial que realizan control concreto de constitucionalidad, mediante el control difuso en un caso concreto.

ponderación es el método alternativo a la subsunción, en realidad se trata de situaciones diferentes. Como ha dicho Pietro Sanchís, “*las reglas serían objeto de subsunción, donde, comprobado el encaje del supuesto fáctico, la solución normativa viene 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 arbitrariedad⁽¹²³⁾.

Desde la perspectiva del Estado Constitucional, al ser la Constitución también una norma jurídica, 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.

Entonces, no encontramos inconveniente para que la Administración Tributaria aplique la Constitución por encima de cualquier otra norma, lo que en estricto no es una ponderación. Efectivamente, ya hace tiempo advertimos que los órganos administrativos podían, en aplicación de la norma de mayor jerarquía, realizar sus actuaciones conforme a la Constitución Política⁽¹²⁴⁾, pero no realizar un análisis de interpretación constitucional que en el estado actual del Derecho Constitucional significa, entre otros, ponderar.

Empero, es real que los Tribunales Constitucionales cada vez van expandiendo su perspectiva de aplicación concreta de la Constitución señalando que la Admi-

nistración Tributaria y los propios ciudadanos que participan del fenómeno tributario también realizan actos de interpretación constitucional, que no llegan a ser calificados o decisivos, pero sí obligatorios. Bajo esta óptica, la Administración Tributaria en sus actos de control y fiscalización de la deuda debería realizar también un acto de ponderación⁽¹²⁵⁾.

4. Nuestra visión del Deber de Contribuir en el contexto actual

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.

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.

Con ello, 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.

4 Los alcances del deber de contribuir en el Perú

1. La ausencia de desarrollo constitucional

En la Constitución histórica peruana⁽¹²⁶⁾ el Deber de Contribuir no ha estado presente explícitamente. De las 12 Constituciones Políticas que hemos tenido en 184 años de Estado peruano, sólo en cuatro de ellas aparece consignado dicho deber.

Efectivamente, en el artículo 12° de la Constitución de 1826 se señala que “*Son deberes de todo peruano:... 3. Contribuir a los gastos públicos*”. Igualmente, el artículo 61° de la Constitución de 1867 y el artículo 12 de la Constitución de 1920 señalaron que “*Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes...*”.

Es con la Constitución de 1979 que se incorporó un Capítulo (el octavo) al Título I sobre Derechos y Deberes Fundamentales de la persona, al que se denominó como “*De los Deberes*”, en el que se señalaron un catálogo de deberes constitucionales. En ese sentido, el artículo 72° reconoció explícitamente la cláusula del deber de so-

(123) 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.

(124) Ver nuestros comentarios en la sección Jurisprudencia Comentada de la Revista *Análisis Tributario* N° 140, setiembre de 1999, págs. 23 al 27.

(125) En el caso peruano, el Tribunal Constitucional al abordar un proceso de inconstitucionalidad vinculado a una ley sobre régimen pensionario, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 050-2004-AI/TC ha señalado que “*debe dejarse de lado la errónea tesis conforme a la cual la administración pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El artículo 38° de la Constitución es meridianamente claro al señalar que todos los peruanos (la Administración incluida desde luego) tienen el deber de respetarla y defenderla... (Por ello,) en los supuestos de manifiesta inconstitucionalidad de normas legales o reglamentarias, la Administración no sólo tienen la facultad sino el DEBER de desconocer la supuesta obligatoriedad de la norma infraconstitucional viciada, dando lugar a la aplicación directa de la Constitución*”.

(126) Entiendo por Constitución histórica al conjunto de elementos constitucionales que han aparecido en nuestra historia política como Estado, muchos de ellos provenientes de nuestros textos constitucionales, de los cuales puede obtenerse un sentido común institucional.

lidaridad, al señalar que “*Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria*”. A su vez, el artículo 77° consignaba que “*Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”.

