

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**“LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA CONCEPCIÓN DEL
TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN EN EL PERÚ DURANTE LAS DÉCADAS
DEL CINCUENTA Y SESENTA DEL SIGLO XX”**

Tesis para optar el grado académico de Doctor en Derecho que presenta:

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

Asesor:

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro


Lima, 2023

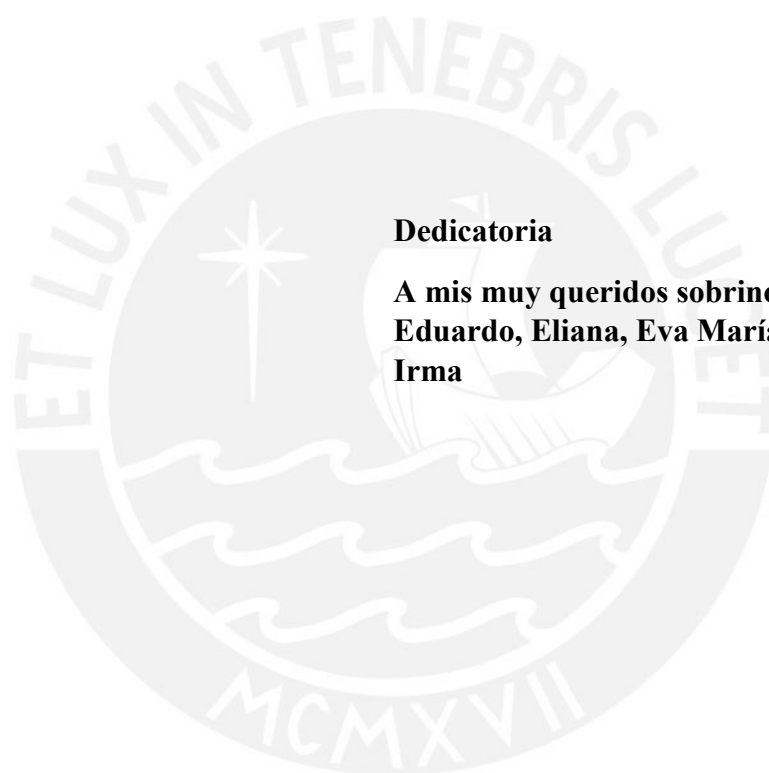
Informe de Similitud

Yo, Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor de la tesis titulada **La autonomía del derecho tributario y la concepción del tributo como obligación en el Perú durante las décadas del cincuenta y sesenta del siglo XX**, del autor Ruiz de Castilla Ponce De Leon, Francisco Javier dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 22%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 13/09/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: Lima, 23 de setiembre de 2023

Apellidos y nombres del asesor: Paterno Materno, Nombre1 Nombre 2 Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo	
DNI: 07777705	Firma
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-2660-5174	



Dedicatoria

**A mis muy queridos sobrinos Anahí,
Eduardo, Eliana, Eva María, Karla e
Irma**

RESUMEN

La presente investigación tiene que ver con la historia del Derecho Tributario en el Perú. De modo más específico se analizan los primeros textos de Derecho Tributario que fueron elaborados en nuestro país. Estas producciones bibliográficas aparecieron en las décadas del cincuenta y sesenta del siglo XX.

Sobre el particular las hipótesis de investigación que hemos elaborado son las siguientes: a) la doctrina nacional adoptó una posición activa, es decir que en ciertas oportunidades asumió una actitud crítica respecto de las elaboraciones teóricas que se venían desarrollando en Europa, y b) los estudiosos peruanos incurrieron en ciertas inconsistencias.

Como el objeto de nuestra investigación gira en torno al fenómeno tributario, en el Capítulo I se analiza la evolución del tributo a lo largo de las diferentes etapas de la historia de la sociedad occidental. Por otra parte, en la medida que la teoría europea contemporánea sobre el tributo constituyó el principal parámetro de referencia que fue tomado en cuenta por los primeros autores peruanos de los textos de Derecho Tributario, en el Capítulo II se examinan dos temas centrales que fueron abordados principalmente en Alemania, Italia y España. Estos temas son los siguientes: a) autonomía del Derecho Tributario, y b) concepción del tributo como obligación. De otro lado, como nos interesa muy especialmente las reflexiones de los primeros autores peruanos de textos de Derecho Tributario, en el Capítulo III centramos nuestra atención en la producción bibliográfica de Juan Lino Castillo Vargas, Raúl Barrios Orbegoso y Manuel Belaúnde Guinassi.

Palabras clave: Derecho tributario, historia, Perú, siglo XX, doctrina

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO I.....	9
HISTORIA DEL TRIBUTO EN OCCIDENTE	9
1.- Introducción.....	9
2.- Edad Antigua	9
2.1.- Perfiles comunes	9
2.1.1.- Finanzas públicas	9
2.1.2.- Tributos	10
2.2.- Egipto y Babilonia	10
2.2.1.- Poder tributario.....	10
2.2.2.- Sistema tributario	11
2.2.3.- Administración tributaria	11
2.3.- Grecia.....	12
2.3.1.- Poder tributario.....	12
2.3.2.- Sistema tributario	13
2.3.3.- Administración tributaria	14
2.4.- Roma.....	14
2.4.1.- Poder tributario.....	14
2.4.2.- Sistema tributario	15
2.4.3.- Administración tributaria	18
3.- Edad Media.....	19
3.1.- Poder tributario	19
3.2.- Sistema tributario	21
3.3.- Administración tributaria	22
4.- Edad Moderna	22
4.1.- Poder tributario	22
4.2.- Sistema tributario	24
4.3.- Administración Tributaria.....	24
5.- Edad contemporánea	24
5.1.- Poder tributario	24
5.2.- Sistema tributario	26
5.2.1.- Alemania	26
5.2.2.- Italia.....	26

5.3.- Administración Tributaria.....	27
CAPÍTULO II.....	29
LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA	29
CONCEPCIÓN DEL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN.....	29
EN EUROPA Y AMÉRICA LATINA.....	29
1.- Teoría general del derecho	29
1.1.- Racionalismo jurídico	29
1.2.- Sistematización del derecho.....	32
2.- Tributo y derecho	34
2.1.- Derecho Público.....	34
2.2.- Derecho Tributario: autonomía.....	38
2.2.1.- Ciencia de la Hacienda.....	38
2.2.2.- Derecho Administrativo	41
2.2.3.- Derecho Financiero	41
2.2.4.- Derecho Tributario	42
2.2.4.1.- Independización del Derecho Tributario respecto del Derecho	
Administrativo	42
2.2.4.2.- Independización del Derecho Tributario respecto del Derecho	
Financiero	43
2.2.4.3.- Independización del Derecho Tributario respecto del Derecho Civil	
45	
2.2.4.4.- Concepción del tributo como obligación y la autonomía del Derecho	
Tributario	48
2.3.- Las concepciones sobre el tributo	49
2.4.- La concepción del tributo como obligación.....	52
2.4.1.- Historia.....	52
2.4.2.- Contenido	54
2.4.3.- Visión subjetiva.....	56
2.4.4.- Entre lo abstracto y concreto	57
2.4.5.- El centro de la teoría.....	58
2.4.6.- Obligación tributaria y deberes administrativos	60
2.5.- Logros	63
CAPÍTULO III	67
RECEPCIÓN INICIAL EN EL PERÚ DE LA POSICIÓN SOBRE LA AUTONOMÍA	
DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA CONCEPCIÓN DEL TRIBUTO COMO	
OBLIGACIÓN	67
1.- Introducción.....	67

2.- Los inicios del Derecho Tributario en el Perú.....	67
3.- Juan Lino Castillo Vargas	70
3.1.- Autonomía del Derecho Tributario	70
3.1.1.- Comentarios personales.....	74
3.2.- Clasificación del tributo	75
3.2.1.- Comentarios personales.....	76
3.3.- Hecho generador previsto en la ley tributaria	77
3.3.1.- Comentarios personales.....	79
4.- Raúl Barrios Orbegoso	84
4.1.- Clasificación del tributo	85
4.1.1.- Comentarios personales.....	90
4.2.- Capacidad contributiva	92
4.2.1.- Concepto de capacidad contributiva	92
4.2.2.- Teoría de la causa.....	93
4.2.2.1.- Entre las fronteras del Derecho Civil y Derecho Tributario.....	93
4.2.2.2.- Entre las fronteras de la ciencia de la Hacienda y el Derecho Tributario	96
4.2.3.- Comentarios personales.....	98
4.3.- Clasificación del impuesto	101
4.3.1.- Comentarios personales.....	104
5.- Manuel Belaúnde Guinassi	106
5.1.- Hecho generador previsto en la ley tributaria	106
5.1.1.- Comentarios personales.....	109
5.2.- Objeto de la obligación tributaria.....	109
5.2.1.- Comentarios personales.....	110
5.3.- Interpretación económica de la ley	110
5.3.1.- Comentarios personales.....	113
CONCLUSIONES.....	115
BIBLIOGRAFÍA	117

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene que ver con las primeras reflexiones que se realizaron en el Perú acerca del Derecho Tributario, llevadas a cabo en las décadas del cincuenta y sesenta del siglo XX, gracias a los trabajos de Juan Lino Castillo Vargas, Raúl Barrios Orbegoso y Manuel Belaúnde Guinassi.

En Europa se venía discutiendo acerca de la autonomía del Derecho Tributario. Además, comenzó el desarrollo muy vigoroso de la concepción del tributo como obligación. Hemos tomado como referencia estos ejes temáticos para analizar los términos en que la doctrina nacional empezó a procesar la teoría que se venía gestando en el Viejo Continente.

El objetivo de nuestra investigación consiste en visibilizar el surgimiento y desarrollo inicial de la doctrina nacional en materia de Derecho Tributario, identificando de modo especial los aportes y ciertos puntos críticos.

Esta clase de trabajo es importante porque permite sentar las bases para los futuros estudios que seguramente se abocarán a la determinación de las líneas maestras que ha seguido la evolución de la legislación, jurisprudencia y doctrina del Derecho Tributario peruano desde su origen hasta la actualidad.

Como punto de partida de nuestra investigación hemos tenido en cuenta dos hipótesis. En primer lugar, la doctrina peruana adoptó una posición activa en la medida que en ciertas oportunidades cuestionó algunos planteamientos que habían sido formulados en Europa. En segundo lugar, los estudios peruanos a veces incurrieron en inconsistencias, al no existir la debida coherencia entre un planteamiento inicial y el posterior desarrollo de éste.

Para analizar la consistencia de ambas hipótesis hemos recurrido al método de investigación de tipo histórico comparativo. Dentro de este orden de ideas primero hemos analizado el surgimiento y evolución inicial de la doctrina europea contemporánea en torno al fenómeno tributario. Después hemos fijado la atención en la aparición y desarrollo de la doctrina nacional en materia de Derecho Tributario. A partir de la comparación de estos dos procesos históricos ha sido posible la identificación y caracterización de los términos en que nuestra doctrina empezó la recepción de la teoría europea acerca del tributo. De esta manera pasó a ser viable la evaluación de la consistencia de las dos hipótesis que han sido abordadas en el presente trabajo de investigación.

Cabe destacar que nuestro estudio de tipo histórico acerca de las reflexiones iniciales sobre el Derecho Tributario en el Perú es el primero en su género.

En la medida que la figura del tributo ha sido el objeto central a partir del cual se han realizado las reflexiones acerca de la autonomía del Derecho Tributario y la concepción del tributo como obligación, en el Capítulo I nos dedicamos al estudio de la evolución del tributo en la Edad Antigua, Edad Media, Edad Moderna y Edad Contemporánea.

En el Capítulo II se analiza el pensamiento europeo y latinoamericano, desarrollado entre los siglos XIX y mediados del siglo XX, en torno a la autonomía del Derecho Tributario y la concepción del tributo como obligación. A manera de marcos de referencia, primero se examinan dos aspectos de la teoría general del derecho que son fundamentales: racionalismo jurídico y sistematización del derecho. Luego se estudia los esfuerzos iniciales para la construcción del Derecho Público, plasmados en el desarrollo de la doctrina alemana liderada por Berger. Finalmente se analizan las discusiones en torno a la autonomía del Derecho Tributario y la concepción del tributo como obligación, donde la doctrina italiana ha tenido importante protagonismo, especialmente con Giannini y Jarach.

En el Capítulo III se examinan los términos en que la doctrina nacional inicialmente empezó a procesar el pensamiento europeo en torno a la autonomía del Derecho Tributario y ciertos temas específicos que eran propios de la concepción del tributo como obligación, tales como la clasificación del tributo, clasificación del impuesto, objeto de la obligación tributaria, hecho generador de la obligación tributaria, capacidad contributiva, teoría de la causa e interpretación económica de la ley.

CAPÍTULO I

HISTORIA DEL TRIBUTO EN OCCIDENTE

1.- Introducción

Vamos a revisar los principales tributos que han existido en las diferentes etapas de la historia europea para conocer su origen y desarrollo hasta nuestros días.

2.- Edad Antigua

Iglesias Ferrer sostiene que el primer estadio en la evolución de los seres humanos comenzó con la aparición de las grandes culturas de Oriente (4000 años a.c.) y terminó con la caída del Imperio Romano de Occidente en el año 476 d.c. (2000, p. 314).

2.1.- Perfiles comunes

Existieron ciertas características similares entre las culturas de Egipto, Babilonia, Grecia y Roma que conviene destacar.

2.1.1.- Finanzas públicas

García Vizcaíno señala que en las culturas más antiguas existieron ciertas diferencias en materia de finanzas públicas (1999, p. 3). Por su parte, Villegas afirma que, en estas culturas, ha sido posible la identificación de ciertos denominadores comunes. En primer lugar, los patrimonios individuales estaban compuestos por predios agrarios y yacimientos minerales. En segundo lugar, la hacienda pública (bienes y rentas) tuvo que ver con determinados objetivos de índole financiero, es decir que fueron medios para la atención de las necesidades públicas. En tercer lugar, la situación de dominación -de tipo político y militar- contó con importante presencia en el sentido que el peso de la hacienda pública recayó en los súbditos y los pueblos vencidos (2007, p. 61).

