

## **EL DERECHO TRIBUTARIO**

### **Concepto, Principios, Elementos**

Por: Alex R. Zambrano Torres

“El Derecho Tributario se refiere propiamente a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, teniendo como objeto primordial el campo de los ingresos de carácter compulsorio relativos a la imposición, fiscalización y arrendamiento de impuestos, tasas y contribuciones, determinándose de manera complementaria los poderes del Estado y la situación subjetiva de los contribuyentes en forma de complejo de derechos y deberes.” (Reale). En otros términos el Derecho Tributario es un sistema de composición de los conflictos nacidos de la contradicción entre el Derecho Privado (la riqueza de los particulares) y el Derecho Público (la riqueza del Tesoro Público, es decir del Estado). Composición que tiene como objeto de regulación los hechos generados por los actos de tributación.

### **I.- EL DERECHO TRIBUTARIO COMO ACTO DE PODER**

Para ubicar metodológicamente el sentido del Derecho Tributario lo esencial es encontrar aquello que lo distingue del resto de ramas del Derecho (Derecho Constitucional, Civil, etc.). Y como en el centro de todo el Derecho está la norma como objeto, Geraldo Ataliba hace con esta lógica una disección de la norma jurídica tributaria y la distingue del resto de normas jurídicas; en primer lugar – explica-, toda norma jurídica contiene un mandato del Estado; en la norma jurídica tributaria el mandato es que “se entregue dinero al Estado”, es decir que se tribute. La diferencia de este grupo de normas está, pues, en la relación de subordinación al Estado que provoca e impone; en el tipo de relación jurídica que crea; y en la determinación de aquello que da origen o es la relación jurídica. Por todo eso, el fenómeno tributario consiste en la disposición de un sistema de determinación y regulación de cierto tipo de conductas humanas frente al Estado, e imposición del mismo como mecanismo de subordinación y obediencia a los mandatos del Estado. Es un acto de dominio, de poder.

Geraldo Ataliba afirma: “no es el comportamiento de llevar dinero a las arcas del fisco el objeto de la norma tributaria, sino el comportamiento de obediencia y subordinación”. Así, el Derecho Tributario es un fenómeno político (de poder) antes que jurídico.

### **II.- JUSTIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO**

El Derecho Tributario se justifica —da las razones del porqué de la validez de su existencia— por ser un medio de composición y control de los diversos problemas que puedan surgir de la relación persona— tributación—Estado. Es pues la necesidad de regular las relaciones entre la persona y el Estado lo esencial, para que exista coincidencia entre el interés privado y el interés público, y se pueda vivir de acuerdo a una ley universal de la razón.

### **III.- EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA RELACIÓN COSTO—BENEFICIO**

Podemos analizar el Derecho Tributario desde una fórmula económica: costo—beneficio. De tal forma la persona resulta un objeto que produce costos o beneficios a la sociedad. En el primer supuesto, la persona constituye un costo a la sociedad — desde su nacimiento—, porque genera gastos sociales (organización, seguridad, educación, justicia, etc.). La sociedad tiene que sufragar estos gastos por un principio de organización de la posibilidad de coexistencia y supervivencia de la propia sociedad. En el segundo caso la persona — al tributar por ejemplo— colabora, es benéfico, para solventar estos gastos sociales. Y es a través del Derecho Tributario que se relaciona e interconecta esa condición del ser humano de ser un costo— beneficio. Es necesario, entonces, determinar las necesidades públicas que generan esta relación costo—beneficio.

La justificación de los tributos —como se ve— está en la imposibilidad del ser humano de resolver y satisfacer todas sus necesidades por sí mismo; porque existen bienes que requieren para su realización de la concurrencia de un ente superior, o, de la reunión de individuos que hagan factible esta acción. Por eso Raúl Barrios Orbeagoza empieza haciendo una clarificación. Existen dos tipos de necesidades: 1) Necesidades individuales, y 2) Necesidades colectivas.

### **IV.- PODER O POTESTAD TRIBUTARIA**

El Poder o potestad tributaria es uno de los factores más relevantes en la teoría del derecho, puesto que revela el poder para imponer tributos.