Como podemos observar, hasta antes de la Constitución de 1979, el modelo constitucional peruano fue evidentemente influenciado por una visión liberal del Estado, en los términos descritos líneas arriba. En esa medida, lo tributario es ciertamente una situación de hecho constitucional frente a la que los ciudadanos –quienes en teoría o en la práctica lo eran– respondían a través de límites perfectamente establecidos como principios. Esta lucha que en otros países fue contra la arbitrariedad del Estado, en el Perú fue más formal que real pues, como innumerables ensayos sobre la realidad nacional han señalado, en buena cuenta, en el Perú la concepción de “Estado” en términos modernos es un esfuerzo que venimos construyendo recién en los últimos años. Algunos académicos como Estela Benavides han señalado –con rigor científico– que en la historia del Perú independiente del dominio español, el Deber de Contribuir no estuvo presente en el diseño del Estado y que, en realidad, los sectores excluidos –andinos básicamente– fueron obligados durante la primera centuria republicana a tributar para un Estado que nunca respondió a sus necesidades y que, además, les negaba la posibilidad de participar en su formación (El Perú debe ser uno de los pocos países en el que muchos de los que tributaban, como los indígenas, no eran electores por su condición de analfabetos)⁽¹²⁷⁾.

Con la Constitución Política de 1979, el Estado peruano se estructura como un Estado Social y Democrático de Derecho y, al igual que en la Constitución española, se incluyó una disposición que daba cobertura expresa al Deber de Contribuir, aunque la discusión para su incorporación y posterior desarrollo, fue cualitativamente distinta.

En la mencionada Constitución, la cobertura del texto alcanzó por un lado al pago de los tributos y, por otro, al soporte de cargas establecidas por ley. Esta estructura normativa permitía que se incluya toda clase de exigencias de orden formal tendientes al apoyo al Estado, justamente a la afirmación de una sociedad basada en la solidaridad, como señaló expresamente el

artículo 72° ya indicado.

Por ese entonces, el Tribunal de Garantías Constitucionales (que era la denominación del órgano encargado de la interpretación de los alcances constitucionales) no se manifestó, fundamentalmente porque la presencia estatal en materia tributaria no fue importante en el país, dado que se buscaron otras fuentes de financiamiento diferentes a la tributaria (endeudamiento fiscal y emisión inorgánica de moneda). Adicionalmente, en los importantes estudios constitucionales de este periodo, esa perspectiva no fue suficientemente desarrollada por el talante liberal de nuestra escuela tributaria en aquel entonces⁽¹²⁸⁾.

La Constitución Política de 1993, actualmente vigente, se alejó de los alcances del Estado Social y Democrático de Derecho, especialmente en lo que a intervención estatal en la economía se refiere y al establecimiento de deberes de los individuos, pero sin renunciar definitivamente a ese modelo. En buena cuenta, como se dijo en aquel momento, era una vuelta en lo económico al Estado Liberal de Derecho que habíamos abandonado a partir de 1979, aunque con determinados –y hoy se han visto tan importantes– enunciados o cláusulas conducentes al Estado Social y Democrático de Derecho.

Debido a eso, el Deber de Contribuir no fue recogido expresamente en la referida Constitución Política de 1993, y por ese motivo no fue materia de reflexión por parte de los estudiosos tributarios⁽¹²⁹⁾.

No obstante, en la agenda estatal se ha retomado la sana doctrina que el financiamiento estatal y, por ende, el cumplimiento de los fines constitucionales debe hacerse a través del fenómeno tributario, de modo que se potenció el desarrollo de la Administración Tributaria nacional (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT) dotándola de facultades más que suficientes para el desarrollo de su actividad recaudadora. Con ello, en la práctica del legislador, reglamentador y de la propia Administración Tributaria a

partir del año 1992 se partió de la noción siempre implícita de que el Deber de Contribuir es la base del sistema tributario⁽¹³⁰⁾.