De Juano precisa que en estas etapas iniciales hasta antes de Roma existió una superposición entre el patrimonio privado del gobernante y el patrimonio público. Es decir que todavía no se podía distinguir con meridiana claridad entre el patrimonio del gobernante que estaba dedicado a la satisfacción de sus intereses privados y aquel otro patrimonio que tenía que ver con la satisfacción de las necesidades públicas (1969, p. 233).

2.1.2.- Tributos

García Vizcaíno refiere que en la Edad Antigua existieron una serie de recursos para financiar los bienes y servicios públicos. Los tributos no tenían la importancia que hoy gozan (1999, p. 3). Villegas explica que los ingresos más significativos procedieron de los bienes del dominio particular del monarca como por ejemplo las minas y tierras. En menor medida se recurrieron a las prestaciones de los súbditos y los pueblos vencidos (2007, p. 61).

Una de las bases más importantes de los sistemas tributarios de la Edad Antigua fue el principio de capacidad para contribuir, pero éste no necesariamente guardó vinculación con la riqueza económica. De acuerdo a la realidad de la época, que oscilaba entre las guerras y las faenas de cultivo campestre, De Juano plantea que la atención estuvo puesta principalmente en la: a) capacidad para la prestación de servicios personales en las campañas militares, y b) capacidad patrimonial (acceso a predios y esclavos) para la producción agrícola (1969, p. 279).

La capacidad contributiva tuvo que ver pues con las potencialidades internas de los sujetos (aptitud bélica) y también con sus potencialidades externas (aptitud económica). Además, es interesante advertir que la capacidad contributiva atendía a las particularidades de cada sujeto, en la medida que se tomó nota de los diferentes niveles de predisposición bélica y económica. Estas valoraciones por parte de los jefes acerca de las potencialidades y la identificación de particularidades llevaron implícitas ciertas dosis de subjetividad.

Con relación a la aptitud económica en particular cabe destacar que se encontraba compuesta por elementos objetivos y personales. Entre los aspectos objetivos se hallaba el predio y los instrumentos necesarios para el cultivo. En cambio, el aspecto personal tuvo que ver con los esclavos, es decir que estos seres humanos fueron considerados como uno de los tantos elementos que formaban parte del conjunto de aquella riqueza económica que podía soportar cargas tributarias.

Finalmente, Sanabria Ortiz expresa que, en cuanto a las formas de tributación, la regla general consistió en la prestación de servicios personales o entrega de especies, mientras que -por excepción- se procedió con el pago en dinero (1997, p. 36).

2.2.- Egipto y Babilonia

Entre las culturas más antiguas se encuentran Egipto y Babilonia. Aquí podemos advertir las creencias acerca del origen divino de los tributos, figuras impositivas que ya empezaron a contar con cierto grado de caracterización y un importante nivel en el desarrollo de la administración tributaria.

2.2.1.- Poder tributario

En los orígenes de la humanidad el factor religioso fue clave. En cada comunidad se asumió la existencia de dioses que -de suyo- se encontraban en cierto plano mayor. Se entendía que las divinidades ofrecían protección, mientras que al pueblo le correspondía las ofrendas, tales como semillas y frutos, según asevera Barco (2009, p. 76). Esta clase de ofrecimientos se llevaban a cabo con naturalidad, es decir de modo voluntario.

Con el devenir del tiempo el tributo se comenzó a relacionar con la dominación y violencia. Los jefes de las comunidades – según el autor citado – muchas veces

empezaron a requerir cargas tributarias desproporcionadas que ciertamente generaron resistencias por parte de la población, de tal manera que hubo necesidad del empleo de la fuerza para efectivizar la recaudación (2009, p. 76). Además, empezaron los enfrentamientos bélicos entre los pueblos, de tal modo que los vencedores impusieron cargas tributarias a los vencidos.

En suma, en las sociedades humanas primitivas el tributo encontró origen en la religión, pero tiempo después la figura impositiva también halló justificación en el propio hombre.

La figura de la imposición generó una relación de tipo vertical en la medida que las autoridades de los pueblos victoriosos aplicaron a los pueblos vencidos una serie de cargas tributarias, sin importar mayormente la voluntad de éstos. Así se empezaron a configurar ciertos elementos normativos que pasaron a rodear al tributo, en la medida que era una autoridad la que fijaba determinadas reglas de conducta que tenían que ser cumplidas de todos modos (Barco, 2009, pp. 78-79).

2.2.2.- Sistema tributario

La actividad agraria fue un sector económico muy importante, de tal manera que pasó a ser objeto de imposición. Gerloff advierte que en la época de Ptolomeo hubo un impuesto a los cereales que se pagaba con dinero. Mención especial merece la presencia del principio de generalidad, en el sentido que todos los sujetos involucrados en la actividad de cultivo o comercialización de cereales debían pagar el impuesto (2000, p. 314).

Por otra parte, García Vizcaíno recuerda que en el Antiguo Egipto, más exactamente en la época de los Ptolomeos, existieron gravámenes a los réditos (1999, p. 12). Además, Villegas comenta que en Egipto se aplicaron gravámenes a los consumos (2007, p. 61).

2.2.3.- Administración tributaria

El factor religioso tuvo presencia en la creación del tributo y también en las gestiones de recaudación. Barco destaca que las autoridades religiosas muchas veces asumieron la captación de tributos. Tiempo después se llegó a conformar un equipo de funcionarios que ayudó al desarrollo de una organización fuertemente centralizada (2009, pp. 78 y 102).

Iglesias Ferrer considera que esta administración tributaria logró importantes niveles de perfeccionamiento en la medida que se formó una élite de funcionarios que recurrió a la contabilidad y el catastro para determinar la exacta cuantía del tributo que debía ser pagado por cada persona (2000, p. 314).

Aquí también se aprecia una relación vertical, en la medida que era la autoridad la que determinaba la cuantía del tributo de modo individualizado, sin mayor participación del sujeto que estaba obligado al pago.

Tratándose de los tributos para las divinidades, se ha podido advertir la existencia de una actividad de recaudación que se llevó a cabo en términos predominantemente pacíficos. En cambio, con relación a las demás clases de tributos, la captación del recurso impositivo dejó evidencias de ejecución forzosa (Barco 2009: 78). Por tanto, hubo casos donde el tributo, en su etapa de ejecución, terminó asociado a la violencia perdiendo de esta manera legitimación.

2.3.- Grecia

En esta etapa de evolución de la humanidad el tributo comenzó a ser objeto de raciocinio y reflexión filosófica, pasando a ser conectado con valores tales como el honor y la libertad. Además, la figura impositiva experimentó una mayor vinculación con el interés público.

2.3.1.- Poder tributario

Barco (2009) expresa que la cultura griega aportó el desarrollo del pensamiento lógico, de tal manera que la razón humana adquirió un importante peso para entender la realidad. En la medida que las actividades del hombre –entre las que se encontraba el quehacer tributario- debía poseer fundamentos y explicaciones racionales, entonces empezó a ganar terreno una visión más analítica del impuesto (p. 80).

Por otra parte, en las sociedades griegas existió un fuerte convencimiento acerca de la igualdad entre los hombres que habitaban en las ciudades, de tal manera que –en el ámbito urbano- el tributo no estuvo asociado a las estructuras de dominación social (Barco, 2009, pp. 80-81). Desde este punto de vista se puede sostener que el tributo gozó de una vocación de generalidad, en la medida que el pensamiento lógico llevó a sostener que en esencia todos los hombres que eran ciudadanos -es decir que habitaban en las ciudades- eran iguales entre sí, de tal manera que no tenía cabida la posibilidad de discriminación.

Además, Iglesias Ferrer (2000, p. 315) anota que los residentes en las ciudades realizaban aportes de modo voluntario para el financiamiento de las actividades públicas. En cambio, en el campo, los esclavos tenían la obligación de trabajar en las minas de plata de Laurión o debían responder por contribuciones especiales si desarrollaban actividades industriales o comerciales. En este último caso el tributo terminó asociado con situaciones de dominación social, quedando configurada una suerte de relación vertical que llevó a la imposición de cargas tributarias.

Para completar el cuadro también hay que dejar constancia que en las urbes los ciudadanos que poseían un importante nivel de riqueza económica de todas maneras estaban obligados a realizar ciertos aportes para financiar obras o servicios públicos (Barco, 2009, p. 81).

De otro lado en la cultura griega no hubo un afán imperial y, por tanto, expansionista. Entonces no existió mucho interés por formar grandes ejércitos para emprender constantes aventuras militares con la finalidad de conquistar nuevos territorios. No fueron usuales aquellos escenarios donde los jefes vencedores impusieron tributos a los pueblos vencidos. Desde este punto de vista el tributo quedó un tanto disociado del factor de dominación.

Adicionalmente conviene precisar que en la época de postguerra aconteció cierta imposición de tributos. En efecto, para enfrentar la invasión persa, Atenas financió los fuertes gastos de defensa militar recurriendo a los impuestos extraordinarios. Una vez concluida la batalla Atenas impuso varios tributos a los pueblos liberados de la amenaza de invasión del ejército persa, generándose un fuerte descontento por parte de estas comunidades, debido a que la recaudación lograda se destinó a la reconstrucción de los templos, murallas, etc. de la propia Atenas (2000, p. 315). Aquí también el tributo terminó asociado a situaciones de dominación, quedando configurada una relación vertical en la

medida que la sociedad victoriosa impuso cargas tributarias a los pueblos que se beneficiaron de los éxitos militares de Atenas.

En este punto existió un contrasentido. Por un lado, la lógica llevó a pensar en el tributo en función del interés público. Sin embargo, en esta clase de impuestos de post guerra estuvo ausente el interés público en la medida que los pueblos liberados cumplieron con tributos cuyo destino fue el financiamiento de obras y servicios públicos que cubrieron las necesidades de poblaciones ajenas.

Otro aspecto importante es que el tributo tuvo que ver con valores humanos tales como el honor. En este sentido el tributo no se limitó a las consideraciones religiosas y económicas en la medida que también llegó a poseer un contacto con la filosofía, es decir con los valores. Este fue el caso de las denominadas liturgias, que consistieron en donaciones que realizaban los ciudadanos más ricos y que eran motivo de orgullo y honor (Barco, 2009, p.109).

Por último, conviene destacar que, según Morselli, va cobrando mucha importancia la figura del interés público. Es decir que cada vez fue quedando más claro que el tributo tenía que ver con la satisfacción de necesidades públicas que eran de tipo religioso, económico (desarrollo de infraestructura), etc. (como se citó en Barco, 2009, p.85).

2.3.2.- Sistema tributario

Desde el punto de vista general de las finanzas públicas existieron diferentes tipos de ingresos. Iglesias Ferrer (2000, p. 315) sostiene que -para la construcción de los establecimientos públicos- los ciudadanos ricos realizaban aportes o liturgias. De igual modo muchas veces los cargos públicos fueron desempeñados por esta clase de ciudadanos y los consiguientes gastos se financiaron con el patrimonio de éstos. Sanabria Ortiz (1997, p. 36) señala que para el desarrollo de obras y servicios públicos también se contó con los arriendos especiales, rentas de las minas y multas. Desde luego el tributo constituyó otro de los tantos instrumentos para las finanzas públicas.

En el acápite anterior ya hemos visto que la lógica (razón) hizo pensar que los seres humanos eran iguales entre sí. Por este motivo el principio de igualdad fue tomado en cuenta por el sistema tributario griego. Barco (2009, p. 81) afirma que para el financiamiento de las campañas militares la regla general fue que todo ciudadano estaba obligado a la realización de aportes personales o materiales.

Además, se pudo advertir cierta presencia del principio de capacidad contributiva. En principio los ciudadanos con mayor riqueza económica tuvieron que cumplir con aportes para la satisfacción de las necesidades públicas. Sin embargo, conviene relativizar esta regla en la medida que no necesariamente fue así respecto del impuesto personal directo (Sanabria, 1997, p. 36).

Por otra parte, muchas veces los impuestos temporales terminaron gozando de un período de vigencia adicional. En efecto, con ocasión de algunas guerras entre las propias ciudades griegas, se crearon impuestos temporales para financiarlas. Sin embargo, en la medida que estos enfrentamientos bélicos comenzaron a ser continuos, entonces estos tributos pasaron a tener cierta permanencia (Iglesias, 2000, p. 315).

Otro aspecto interesante es que, toda vez que el pensamiento griego estuvo bastante centrado en el tema del hombre que habitaba en las ciudades, entonces se llegó a proclamar que uno de los atributos de éste era la libertad. En consecuencia, quedaron reducidas ciertas posibilidades de impuestos sobre las tierras del ciudadano, personas y trabajo porque disminuían el patrimonio individual y, por tanto, quedaban reducidas las oportunidades para un verdadero ejercicio de las libertades. Más bien se prefirió la creación de impuestos indirectos sobre el consumo (Barco, 2009, p. 85).

De Juano (1969, p. 233) precisa que de todos modos llegó a existir un impuesto territorial de tipo progresivo. García Vizcaíno (1999, p. 12) refiere que se aplicó un impuesto sobre el capital denominado “eisfora”. Villegas (2007, p. 61) explica que también se contó con un impuesto progresivo sobre la renta. Pero los sujetos que calificaban como ciudadanos estaban liberados del impuesto personal directo. Además, tuvieron presencia los derechos de aduana, de puerto, tasas e impuestos a la prostitución (Sanabria, 1997, p. 36). También se aprovechó de un impuesto denominado “hecatostés” que gravó las ventas de propiedades inmuebles y consistió en el 1% del precio de venta. Por último, se cobraron tasas por concepto de administración de justicia (Barco, 2009, pp. 82 y 92).

2.3.3.- Administración tributaria

En Grecia no llegó a existir un Estado centralizado toda vez que prevaleció una multiplicidad de ciudades independientes entre las que destacó Atenas. Por otra parte, Iglesias Ferrer (2000, p. 315) señala que los gastos públicos fueron de bajo nivel; de tal manera que no hubo mucha exigencia de impuestos. Por todas estas razones la administración tributaria no alcanzó a ser tan desarrollada. La responsabilidad de la recaudación impositiva estuvo a cargo de particulares que muchas veces procedieron con abuso.

2.4.- Roma

En la época de Roma quedó establecida una importante relación entre tributo y derecho, al punto que se llegó a entender que el origen del tributo se encontraba en la ley. Además, la figura técnica de la obligación pasó a ser esencial para el procesamiento jurídico del tributo. Por otra parte, en materia de recaudación tributaria, quedó establecido con carácter de regla general el pago en dinero.