#### **1.- EL CONCEPTO DE PODER O POTESTAD TRIBUTARIA**

El poder es capacidad de afectar y ser afectado —según Michel Foucault—. El Poder Tributario sería así esa capacidad de afectar o no afectar en la riqueza de las personas a través de los tributos.

La clásica definición del poder tributario es, aquella capacidad del Estado de crear, modificar o suprimir tributos. Su estructura es a nivel macro; y está dentro del Derecho Constitucional Tributario, por ser general y universal. Luis Hernández Berenguel definía al Poder Tributario como “el poder del Estado para crear, modificar y suprimir tributos y para eximir de ellos.”

#### **2.- TIPOS DE POTESTAD TRIBUTARIA**

Según el Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León, la potestad tributaria se divide en dos tipos: 1) Potestad tributaria originaria, y 2) Potestad tributaria derivada. Lo que las define y diferencia es el origen y calidad de esta potestad.

##### **a) POTESTAD TRIBUTARIA ORIGINARIA**

La potestad tributaria originaria es una facultad para crear, modificar y extinguir tributos sin necesidad de trámite previo o autorización — nos dice el Dr. Francisco Ruiz de Castilla.

##### **b) POTESTAD TRIBUTARIA DERIVADA**

La potestad tributaria derivada es aquella que necesita de trámite previo o autorización — dice Francisco Ruiz de Castilla—.

## **V.- PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO**

Los principios son conceptos fuerza, conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son “conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas”.

### **1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

En latín este principio es expresado bajo la siguiente frase: “Nullum tributum sine lege”, que significa: “no hay tributo sin ley”. Este principio se explica como un sistema de subordinación a un poder superior o extraordinario, que en el derecho moderno no puede ser la voluntad del gobernante, sino la voluntad de aquello que representa el gobernante, la misma sociedad representada. Recordemos que es esta representación lo que le da legitimidad al ejercicio del poder del Estado, y por lo mismo a la potestad tributaria del Estado. Así el principio de Legalidad, o de Reserva de la Ley, delimita el campo y legitimidad del obrar del Estado para imponer tributos. De esta forma no cualquier órgano puede imponer tributos, sino solo aquellos que pueden o tienen la potestad para ello, y sólo la tienen si están autorizados por ley, que resulta decir, “están autorizados por la sociedad”, puesto que la ley es la voluntad y/o autorización de la sociedad; eso es lo que cautela este principio. En un Estado moderno la ley no es la boca del soberano, sino la boca de la sociedad. Este principio es un medio de garantizar cierta estabilidad y respeto por los derechos de toda la sociedad, fundados en el pacto social, y se expresa a través de la ley.

Rubio Correa escribe, “La reserva de la ley, que quiere decir que sólo las normas con rango de ley pueden crear, modificar, suprimir o exonerar tributos. Nadie puede arrogarse esa función” (Rubio Correa, Para conocer la Constitución de 1993, pág. 98).

Luis Hernández Berenguel escribe que el principio de legalidad “Actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción a dicho principio supone que el poder tributario sea ejercido por quien la posee”, y no por cualquiera. Es la forma la que determina la jurisdicción, y/o competencia para crear tributos, y es esta creada por ley.

### **2.- PRINCIPIO DE JUSTICIA**

Este principio parece basarse en un razonamiento de orden social, colectivo. Así, “Todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen el deber y la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud a sus capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen, esta carga tributaria debe ser en forma equitativa.”

Es una imputación de carácter social, definido individualmente. Así, si todos conforman el Estado, si todos somos el Estado, todos tenemos el deber de procurar el sostenimiento del orden social que provoca como función el Estado.

Por último, hablar del principio de justicia implica que “la carga tributaria debe ser distribuida en forma equitativa”. Para ello se han creado divisiones de los tributos, que regulan o intentan regular este tipo de equilibrio pretendido. La clasificación es la siguiente: impuestos, contribuciones y tasas; tributos que en

si ya están determinando, de alguna forma, la capacidad contributiva de la persona.

