

LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO

Por: Alex R. Zambrano Torres

A) Elementos del tributo según Geraldo Ataliba.-El concepto de Tributo que da Ataliba es más completo y encierra en él una serie de **elementos** que luego explicados revelan el patrón básico del fenómeno tributario. Así enumeraremos y explicaremos los elementos en los cuales descompone –este autor- su definición de Tributo:

1) Obligación

Ataliba propone el fenómeno tributario como una obligación. Pero ¿qué es una obligación en derecho? Una visión etimológica del término nos llevaría inmediatamente a la idea de la obligación como “sujeción, sometimiento, ligamen, atadura de algo que limita a la persona sujeta a ella.”¹. Sin embargo es una expresión en latín, de las Institutas, quien nos define mejor a la obligación, para explicar ésta dentro del derecho tributario; así, escribe Raúl Ferrero Costa, “obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstriguimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae

¹ Ferrero Costa, Raúl. *Curso de Derecho de las Obligaciones*. Editorial Cultural Cuzco. Pp. 23,24.

civitatis iure”² que significa: “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 pues 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; por eso según Larenz - parafraseado por Raúl Ferrero Costa-, la obligación es una “relación jurídica”; pero 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.

Geraldo Ataliba escribe que la obligación -como elemento del concepto del tributo- es un “vínculo jurídico transitorio, de cuño económico, que atribuye al sujeto activo el derecho de exigir del pasivo determinado comportamiento, y que pone a éste en la contingencia de practicarlo, en beneficio del sujeto activo.”³. El vínculo como se ve, es distinto en el tributo que en cualquier otra relación, porque se trata de una relación, de un vínculo que establece un ligamen del sujeto pasivo al sujeto activo, con el fin de que el

² Frase impresa en las Institutas de Justiniano (III, tit., 14) Según Ferrero Costa. / Ferrero Costa, Raúl. *Curso de Derecho de las Obligaciones*. Editorial Cultural Cuzco. Pp. 23,24.

³ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto peruano de Derecho Tributario. Pp. 37.

primero cumpla con determinado comportamiento en beneficio del sujeto activo, que en este caso es el Estado.

2) Pecuniaria

Esta obligación tributaria es pecuniaria, es decir 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.*”⁴. Como volvemos a repetir, ya no es una entrega de dinero, sino de riqueza, de parte de la riqueza del sujeto, o persona natural jurídica, al Estado, que es el sujeto activo. Se trata de aquello que representa un valor de cambio, y que pueda ser apreciado como medida de riqueza. Recordemos que antaño incluso el ganado era considerado como objeto de riqueza. El Pecus, por ejemplo, de donde deriva el concepto de peculado, era el ganado público. Como dijimos anteriormente, no se define este elemento como dinero, sino como aquel valor o medio de cambio que pueda constituir una medida de valor, un medida de la riqueza.

3) Ex lege

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

⁴ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pp. 37.

obligaciones voluntarias (*ex voluntate*), de la voluntad de las partes; puesto que ésta última es irrelevante para determinar el nacimiento de este vínculo obligacional.”⁵. El tributo deberá, pues, seguir los mecanismos necesarios para que sea proclamada como ley. Este permite conseguir estabilidad y seguridad jurídica, frente a posibles abusos arbitrarios de los gobernantes; porque una ley no es norma sencilla de dar, sino que tiene que formularse mediante un mecanismo especial, después del cual recién puede ser ley. El principio que explica este elemento es el de legalidad o reserva de la ley.

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.”⁶. Y el tributo no es el resultado de una irresponsabilidad, sino de una necesidad pública.

5) Cuyo sujeto activo es en principio una persona pública

El sujeto activo tiene que ser una persona pública, porque esta representa al Estado, y porque su existencia

⁵ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pp. 37, 38.

⁶ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pp. 38.

depende del interés público que nace de la necesidad pública. Aún así Ataliba escribe que excepcionalmente pueden ser los sujetos activos una persona privada “siempre y cuando tengan finalidad de interés público”.

6) Cuyo 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.”⁷

B) ELEMENTOS DEL TRIBUTO SEGÚN RUBIO Y BERNALES

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

⁷ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pp. 38.

1) Hecho Imponible

Es “el hecho, materia, situación, beneficio económico, patrimonio, etc., sobre el cual recae el impuesto.”⁸. Este hecho es la base de la imputación tributaria. De este hecho se derivan efectos jurídicos, independientes de la voluntad de los obligados –afirma Ataliba-. No hay obligación tributaria sólo por ley, sino es necesario un hecho imponible, un vínculo de la persona con este hecho imponible: una relación jurídico-tributaria; es decir un fenómeno que tenga su origen en los gastos sociales. Lo que grava el Derecho Tributario, a través del hecho imponible, es la riqueza y/o su circulación. Por lo mismo, el hecho imponible es aquel que es materia del impuesto; y es diferente el hecho imponible “renta”, del hecho imponible “riqueza”⁹, aclara Rubio. El hecho imponible no responde al acto o hecho en sí, sino que deriva de aquel acto económico que se exterioriza como circulación de la riqueza; por eso el hecho imponible es un hecho jurígeno y no un acto jurídico. Su concreción no está en el mismo hecho, sino en los efectos de este hecho –nos dice Ataliba. El “Hecho imponible es, como se ha visto, aquel hecho concreto del mundo fenoménico que es calificado por el derecho como apto para determinar el nacimiento de la obligación tributaria – hecho jurígeno, por lo tanto. Esta calificación proviene de la ley.”¹⁰

⁸ Rubio Correa, Marcial. Bernal, Enrique. *Constitución y Sociedad Política*. Mesa Redonda Editores S.A. pp. 540.

⁹ “Si yo digo, por ejemplo, ‘impuesto sobre la riqueza’, es distinto que si digo ‘impuesto sobre la renta’. En el primer caso estaré gravando todos los bienes de la persona, tanto los que gane durante un año determinado, como los que ya tenía al empezar dicho. Si digo ‘impuesto sobre la renta’, sólo gravaré los ingresos o rentas que esa persona tuvo durante el año, pero no los bienes que había acumulado anteriormente.” / Marcial Rubio Correa, Enrique Bernal. *Constitución y Sociedad Política*. Mesa redonda editores S.A. pp. 540.

¹⁰ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pp. 84.

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.”¹¹. Este sujeto está determinado por ley. Es sumamente importante determinar quién es el sujeto pasivo, porque este es el que efectuará el pago del tributo. Por ejemplo “en el campo laboral, el empleador paga el tributo para el seguro social, esta es además una contribución. Aquí el sujeto pasivo es el empleador y no el trabajador”.

3) Los criterios de atribución del hecho imponible a una persona determinada¹²

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, sin embargo, 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

¹¹ Rubio y Benaes dicen “Si el hecho imponible fuera la situación de un trabajo que cobre una remuneración (sueldo o salario): el impuesto resultante puede pagarlo el empleador o el trabajador. Determinar cuál de ellos es, resulta fundamental para la aplicación del tributo.” / Marcial Rubio Correa, Enrique Benaes. *Constitución y Sociedad Política*. Mesa redonda editores S.A. pp. 540.

¹² Marcial Rubio Correa, Enrique Benaes. *Constitución y Sociedad Política*. Mesa redonda editores S.A. pp. 540.

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.”¹³. 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.

¹³ Marcial Rubio Correa, Enrique Bernales. *Constitución y Sociedad Política*. Mesa redonda editores S.A. pp. 540.