2.4.1.- Poder tributario

A diferencia de Grecia, en Roma se articuló de modo progresivo un Estado cada vez más fuerte, que fue concentrando importantes cuotas de poder político y que tuvo un claro afán expansionista que determinó su participación en sucesivas guerras para conquistar territorios y pueblos. Entonces se produjo un aumento de la importancia del tributo para financiar toda esta actividad fiscal.

Barco (2009, p. 112) afirma que para Roma el tributo era una muestra de su poder sobre las sociedades conquistadas. Incluso -si un habitante de estas comunidades de algún modo lograba ascender a la categoría de ciudadano romano- se modificaba su status jurídico, pero no sus cargas tributarias. Por tanto, el tributo estuvo muy asociado a situaciones de dominación política y discriminación social.

Por otra parte, es sabido que uno de los grandes aportes de la cultura romana a la humanidad ha sido la elaboración del derecho. La vida privada y la vida pública de los

seres humanos empezaron a ser sometidas a todo un sistema de reglas muy particulares que tomaron debida distancia de la religión y la ética. En materia específicamente tributaria Sanabria Ortiz (1997, p. 37) refiere que los romanos fueron los primeros en ordenar los tributos sobre ciertas bases legislativas.

De esta manera la perspectiva existencial del tributo (nacimiento de la figura impositiva) ya no quedó reducida a la religión o poder político, pues el factor jurídico o legal (ley) comenzó a tener una presencia calificada. En este sentido el derecho ocupó un lugar importante para entender la génesis del tributo.

Además, se consideró que el Estado romano era el titular del poder tributario, es decir que tenía la capacidad para crear impuestos. Pero el ejercicio de este poder pasó a ser regulado por el Derecho Público de la época, especialmente en cuanto a la creación y estructuración del tributo.

Nos interesa destacar muy especialmente que en la época de Roma el derecho llegó a importantes niveles de refinamiento, confeccionándose una serie de categorías como por ejemplo la *obligación*, extendiendo sus alcances hasta la figura de la obligación tributaria. El término *tributum* estaba asociado a la idea de carga u obligación de pagar (Barco, 2009, p. 111).

Si bien es cierto que el Derecho Público tomó prestado del Derecho Privado la figura de la obligación, Calvo Ortega (1999, p. 63) explica que también es verdad que temas tales como la determinación de la obligación, intereses moratorios, prelación de créditos, etc. pasaron a tener reglas diferentes en relación al Derecho Privado.

De otro lado conviene detenernos en el procedimiento para la creación de normas jurídicas. Si bien era el Estado quien tomaba la iniciativa y decidía sobre los tributos, todavía no se contaba con un proceso interno para la toma de decisiones que podría ser calificado como plenamente democrático; toda vez que los sujetos que finalmente soportaban la mayoría de las cargas tributarias –que pertenecían a los pueblos vencidos o poseían un status limitado como los esclavos por ejemplo- no contaban con la oportunidad para participar en las deliberaciones oficiales acerca de la creación de las cargas impositivas (Iglesias, 2000, p. 318). De esta manera el tributo quedaba desprovisto de legitimidad.

Con relación al Senado en particular, sobre todo el que funcionó en la época de la República, Rubio Correa (2017, pp. 104, 105, 108 y 109) plantea que tuvo competencia en materia de finanzas públicas; de tal modo que recurrió a las leyes para regular esta materia. Se trató de un órgano normativo que estuvo compuesto básicamente por los patricios, es decir por los ciudadanos romanos que generalmente poseían importantes riquezas económicas. Esta estructura del Senado explica en gran parte el desplazamiento de las cargas tributarias hacia los pueblos derrotados por Roma.

2.4.2.- Sistema tributario

Sanabria Ortiz (1997, p. 36) advierte que en la época de Roma recién se consolidó la diferencia entre el patrimonio de los reyes y el patrimonio del Estado.

Este paso fue crucial en la medida que marcó el inicio del proceso de independización para las finanzas públicas, de tal manera que en el tributo se fue distinguiendo con mayor

claridad su origen privado, en el sentido que provenía de las riquezas económicas de los particulares; pero su destino era de carácter público, toda vez que constituía un instrumento para la satisfacción de las necesidades sociales.

Ya hemos advertido que, a diferencia de Grecia, en Roma hubo un marcado afán expansionista que llevó al desarrollo de sucesivas guerras para conquistar nuevos territorios. Estos hechos propiciaron que la base tributaria empiece a ser desplazada hacia los pueblos conquistados, es decir que gran parte de las cargas tributarias finalmente recayeron sobre las sociedades que fueron vencidas por Roma en el terreno militar (Iglesias, 2000, pp. 315-316). De Juano (1969, p. 233) recuerda que se abusó en materia impositiva, incurriéndose en serios excesos. De este modo los tributos perdieron importantes dosis de legitimidad.

Otro frente del sistema tributario romano tuvo que ver con el principio de capacidad contributiva. Según Barco (2009, p. 98) el emperador Antonio sostuvo que las cargas públicas debían guardar proporción con las fortunas de los sujetos que estaban obligados a soportarlas. Este principio calzó bien, especialmente en las épocas iniciales en que los patricios soportaban cargas tributarias. Luego, en la época del Emperador Augusto, incluso se aplicó un sistema de exención fiscal para los deudores que se encontraban en situación de insolvencia (Sanabria, 1997, p. 37).

Con relación al principio de generalidad, la regla fue su inobservancia. En el sistema tributario romano hubo muchas desigualdades derivadas de privilegios y exenciones (Barco, 2009, p. 99). Ya hemos explicado que los patricios tenían mucho peso en el Senado y -en la medida que no solían estar predispuestos al pago de tributos- poco a poco se fueron generando normas que los liberaron de las obligaciones impositivas de forma parcial o total. En la batalla de Pidna el ejército romano derrotó a las fuerzas de Macedonia y trajo como consecuencia la supresión para el ciudadano romano de todo impuesto directo (Iglesias, 2000, p. 316). Pero vale la pena tomar nota que -según algunos autores- en ciertos tributos especiales de tipo patrimonial, el principio de generalidad de todos modos llegó a tener cierta presencia (Barco, 2009, 111).

Otro aspecto importante de las finanzas públicas romanas es que -en consonancia con toda la Edad Antigua- las actividades económicas giraron alrededor de la agricultura, de tal manera que los predios fueron escenarios donde se pudo apreciar el poder del Estado en materia de propiedad y también en las cuestiones relativas a los tributos patrimoniales.

En Roma y la gran mayoría de las ciudades conquistadas los predios pertenecían al Estado romano por derecho de conquista. Los particulares podían acceder a la posesión más no a la propiedad de estos bienes y se encontraban obligados al pago de una carga impositiva denominada *stipendium* (Barco, 2009, p. 111). Por otra parte -con relación a los casos en que un particular era propietario de un predio ubicado en las provincias- Cabanellas (Iglesias, 2000, p. 317) destaca que le alcanzaba la contribución territorial, hasta que los patricios se eximieron de su pago en el período comprendido entre la batalla de Pidna y la época de Dioclesiano.

Dejando de lado estos supuestos de propiedad predial y pasando a la figura de la posesión predial Fonseca Tapia (2017, p. 49) expresa que los plebeyos adinerados ocuparon las mejores y más grandes fincas y poco a poco dejaron de pagar el diezmo o quinto. Además,

estos sujetos empezaron a acceder a grandes extensiones de los pastos comunales mediante el sistema de concesiones, no estando obligados al pago del tributo patrimonial. En cambio, los predios pequeños y medianos soportaron la aplicación del impuesto.

Como se puede advertir el principio de igualdad en materia tributaria todavía no gozaba de presencia plena, sobre todo en cuanto a la hoy denominada “igualdad vertical” (quien posee mayor riqueza debe soportar más carga tributaria y quien posee menos riqueza debe asumir menos carga tributaria). En la medida que hubo un desplazamiento de la carga tributaria -en el sentido que pasó de los sujetos que gozaban de mayor riqueza hacia los sujetos que detentaban menor riqueza- finalmente se terminó por configurar un cuadro de inequidad.

El profesor peruano también (Fonseca, 2017, p. 50) anota que algunas guerras, conjuntamente con ciertas prestaciones personales e impuestos que resultaron de aquéllas, llevaron a la ruina a los poseedores de predios medianos y pequeños, iguales suertes corrieron los propietarios medianos y pequeños; de tal manera que ya no pudieron pagar sus deudas comerciales. Entonces los acreedores mercantiles empezaron a ocupar todos estos predios, arrojando a los antiguos poseedores o propietarios o aceptando que los deudores quebrados pasen a ser peones o esclavos.

En el entendido que –por lo menos en principio- un tributo tenía por fin último la satisfacción de los intereses públicos, entonces albergaba una connotación positiva, es decir que su resultado final tenía que ver con una mejora en la calidad de vida de los habitantes. Sin embargo, muchas veces no fue así, en la medida que ciertos impuestos no respetaron el principio de capacidad contributiva, de tal manera que coadyuvaron a las pérdidas de propiedades y posesiones medianas y pequeñas, produciendo -de paso- una degradación en la calidad de vida, ya que los sujetos afectados pasaron hasta la situación de esclavos.

Por otra parte, Iglesias (2000) sostiene que, si revisamos aquel impuesto especial que –de algún modo- se encontraba vinculado a la situación de esclavitud, se trataba de un impuesto aplicable al 5 por 100 sobre el valor de los esclavos manumitidos, establecido el año 357 a.c., para generar ingresos a favor del Estado y hacer recordar al contribuyente su origen de esclavo (p. 316).

La manumisión consistía en cierto acto en cuya virtud el dueño otorgaba la libertad a su esclavo y, de paso, éste adquiría la condición de ciudadano (Fonseca, 2017, p. 142). Por otra parte, en la medida que uno de los objetivos del impuesto era hacerle recordar al sujeto manumitido su status original de esclavo, entonces este tributo de alguna manera guardó relación con situaciones de dominación y discriminación.

También conviene hacer referencia al denominado impuesto de capitación. Mientras que el ejército de Roma estuvo compuesto por propietarios que aportaban sus servicios, armas, caballos y víveres entonces no había necesidad de recurrir a los impuestos para financiar campañas militares. Pero cuando se empezaron a llevar a cabo otras guerras de mayor envergadura ya fue necesario contar con un personal militar estable que, a la postre, estuvo compuesto por patricios y plebeyos; de tal manera que fue necesaria la creación del impuesto denominado “tributum civium” para financiar los sueldos de estos soldados. La carga impositiva recayó en los ciudadanos, quedando configurado un

impuesto de capitación (impuesto por cabeza). Más tarde este tributo se transformó en cierto tributo extraordinario sobre las fortunas personales (Barco, 2009, p. 97).

De otro lado, con relación a los impuestos sobre el comercio de bienes, García Vizcaíno (1999, p. 12) indica que hubo un tributo que gravaba las ventas de bienes. También se aplicó el denominado “pontazgo”, que consistió en cierto pago por concepto de derecho de paso por la vía o puente de propiedad particular (Sanabria, 1997, p. 37). En materia de derechos aduaneros su percepción se remonta a la época de los reyes. Fueron recaudados en las fronteras provinciales y posteriormente en las fronteras imperiales. Además, existieron derechos ad-avalorem que eran el equivalente al 2.5 por ciento en la época imperial y también se recurrió a los derechos específicos (Iglesias, 2000, p. 316).

Otro frente del sistema tributario romano tuvo que ver con los impuestos que persiguieron finalidades extrafiscales. A parte del impuesto del 5 por 100 que se aplicaba sobre el valor de los esclavos manumitidos, también cobró existencia un impuesto denominado “ultratributa” que fue creado para combatir la decadencia de ciertas costumbres en materia de vestidos, joyas, etc. (García, 1999, p. 12). Finalmente, como señala Sanabria (1997) en Roma la regla general pasó a ser la tributación en dinero y ya no en especie (bienes o servicios) como era antes (p. 36).

2.4.3.- Administración tributaria

Barco (2009) resalta que en la época de Roma hubo un buen nivel de organización por parte de la administración tributaria. Inicialmente se recurrió a particulares, específicamente a compañías de publicanos. En la época de Tiberio más bien se pasó a la conformación de un equipo de agentes públicos denominados “susceptores” o “exactores” (p. 98).

En cuanto al procedimiento para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria Mehl (2000, p. 317) detalla que, por ejemplo, existieron procedimientos que terminaron en actos imperiales para fijar la cuantía específica del denominado “tributum soli”.

Por otra parte, es necesario señalar que la autoridad muchas veces actuó de modo abusivo. Es decir que se procedió a la captación del impuesto sin respetar ciertos parámetros. Debido al terror que sembraron los agentes fiscales sucedió que -a partir del siglo III y hasta la caída del imperio- los cultivadores del campo, industriales y comerciantes e, inclusive, los miembros de los Concejos Municipales procuraron escapar a sus obligaciones tributarias, en la medida que empezaron a abandonar sus tierras o pasaron a renunciar al honor de ocupar cargos públicos (Iglesias, 2000, p. 318).

Ante estas actitudes el Estado reaccionó con energía. Los cultivadores fueron identificados en el campo, mientras que los artesanos y obreros fueron detectados en función del ejercicio de sus actividades o lugar de residencia y, finalmente, los curiales – es decir los sujetos que podían ser elegidos para los puestos del Concejo Municipal y para las magistraturas- pasaron a ser identificados en función de la ciudad a la que pertenecían. En este punto el tributo estuvo asociado a la violencia, quedando seriamente afectada su legitimidad.

La contraparte consistió en la existencia del defensor de los sujetos que pagaban tributos. García Vizcaíno (1999, p. 13) sostiene que uno de los cargos municipales romanos

consistió en el “defensor civitatis” que tenía que ver con la defensa de los habitantes ante las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos.

3.- Edad Media

Iglesias Ferrer (2000, p. 318) señala que esta etapa de la historia se encuentra comprendida entre el año 476 d.c. y 1453 cuando se produce la toma de Constantinopla por los turcos mahometanos, produciéndose la caída del Imperio Romano de Oriente.

Inicialmente se produjo un importante declive del Estado, las finanzas públicas en general y el Derecho Público. A contraparte, la tradición parlamentaria inglesa, a través de la Carta Magna, marcó un hito en el proceso de juridificación del poder tributario.