### **3.- PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD**

El principio de uniformidad pretende darle un mismo tipo de solución a tipos semejantes de problemas. Por lo mismo puede poner en evidencia otro fenómeno, el de la igualdad. La igualdad jurídica implica desigualdad contributiva, en materia tributaria, por eso se escribe que “La Ley establece que en materia tributaria en lo atinente al pago de los impuestos, todos somos y tenemos las mismas obligaciones. La igualdad jurídica implica la desigualdad contributiva, a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor.”.

Lo que el principio de uniformidad pretende — en el Derecho Tributario— es “determinar por intermedio de la igualdad jurídica cierta uniformidad en el pago, en el tributo, eso significaría desigualdad contributiva justa, es decir: a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor”. En términos sencillos: si yo gano más debo pagar mayores impuestos, o porcentajes mayores de un mismo impuesto general; por ejemplo, el impuesto a las rentas; si se pasa de un estándar determinado de rentas, entonces se tendrá que pagar al Estado en proporción directa a esa renta. Eso significa uniformidad de los actos tributarios.

### **4.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD**

La publicidad es actualmente un medio de control de la potestad tributaria del Estado, por medio del cual la sociedad entera tiene la posibilidad de saber, de antemano, a qué atenerse y cómo actuar en determinados casos. Pero en el Derecho tributario la publicidad, ese deber del Estado de anunciar, hacer de público conocimiento las normas emitidas, no es tan clara, por la infinidad de normatividad existente, y por las muy variadas modificaciones que se hacen.

La publicidad de las normas no significa sólo que estas normas salgan publicadas en el Diario Oficial el Peruano, por ejemplo, sino que puedan ser usadas como “medios de defensa y de actividad jurídica”.

Por ejemplo, “cuando se publica edictos de los remates en el periódico de mayor circulación, el objetivo es cautelar los derechos de cualquier tercero que pudiera tener derecho sobre los bienes materia del remate. No es sólo que se dé a conocer, sino que esté el conocimiento de la posibilidad de ejercitar un derecho”

### **5.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD**

En Derecho tributario no se trata de un acto voluntario, sino de una imposición. En la norma tributaria existe la determinación de una obligación (el deber es general para con la sociedad), que consiste en el acto del individuo de hacer entrega de parte de su patrimonio al Estado. La obligación comporta el establecimiento y sujeción a realizar un acto también determinado, la tributación. Obligación es nexo, vínculo, lazo que fuerza la voluntad individual.

José Osvaldo Casas “No hay garantía de la Constitución, no hay uno de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución exorbitante, desproporcionada o el impuesto mal colocado o mal recaudado.”

## **6.- PRINCIPIO DE CERTEZA**

Tiene su base en la posibilidad de proyectarse en el futuro. Pedro Flores Polo, sin embargo, afirma que este principio viene de Adam Smith, “La certeza en la norma tributaria es un principio muy antiguo preconizado por Adam Smith en 1767, al exponer las clásicas máximas sobre la tributación” (Flores Polo, 1986, pág. 166). Como sabemos Smith es conocido por su libro: “La riqueza de las naciones”.

Flores Polo enfatiza que: “Establecer el impuesto con certeza es obligar al legislador a que produzca leyes claras en su enunciado, claras al señalar el objeto de la imposición, el sujeto pasivo, el hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria, la tasa, etc.” (Flores Polo, 1986, pág. 166). Por eso es imprescindible que “...no basta a la ley crear el tributo, sino establecer todos sus elementos esenciales.” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 549). Solo así podrá haber certeza.

## **7.- PRINCIPIO DE ECONOMÍA EN LA RECAUDACIÓN**

Rubio y Bernales dicen que los constituyentes se referían a reducir la tributación a su finalidad de financiamiento (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 550). El Derecho tributario regula pues los actos tributarios en referencia directa a la finalidad de financiamiento.

