

LOS TRIBUTOS

Por: Alex R. Zambrano Torres

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”¹. Concepto que nos deja en otro problema a resolver, saber qué es un impuesto, qué una contribución u otra obligación fiscal. Por lo pronto tenemos que encontrar aquello que los hace comunes, que los une, antes que sus diferencias, que son, como veremos, sólo de procedimiento. ¿Cuál pues sería este factor común?

Sabemos que los tributos son medios o instrumentos creados por el Estado para lograr una función principal: la recaudación. Pues bien, ese podría ser un elemento en común. Todos estos instrumentos fiscales son pues recaudatorios. Pero esta recaudación, por sí sola, no tiene efectos o relevancia jurídica. No es pues sólo la recaudación, sino la recaudación que tiene carga y fuerza obligatoria. La recaudación tiene carga coactiva, y por lo tanto es obligatorio su cumplimiento.

Ya tenemos dos elementos: Se trata de “recaudaciones” que “tienen carga coactiva”. Sin embargo el primer elemento, que sea una recaudación, enuncia sólo al acto que lo define, pero no define al acto como actividad jurídica exclusiva del Estado. La recaudación no puede darse, luego, por cualquier persona sino por el Estado, ya sea en forma directa o por representación, pero siempre a cargo, o a titularidad del Estado. Tenemos, como ven, otro elemento: que esta recaudación tenga como “titular al Estado”. El cuarto elemento se desprende necesariamente de los anteriores: “el sujeto” a quien se le va a exigir entregue parte de su patrimonio al titular del Estado. Y aquí un fenómeno relevante: se trata de la afectación del patrimonio de la

¹ Guillermo Cabanellas describe al Tributo como un “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. / Gravamen, carga. / Servidumbre. / Obligación... / En decir popular, mujer de mancebía, prostituta.”.

persona -natural o jurídica-. Es esta afectación lo que diferencia al resto de actos normativos de los actos normativos tributarios. Además los motivos de esta afectación al patrimonio determinarán el tipo de tributo.

Como vemos, 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 pues, 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, es decir, de poder sobre una determinada sociedad, dentro de ciertos límites territoriales. Esta soberanía produce un acto de subordinación de la persona (sujeto pasivo) al Estado. Como dijimos, es una relación política más que jurídica, porque se trata de una relación de poder (de afectar y ser afectado) que legitima el derecho, porque lo instaure como institución, es decir, le da validez y efectividad, por su estructura orgánica.

1.- EL TRIBUTO COMO COSTO SOCIAL

Como hemos visto, el fundamento del porqué tributamos resulta de un fenómeno social, que tiene carácter económico, y se resuelve en última instancia como jurídico. 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. Gandhi explicaba esto en más o menos estas palabras: "Quien no trabaja está robando a la sociedad". Por que la existencia en comunidad requiere organización y ésta toda una maquinaria que lo provoque; por eso hemos sido agrupados dentro de un ente artificial llamado Estado, ente que cobra fuerza material y deja de ser ficción cuando aplica su fuerza coactiva, cuando ejerce la potestad de cobrarnos por nuestra pertenencia a esa sociedad llamada Estado. Y

a este cobro, transformado en pago, se le denomina tributo. Fenómeno económico (traslación de la riqueza de la persona –natural o jurídica- al Estado) y jurídico (porque implica subordinación al Estado).

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. Así el primer costo que existe es el de organizarnos, el de establecer los márgenes de nuestro movimiento dentro de la sociedad, porque este (nuestro hacer o no hacer social) tiene efectos sociales que requieren también de cierta organización, para que no altere la vida en común. Son, pues, los costos que produce vivir en sociedad lo que le da legitimidad al Estado para convertirse en recaudador; y es la necesidad de regular estas relaciones nacidas de este fenómeno de recaudación lo que produce al Derecho Tributario. Si bien el hecho generador de la tributación está justificado en los costos sociales; el Derecho Tributario es más bien regulación de los hechos producto de esta acción recaudadora.