3.1.- Poder tributario

En la Edad Media hubo ausencia de grandes ciudades y de un poder político centralizado. Más bien se multiplicaron los feudos, que eran pequeñas comunidades humanas que habitaban en los campos. En cada feudo se encontraba un señor, sus vasallos y los aldeanos. Mediante contrato el señor ofrecía básicamente protección. En cambio, los vasallos se dedicaban a administrar las tierras del señor en tiempos de paz y debían acompañarlo en las épocas de guerra. Por su parte los aldeanos se dedicaron a las labores de cultivo de la tierra (Barco, 2000, p. 319).

En materia política podemos identificar dos grandes etapas. Hubo un período inicial donde el señor feudal asumió la titularidad del poder político dentro de su localidad. De esta manera existió un importante grado de convergencia entre un sujeto individualmente considerado y el poder político. En estos tiempos quedaron prácticamente de lado las estructuras u organizaciones que canalizaban este poder (Senado, etc.).

El señor era el propietario del predio donde se localizaba un feudo. En esta clase de sociedad agraria el conjunto de poderes que acumuló el señor sobre la tierra (propiedad) fue determinante para la composición de las relaciones políticas y económicas entre este sujeto y, por otra parte, los vasallos y aldeanos de la localidad.

En cuanto a las relaciones políticas se puede sostener que -así como el señor tenía el derecho de proteger su predio- del mismo modo debía proteger a los habitantes de éste. Las relaciones económicas tuvieron que ver con la explotación o aprovechamiento económico del predio por parte del señor, de tal manera que en las épocas de paz el vasallo tenía la responsabilidad de administrar las actividades agrarias, mientras que los aldeanos se dedicaban al cultivo de las tierras.

Además, se produjo una especie de vuelta al pasado en la medida que se insistió mucho en la presencia del factor religioso. Barco (2009, p. 112) precisa que el señor era una suerte de intermediario entre la divinidad y los hombres, de tal manera que quedó investido de plena autoridad, incluso en materia tributaria. El poder político otra vez volvió a encontrar fundamento en la religión, reforzándose de esta manera la sumisión o sujeción entre el señor y, por otra parte, los vasallos y aldeanos en general. El tributo también guardó conexión con la religión, en la medida que el origen de los impuestos podía ser encontrado en la divinidad.

Otro aspecto que conviene destacar es que el tributo estuvo muy asociado a las estructuras de dominación, en la medida que los sujetos que ocuparon los últimos lugares de la base

social, es decir los siervos, eran quienes muchas veces terminaban por estar obligados a cumplir con los pagos de impuestos.

Por otra parte, el tributo apareció dissociado del interés público, toda vez que el destino de los impuestos no tuvo mucho que ver con la realización de obras o servicios que necesitaba la comunidad. Las sumas que fueron recaudadas por concepto tributario terminaron por satisfacer los intereses particulares de la alta jerarquía.

Tiempo después hubo un segundo período donde –entre los señores feudales- apareció la figura del Rey. Inicialmente el Rey vivía de su patrimonio particular en la medida que sus tierras producían rentas y también obtenía tributos que exigía a sus súbditos.

Sanabria Ortiz (1997, p. 41) refiere que tiempo después, siempre a título de señor, este personaje empezó a recurrir al sistema de “ayudas” en dinero que estaba a cargo de la nobleza, el clero y la incipiente burguesía. Inicialmente las referidas ayudas fueron arbitrarias y luego pasaron a ser reglamentadas. Más adelante este sistema devino en los subsidios que los Parlamentos empezaron a otorgar a favor de las Coronas. Con posterioridad esta clase de ingresos adquirieron periodicidad anual, constituyendo el precedente del moderno impuesto. Las múltiples guerras que ocurrieron a fines del siglo XII llevaron a los Reyes a multiplicar la imposición de “ayudas”, generando protestas.

En el caso particular de Inglaterra se desencadenó una reacción por parte de la nobleza, el clero y la incipiente burguesía que lograron imponer la Carta Magna de 1215, quedando establecido, entre otros temas, que no se crearían impuestos sin el consentimiento del Concejo del Reino, salvo casos excepcionales. Calvo Ortega (1999, p. 63) explica que este tipo de exigencias, se referían básicamente a los impuestos personales y no a toda clase de impuestos o tributos.

Se trató de un precedente muy importante de la versión contemporánea del principio de autoimposición. Comenzó a tomar fuerza la idea que el impuesto debía contar con la aceptación de los sujetos que estarían obligados a su pago. De este modo el poder político, o más exactamente el poder tributario, empezó a verse rodeado de nuevos límites. Con el devenir del tiempo la tradición parlamentaria inglesa propició el desarrollo de la versión contemporánea del principio de legalidad (no hay tributo sin ley) que ha pasado a constituir una de las bases del actual Derecho Tributario europeo.

A su turno Valdés Costa (1970) plantea que en Francia también podemos encontrar un precedente relativo al principio de autoimposición. Por lo menos en teoría el Rey debía contar con la aprobación de los Estados Generales para establecer tributos. Sin embargo, este principio tuvo poca aplicación en el terreno práctico (pp. 41-42).

Con relación al derecho quedó claro que la desconcentración del poder político llevó al desmantelamiento del ordenamiento jurídico (Calvo, 1999, p. 63) que había sido desarrollado en la época de Roma, especialmente en la parte que tuvo que ver con el Derecho Público.

Otra causa que de alguna manera también propició el decaimiento del derecho –sobre todo en materia tributaria- tuvo que ver con el importante declive de las finanzas públicas. En la Edad Media no hubo el desarrollo de mayores obras o servicios públicos. Los gastos normales de las monarquías solían ser solventados con los recursos propios de cada Rey.

En cambio, en los casos de guerras, se recurría de modo excepcional al impuesto para afrontar los consiguientes gastos extraordinarios (Valdés, 1970, p.42).

Esta escasa actividad tributaria conllevó al relajamiento de su regulación, Se produjo una ampliación de los márgenes de discrecionalidad y en muchos casos se llegó a situaciones de arbitrariedad por parte de los monarcas.

Martin (como se citó en García, 1999, p. 13) asevera que, desde el punto de vista técnico, los tributos fueron considerados como una suerte de obligaciones privadas. Es decir que de todos modos hubo cierta relación entre tributo y derecho, pero más próxima al Derecho Privado.

3.2.- Sistema tributario

Iglesias Ferrer (2000, p. 318) advierte que en la Edad Media hubo tres etapas. En primer lugar, se desarrolló una economía agraria. En segundo lugar, se pasó a una economía monetaria, basada en la abundancia de metales preciosos. En tercer lugar, empezó un incipiente desarrollo industrial en las nacientes ciudades.

En los orígenes de la Edad Media el decaimiento de las ciudades que existieron en la época de Roma propició el retorno a una economía que estuvo centrada en el desarrollo de faenas agrícolas locales de tal manera que se generalizó el autoconsumo y decayó el intercambio comercial. El desarrollo de esta economía rural ciertamente tuvo como eje central al predio. Sobre el particular Villegas (2007, p. 61) recuerda que en gran parte de la Edad Media no hubo una clara distinción entre el patrimonio del Estado y el patrimonio del soberano.

La disminución de la vida urbana y la desconcentración de la población explican en gran parte la notable restricción de las finanzas públicas, toda vez que perdió sustento el interés público, es decir el requerimiento de obras y servicios de carácter público. Todas estas razones conllevan a una menor importancia del tributo.

En la etapa inicial de la Edad Media los recursos tuvieron que ver más con la explotación del patrimonio rural y no tanto con los ingresos tributarios provenientes de la renta o consumo de los vasallos y aldeanos. Cuando se examina con cierto detalle los recursos de esta época, autores como Barco (2000, pp. 103-104) comentan la existencia de dos grandes grupos. Por un lado, se encontraban los recursos patrimoniales, que tenían una base objetiva, en la medida que su origen estaba en el predio rural. Estos ingresos eran de carácter permanente. Por otra parte, se podía identificar las denominadas prestaciones feudales, cuya base era de tipo subjetivo, toda vez que tenía que ver con la figura del soberano acompañado de su poder político. En el caso específico de las prestaciones feudales se trataba que los aldeanos tenían que moler su trigo en el molino del señor, cocer el pan en sus hornos, pisar las uvas en su lagar, etc. Por esta clase de aprovechamientos los aldeanos pagaban impuestos (Iglesias, 2000, p. 319).

De Juano (1969, p. 279) considera que, en determinado momento, el crecimiento de la población, además del desarrollo de la técnica y la ciencia, etc., llevó a la aparición de las ciudades, resurgiendo de esta manera la imposición al consumo que tuvo una aplicación más generalizada, a diferencia de la imposición al patrimonio en la medida que la nobleza y el clero estaban excluidos de esta clase de tributo. La consiguiente reactivación del comercio propició la implantación de los almojarifazgos que eran impuestos que se

pagaban por la introducción y salida de mercaderías del territorio de un determinado reino (2009, p. 105).

También hubo tributos que no tenían mucho que ver con la riqueza económica o capacidad contributiva. Sanabria señala que uno de estos casos fue el formariage que pagaban los siervos si contraían matrimonio con una persona que era ajena al feudo (Sanabria, 1997, p. 40).

Mención aparte merece el ámbito de la Iglesia. Se aplicó un impuesto denominado diezmo a favor de esta institución religiosa. En Francia primero existieron donativos cuya cuantía equivalía a la décima parte de los productos obtenidos por cada ciudadano. Con el correr del tiempo estas transferencias de dinero voluntarias se transformaron en contribuciones forzosas por mandato del rey (Sanabria, 1997, p. 40).

3.3.- Administración tributaria

En la Edad Media la actividad de recaudación tributaria fue poseedora de aspectos positivos y negativos.

Entre los aspectos positivos se encuentra el hecho que existieron ciertos límites o controles en cuanto a la determinación de la cuantía del tributo, por lo menos en el caso de Francia. Iglesias Ferrer (2000, p. 321) expresa que un sujeto tenía derecho a exigir que se compare su cuota con otra que correspondía a otro sujeto elegido por él mismo.

Nótese cómo en esta oportunidad uno de los parámetros de referencia para llevar adelante esta clase de control fue el criterio de igualdad, en el sentido que –a iguales condiciones entre realidades próximas o vecinales- correspondía un mismo nivel de cuota tributaria.

En cambio, entre los aspectos negativos, se encuentran las revisiones de las casas de los sujetos obligados al pago de impuestos que se llevaron a cabo de modo altamente estricto, generando un evidente malestar en la población, tal como ha sido anotado por De Juano (1969, p. 233).

4.- Edad Moderna

Iglesias Ferrer (2000, p. 321) indica que la Edad Moderna se inició en 1453 cuando los turcos tomaron Constantinopla y finalizó en 1789 con el advenimiento de la Revolución Francesa.

En este período de la historia universal se aprecia el renacimiento del Estado, bajo el modelo de Estado de Policía, al punto que muchas veces llegó a niveles absolutistas en el sentido que fue poseedor de una excesiva concentración del poder. Además, resulta de la máxima importancia destacar que en este período tuvo aparición la denominada concepción autoritaria del tributo.

4.1.- Poder tributario

Con relación al Estado de Policía Barco (2009, p. 180) manifiesta que su fundamento radicó en la necesidad de concentrar y fortalecer el poder del gobernante como reacción a la descomposición del poder que ocurrió en la Edad Media. Se pasó de un extremo al otro, a tal punto que incluso en ciertos casos se llegó a la figura del Estado absoluto.

El profesor peruano (2009, p. 180) resalta que el poder de policía se plasmó básicamente en el desarrollo de actividades administrativas relativas a la seguridad y servicios básicos

debidamente normados. Entre el Estado y los particulares se entretejieron relaciones que quedaron configuradas en el marco de poderes y deberes, a diferencia de las relaciones que eran propias del Derecho Privado y que daban lugar a un marco de derechos y obligaciones que se contraían de modo voluntario y libre.

También es muy importante tomar nota acerca de la concepción autoritaria del tributo. El fundamento del Estado de Policía para dictar órdenes que se traducían en deberes que tenían que cumplir los privados, incluso soportando cargas económicas, radicó en el poder de imperio; en cuya virtud se entendió que el Estado (es decir el Rey) poseía el atributo del poder supremo en general y del poder administrativo en particular, con la suficiente capacidad como para crear y lograr la efectiva captación del ingreso tributario. Por su parte el privado se encontraba en pleno estado de sujeción. Por tanto, la relación de tipo tributario que quedó entablada entre el Estado y el privado fue una relación de poder. Si bien es cierto que el poder administrativo del Rey llegó a contar con ciertas normas o dispositivos administrativos, también es verdad que esta clase de regulaciones tuvieron contenidos limitados, de tal manera que el poder administrativo finalmente gozó de un amplio margen de maniobra, quedando sembrado un terreno fértil para la arbitrariedad que desde luego generó un marcado descontento por parte de los sectores sociales menos pudientes (Barco, 2007, p. 62).

En el caso específico de Inglaterra hubo importantes avances para el control del poder político, especialmente en materia de finanzas públicas. Valdés Costa (1970, p. 41) sostiene que la tradición parlamentaria siempre llevó a un mayor control de la monarquía. Un paso muy importante ocurrió en el año 1215 cuando quedó establecido que el Rey ya no podía crear ciertos tributos de modo unilateral, de tal manera que en adelante tenía que contar con el consentimiento de los sectores afectados (nobleza, clero y burguesía) para esta clase de medida. Luego se dio un paso más cuando en 1688 el Parlamento también pasó a ser titular de la facultad para autorizar el monto y destino de los gastos públicos. Sin embargo, en Inglaterra también hubo serios contratiempos y problemas. Sanabria Ortiz (1997, p. 43) deja constancia que durante cierto tiempo existió un impuesto especial denominado “ship money”, que vino a ser un impuesto sobre la renta que afectaba a los nobles y burgueses, que generó una revolución entre 1640 y 1753 para lograr su eliminación.