## **8.- PRINCIPIO DE IGUALDAD**

La igualdad es un valor jurídico, que Regis Debray resume en la siguiente frase: “sin discriminación a priori”. Dentro del Derecho Tributario Luis Hernández Berenguel afirma que existen tres aspectos fundamentales en este principio: a) Imposibilidad de otorgar privilegios personales en materia tributaria: inexistencia de privilegios. Nadie puede pagar menos tributos por cuestiones raciales, sociales, sexuales, sino en relación directa con su condición económica. Aquí la igualdad está en determinar la condición económica y eludir o negar cualquier diferencia política; b) Generalidad y/o universalidad de los tributos. Por tal la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación. Otra vez la razón de la imputación tributaria es en la generación de la riqueza, en las rentas o en actos que tienen que ver con un factor económico; c) Uniformidad. La uniformidad supone que la norma tributaria debe estructurarse de forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas, lo que a su vez admite la posibilidad de aplicar el gravamen dividiendo a los contribuyentes en grupos o categorías según las distintas capacidades contributivas que posean y que se vean alcanzadas por el tributo.

## **9.- PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

Este límite a la potestad tributaria del Estado consiste en garantizar que éste último no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad. Se refiere este principio a que, por la vía tributaria, el Estado no puede violar la garantía de inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma pertinente (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 550). Porque si se viola esta propiedad se estaría confiscando, que es una figura especial; por eso Marcial Rubio escribe: “No confiscatoriedad, que significa que el Impuesto pagado sobre un bien no puede equivaler a todo el precio del bien, a una parte

apreciable de su valor. Técnicamente hablando, confiscar es quitar la propiedad de un bien sin pagar un precio a cambio. Aquí, obviamente, se utiliza el término en sentido analógico, no estricto. (Rubio Correa, Para conocer la Constitución de 1993, pág. 98)”.

## **10.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Este principio redefine al ser humano como un sujeto económico, lo define por sus condiciones económicas y no sociales o culturales. No importa así la calidad intelectual, etc., sino la capacidad de generar rentas. El ser humano es medido por su potencia económica, por ser generador de riqueza, y esta es medida por su actividad, por sus rentas, etc. Esta medida sirve para lograr cierta conexión con la imposición tributaria. Por medio de la misma capacidad contributiva el sujeto de derecho, o persona — natural o jurídica— es afectado en relación directa con su condición económica, y con las características y elementos adheridos a este sujeto como generador de riqueza. Principio que se asocia con la desigualdad contributiva de la que habíamos tratado al referimos al principio tributario de igualdad. Así, “La capacidad tributaria o contributiva, (...) puede definirse, siguiendo a Jarach, como “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Para nosotros es: la aptitud para pagar tributos, que reposa en el patrimonio o riqueza propia del contribuyente” (Flores Polo, 1986, pág. 309).

## **11.- PRINCIPIO DE DEFENSA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA**

Los Derechos Fundamentales son «fuerzas irresistibles y últimas» -según Bobbio—, que actúan como dogmas. Los derechos fundamentales son dogmas; así, la igualdad, la libertad, son derechos fundamentales porque no está en debate su validez. Lo que puede estar en duda es el margen de estos derechos, pero no los derechos.

Este principio alude, pues, a la protección o tutela de los Derechos Fundamentales, frente a los tributos, o a la potestad tributaria del Estado, que por tal motivo, no puede agredir estos derechos fundamentales de la persona.

## **VI.- FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

Según nuestra legislación son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales; e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias; f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.

## **VII.- TRIBUTOS**

El tributo es una imputación legal, mediante la cual se transforma ciertos hechos en deudas o créditos del Estado, que la persona —natural o jurídica— tiene el deber de cancelar. En un concepto técnico Guillermo Cabanellas, en su diccionario jurídico, escribe que el “Tributo es un impuesto, contribución u otra

obligación fiscal” (Cabanellas). Se trata de “recaudaciones” que “tienen carga coactiva”, recaudación que tiene como titular al Estado

Los tributos significan la afectación al patrimonio —o riqueza— del sujeto pasivo, por parte del sujeto activo —Estado—, y esta afectación se da por medio de la recaudación. La recaudación, es el acto que vincula, de hecho, al Estado (sujeto activo) con la persona —natural o jurídica (sujeto pasivo); pero este acto de vinculación real es sólo derecho, es sólo válido, si está contenida en una ley expresa; con lo que se pretende darle las garantías adheridas a toda ley: la de ser un medio que ha sufrido, para su existencia, de ciertos requisitos que lo hagan válido como tal, como ley; como por ejemplo, la necesidad pública, la seguridad jurídica, el bien común, el interés público, la justicia, es decir, que no haya sido dado arbitrariamente, etc., sino como exigencia ineludible de organización social. Otro factor de los tributos es el de ratificación de la soberanía del Estado.