2. Los criterios del Tribunal Constitucional Peruano

En vista a que ni en la Constitución Política ni en las reflexiones constitucionales del fenómeno tributario en el Perú hay una noción mínima de los alcances del Deber de Contribuir, sorprendió mucho que en la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) peruano apareciera, sucesivamente, una serie de elementos de desarrollo de dicho deber que, entendemos, irán reconduciendo los alcances de ese bien constitucional a un punto que permita a los ciudadanos en su conjunto tener un criterio esclarecedor por parte de dicho organismo, en la medida que guía la actuación de los operadores tributarios. Veamos, cuales han sido los alcances brindados por el TC al respecto:

a) Los alcances del término constitucional de tributo

En el régimen normativo tributario del Perú se ha usado el término tributo en distintas acepciones que en su momento fueron materia de análisis⁽¹³¹⁾. No obstante, considero que el artículo 74° de la Constitución Política ha recogido dicho concepto como fenómeno normativo, es decir entendido como norma jurídica. Por eso, el TC ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC que “... a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente”.

En ese sentido, los alcances de los principios constitucionales –entre ellos el Deber de Contribuir– surgirán y se aplicarán

(127) ESTELA BENAVIDES, Manuel. *El Perú y la Tributación*, SUNAT, Lima, 2002, 108 págs.

(128) Es importante indicar que los estudios respecto a dicha Constitución, especialmente del maestro Zolezzi, y de los doctores Hernández Berenguel, Araoz Villena y Vidal Hénderon fueron muy importantes para la posterior construcción del Derecho Tributario peruano que habría en la década siguiente.

(129) Tres son los artículos que han marcado el derrotero de los estudios constitucionales tributarios en el Perú alrededor de los principios constitucionales tributarios con la vigencia de la Constitución de 1993. ZOLEZZI MÖLLER, Armando. “El Régimen Tributario en la nueva Constitución” EN: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*, CAJ, Lima, 1994, págs 141 al 152; OCHOA CARDICH, César. “Constitución Financiera: bases del Derecho Constitucional Tributario”. EN: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*, CAJ, Lima, 1994, págs. 127 al 140; y DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. “El Régimen Tributario en la Constitución. Estudio Preliminar”. EN: *Revista THEMIS*, Lima, segunda época, N° 29, 1994, págs. 131 al 145.

(130) Ver por ejemplo la base implícita en la argumentación del importante artículo de VIEIRA, César. “La SUNAT y la Educación Tributaria”. EN: *Revista Análisis Tributario* N° 206, marzo de 2005, págs. 27 al 29.

(131) BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, 395 págs.

a lo que hemos de denominar hoy día como elementos formales y sustantivos de la obligación tributaria.

Esta afirmación no debe llevar a pensar que los principios tributarios sólo se aplican como medidas al legislador y por tanto tienen más contenido valorativo que normativo. Efectivamente, el TC peruano, a tono con el fenómeno mundial descrito líneas arriba, ha establecido que las normas constitucionales no sólo alcanza al legislador sino que son de aplicación irrestricta a cualquier acto circunscrito a dicha norma, como en efecto hemos señalado cuando nos referimos a la posibilidad de que los órganos administrativos apliquen la Constitución.

Ahora bien, para el TC, conforme ha señalado en el Expediente N° 033-2004-AI/TC antes referido, los principios tributarios contemplados en el artículo 74° de la Constitución se aplican respecto a la obligación tributaria sustantiva que se origina de un hecho imponible. Asimismo, ha indicado que “... no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas”.