Desde un punto de vista más amplio, García Vizcaíno (pp. 14, 95 y 96) señala que en la Edad Moderna ocurrió una gran cantidad de alzamientos, guerras y hasta revoluciones motivadas por tributos injustos que concluyeron en la: a) Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, b) declaración de la independencia en los Estados Unidos en 1776, y c) Revolución Francesa de 1789. La regla tributaria establecida en la Carta Magna de 1215 se mantuvo en la petición de Derechos de 1628 y -gracias al Bill de Derechos de los Lores y los Comunes de 1689- quedó sentada la ilegalidad de toda cobranza de impuestos si es que se pretendía llevar a cabo sin el consentimiento del Parlamento. Además, en Italia en 1777 hubo un alzamiento en Nápoles contra el impuesto sobre las frutas que habría de generar hasta una revolución contra el gobierno tiránico. En Holanda sucedieron revueltas contra el impuesto sobre el pescado. La guerra de la independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, ocurrida entre 1775 a 1783 tuvo por causa la imposición de derechos aduaneros e impuestos sobre el té, papel, y los vidrios, en la medida que se consideró que en esta oportunidad no se había cumplido con la regla establecida por la

Carta Magna, toda vez que estos tributos fueron establecidos por el gobierno inglés sin el previo consentimiento de la Colonia. Por otra parte, una de las principales causas de la Revolución Francesa tuvo que ver con la voracidad fiscal por parte de la monarquía de turno.

4.2.- Sistema tributario

Iglesias Ferrer (2000, p. 321) afirma que –debido al descubrimiento de América-determinadas coronas europeas extrajeron grandes cantidades de metales preciosos, generándose una época de abundancia en las finanzas públicas, de tal manera que el ingreso tributario quedó prácticamente relegado a un segundo plano. Por otra parte, Queralt (como se citó en Barco, 2009, pp. 233-234) precisa que, en la medida que la figura del Rey se empezó a consolidar; entonces se requirió de un ejército permanente, así como de un aparato burocrático estable. Por tanto, también empezaron a ser necesarios los ingresos corrientes, entre los que se encontraban los impuestos, generándose serias protestas por parte de los trabajadores urbanos y campesinos que tuvieron que soportar estas cargas impositivas (Sanabria, 1997, p. 42).

Con el correr del tiempo se fueron dejando de lado los impuestos de la Edad Media y tuvieron aparición los nuevos esquemas tributarios. Con relación a los impuestos específicos que se aplicaron durante la Edad Moderna conviene referirnos al sistema francés. Tuvo existencia la denominada “taille personelle” que fue pagada por los campesinos del norte, mientras que la “taille réelle” se aplicó a los campesinos del sur. Además, tuvo existencia las “aides” que era un impuesto a las bebidas alcohólicas, la “gabelle” que era una tasa que recaía sobre la sal y las “traites” o derechos por la realización de operaciones de importación y exportación. Las crisis originadas por los despilfarros de la Corte y los gastos bélicos coadyuvaron a la creación de nuevos impuestos como por ejemplo la “capitación” que contempló hasta 22 categorías o niveles de ingresos, así como el denominado diezmo que se aplicó a los ingresos, predios, industria, sueldos y pensiones (Sanabria, 1997, pp. 42-43). El profesor peruano también refiere que por su parte en Inglaterra en 1789 se exigía un quinto, un sexto o un décimo del total de la producción agraria o de la renta de capitales o de los productos de las industrias.

4.3.- Administración Tributaria

Debido a la poca importancia de los ingresos tributarios la administración tributaria retrocedió en materia organizativa. Además, en la medida que la población mostró resistencia a una serie de impuestos, la labor de recaudación por parte de la administración tributaria resultó ser muy complicada.

5.- Edad contemporánea

Iglesias Ferrer (2000, p. 321) explica que la Edad Contemporánea empieza con el advenimiento de la Revolución Francesa en 1789 y se prolonga hasta nuestros días.

En este período histórico surge el Estado de Derecho y la consiguiente concepción jurídica del tributo.

5.1.- Poder tributario

Es sabido que el Estado de Policía implicó una aguda concentración del poder político que llevó al autoritarismo y la arbitrariedad. Villegas (2007, p. 62) plantea que el

pensamiento liberal reaccionó contra estos males. Blancas Bustamante (2017) asevera que entonces empezó a tener acogida el modelo de Estado de Derecho, que conllevó a la división del poder y, por otra parte, propició el establecimiento de límites a la organización y funciones de los nuevos poderes mediante la presencia de normas jurídicas que venían a ser la Constitución y las leyes (p. 62).

En materia tributaria Barco (2009, p. 181) advierte que del Estado de Policía se había desprendido la concepción autoritaria del tributo que afirmaba que éste encontraba fundamento en el poder del Estado y que la actividad administrativa de recaudación dependía en gran medida de la discrecionalidad. Con el advenimiento del nuevo modelo del Estado de Derecho en Alemania e Italia hubo una reacción y se pasó a proclamar la concepción jurídica del tributo en el sentido que el fundamento del impuesto se encontraba en la ley y las actuaciones administrativas en materia de recaudación debían encontrar límites en la ley.

El profesor peruano (2009, p. 237) recuerda que -hasta antes de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919- se consideraba que el impuesto podía ser establecido mediante una regla permanente que emanaba de una declaración de la autoridad, sentencia o cierto acto administrativo. La citada Ordenanza consagró la posición que empezó a defender la idea que el impuesto debía ser creado sólo por ley.

En el caso específico de Alemania, Mayer (1982, pp. 28 y 186) comenta que desde comienzos del siglo XIX va quedando relegado el Estado absolutista con su régimen de policía para ceder el paso al Estado de Derecho, es decir al Estado que es regulado por el derecho (Derecho Constitucional). Para el profesor alemán quedaba claro que la ley -que era expedida por la representación nacional- tenía el encargo de regular el Presupuesto Público, de tal manera que la ley era la norma jurídica que podía crear y estructurar un tributo.

Es interesante notar cómo a través del Derecho Administrativo se empezó a sustentar la vigencia del principio de legalidad en materia tributaria. El Presupuesto Público era un instrumento propio de la gestión administrativa que resultaba indispensable para la financiación y programación del gasto fiscal. El tributo -contemplado en el Presupuesto Público- empezó a ser visto por el derecho como una de las tantas figuras (del Derecho Administrativo) que ahora pasaba a ser regulado por ley.

En el siglo XX será en Italia que -por la preocupación acerca de las fuentes de las obligaciones- el principio de legalidad en materia tributaria empieza a desprenderse en gran medida del Derecho Administrativo y pasa a ser objeto de contrastes desde la perspectiva del Derecho Civil.

Por otra parte, se asiste a un escenario especial. En la primera etapa, que tenía que ver con la creación y estructuración del tributo, pasó a prevalecer la voluntad de la sociedad (principio de autoimposición). Además -una vez expedida la ley tributaria- el Estado y el ciudadano se encontraban en situación de igualdad. Sin embargo, en la segunda etapa, relativa a la aplicación del tributo, resulta que -debido a la aún escasa regulación legal sobre la materia- la voluntad del Estado, o más exactamente la voluntad de la administración tributaria, todavía se veía rodeada de importantes márgenes de arbitrariedad, de tal manera que -en cierto modo- todavía se mantuvo una relación de

poder y desigualdad entre el Estado (administración tributaria) y el administrado (Barco, 2009, p. 127).

5.2.- Sistema tributario

Vamos a concentrarnos en Alemania e Italia toda vez que en estos países se configuró la concepción jurídica del tributo que derivó en el entendimiento del tributo como obligación.

5.2.1.- Alemania

Es interesante la revisión de los tributos que en el siglo XIX existieron en Alemania por constituir datos de la realidad que fueron tomados en cuenta por Berger, Laband y Mayer para la elaboración del Derecho Público contemporáneo en general y la concepción jurídica del tributo en particular.

Mayer (1982) explica que en esta etapa de la historia ya tenían presencia los impuestos, contribuciones y tasas. El impuesto no respondía a una causa específica. En cambio, las contribuciones y tasas se justificaban por causas específicas. La contribución especial (beiträge) se generaba a partir de una situación creada, mientras que la tasa (gebühr) más bien tenía por causa el uso de los servicios públicos estatales (pp. 198 y 199).

El profesor alemán (1982, pp. 210-211) señala que entre los impuestos directos se encontraban el impuesto a las sucesiones, impuesto predial, impuesto a los ingresos por concepto de patentes, capitales y rentas en general.

Entre los impuestos indirectos tenían presencia los impuestos que afectaban el paso de las mercaderías del territorio del Imperio o Municipalidad a otra jurisdicción, impuestos del Imperio sobre el azúcar, tabaco y sal, además del impuesto de sello que se generaba por el uso por parte del contribuyente de cierto documento sellado (Mayer, 1982, pp. 218-220).

5.2.2.- Italia

En las primeras décadas del siglo XX, que es la época en que Giannini reflexionó sobre el Derecho Tributario, en Italia tuvo existencia un conjunto de impuestos que él mismo se encargó de exponer en diferentes pasajes de su obra.

En primer lugar, con relación a los objetivos de los impuestos, tuvieron presencia los impuestos con fines fiscales y fines extrafiscales. Los impuestos con fines fiscales buscaban el financiamiento de la actividad estatal, mientras que los impuestos con fines extrafiscales tenían por finalidad: a) proteger a la industria nacional mediante la aplicación de derechos de importación, y b) cautelar el interés del consumidor nacional a través de la imposición de derechos de exportación para impedir la salida de bienes cuyo consumo era requerido por los habitantes de Italia (Giannini, 1957, pp. 64-65).

En segundo lugar, respecto al destino del impuesto, la regla general era que el impuesto no debía tener una finalidad preestablecida; sin embargo, en la práctica no fue así debido a la instauración de las denominadas “gestiones autónomas” que eran organizaciones del Estado, sin personería jurídica, que contaban con un presupuesto propio que era financiado con ciertos impuestos específicos (Giannini, 1957, p. 66).

En tercer lugar, tuvieron presencia las siguientes modalidades de impuestos: a) imposición al patrimonio que afectaba a los terrenos aptos para el cultivo, b) imposición

a la renta que se aplicaba a los ingresos que provenían de la actividad empresarial y profesional, y c) imposición al consumo que afectaba las ventas de bienes y prestaciones de servicios, además del impuesto aduanero (Giannini, 1957, p. 70).

En cuarto lugar, hubo problemas con la denominación de cierto impuesto pues muchas veces se utilizó el término “tasa” en vez de “impuesto” para referirse específicamente al tributo que afectaba a las sucesiones (Giannini, 1957, p. 45).

En quinto lugar, en materia de contribuciones, tuvieron presencia las siguientes: a) contribución por mejoras que se aplicaba sobre el incremento del valor del inmueble como consecuencia de la realización de obras públicas, y b) contribución por uso de infraestructura como por ejemplo carreteras (Giannini, 1957, pp. 48-49).

En sexto lugar, con relación a las tasas, cabe manifestar lo siguiente: a) existieron tasas por la prestación de servicios estatales u obtención de beneficios individualizados como consecuencia de la actividad administrativa del fisco; e incluso cobraron existencia algunas tasas como consecuencia de la aplicación de la ley penal, b) tuvieron presencia las denominadas figuras mixtas, debido a que se entendió que ciertos tributos contaban con elementos propios del impuesto y también la tasa, como por ejemplo el caso de la venta de bienes inscribibles en los registros públicos en donde la operación de venta se encontraba sometida a cierto impuesto, mientras que la inscripción registral del documento relativo a la transferencia daba lugar a la aplicación de una tasa (Giannini, 1957, pp. 51 y 53).

5.3.- Administración Tributaria

En Alemania Mayer (1982, p. 200) sostuvo que la ley establecía el hecho generador de la obligación tributaria, la alícuota y el procedimiento para la recaudación.

El profesor alemán (Mayer, 1982, pp. 208-209) señaló que -por regla general- en los impuestos directos era necesario que la autoridad determine la cuantía de la obligación tributaria mediante un acto administrativo, mientras que en los impuestos indirectos no se requería esta determinación de oficio.

En Italia Giannini (1957, p. 68) sostuvo que la ley había establecido: a) la autodeterminación de la obligación tributaria, que era un mecanismo que facilitaba la recaudación tributaria, y b) el procedimiento para la determinación de oficio por parte de la administración tributaria.

Con relación al punto específico sobre la determinación de la obligación tributaria, Giannini (1957, p. 186) señaló que el Estado participaba como autoridad investida de poderes y no como acreedor, mientras que el particular concurría a esta actividad en situación de total sometimiento al poder de la autoridad.

Esta situación se justificaba porque se entendía que así lo requería el interés público en el sentido que nadie podía sustraerse al cumplimiento de las obligaciones tributarias que estaban dispuestas por la ley. La lucha contra la evasión tributaria requería de un amplio radio de maniobra por parte de la administración tributaria, de tal manera que se entendía que no tenía mucha cabida un excesivo marco regulatorio sobre este tipo de quehacer estatal.

En suma, se puede advertir que la actividad administrativa por parte del Estado se encontraba regulada por el derecho, pero de modo menos rígido que en materia de las obligaciones tributarias, pues se requería del reconocimiento de un importante margen de maniobra para luchar contra la evasión impositiva.

También se destaca que la ley, además de haber establecido deberes a los privados, también ya tenía fijada formalidades y procedimientos en general que tenían que ser respetados por la administración tributaria.



CAPÍTULO II

LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA CONCEPCIÓN DEL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN EN EUROPA Y AMÉRICA LATINA

1.- Teoría general del derecho

Para entender a cabalidad la concepción del tributo como obligación, elaborada básicamente en Europa a partir del siglo XIX, primero conviene reflexionar sobre ciertos temas generales que vienen a constituir importantes marcos de referencia. Estos temas son: a) racionalismo jurídico y b) sistematización del derecho.

1.1.- Racionalismo jurídico

Escribano (2009, p. 49) precisa dos aspectos fundamentales del racionalismo jurídico que en el siglo XIX imperaron en Europa. En primer lugar, se comenzó a pensar que el derecho debía ser entendido como el producto de la razón y no como el resultado de la historia tal como había venido sosteniendo Savigny (1779-1861). El derecho debía ser apreciado como un conjunto de planteamientos creados por el intelecto del hombre, debidamente sustentados. En segundo lugar, se consideró que el derecho tenía que ser una ciencia deductiva¹, pues a partir de ciertos planteamientos había que desarrollar los demás contenidos.

¹ Con relación al derecho en general en el siglo XIX se discutió si el conocimiento sobre esta materia poseía rango de ciencia.