### **1.- EL TRIBUTO COMO COSTO SOCIAL**

Este fenómeno, pagar tributos, se produce por el hecho de que nosotros, como individuos integrados dentro de la sociedad, generamos un costo. Nuestra vida, nuestra vida en sociedad, genera un costo a esa sociedad. Eso indica que el simple hecho de vivir es ya costoso, costoso al resto.

El Derecho Tributario en la modernidad aparece como la imposición de una condición para la existencia del tributo: que el tributo no sea ya una decisión arbitraria del monarca, del señor feudal, o rey, etc., sino un acto generado en el pacto social, que incluye como fundamento esencial el interés social, el interés común, el interés público. Sólo puede haber tributos si existe un interés social que lo justifique. Y este interés social genera un costo.

### **2.- EL TRIBUTO COMO MÉTODO DE SUBORDINACIÓN AL ORDENAMIENTO JURIDICO**

El concepto económico del tributo consiste en la recaudación de riqueza (el tributo sería así la entrega de dinero al Estado). No obstante — como dijimos— el tributo se convierte en jurídico cuando el objetivo del mismo no está ya en recaudar riqueza, sino en reafirmar el poderío y soberanía del Estado. Por eso, en el Derecho Moderno el tributo no es ya el dinero, sino un método de subordinación, una medida del grado de subordinación de los ciudadanos al orden jurídico, y digo al orden jurídico y no al Estado porque se trata de subordinación a una entidad social y jurídica; a una entidad que existe por el bien de todos, para posibilitar la existencia de todos.

### **3.- EL TRIBUTO COMO PRECIO DEL COMPROMISO Y DEL EQUILIBRIO DEL ESTADO**

Cualquier concepto técnico del tributo no deja entrever otros elementos o factores que remodelan los efectos o condiciones del tributo, como por ejemplo, que este tributo sea el precio del compromiso y equilibrio del Estado. El Estado se compromete a darnos ciertos servicios, y también organiza su existencia, dando estabilidad y buscando el equilibrio del mismo Estado. La tributación, además, permite que la economía del Estado logre cierto equilibrio social; así el Estado se propone como un medio de redistribución de la riqueza.

La forma de recaudación de recursos llamada tributación, que el Estado ha monopolizado, creado y generado, es sólo — dicen algunos— para lograr atender el gasto público.

Podemos definir al tributo como la creación de una deuda con el Estado. Su origen está en la propia existencia y supervivencia del Estado. Por lo cual el Estado tiene el poder de “generar una deuda” en la persona que vive u opera dentro de sus límites (territorio, pueblo y soberanía), y a esta deuda o crédito le llama tributos, creados a su vez por un “vínculo jurídico”, llamado ley.

#### **4.- CONCEPTO DEL TRIBUTO**

Pedro Flores Polo parafraseando a Dino Jarach escribe: “ El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo” (Flores Polo, 1986, pág. 256).

Barrios Orbegozo aclara: “el tributo no es una prestación pecuniaria, sino el vínculo que origina esta prestación, la que a su vez viene a ser simplemente el objeto de este vínculo. El vínculo que nosotros llamamos tributo es un vínculo sui géneris entre los miembros del Estado y el Estado mismo, y que origina para una de las partes (el Estado), el derecho de percibir una prestación pecuniaria, y para la otra, el deber de proporcionársela” (Barrios Orbegozo, p. 13).

Geraldo Ataliba escribe: “Jurídicamente se define al tributo como obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley” (Ataliba, 1987, pág. 37).

#### **5.- ELEMENTOS DEL TRIBUTO**

##### **A) Elementos del tributo según Geraldo Ataliba**

Según Ataliba:

##### **“1) Obligación.**

Raúl Ferrero Costa, “La obligación es el vínculo de derecho por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad” . La obligación es la creación de ese vínculo de derecho para sujetarnos a ciertas conductas: “pagar alguna cosa según las leyes de la ciudad” . Tener una obligación es quedar sujeto, y esto supone límites a nuestra conducta, condiciones en nuestra conducta de acumulación y propiedad de riqueza. Este vínculo genera derechos recíprocos.