2.- EL TRIBUTO COMO MÉTODO DE SUBORDINACIÓN AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

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. Eso significa que la tributación se encuentra subordinada al interés colectivo, al bien común, y éste es representado por el ordenamiento jurídico, porque el mismo es creado por un órgano o poder representativo de la voluntad social (El Poder Legislativo).

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”. Es decir aquellos servicios que el Estado tiene que prestar porque la propia sociedad no podría hacerlo, o porque si la asume cada ciudadano el costo sería inmenso, impagable. Así el Estado realiza ciertos servicios que se etiquetan como “gasto público”, y que se justifican en la necesidad social. Que logran el equilibrio de la propia sociedad.

Pero como el mayor sistema de obtención de recursos del Estado es la recaudación tributaria, esta se establece como una respuesta a la necesidad de generar riqueza, es decir que se grava con tributos por la falta riqueza. Así el Derecho Tributario es una respuesta a la falta de riqueza social.

* * *

Por último, podemos definir al tributo como la creación de un 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. La justificación teórica de los tributos está en la “satisfacción de las necesidades colectivas” y es este fundamento (lo colectivo) lo que le da legitimidad al poder coactivo del Estado para hacerlas cumplir, para que el crédito se ejecute o cobre. Lo curioso es que el crédito no se genera en una prestación sino en un hecho que el derecho considera materia de imposición tributaria (hecho imponible).

Entregar dinero al Estado es en esencia el Tributo. Pero aclaramos que no es el dinero sino el mandato lo que determina al tributo como una norma jurídica. El Tributo sólo será norma jurídica si existe la posibilidad, en caso de incumplimiento, de poder ser ejecutado el cobro,

a través del poder coactivo del Estado. Pero, en sentido técnico el tributo no es más que “la entrega de dinero al Estado, dispuesto por ley”. Una traslación de la riqueza particular y privada a la riqueza pública (hacienda pública, tesoro público). La ley crea pues el tributo; así, “De la misma forma que la ley nos atribuye la propiedad de nuestra casa, de nuestra ropa y de otros bienes (habidos por títulos jurídicos diversos), atribuye al Estado un crédito sobre una parte de nuestra riqueza (parte ésta que, a partir de esta atribución, constituye nuestro débito), como atribuye al Estado otras cosas además de nuestra riqueza: bienes naturales, poderes, competencias, derechos y el fruto de su propia actividad o patrimonio.”².

4.- CONCEPTO DEL TRIBUTIVO:

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”³.

Si interpretamos a Jarach podríamos deducir que el tributo como prestación es diferente, por ejemplo, de una donación. No es un acto desinteresado, sino al contrario; porque al ser una prestación hay una invocación a la contraprestación. Sólo hay prestación cuando existe o debe existir en correspondencia una contraprestación. Es decir, se trata en fin de un préstamo, o un pago por un servicio público. Pero (a diferencia de una prestación civil) ésta no se da o constituye como producto de la voluntad de las partes. La persona que hace la prestación (contribuyente, sujeto pasivo) no la realiza por que le parece. Es más, si pudiera evitarlo lo haría, pero se ve impelido por la fuerza coactiva del Estado a hacer esta prestación. Y como es contra su voluntad tiene que haber, para acallar esta disconformidad, razones de esta tributación. Así el Estado alega que es el interés social. Y como este interés social no puede ser simplemente un concepto, se realiza una especie de contrato mediante el cual el Estado, por efecto de esta recaudación, se compromete a devolver la contraprestación -dar a cambio del tributo recaudado- en servicios y beneficios.

El concepto de Jarach es importante desde este enfoque porque permite distinguir y diferenciar un hecho civil cualquiera de un hecho tributario, y por consiguiente el Derecho Tributario del Derecho Civil. Pero como aclara Pedro Flores Polo, el concepto de Dino Jarach ha sido superado

² Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pp. 30.