Iglesias Ferrer comenta que Savigny consideró que, a la par de la ciencia matemática, la jurisprudencia podía convertirse en ciencia si recurría a un método en cuya virtud resultaba factible hacer cálculos con conceptos. En 1847 Julius Von Kirchmann manifestó la tesis contraria por considerar que el conocimiento jurídico se encontraba muy influido por los afectos y sentimientos (factores subjetivos), de tal manera que no gozaba de objetividad. En los tiempos modernos Karl Larenz ha advertido que el conocimiento acerca del derecho tiene el nivel de ciencia en la medida que ha desarrollado métodos que permiten obtener conocimientos racionalmente comprobables a pesar que: a) distan de tener la exactitud que gozan las ciencias naturales y matemáticas, y b) muchos de los conocimientos en materia jurídica tienen una duración solamente temporal (Iglesias, 2000, p. 47-49). Respecto a la posibilidad de entender al conocimiento del Derecho Tributario como ciencia, Pérez de Ayala destaca que existe una discusión previa, que pertenece al ámbito del Derecho Financiero, en la medida que todavía no está clara la posibilidad de unidad de objeto de estudio, considerando la diversidad de materias que se encuentran normadas tales como: presupuesto, ingresos que se origina en la explotación del patrimonio del Estado, tributos, etc. Por otra parte, menos conflictiva parece ser la unidad de objeto de estudio si sólo se piensa en las normas acerca del tributo, de

En lo que concierne al primer aspecto se asumió que la razón podía ser capaz de elaborar novedosos esquemas de entendimiento respecto a la vida colectiva de los ciudadanos. Justamente la concepción del tributo como obligación fue uno de los primeros esfuerzos para procurar nuevos patrones de comprensión y razonamiento en el mundo del derecho acerca de las conductas públicas de las personas ante la nueva figura del Estado contemporáneo.

Por ejemplo, se comenzó a reflexionar sobre el comportamiento de los ciudadanos en materia de finanzas públicas, con especial énfasis en el tributo. Es así como se iniciaron los trabajos para elaborar conceptos. Sabido es que en el siglo XIX se aplicaban impuestos. Con el transcurso del tiempo, las reflexiones sobre esta figura financiera llevaron a la elaboración de una definición. Giannini (1957) propuso que:

El impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso. (p. 46)

Por otra parte, en la medida que la razón tenía que ver con la justificación de una posición, la concepción del tributo como obligación se preocupó por la fundamentación existencial de esta figura impositiva. Se pensó que el sustento del impuesto se encontraba en la ley, que también venía a ser otro producto de la razón humana. Queralt (2001) sostiene lo siguiente: “con la instauración del constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los presupuestos estatales, pasan a ser competencia reservada al parlamento” (p. 143).

Con relación al segundo aspecto cabe destacar que la importancia de la concepción del tributo como obligación es que vino a conformar la base para el desarrollo de una serie de temas concomitantes. Por ejemplo, a partir de la obligación tributaria, se identificaron una serie de temas vinculados, tales como potestad tributaria, teoría de la imposición (acerca de la hipótesis de incidencia tributaria y el hecho imponible), la relación jurídica tributaria, etc.

En este punto resulta conveniente dejar establecida la distinción entre la concepción del tributo y el concepto de tributo. La concepción del tributo tuvo que ver con toda la teoría general acerca de esta figura impositiva, mientras que el concepto de tributo más bien consistió en cierta noción específica de esta misma figura². Nuestro trabajo de

tal manera que parece más viable sostener la existencia de conocimientos a nivel de ciencia respecto de este tipo de reglas (Derecho Tributario) (Pérez, 1968, p. 8 y 9).

² Con relación a los términos “tributo” e “impuesto” –a manera de antecedente- conviene remontarnos al siglo XIX. En Alemania Mayer expuso los conceptos de impuesto, tasa y contribución imperantes en ese momento, señalando que -a la luz de la ciencia financiera- el impuesto era un pago que realizaba el individuo a favor del Estado con la particularidad que no obedecía a una causa especial, mientras que la tasa (Gebühr) venía a ser un pago que efectuaba un sujeto, cuya causa era el uso de servicios públicos y la contribución especial (Beiträge) era un pago que llevaba a cabo un individuo a favor de empresas o establecimientos públicos porque tenía interés en el funcionamiento de ellos. Por otra parte, todavía no existía un concepto preciso de tributo, pero al menos ya había cierta idea acerca de éste. El profesor alemán afirmó que: “El poder tributario es la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado.” (Mayer, 1982, p. 185 y 198). En la medida que esta idea acerca del poder tributario resultaba perfectamente predicable respecto de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, entonces cabía pensar que el tributo venía a ser una categoría general que comprendía tres especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A su

investigación está dedicado al estudio de una determinada concepción del tributo, que sostiene que éste puede ser entendido básicamente como una obligación.

Veamos con cierto detenimiento los términos de la vinculación entre la concepción del tributo como obligación y el concepto de tributo. Recordemos que en la medida que se entendió que el pensamiento racional tenía que ser de orden deductivo, entonces había que trabajar con el esquema del tipo género-especie. Respecto a la figura puntual del tributo el tránsito de lo general a lo particular ha sido de orden solamente lógico, más no temporal. Es decir que el desarrollo de la concepción del tributo y, por otro lado, la elaboración del concepto de tributo ha respondido a parámetros que tienen que ver con la lógica pura y no con secuencias temporales de orden preclusivo.

No debemos pensar que primero se desarrolló todo un marco teórico sobre el tributo y recién después se pasó a la elaboración de un determinado concepto de tributo. Por ejemplo, Jarach (1943, pp. 17 y 44-45) abordó la concepción del tributo como obligación y también se refirió al concepto de tributo sin llegar a sostener que primero había que trabajar la concepción del tributo como obligación para estar en condiciones de comenzar el desarrollo de las ideas acerca del tributo. En definitiva, desde un primer momento, se comenzó a reflexionar de modo paralelo acerca de: a) la concepción (teoría) del tributo, y b) el concepto de tributo.

También es conveniente precisar que no se debe asumir que la presencia de la razón en el pensamiento jurídico ha marcado una sola línea de análisis, sin vacíos, ambigüedades o contradicciones. Como todo esfuerzo racional con pretensión científica, siempre han

turno, en el siglo XX juristas italianos como Giannini, significativo impulsor de la concepción del tributo como obligación, propuso desde una perspectiva jurídica -todavía en ciernes- los conceptos de impuesto, tasa y tributo especial (hoy conocido como contribución). Sostuvo que el impuesto venía a ser: “una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”. Respecto al tributo especial indicó que era: “una prestación debida: a) por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto; o bien, b) por quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto del ente público. Finalmente, con relación a la tasa señaló que era: “La prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado” (Giannini, 1957, p. 46, 48 y 50). El citado autor no ofreció un concepto de tributo, pero señaló que: “prescindiendo de la confusión tan extendida en nuestras leyes, y que con frecuencia no es sólo terminológica, entre impuestos y tasas, las disposiciones legales más generales en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos –impuestos, contribuciones especiales y tasas- los que aparecen, por tanto, dominados por algunos principios comunes...” (Giannini, 1957, p. 7). De esta manera tenía cabida pensar que el tributo era una categoría general que incluía tres especies: impuesto, tasa y tributo especial (contribución). Si bien la concepción del tributo como obligación se concentró básicamente en el impuesto, la mayoría de sus alcances podían ser perfectamente aplicables para la tasa y contribución.

existido muchas dificultades y discusiones -que incluso se mantienen hasta ahora- tal como sucede con el debate en torno a la autonomía del Derecho Tributario³.

También hay que destacar que el racionalismo jurídico alejó al derecho del mundo fenoménico, de tal manera que la concepción del tributo como obligación apartó a la norma impositiva de la materia política, económica, etc. Otro ángulo del nivel de abstracción logrado por la concepción del tributo como obligación tuvo que ver con el desarrollo de toda una teoría al margen de los sistemas tributarios concretos de cada país. Giuliani Fonrouge (1987, p. 309) explica que en el pensamiento general acerca de la tributación, elaborado básicamente en Alemania e Italia, se han venido formulando planteamientos que no están sujetos a las limitaciones espaciales y temporales que son propias de la realidad de cada país.

1.2.- Sistematización del derecho

Escribano (2009, p. 49) indica que Savigny fue uno de los primeros en pensar que el derecho debía ser sistemático. Al respecto Ihering (Barco, 2009, p. 221) dejó entender que la idea de sistema llevaba al entendimiento que todos los aspectos que comprendía el derecho tenían que guardar cierto orden y coherencia. Hensel (Barco, 2009) sostuvo que el sistema:

Constituye un conjunto coherente de teorías y abstracciones en torno al cual se puede organizar la materia jurídica bruta (Constitución, leyes, reglamentos, etc.) con el fin de establecer criterios modulares que reduzcan a sus estructuras fundamentales todo ese material, refiriéndole estabilidad y liberándolo de contradicciones objetivas. (p. 184)

Escribano (2009, p. 54) anota que Gerber fue el primero en comenzar la sistematización de un nuevo frente del derecho que vino a ser el Derecho Público. La identificación del tributo como uno de los principales ingresos del Estado ayudó mucho para la realización de los esfuerzos iniciales que apuntaron a la construcción ordenada y coherente del Derecho Público. En Italia Giannini, luego de constatar la existencia de una serie de materias que tenían que ver con el derecho que regulaba a las finanzas públicas y que dificultaban su estudio sistemático, optó por concentrarse en cierta materia específica que fue el tributo. El profesor italiano expresó que:

Precisamente por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del Derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico tributaria, desde su origen hasta su realización. (Giannini, 1957, p. 7)

Por otra parte, en la época de Berger el Derecho Civil ya ofrecía un marco teórico bastante desarrollado sobre las relaciones entre las personas (relaciones entre los privados). El Derecho Civil vino a constituir un referente de primer orden para la elaboración de un pensamiento jurídico que pretendía ser sistemático en torno al comportamiento de la

³ Villegas comparte la tesis sobre la autonomía del Derecho Tributario. En cambio, Carvalho considera que el Derecho Tributario no es autónomo (Villegas, 2007, p. 225).

persona humana ante el novísimo Estado de Derecho en cuestiones relativas a las finanzas públicas. García Novoa (2009, p. 62) afirma que los institutos que el derecho empleó para empezar a procesar a las finanzas públicas contemporáneas y que fueron importados del Derecho Civil correspondían incluso a una teoría general del derecho.

Dentro de este orden de ideas Berliri (1971, p. 75) considera que surgió una visión del impuesto entendido como obligación. Es decir que para comenzar la elaboración de un pensamiento sistemático en torno al tributo se recurrió a la figura y perspectiva obligacional que ya formaba parte de la teoría del Derecho Civil. En este punto conviene traer a colación el proceso de codificación. Casás (2010, pp. 462-463) sostiene que todo código representa un importante punto de maduración en el proceso de consolidación de cierta dogmática en torno a determinada materia. Precisamente un fruto objetivo del esfuerzo que apuntó a la elaboración de la concepción del tributo como obligación se puede apreciar en el Ordenamiento Tributario del Reich (Código Tributario alemán) de 1919. A su turno Montero Traibel (1985, pp. 11-12) plantea que en Latinoamérica el proceso de consolidación de la concepción del tributo como obligación quedó en evidencia con la formulación del Modelo de Código Tributario para América Latina.

Por otro lado, se debe advertir que -a partir de la figura del tributo- no solo se comenzó a pensar en la relación obligatoria, sino que además se llegó a concebir otras relaciones, debidamente coordinadas, que -según Valdés Costa - eran de orden administrativo, procesal, etc., constituyendo todo un cuadro complejo de vinculaciones que llegó a conformar un verdadero reto para los esfuerzos de sistematización (1996, pp. 3-4).

Además, hoy en día, debido al proceso de constitucionalización del derecho, es menester cierta reelaboración acerca de la visión de todas estas vinculaciones. Alvites advierte lo siguiente:

La constitucionalización del derecho se entiende como un proceso en el cual la Constitución, en tanto norma suprema de los ordenamientos jurídicos, desplaza a la ley, tanto desde el punto de vista formal como desde el material. De tal manera, a partir de la interpretación de los dispositivos constitucionales se va resignificando el contenido de la ley, su interpretación y aplicación (Cabo, 2000, pp. 79-82); así como, en general, los conceptos y categorías jurídicas propios de las distintas áreas del derecho. (2018, p. 363)

Hoy queda claro que la figura de la obligación tributaria debe ser estudiada desde la perspectiva del Derecho Tributario, pero también corresponde incluir el enfoque que es propio del Derecho Constitucional. Las otras relaciones que existen en torno al tributo, de corte administrativo, procesal, etc. también tienen que adecuar sus contenidos a la luz del Derecho Constitucional.

Conviene redondear este planteamiento afirmando que hoy en día la sistematización del pensamiento acerca del tributo debe ser especialmente precedida por el Derecho Constitucional. Se trata de una cuestión muy importante por cuanto la concepción del tributo como obligación ha dejado muy marcada la idea que -para los efectos jurídicos- el tributo consiste en cierta obligación tributaria. Sin embargo, el Derecho Constitucional tiene otro punto de partida para referirse al tributo: el deber de contribuir. Entonces surge la pregunta acerca de las semejanzas y diferencias en torno al deber de contribuir y la obligación tributaria.

Al parecer existirían importantes diferencias entre estas dos materias. Ruiz de Castilla Ponce de León y Robles Moreno (2013, p. 273) plantean que –desde la perspectiva del Derecho Constitucional- el tributo pasa a ser entendido como una relación que queda entablada entre sociedad y Estado, mientras que para el Derecho Tributario el tributo consiste en cierta relación que queda configurada entre una persona individualmente considerada y el Estado. Además, el deber de contribuir tiene que ver con una relación que es de naturaleza política, en la medida que se vincula con la responsabilidad del ciudadano frente a la sociedad y su organización política que es el Estado. En cambio, la obligación tributaria en cierto modo se refiere a un aspecto patrimonial o dinerario que, por lo demás, ayuda a distinguirla de los denominados deberes administrativos tales como el cumplimiento de declaraciones juradas, etc.⁴. Si los estudios posteriores confirman estos planteamientos, habría que dar un paso más en el esfuerzo de sistematización de la materia jurídica tributaria para ahondar en los términos de las relaciones entre ambas visiones del tributo.