La fuerza de este concepto está en que mediante ella se adquiere “el derecho a exigir determinadas prestaciones”. Dado el vínculo, la relación jurídica, el efecto consiste en haber transformado una prestación (dar algo —parte de nuestro patrimonio) en un derecho. El contribuyente, por este acto, tiene el derecho a exigir se le otorguen ciertos servicios públicos.

**2) Pecuniaria.** Esta obligación tributaria es pecuniaria, tiene como objeto el patrimonio, no necesariamente el dinero, sino la riqueza del sujeto pasivo. Así Ataliba escribe: “circunscríbese, por este adjetivo, el objeto de la obligación tributaria: para que se caracterice como tal, actualmente, es necesario que su objeto sea comportamiento del sujeto pasivo consistente en entregar dinero al sujeto activo.”(Ataliba, p. 37).

**3) Ex Jefe.** Para que algo sea tributo es necesario e imprescindible que sea concebido dentro de una ley, por eso “la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley, mediante el acaecimiento de un hecho (hecho imponible) descrito en ella. No nace, como las obligaciones voluntarias (ex voluntate), de la voluntad de las partes; puesto que ésta última es irrelevante para determinar el nacimiento de este vínculo obligacional.” (Ataliba, 37)

**4) Que no constituye sanción de acto ilícito.** Ataliba aclara que no es lo mismo un tributo que una multa, por ejemplo. Un tributo no es nunca un acto ilícito, no es producto de una sanción por acto ilícito, sino una disposición normativa, que tiene su origen en la necesidad pública, etc. Por eso Ataliba, para hacer claro el fenómeno tributario diferencia al tributo de otros tipos de actos, como la multa, por ejemplo, que no es tributo, sino un efecto de un ilícito; porque “La multa se reconoce por caracterizarse como sanción por acto ilícito”(Ataliba, p. 38). Y el tributo no es el resultado de una irresponsabilidad, sino de una necesidad pública.

**5) El sujeto activo es una persona pública.** El sujeto activo tiene que ser una persona pública, porque esta representa al Estado, y porque su existencia depende del interés público que nace de la necesidad pública. Aun así Ataliba escribe que “excepcionalmente pueden ser los sujetos activos una persona privada siempre y cuando tengan finalidad de interés público”.

**6) El sujeto pasivo es una persona puesta en esta situación por la ley.** Ataliba arguye aquí la existencia de un sujeto pasivo, puesta en esta condición por la ley, cuando realiza un tipo de hecho imponible. “La ley sólo establece una incidencia de hipótesis tributaria, y el sujeto pasivo realiza el hecho imponible. Las personas pasivas son aquellas personas — naturales o jurídicas—, así la ley designa el sujeto pasivo. Generalmente son las personas privadas las colocadas en la posición de sujeto pasivo. Tratándose de impuestos, las personas públicas no pueden ser sujeto pasivo, debido al principio constitucional de la inmunidad tributaria. Pero en lo que se refiere a los tributos vinculados, nada impide que también las personas públicas sean contribuyentes de ellos.” (Ataliba, p. 38).

## **B) ELEMENTOS DEL TRIBUTO SEGÚN RUBIO Y BERNALES**

Para Marcial Rubio y Enrique Bernales los elementos del tributo son:

**1) Hecho Imponible.** “Es el hecho, materia, situación, beneficio económico, patrimonio, etc., sobre el cual recae el impuesto.” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 540).

**2) Sujeto pasivo.** Es el contribuyente, en el que recae la obligación de hacer el pago, o la prestación, “Es la persona natural o jurídica que queda obligada al pago del tributo.” (Rubio & Correa, Sociedad y Constitución Política).

**3) Los criterios de atribución del hecho imponible a una persona determinada** (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 540). Rubio explica que por medio de esta se determina el hecho imponible al sujeto pasivo, como por ejemplo en el impuesto a la renta, cuándo se percibió la renta o estuvo a disposición. Hay que aclarar también que un hecho imponible es diferente a la ley que determina este hecho, y a la cual Ataliba denomina

hipótesis de incidencia tributaria. Así, la ley describe el hecho imponible pero no es el hecho imponible sino hipótesis. Quien propone los criterios es la Ley.