Con lo contemplado por el TC, esas obligaciones derivadas son parte de lo que se ha denominado como “obligaciones con contenido tributario”, sin embargo queda pendiente de aclarar si también se aplica a otras obligaciones que también tienen contenido tributario pero que no están vinculadas al contribuyente sino a terceros ajenos a la obligación tributaria.

b) El entendimiento del Deber de Contribuir más allá del Estado Liberal

En sentido estricto, el TC hasta hace muy poco había estructurado su argumentación respondiendo al modelo de los límites constitucionales que antes comentamos (ver el punto 2.a). Del mismo entendimiento fue la Corte Superior de Lima, que también es instancia resolutoria en procesos de amparo. Así, por ejemplo, en la Sentencia emitida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público recaída en el Expediente N° 977-97-DP, se señaló que “el poder tributario no puede ejercerse de manera absoluta y arbitraria al encontrarse sujeto a los límites que la Constitución le establece en garantía de los derechos de todos los ciudadanos, siendo estos límites los Principios de la Tributación que se hallan consagrados en el Artículo 74° de nuestra

carta fundamental y que son la Reserva de la Ley, la Igualdad ante la Ley y la No Confiscatoriedad de los Tributos, así como el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona;...”⁽¹³²⁾.

Ahora bien, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 048-2004-PI/TC, referida al proceso de inconstitucionalidad de la Regalía Minera, el TC ha señalado que “Ni la propiedad ni la autonomía privada son irrestrictas per se en el constitucionalismo contemporáneo. Lo importante es que dichos derechos se interpreten a la luz de las cláusulas del Estado Social y Democrático de Derecho; de lo contrario, otros bienes constitucionales igualmente valiosos tendrían el riesgo de diferirse. Sólo de este modo puede considerarse superado el viejo y equívoco postulado del mercado per se virtuoso y el Estado per se mínimo, para ser reemplazado por un nuevo paradigma cuyo enunciado es: “tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario”.

Esta posición, que había sido desarrollada con menor contundencia en la Sentencia que evaluaba la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC, marca un hito claro para futuros procedimientos pues se recogen los criterios de lo que aquí hemos llamado como Estado Constitucional, pero que en muchos casos el propio TC sigue denominando como Estado Social y Democrático de Derecho en base a lo establecido en los artículos 3° y 43° de la Constitución Política de 1993.

c) El Deber de Contribuir ligado a la capacidad contributiva

Sobre la base de la argumentación del TC señalada en el punto anterior, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC⁽¹³³⁾, el referido organismo constitucional estimó que la compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad se debe basar en la razonabilidad y proporcionalidad de la afectación de este último, de modo que no se genere una apropiación indebida e injustificada de la propiedad privada.

Por eso, en esta Sentencia, el TC ha considerado que las afectaciones a la propiedad serán razonables cuando “...tengan por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.

En el mismo sentido, en la citada Sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, cuando el TC reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, lo que en buena cuenta quiere es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia del tributo. También en la Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC sobre el proceso de Inconstitucionalidad contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), el TC ha señalado que la capacidad contributiva “... tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar”.

Bajo esta perspectiva, queda claro que el referido Tribunal, cuando se trata del establecimiento de un tributo, liga el Deber de Contribuir al principio de capacidad contributiva, de modo que este se constituye base a partir de la cual aquél se operativiza.

Ahora bien, sin entrar a un análisis exhaustivo sobre la capacidad contributiva, debemos referir que en la citada Sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC sobre ITF, se ha señalado que dicho principio “... como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido institucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo”. Este criterio ya había sido recogido en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1311-2001-AA/TC.

Podríamos decir que en la doctrina del TC peruano se entiende por capacidad contributiva a la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, que vendrá establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica), que luego de ser sometidos a la valoración del legislador a partir de su conciliación con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.

También debe tomarse en cuenta que

(132) Cf. DURÁN ROJO, Luis. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, AELE, Lima, 2003, 325 págs.

(133) Que resuelve un proceso de amparo en el que se solicitaba declarar inaplicables las disposiciones referidas al Impuesto a los Juegos y al Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas.

para el TC, a raíz de la Sentencia recaída en el Expediente N° 041-2004-AI/TC sobre proceso de Inconstitucionalidad de Arbitrios de la Municipalidad Distrital de Surco, la capacidad contributiva debe ser reconducida a la idea de “*capacidad económica*” en vista a la división tripartita del tributo establecida en el Perú, de modo que en estricto sólo es posible hablar de “*capacidad contributiva*” en los impuestos, a partir de indicadores como el patrimonio, la renta, el nivel de consumo o gasto, o la circulación del dinero⁽¹³⁴⁾.