2.- Tributo y derecho

A continuación, pasamos al estudio de temas que tienen vinculación con el Derecho Tributario y la concepción del tributo como obligación.

2.1.- Derecho Público

Conviene recordar que -en los orígenes del Estado de Derecho (siglo XVII)- en el escenario social los sujetos privados en general venían ganando protagonismo, mientras que el Estado todavía era poseedor de una dimensión relativamente reducida. El derecho de la época tenía que ver especialmente con las actuaciones de los sujetos privados y no tanto con las actividades del fisco. García Novoa resalta que –desde los orígenes del Estado de Derecho- la norma ordinaria era la norma civil. Se trataba de reglas que estaban concentradas en las relaciones que se desarrollaban entre los privados dentro de un marco de libertad. Por otra parte, la Constitución -importante referente para la construcción del Derecho Público- empezó a ser considerada una norma de injerencia (2009, p. 64), es decir, una norma que limitaba la libertad individual. Tiempo después la Constitución, además de ser entendida como una propuesta política, pasará a ser considerada parte del derecho.

Cuando Escribano (2009, pp. 45-46) analiza la influencia de Savigny sobre Gerber se puede afirmar que hubo inclinación a pensar que todo este derecho -compuesto por normas civiles, constitucionales, etc.- era uno solo y se originaba en la conciencia popular. Al poco tiempo se advirtió que esta pretendida unicidad del derecho resultaba contradicha por la realidad de un escenario jurídico más bien dual, donde cohabitaban el orden privado y el orden público, diferenciándose por su naturaleza y objetivos. Entonces surgió una segunda visión que destacó la coexistencia del Derecho Privado y Derecho Público. Al respecto, García Novoa (2009, p. 63), afirma que, para autores como Trotabas, el Derecho

⁴ Coincidimos con Sammartino cuando utiliza la expresión “obligación tributaria” para referirse a la relación jurídica donde media la prestación de dar cierta suma de dinero por parte del privado a favor del Estado; mientras que prefiere una expresión distinta, que es el “deber formal”, para hacer alusión a toda aquella otra relación jurídica que tiene que ver con prestaciones de hacer básicamente. Con relación a esta última clase de conductas nos inclinamos por la expresión “deber administrativo” porque permite advertir con más claridad la diferencia entre la obligación tributaria -donde el privado realiza una determinada conducta ante el Estado en general- y las demás relaciones donde el privado lleva a cabo conductas ante la administración tributaria en particular (Sammartino, 2001, p. 311).

Privado atendía a la relación entre un privado con otro, mientras que el Derecho Público tenía que ver con la relación entre un privado y el Estado; constituyendo este último un sujeto que guardaba importantes diferencias en comparación con la persona humana. Además, en el Derecho Privado el objetivo era la satisfacción del interés individual de cada particular, mientras que en el Derecho Público la finalidad consistía en atender el interés colectivo del individuo.

El tema acerca de la dualidad del derecho suscitó discusiones adicionales porque, tal como asevera García Novoa, inclusive se llegó a desarrollar una tercera visión, ciertamente minoritaria, que estuvo representada por D'Amati, cuando manifestó que, aparte del Derecho Privado y Derecho Público, habría una tercera área del derecho en donde se podría apreciar la concurrencia simultánea de normas y principios del Derecho Privado y Derecho Público. Se entendía que, dentro de esta área, se encontraban las reglas tributarias (2009, p. 61).

En todo caso el reconocimiento definitivo de la realidad del escenario jurídico –en cuanto a su dualidad- constituyó un importante paso para empezar el forjamiento de la concepción del tributo como obligación. A partir de la aceptación de la concurrencia de dos grandes áreas del derecho (Derecho Privado y Derecho Público), los partidarios de la concepción del tributo como obligación comenzaron a recurrir al pensamiento del Derecho Privado –en materia de obligaciones- para dar inicio al desarrollo de una particular visión del impuesto, definitivamente de carácter obligacional, que empezó a ser considerada dentro del Derecho Público, pasando a adquirir contornos propios.

Empezó a quedar claro que la obligación tributaria tenía por finalidad la satisfacción de intereses colectivos, tales como la defensa nacional, seguridad, administración de justicia, etc.⁵ Esta idea resulta ser clave para la concepción del tributo como obligación en la medida que el interés colectivo habrá de ser uno de los patrones de referencia más importantes para comenzar a reflexionar sobre la existencia, identidad y desarrollo de la obligación tributaria.

Por otra parte, en la medida que Gerber fue el primer precursor del Derecho Público, uno de sus principales esfuerzos consistió en dotar de la mayor sustantividad posible a esta nueva gran área del derecho, para que pudiese tomar suficiente distancia respecto del Derecho Privado. Gerber fue el primero en intentar la reelaboración del Derecho Privado –en torno a la obligación civil- tomando como referencia el interés colectivo de la persona humana que protegía el Derecho Público. Escribano sostiene que –luego de Berger- durante varias décadas no se continuó con esta línea de pensamiento (2009, pp. 65-77).

Esta limitación de esfuerzos determinó que se llegase a desarrollar explicaciones del fenómeno tributario incluso desde la perspectiva del propio Derecho Privado. Barco (2009, p. 122) comenta que -tanto desde el Derecho Privado como a partir del Derecho Público- se comenzaron a ensayar diversos planteamientos acerca del tributo. En el fondo se trataba de un asunto de valoración. Unos pensadores prestaron más atención a los

⁵ Se debe distinguir entre los intereses colectivos y los intereses del Estado. Los intereses colectivos tienen que ver con las necesidades de la sociedad. Los intereses del Estado más bien se refieren a los requerimientos propios de éste, que aparecen vinculados con su organización y funciones. Desde luego, el Estado se encuentra al servicio de la sociedad, es decir que el Estado procura satisfacer los intereses colectivos de las personas.

denominadores comunes, de tal modo que destacaron la identidad de estructura entre la obligación civil -que era el instituto troncal- y la obligación tributaria. Entonces más peso cualitativo tuvo el Derecho Privado en comparación con el Derecho Público. Otros estudiosos otorgaron más atención a las particularidades de la obligación tributaria, como por ejemplo en relación con los intereses colectivos que perseguía, para terminar por resaltar las diferencias entre ésta y la obligación civil. Aquí el Derecho Público adquirió más peso cualitativo en comparación con el Derecho Privado. Definitivamente en esta etapa inicial de la concepción del tributo como obligación, de todos modos, el Derecho Privado se constituyó en el principal referente, por afirmación o negación, de tal manera que esta clase de concepción se comenzó a diseñar a la sombra de la obligación civil. En este sentido el Derecho Privado acusó fuerte influencia en el pensamiento tributario.

Pero, con el paso del tiempo, el Derecho Público fue ganando mayor sustancia, de tal manera que progresivamente ha pasado a ser el punto de referencia central para el desarrollo del pensamiento acerca del tributo como obligación. Hoy en día el punto de partida para reflexionar acerca del tributo necesariamente tiene que ser el Derecho Constitucional (rama que pertenece al Derecho Público), a partir de la figura puntual del deber de contribuir. Durán afirma que la importancia que ha ganado el Derecho Constitucional hace 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 (2006, p. 54)

Sin embargo, aun actualmente, no existe unanimidad de pareceres en torno a la división del derecho en Derecho Privado y Derecho Público. Carvalho (2011, pp. 60-61) es contrario a esta clase de división. Plantea que en el derecho se ha desarrollado un solo sistema de referencia, de tal modo que no tiene cabida la propuesta de subsistemas (Derecho Privado y Derecho Público). El profesor brasileño resalta la interdependencia entre los diferentes componentes del sistema jurídico. Por tanto, solo cabe pensar en la unidad del sistema jurídico. El referido autor explica que, para entender una disposición del Código Civil, hay que ingresar al campo de las normas penales, administrativas, tributarias, etc. Carvalho coincide con Aftalión, García Olano, y Vilanova cuando sostienen que las relaciones jurídicas ofrecen siempre un aspecto privado y uno público, pero ello no significa una división material del derecho. Por tanto, el derecho debe ser visto como un todo inescindible. Para estos tres autores -dentro de la diversidad- lo más importante viene a ser la unidad o denominadores comunes, es decir que la esencia del derecho consiste en cierto sistema único.

Entrando al campo epistemológico, Carvalho (2011, p. 61-62) cita a Carnelutti cuando éste precisa que, si el derecho es uno solo, entonces la ciencia que lo estudia tiene que ser solamente una también. No puede existir la ciencia del Derecho Civil y la ciencia del Derecho Penal, etc. porque el objeto de cada una de estas supuestas ciencias es parcial, de tal manera que no se llega a tomar en cuenta el verdadero objeto de estudio -que es el sistema jurídico- constituyendo la única materia que debe ser analizada científicamente. Por último, el profesor brasileño sostiene que -solo atendiendo a razones didácticas

(pedagógicas), mas no por razones científicas- se puede admitir cierta división dentro del sistema jurídico.

Con relación a todos estos planteamientos consideramos que la conducta de un privado (hecho) puede dar lugar a diferentes clases de relaciones jurídicas: civiles, administrativas, tributarias, etc. Respecto a este abanico de vinculaciones tienen cabida dos tipos de valoraciones. Autores como Carvalho otorgan mayor importancia a los denominadores comunes en el sentido que todas estas relaciones obedecen a un solo sistema (sistema jurídico), de tal modo que responden a ciertos principios como por ejemplo el principio de constitucionalidad, principio de legalidad, etc. que además tienen que ver con cierta lógica propia; quedando marcadas significativas diferencias con otras clases de ordenamientos sociales que son de orden moral, religioso, etc. Desde esta perspectiva el derecho es uno solo y no se podría aceptar la división de este derecho en Derecho Privado y Derecho Público. Hasta aquí nos hemos referido acerca del derecho hacia afuera.

Por otro lado, si observamos el derecho hacia adentro, existen ciertos criterios que llevan a distinguir dos grandes áreas que vienen a ser el Derecho Privado y Derecho Público. Estos criterios han sido analizados por investigadores tales como Sáinz de Bujanda⁶ y tienen que ver con el interés protegido, sujetos participantes, jerarquía del derecho y la sanción. Recuérdese que Aftalión, García Olano y Vilanova reconocen que las relaciones jurídicas siempre tienen un aspecto privado y otro público. En la medida que se valoriza en grado considerable las diferencias entre ambas facetas, entonces se puede llegar a pensar en la distinción del derecho en Derecho Privado y Derecho Público. Es verdad que esta clase de estimación o valorización siempre cuenta con cierta dosis de subjetividad y, por tanto, se encuentra presente un determinado nivel de relativismo y consiguiente discusión. Por este motivo Carnelutti planea que:

La división entre la ciencia del Derecho Civil y la del Derecho Penal no es más arbitraria que la existente entre la ciencia del Derecho y las demás ramas de la sociología, o entre la sociología y la psicología, o entre ésta y la biología, y así en adelante (como se citó en Carvalho, 2011, p. 61).

Sin embargo, ya hemos advertido con Sainz de Bujanda la existencia de varios criterios, todos de corte objetivo, para determinar la existencia de cierta división del derecho en Derecho Privado y Derecho Público; de tal manera que el factor subjetivo queda reducido en cierta medida.

Por último, es importante tener presente que, a partir del siglo XIX, Berger y otros autores asumieron la existencia de la división del derecho en Derecho Privado y Derecho Público y -a partir de este supuesto- en la concepción del tributo como obligación ha venido

⁶ Barco explica que para Sainz de Bujanda existen cuatro criterios para distinguir entre Derecho Privado y derecho Público. Estos criterios son: a) interés protegido, b) sujetos participantes: sujetos particulares y Estado, c) jerarquía del derecho; o sea si el derecho se aplica sólo en defecto de las estipulaciones de las partes o si el derecho se aplica por encima de la voluntad de las partes, y d) sanción; es decir si el Estado procede con la defensa de un determinado interés siempre que la víctima lo solicite o si el Estado defiende cierto interés sin esperar la iniciativa de la víctima (Barco, 2009, p. 199-200).

ganando terreno la posición que afirma que la obligación tributaria es de Derecho Público. Cortés (1985, p. 272) confirma que la obligación tributaria lleva a sostener que se trata de una obligación de Derecho Público en la medida que responde al interés público. Ferreiro Lapatza también piensa que una de las características de la obligación tributaria es que se trata de una relación de Derecho Público. Para este autor, entre las consecuencias que se derivan de esta posición, se encuentran las facultades exorbitantes del acreedor (Estado) para lograr la efectiva captación del ingreso tributario (1992, p. 338).

2.2.- Derecho Tributario: autonomía

Sabido es que el fenómeno contemporáneo de las finanzas públicas posee diversos aspectos que son de orden económico, jurídico, etc.

Durante los siglos XIX y XX cada uno de estos aspectos ha merecido la atención de diferentes ciencias, entre las que se encuentran economía y derecho.

Se puede observar una dinámica de afirmación en la medida que estas disciplinas científicas llegaron a delimitar su objeto de estudio. También cabe advertir ciertos procesos de independización en el sentido que al interior de la disciplina jurídica empezaron los desarrollos de los conocimientos especializados.

Nos interesa revisar todos estos aspectos de la evolución del conocimiento científico, porque se empezó a poner sobre el tapete una serie de temas que la concepción del tributo como obligación ha pasado a rescatar y procesar desde su particular punto de vista.

2.2.1- Ciencia de la Hacienda

A manera de antecedente conviene retrotraernos hasta la Edad Moderna. Kresalja Roselló y Ochoa Cárlich (2009, p. 49) afirman que desde mediados del siglo XV se comenzó a forjar el sistema económico capitalista. Este hecho resultó fundamental en la medida que se dio inicio a los nuevos términos para la generación de las riquezas individuales que habrían de proveer a las finanzas públicas contemporáneas. El impuesto se erigió como el principal mecanismo para lograr estas transferencias de riqueza. Incluso Villegas (2007, p. 62) expresa que –desde el siglo XIX- el tributo se constituyó en el ingreso más importante para los Estados europeos. Por otra parte, Rubio Correa precisa que –gracias a la revolución inglesa de 1688, independencia norteamericana de 1787 y la revolución francesa de 1789- se fue forjando el Estado tal como lo conocemos hoy (2018, pp. 22, 23 y 27).