³ Flores Polo, Pedro. *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Ediciones Justo Valenzuela V. E.I.R.L. pp. 256.

por los hechos, puesto que materia de prestación no es ya sólo el dinero, lo pecuniario, sino pueden ser también otros instrumentos que sirven o cumplen igual función. Jarach lo que quiso fue describir y definir el acto mediante el cual un individuo (contribuyente) hace traslación de parte de sus bienes, o patrimonio al Estado (ente recaudador). No obstante escribe: "...La consabida definición de Jarach: 'Prestación pecuniaria coactiva' resulta superada en el Perú, por que no todas las prestaciones tributarias son en dinero; ahora es posible pagar tributos en especie (petróleo, por ejemplo, si nos remitimos a los contratos petroleros celebrados por el Gobierno Peruano con inversionistas extranjeros, donde una parte del precio se paga en petróleo crudo); también es posible pagar en especie valorada (letras, pagarés) que no son dinero propiamente dicho, porque no son de efectivo e inmediato desembolso, ya que están sujetos a la eventualidad del rechazo por falta de fondos o el protesto por falta de pago. Prestación en dinero o en especie, diremos nosotros."⁴. Como vemos la evolución humana a superado el concepto de Jarach, pero no el fenómeno descrito (traslación de la riqueza). Así, ha habido ampliación en los términos que se utilizan para ejecutar el acto de entrega y recaudación, pero aún se mantienen los fines últimos de estos actos: Subordinación al Estado implícito en estas acciones.

Raúl Barrios Orbegozo, parafraseando a Dino Jarach escribe: "Este tributo, que según Dino Jarach es la 'prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo', tiene una serie de calidades que lo individualizan y le dan un carácter propio."⁵. Y por la misma línea que Pedro Flores Polo, Barrios Orbegozo piensa que la esencia del Tributo no está en la prestación pecuniaria, sino en el vínculo que origina la prestación, la relación jurídica generada a partir de este acto (la tributación) entre la persona -natural o jurídica- y el Estado. Este vínculo es una relación jurídica porque está contenida en ella -según la concepción de Bobbio- un derecho y un deber inseparables. Dada, pues, una relación jurídica, se predicen a los sujetos de esa relación.

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 generis 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

⁴ Flores Polo, Pedro. *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Ediciones Justo Valenzuela V. E.I.R.L. Pp. 257.

⁵ Raúl Barrios Orbegozo. *Derecho Tributario*. Editorial Cultura Cusco. Pp. 13.

de proporcionársela.”⁶. Sin embargo la aclaración que hace Barrios es sólo descriptiva puesto que deja de lado el fundamento de este vínculo. Sólo describe el hecho como un vínculo y quiénes están en este vínculo, pero no el porqué de todo esto. El concepto es sólo técnico, es decir, no explica las razones de su existencia, sino que se define simplemente como “instrumento” a utilizar.

El tributo crea este vínculo, y es a través del Derecho –como vínculo- que se relaciona y obliga a ambas partes a cumplir su papel. Pero, como una soga que ata dos extremos, el tributo no es sólo aquel instrumento que vincula sino mucho más; el vínculo es la parte técnica, y el fondo está en lo que produce este vínculo: subordinación, y/o legitima la subordinación de una persona al Estado. Así, el acto (entrega o prestación al Estado -por parte del contribuyente-) no es lo importante en si, sino la voluntad doblegada, voluntad ajustada. Así lo que se hace con el tributo es ajustar la voluntad particular a la voluntad general, representada por el Estado; y este ajuste es a pesar de las resistencias mentales. La voluntad particular ha de transformarse, pues, en simple aceptación, y esta en acción (tributar).

Por último Geraldo Ataliba define al tributo de la siguiente manera: “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.”⁷

⁶ Raúl Barrios Orbegozo. *Derecho Tributario*. Editorial Cultura Cusco. Pp. 13, 14.

⁷ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto peruano de Derecho Tributario. Pp. 37.