Por otro lado, en el caso de las Contribuciones, el límite será el “*principio de beneficio*”, y, en el caso de las Tasas el límite será el “*principio del servicio*”. No obstante, en este último caso, en la referida Sentencia recaída en el Expediente N° 041-2004-AI/TC, se justifica la existencia de la capacidad contributiva en sentido estricto sólo si tiene que ver con el nivel de beneficio real o potencial recibido por el ciudadano, de modo que pueda utilizarse para bajar el *quantum* de la Tasa de un contribuyente respecto del estándar, vía exoneraciones u otros beneficios de pago, pero no para aumentarla.

d) *El Deber de Contribuir como Deber implícito en la Constitución*

Un importante avance del TC será el reconocimiento expreso de un sustento para reconocer el Deber de Contribuir. Ello ocurrió por primera vez en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC⁽¹³⁵⁾, en la que señaló que detrás de la creación de un impuesto existe la presunción *juris tantum* de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos.

Por eso, para el TC, con la recaudación, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado y sin las cuales sería materialmente imposible que prestara -cuanto menos- los servicios públicos a su cargo.

De esta manera, dice el Tribunal, al no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria un carácter de absolutos, “... *deben ser releídos a la luz del Deber de Contribuir con los gastos públicos, (que)... constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho*”.

Como se ve, bajo esta línea reflexiva del TC, el Deber de Contribuir no está recogido de manera explícita en la Constitución Política pero sí se deduce de ella, lo que parece inadecuado dado que el TC no ha desarrollado aún en extenso los argumentos que lleven a su aseveración sobre

el contenido que daría a los “*Deberes implícitos*”.

En este contexto, una primera posibilidad es seguir la argumentación de Biasco⁽¹³⁶⁾, cuando indica que el reconocimiento de un bien implícito en la Constitución proviene de la cláusula abierta para que los legisladores y especialmente los jueces puedan señalar, para cada tiempo y lugar, cuáles son los derechos, los deberes y las garantías que habrán de reconocerse al individuo por considerarse inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno.

Esta fórmula ha sido incluida cada vez en mayor número de Constituciones e incluso en instrumentos internacionales. Por ejemplo, en el ámbito internacional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su Protocolo Adicional, ha previsto la incorporación de otros “derechos”, así como la ampliación de los ya reconocidos.

En el caso peruano está cláusula está reconocida en el artículo 3° de la Constitución pero, a diferencia del caso uruguayo que es al que se refiere Biasco, no incluye a los “*deberes*”. Efectivamente, mientras que el artículo 72° de la Constitución uruguaya indica que “*la enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se deriven de la forma republicana de gobierno*”, el artículo 3° de la Constitución Política peruana señala que “*La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno*”.

Pues bien, la segunda posibilidad –que tampoco comparto– es acudir a lo señalado por un sector de la doctrina española que ha configurado los deberes implícitos como derivados de la titularidad de un derecho fundamental (la tesis del Deber-Derecho de Contribuir referido en el acápite III.1.c) de este documento).

e) *El Deber de Contribuir como derivación del principio de solidaridad*

El TC ha dado un paso adicional, pues

en la citada Sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC, referido a la cuestión sobre la constitucionalidad del ITF, señaló que la norma legal de origen tributario, y por ende lo consignado en el artículo 74° de la Constitución, deben ser confrontados con el artículo 44° de la misma norma que establece entre otros deberes primordiales del Estado el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia.

Por eso, continúa el TC, es claro que a todo tributo le “... *es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho (art. 43° de la Constitución)*”.

Como se ve, en este caso, el TC deduce el Deber de Contribuir de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en la dimensión individual como social de éste, así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas y de una intervención - mayor o menor - en la regulación del proceso económico.