**4) Los criterios de vinculación entre el contribuyente y el sujeto activo.** Rubio explica: “Por ejemplo, el impuesto al patrimonio predial podría aplicarse ‘a los peruanos’ o ‘a los bienes inmuebles que están dentro del territorio de la República’. En el primer caso, cada peruano, tendría que pagar impuesto por todos los predios de que sea propietario, estén en el Perú o fuera, en tanto que un extranjero que tiene predios en el Perú no pagaría el impuesto. En el segundo caso, los peruanos y extranjeros pagan el impuesto indistintamente pero sólo los predios de que sean propietarios en el Perú” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 540). Esta es la determinación de la relación o el vínculo que origina el tributo y hacia quienes está orientado. Relación entre sujeto activo, sujeto pasivo y nexos u obligación tributaria a través del hecho imponible.

**5) La magnitud del tributo: Se refiere al monto a pagar sobre la materia imponible** — dice Rubio. Hay que aclarar sin embargo, si la materia imponible es igual que el hecho imponible.

**6) Las exenciones y las exoneraciones:** Que son los actos mediante los cuales el contribuyente puede verse librado del pago de los tributos.

## **6.- CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

La doctrina ha clasificado los Tributos de diversas formas, pero la clásica, la más aceptada, es la que integra tres conceptos dentro de los tributos: impuestos, tasas y contribuciones.

### **A) IMPUESTOS:**

Los impuestos han sido definidos explícitamente por Marcial Rubio Correa y Enrique Bernales de la siguiente manera: “El impuesto es el tributo general; se impone sobre determinados hechos, actividades, patrimonios, rentas, etc., y su recaudación está destinada a la caja fiscal o, eventualmente, a sufragar los gastos generales de determinados organismos del Estado (por ejemplo las Municipalidades,...)” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 539). “Por eso el impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa del contribuyente por parte de Estado”.

El que el impuesto se impone sobre hechos, actividades, patrimonio, rentas, etc., sirve para excluirlo o diferenciarlo de los demás tributos, de los tributos por los servicios específicos, por ejemplo.

### **a) CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS**

Se ha clasificado a los impuestos en Directos e Indirectos.

**1) Impuestos Directos:** Rubio y Bernales definen a estos de la siguiente manera: “Impuestos directos son aquellos que gravan las ganancias (incluidas las rentas), el patrimonio y la riqueza que tienen el sujeto pasivo o contribuyente. Por su propia forma de aplicación, tienden a gravar más a quienes más capacidad para pagar impuestos (capacidad contributiva) tienen” (Rubio Correa

& Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 539). “La idea general de este tipo de impuestos es que existe una relación comprobable de la capacidad contributiva, por la actividad del contribuyente y por la declaración de su riqueza. Por eso se puede entender al Impuesto a la Renta como un impuesto directo. El tratamiento tributario del mismo consiste en que mientras el contribuyente gane más, percibe más rentas y por lo tanto tiene que pagar más al fisco” — explican Rubio y Bernales.

**2) Impuestos Indirectos:** Los “Impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre hechos, actividades u otras materias que no permiten distinguir la capacidad que el contribuyente tiene para pagarlos y que, por lo tanto, inciden indistintamente en quien tiene y quién no tiene capacidad contributiva.” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 539).

### **B) TASAS**

Las tasas son un tipo diferente de tributos, que tienen su contenido en la relación que presentan al constituirse; así la contraprestación por el pago que se hace con la tasa es directa —al menos en teoría— porque se sabe a dónde van estos tributos. En un concepto técnico, dado por Rubio y Bernales, se explica que, “Las tasas son tributos que, propiamente hablando, constituyen un valor que pagan las personas, a cambio de determinados servicios públicos que toman para sí; tal el caso de las tasas que pagamos por el envío de una carta al servicio de Correos” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 539).

“En la tasa, el hecho generador tiene que ser un suceso relacionado con la utilización, provocación, o disposición de servicio o actividad del Estado: invocación de funcionamiento de justicia...” (Ataliba, 1987, pág. 187). Y parafraseando a Héctor Villegas “..., la noción de tasa que propugnamos conceptúa que su hecho generador es la actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago. La actuación estatal vinculante es quizá el elemento caracterizador más importante para saber si al enfrentarnos con determinado tributo estamos realmente ante una tasa.” (Ataliba, 1987, pág. 150).

### **C) CONTRIBUCIONES**

Por último tenemos dentro de los tributos a las contribuciones, que son de carácter específico. Así, “Las contribuciones son tributos específicos sobre determinados hechos, a fin de financiar actividades o servicios del Estado o de organismos de carácter público. Tal el caso de las contribuciones al Seguro Social, a la Caja de Pensiones, etc.” (Rubio Correa & Bernales, Constitución y Sociedad Política, pág. 539).

## **VIII.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La obligación tributaria nace cuando sucede el hecho imponible; cuando la hipótesis de incidencia de la norma tributaria se realiza. Aclaramos que — según Ataliba— *hecho imponible* e *hipótesis de incidencia* son dos cosas distintas. La hipótesis de incidencia tributaria es la ley que describe un hecho, pero el hecho realizado no es la ley, sino sólo un hecho imponible, un hecho que tiene como efecto ser materia de imposición tributaria. La obligación tributaria escrita en la ley, en la hipótesis de incidencia tributaria, nace recién cuando ocurre el hecho descrito por la ley, “El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible” (Ataliba, 1987,

pág. 79). Este hecho imponible tiene su origen en la ley, por eso “La configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto formal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la Ley, creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento.” (Ataliba, 1987, pág. 79). Así la deuda tributaria nace cuando se produce la situación de hecho, la misma que esta determinada en la ley.

Se ha definido a la obligación tributaria como el “(...) vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley, y que constituye el nexo entre el Estado, el acreedor tributario y el deudor tributario, responsable o contribuyente. Es una obligación de naturaleza legal de derecho público y exigible coactivamente” (Flores Polo, 1986, pág. 278). Hay que distinguir el nacimiento del tributo del nacimiento de la obligación tributaria. Así podemos decir que el tributo nace con la ley, pero la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible.

### **IX.- SUJETOS DE LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA**

Los sujetos tributarios son dos, el Sujeto Activo (El Estado) y el Sujeto Pasivo (el deudor tributario). El sujeto activo o acreedor tributario puede definirse a nivel nacional, nivel regional o nivel local. En el nivel nacional es el gobierno nacional, a través de la SUNAT y las otras entidades parafiscales como ESSALUD, SENATI Y SENCICO. A nivel regional el sujeto activo es el Gobierno Regional. A nivel local es el Gobierno Local a través de los municipios provinciales y los municipios distritales. El Sujeto Pasivo o Deudor Tributario son los sujetos de derecho (el contribuyente), y los sujetos de hecho (el responsable), (Clasificación descrita, en un esquema gráfico, por Adolfo Valencia Gutiérrez, y que nosotros utilizaremos por cuestión didáctica).

### **X.- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La extinción de la obligación tributaria según nuestro ordenamiento jurídico se da por: pago, compensación, condonación, consolidación, resolución de la administración tributaria, prescripción.

### **XI.- PROCESOS TRIBUTARIOS**

Como hemos visto el Derecho Tributario es un sistema normativo de regulación de las conductas nacidas del acto de tributar. Es un sistema normativo que regula las relaciones entre el sujeto activo (Estado. Acreedor tributario) y el sujeto pasivo (persona natural o jurídica. Deudor tributario). El Derecho Tributario regula la potestad tributaria del Estado, su facultad para crear, administrar, fiscalizar y exonerar tributos. Estas operaciones o relaciones nacidas de la tributación, por ley, pueden crear conflictos. “Por eso, el procedimiento tributario es el conjunto de normas que resuelven los conflictos entre el sujeto activo (la Administración Tributaria en sus diferentes niveles), y el sujeto pasivo (contribuyente) de la obligación tributaria.” (Procesal). Tenemos, pues, las siguientes clases de procesos tributarios: a) Proceso de Cobranza Coactiva; b) Proceso contencioso tributario; y c) Proceso no contencioso.