En esta línea, el Deber de Contribuir se sitúa como un bien jurídico independiente de la capacidad contributiva. Empero, debe precisarse que el TC usa esta noción en el marco de su análisis de la constitucionalidad de obligaciones exigidas a terceros como apoyo a la Administración Tributaria.

Efectivamente, el Tribunal quiere analizar si la exigencia de utilizar un determinado medio de pago para cumplir las obligaciones que surjan como consecuencia de la celebración de un contrato, bajo la amenaza de perder el derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones, a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios, constituye una evidente limitación del derecho fundamental a la libertad de contratación.

(134) En el caso del Impuesto a la Renta, en la referida Sentencia sobre AAIR, se ha señalado que el legislador sólo podrá tomar como índice de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente podría ser generada.

(135) La sentencia resolvió un proceso de amparo con ocasión del análisis de la violación de los derechos constitucionales de un contribuyente, en aplicación del ya derogado Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

(136) Cf. BIASCO, Emilio. «Introducción al Estudio de los Deberes Constitucionales. El Principio Constitucional de Solidaridad». EN: VARIOS, *Homenaje a los 50 años de la Declaración de los Derechos Humanos*, FCU, Montevideo, 2001.

Así, el Tribunal señaló que “*hay reglas de orden público tributario orientadas a finalidades plenamente legítimas cuales son contribuir; de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehuyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la acción mediante la contribución equitativa al gasto social*”.

De esta forma, en el caso de la Banca- rización, quedará claro para el TC que “... *la informalidad de las transacciones patrimoniales es un factor determinante que facilita la evasión tributaria, motivo por el cual el establecimiento de medidas orientadas a incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero para la ejecución de tales transacciones, resulta una medida idónea para la detección de cualquier fraude tributario*”.

3. AGENDA PENDIENTE: Aclarar el panorama

Conforme he venido señalando, se podría concluir que, aunque de manera aún no orgánica o incompleta, la doctrina del TC peruano hoy ha conceptualizado el Deber de Contribuir por parte de:

El contribuyente del tributo, caso en el que lo ha ligado a la capacidad contributiva como base para el ejercicio de dicho deber.

Otros sujetos que participan de la relación jurídica tributaria, vía obligaciones formales o sustantivas, para quienes se liga al Principio de Solidaridad como bien jurídico constitucional independiente.

Los terceros que participan vía deberes de información tributaria u otras obligaciones de colaboración, para quienes el deber se deriva del Principio de Solidaridad como bien jurídico constitucional independiente.

La perspectiva del TC aunque es importante, aún resulta insuficiente, por lo que es necesario que sea esclarecida en futuros conflictos constitucionales siempre que haga un desarrollo más extenso de su doctrina.

Un tema pendiente, como puede haberse ya notado, es el del real sustento constitucional del desarrollo del concepto de Deber de Contribuir. Me parece que sería insuficiente valorarlo como un deber implícito a secas, máxime si en un Estado Constitucional se exige al TC, en tanto intérprete calificado, claridad argumentativa, en aras de cumplir con la función pedagógica que él mismo reconoce tener⁽¹³⁷⁾.

En ese sentido, cabría la posibilidad de que se recondujera la argumentación derivando dicho Deber de Contribuir del artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que señala que “*Toda persona tiene el deber*

de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. En ese caso, además, el TC debería indicar más claramente si sólo alcanza a los “impuestos” o a todo el fenómeno tributario.

Según esa línea argumentativa, el TC tendría que ir más allá de su aún titubeante doctrina sobre los alcances constitucionales de las normas establecidas en los tratados internacionales sobre derechos humanos, especialmente si las normas que podrían permitir la remisión (artículo 3° y Cuarta Disposición Final y Transitoria⁽¹³⁸⁾ de la Constitución y artículo V del Código Procesal Constitucional), no alcanzan a los deberes constitucionales.

Por eso, me parece acertada la posición del TC de vincular el Deber de Contribuir a los artículos 43° y 44° de la Constitución, y derivarlo del Principio de Solidaridad.

Ahora bien, hasta hoy nada ha dicho el TC sobre la constitucionalidad de los regímenes de intervención tributaria (Régimen de Deduciones, Percepciones y Retenciones) que generan obligaciones de control fiscal a terceros para coadyuvar a la lucha contra el fraude de ley. Pienso que hay que tomar en cuenta que la norma constitucional peruana -incluso la Constitución histórica- aunque tiene un talante liberal y de cautela de los derechos de los ciudadanos frente al poder público, puede evolucionar hacia el desarrollo del Estado Constitucional, de modo que dichos regímenes derivarían claramente del Deber de Contribuir, aunque en cada caso concreto debería realizarse la ponderación correspondiente con los derechos y/u otros bienes constitucionales implicados.

Así, el TC (al igual que el legislador) debe tener claro que el Código Tributario actual no ha reconocido una figura orgánica de los deberes tributarios como tales, sino que los ha considerado o bien como obligaciones tributarias accesorias de la obligación principal en el caso del deudor tributario o como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas.

Es claro entonces que una revisión de estos deberes de colaboración debe hacerse prontamente tomando en cuenta las reflexiones sobre el modelo de conceptualización del fenómeno tributario que queremos plantear. Así, si estamos ante el desarrollo de la teoría de la hipótesis de incidencia o afectación, no queda duda que deberían dividirse en dos modelos; por un

lado, los deberes que como obligaciones accesorias corresponde a los sujetos pasivos y, por el otro, los deberes de colaboración de terceros ajenos a la obligación tributaria. Ciertamente en ambos casos la garantía de la legalidad debe estar presente como elemento sustancialmente necesario.

5 A manera de colofón

A lo largo de este trabajo he querido mostrar los avances del desarrollo del concepto del Deber de Contribuir; lo que espero se haya echo a satisfacción del amable lector.

Quiero terminar advirtiendo mi preocupación sobre su desarrollo real en un país como el Perú, pues como se puede haber percibido, su aplicación origina concretas obligaciones de carácter individual pero muchas veces lo recaudado no genera ni atisbo de un beneficio individual ni colectivo. La persona que cumple con el Deber de Contribuir lo asimila como un costo, del cual no tiene manera de beneficiarse directamente. Así, el costo individual podría ser muchísimo más grande que el beneficio común.

Debemos tender a una relación que se base en la razonabilidad entre el costo individual y el beneficio colectivo, porque eso permitirá que la cultura tributaria crezca y el propio país sea gobernable.

Por eso, no me cabe duda que los regímenes de intervención u obligaciones de control tributario que comprometen a un ciudadano a capturar a los evasores deben ser de carácter temporal, de manera que se establezcan medidas de carácter general que permitan revertir la sobrecarga que podría generarse sobre esos ciudadanos.

En buena cuenta, se trata de transitar de una relación mandato-obediencia basada en la coerción, a una basada en el consenso de que el Deber de Contribuir es un valor aceptado culturalmente por todos⁽¹³⁹⁾. Pero hasta que eso llegue, cuanto menos hay que motivar que los ciudadanos tributen porque aún sienten el interés de seguir viviendo en este país. Ello supondrá convertir a la tributación en un instrumento valiosísimo para la consecución de los fines constitucionales, de modo que en el largo plazo, los ciudadanos se sientan socios de la gran empresa que es el PERÚ, que sigue siendo -todavía- un proyecto en construcción y, por ello, una gran posibilidad.

(137) Cf. El fundamento jurídico 26 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0010-2002-AI/TC.

(138) Que señala que “*Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú*”.

(139) Cf. GARCÍA TOMA, Víctor. *Teoría del Estado y Derecho Constitucional*, Lima, Palestra, 2005, págs. 589 al 591.