Capitalismo y Estado de Derecho pasaron a constituir dos fenómenos que influyeron decisivamente en la configuración de las finanzas públicas contemporáneas. Más exactamente quedaban determinados los dos actores del flujo financiero público: a) los sujetos privados, que eran los abastecedores de las finanzas públicas, y b) el Estado de Derecho, que debía administrar las finanzas públicas para la satisfacción de las necesidades colectivas. Estos actores también harán su ingreso al escenario del derecho y tendrán roles protagónicos, especialmente en la concepción del tributo como obligación. Montero Traibel señala lo siguiente: “[...] podemos afirmar que toda la evolución que ha sufrido la doctrina tributaria a este respecto, giró siempre en torno a la vinculación entre Estado y Contribuyente” (1985, p. 9).

Cabe advertir que ambos sujetos actuaron dentro de ciertos parámetros que fueron de corte marcadamente liberal. El protagonismo lo tuvieron los particulares que se dedicaron

a una serie de pujantes actividades de orden artesanal, comercial e industrial. Por otra parte, Smith (Plazas, 2000, p. 52) sostenía que las actividades generales del Estado más bien debían concentrarse en la defensa exterior, formación de leyes, administración de justicia y obras públicas.

Pasando al terreno de los conocimientos, Plazas Vega (2000, p. 41) añade que ciertos estudiosos -tales como Adam Smith, David Ricardo, Thomas Malthus y Jean Baptiste Say- venían prestando atención a la actividad económica privada, llegando a formular una escuela de pensamiento denominada liberalismo económico. Además, Barco (2009, pp. 38-39) indica que -durante los siglos XVII y XVIII- las finanzas públicas ya venían siendo analizadas por Johann Heinrich Gottlob von Justi, Heinrich Friedrich Karl von Stein, Adolf Wagner, Albert Eberhard Friedrich Schäffle y Joseph von Sonnenfels.

La realidad condicionó la dirección de los conocimientos. La progresiva importancia del desarrollo económico del sector privado en las sociedades contemporáneas determinó que la ciencia de la economía tuviera que prestar mayor atención al fenómeno del capitalismo. Sin embargo, los economistas también se preocuparon por las cuestiones relativas al Estado (sector público) y más exactamente respecto de ciertos temas que tenían que ver con los bienes y recursos del fisco, dando lugar a la aparición de la ciencia de la Hacienda⁷. En este punto quedó claro que el objeto de estudio era la hacienda pública – tema eminentemente económico- que comprendía a las finanzas públicas y los tributos, entre otros aspectos.

En la revisión de las cuestiones relativas a la hacienda pública los analistas se encontraron con ciertas normas que pasaron a ser estudiadas a partir de los marcos de referencia que eran propios de la economía o más exactamente de la ciencia de la Hacienda.

Con el tiempo se fue perfilando una determinada visión de conjunto con relación a la concurrencia de los aspectos económicos y normativos del sector público. La materia sustantiva se encontraba en las cuestiones económicas de la hacienda pública, mientras que los aspectos formales o adjetivos tenían que ver con las reglas de la hacienda pública. La poca importancia que se atribuyó a las normas financieras explica los comentarios de García Novoa (2009, pp. 35-36) cuando recuerda que, en Italia, durante las primeras décadas del siglo XX, muchas veces se dejó de lado esta clase de reglas.

Con relación a la matriz del conocimiento, ésta se complicó debido a la tesis integralista -cuyo defensor más conocido fue Grizzioti (1992, p. 20)- en la medida que se pasó a sostener que el fenómeno de las finanzas públicas estaba compuesto por una serie de diferentes aspectos que eran de orden político, jurídico, económico y técnico. Además, el profesor italiano planteó que la tarea de la ciencia de la Hacienda era procurar una síntesis de todas estas áreas del conocimiento. Por tanto, la ciencia de la Hacienda no era una perspectiva de conocimiento más, sino que pasaba a ser considerada la gran ciencia; es

⁷ Plazas Vega refiere que es frecuente la utilización de las expresiones *hacienda pública* y *finanzas públicas* como sinónimos, aun cuando ciertos autores señalan que la expresión *hacienda pública* posee un contenido más amplio en la medida que tiene que ver con los bienes y recursos del Estado, mientras que la expresión *finanzas públicas* posee un significado más restringido toda vez que se vincula solamente al flujo de ingreso y gastos del Estado (Plazas, 2000, p. 250-251).

decir que era la única área del saber que tenía la tarea de abarcar y sintetizar los conocimientos sobre todos aquellos aspectos que formaban parte del fenómeno de las finanzas públicas. La debilidad de la teoría integralista radicó en que era difícil pensar en cierta unidad de objeto cuando éste pasaba a comprender materias tan disímiles como eran las de orden político, económico, jurídico, etc. Más complicado era entender cómo se podía llegar a una suerte de amalgamamiento de los distintos saberes en política, economía, derecho, etc. Por todas estas razones Giuliani Fonrouge afirma que, con el correr del tiempo, la teoría integralista de Grizzioti ha venido dejando de tener acogida (1987, p. 27).

Finalmente, también se desarrolló la tesis contraria. Se trató de una propuesta formulada por Giannini, Carnelutti y Sáinz de Bujanda (1996, pp. 80-81), cuando destacaron que – no obstante que las finanzas públicas constituían un solo acontecimiento- lo que procedía era el análisis por separado de cada uno de los diferentes aspectos involucrados. A la ciencia de las finanzas le correspondía el estudio de los aspectos económicos de las finanzas públicas, mientras que la ciencia del derecho tenía la responsabilidad de analizar los aspectos jurídicos de las finanzas públicas de tal manera que quedaban configurados dos objetos de estudio que eran distintos. Gonzáles y Lejeune sostienen que:

[...] el hecho cierto es que desde fines de siglo esta situación da paso a una primera especialización, y las instituciones financieras comenzaron a ser estudiadas desde un punto de vista económico en los Tratados de Economía Política (sección de Hacienda Pública) y desde un punto de vista jurídico, en los Tratados de Derecho Administrativo (sección de Derecho Tributario) (2003, p. 21).

A diferencia de la tesis integralista, la postura que venimos examinando ahora reconoció la particularidad e importancia que pasaba a tener la ciencia del derecho. Además, Giannini planteó que la utilización de una metodología estrictamente jurídica bien podía facilitar la independización de la ciencia jurídica respecto de la ciencia de la Hacienda. El profesor italiano expresó que:

[...] el derecho financiero pertenece, como ya se ha indicado, al grupo de las ciencias jurídicas, en tanto que la ciencia de la Hacienda entra en el ámbito de las ciencias económicas. Ambas disciplinas examinan un mismo hecho, la obtención y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos, pero lo consideran y esto es lo que interesa para la clasificación de las ciencias, desde dos puntos de vista diversos (Giannini, 1957, p. 10).

La referencia a la cuestión metodológica significaba que los estudios sobre el tributo se debían realizar desde el punto de vista del derecho, sin mayores consideraciones sobre la materia económica. Incluso se llegó a generar una importante corriente de pensamiento, de corte purista⁸, sosteniéndose que en el desarrollo de los estudios de Derecho Tributario no podían tener cabida las reflexiones sobre la faceta económica del tributo.

⁸ Escribano encuentra el origen de esta corriente de pensamiento en los trabajos de Giannini cuando aborda la cuestión relativa al fundamento del impuesto. El profesor italiano afirmó que en el campo estrictamente jurídico la justificación del impuesto se encontraba en la potestad financiera del Estado y no en el destino de lo recaudado (gasto), toda vez que este último constituía más bien una consideración que era propia del ámbito de las finanzas o economía (Escribano, 2009, p. 187-188).

Uno de los aspectos de la ciencia de la Hacienda que más nos interesa destacar es que definitivamente puso sobre el tapete el componente económico de las finanzas públicas. La concepción del tributo como obligación siempre ha tomado en cuenta ciertos aspectos económicos relativos al tributo que han pasado a ser procesados desde el punto de vista jurídico. Temas tales como el principio de capacidad contributiva, interpretación económica de la norma, calificación del hecho, etc. han sido elaborados desde el punto de vista jurídico, tomando en cuenta ciertos aspectos económicos del fenómeno tributario.

2.2.2.- Derecho Administrativo

García Novoa (2009, pp. 65-66) considera que el progresivo desarrollo del Derecho Público y especialmente el Derecho Constitucional llevaron al fortalecimiento del Derecho Administrativo. A partir de la figura del Estado de Derecho fue ganando terreno la posición que sostuvo la necesidad de juridificar los fines del Estado, constituyendo una tarea que pasó a ser asumida por el Derecho Constitucional. Recurriendo al esquema relativo a los fines y medios empezó a quedar claro que, a su vez, los instrumentos para lograr aquellos objetivos también se debían encontrar sometidos al derecho.

El Derecho Administrativo precisamente asumió la tarea de normar a las actividades instrumentales u operativas de las diferentes reparticiones del Estado. Entre estas actividades se encontraba el flujo financiero público que incluía el binomio ingreso tributario-gasto. A partir del principio de separación de poderes, que es propio del Estado de Derecho, autores como Mayer (1982, pp. 185, 189 y 192) llegaron a la conclusión que las actividades administrativas, entre las que se encontraba la actividad financiera, correspondía en estricto al Poder Ejecutivo.

El Derecho Administrativo contempló -entre otros temas- al tributo, entendido como un medio para facilitar la realización de los fines constitucionales, de tal manera que la presencia del Derecho Administrativo en materia tributaria cobró importante intensidad. Ya hemos dejado constancia que González y Lejeune afirman que, desde fines del siglo XIX, en los Tratados de Derecho Administrativo se analizaron los aspectos jurídicos del tributo. En definitiva, se entendió que el objeto de estudio para el Derecho Administrativo era la regulación a cerca de la actividad de gestión o actividad administrativa que desplegaba el Poder Ejecutivo, entre la que se encontraba la labor de recaudación de impuestos seguida de la ejecución de los consiguientes gastos públicos (2003, p. 21).

2.2.3.- Derecho Financiero

A partir del Derecho Administrativo empezó el proceso de independización del Derecho Financiero. Hensel explica que en determinado momento se comenzó a entender que -en medio de la marcha del Estado- las actividades financieras se distinguían porque tenían que ver con el componente económico, es decir que se relacionaban con la provisión de fondos para la caja fiscal. Fue quedando claro que las normas del Derecho Administrativo tenían que ver con la ejecución de obras y prestación de servicios por parte de las dependencias que formaban parte del Estado, mientras que las reglas del Derecho Financiero se encontraban relacionadas con las posibilidades de habilitación económica para el desarrollo de estas actividades, constituyendo dos objetos de estudio diferentes (García, 2009, p. 69).

De esta manera los aspectos jurídicos del tributo comenzaron a ser vistos desde una perspectiva financiera y ya no tanto desde el punto de vista administrativo general. La aparición y desarrollo de una nueva rama del derecho, denominada Derecho Financiero, comenzó a tener mucha importancia en las reflexiones jurídicas acerca del tributo.

Mención aparte merece el proceso de independización de los conocimientos de Derecho Financiero en particular respecto de los estudios que correspondían a la ciencia de las finanzas (economía). Para Berliri existían dos objetos de estudio diferentes. Por un lado, se encontraban los aspectos económicos de las finanzas públicas, cuyo estudio debía corresponder a la ciencia de las finanzas. Además, era posible identificar los aspectos jurídicos de las finanzas públicas que correspondían ser analizados por los especialistas en Derecho Financiero. Quedó entendido que en el fenómeno de las finanzas públicas existía una parcela jurídica que poseía suficiente sustantividad, claramente diferenciada de las cuestiones económicas, que justificaba un estudio especializado por parte de los cultores del Derecho Financiero (Berliri, como se citó en Giuliani, 1987, pp. 27-28).

Además, hay que tomar en cuenta que Pérez Royo (2002, p. 56) afirmó que, en todo caso, para una comprensión más profunda del derecho en general, se podía tomar en cuenta los conocimientos propios de economía, historia, sociología, etc. Entonces se podía llegar a proponer que –para abordar con mayor cabalidad el estudio del Derecho Financiero- era posible tomar en cuenta ciertos conocimientos provenientes de la economía cuando la situación lo ameritaba. Se dejaron de lado planteamientos radicales y excluyentes entre derecho y economía, tomando partido por un enfoque plural que –respetando las diferencias de materia- optó por una relativa concurrencia de distintas clases de conocimientos cuando era aconsejable⁹.

La concepción del tributo como obligación entendió que –alrededor de la figura impositiva- existían ciertos aspectos financieros que pasaron a ser identificados y estudiados por los especialistas en derecho. Con el correr del tiempo, temas tales como la clasificación tripartita del tributo (en impuestos, contribuciones y tasas), clasificación de los impuestos con fines fiscales y extrafiscales, los ingresos parafiscales, los tributos ecológicos, figuras que afectan a la recaudación fiscal tales como evasión y elusión han suscitado estudios por parte del derecho.

2.2.4.- Derecho Tributario

Vamos a desarrollar este tema, a partir de los procesos de independización del Derecho Tributario respecto del Derecho Administrativo, Derecho Financiero y Derecho Civil.

2.2.4.1.- Independización del Derecho Tributario respecto del Derecho Administrativo

Pérez de Ayala (1968, pp. 10-11) tiene entendido que mediante el transcurso del tiempo se empezó a advertir que el Derecho Tributario estaba compuesto por las normas sobre el tributo o más exactamente la obligación tributaria, mientras que el Derecho Administrativo guardaba relación con las normas acerca de los servicios públicos que llevaba a cabo el Estado. El Derecho Tributario tenía que ver con las normas relativas al financiamiento o efectiva habilitación de las actividades estatales, mientras que el

⁹ Por ejemplo, Giannini abordó la clasificación del tributo recurriendo sucesivamente a los conocimientos de orden económico y jurídico (Giannini, 1957, p. 41-46).

Derecho Administrativo se encontraba vinculado a las reglas sobre la marcha diaria de las entidades públicas. De esta manera quedaron determinados dos diferentes objetos de estudio que progresivamente empezaron a generar el desarrollo de conocimientos especializados por separado.

Gracias a la concepción del tributo como obligación, los estudios de Derecho Tributario empezaron a reconocer y abordar determinadas cuestiones de corte administrativo. Esta clase de visión entendió que alrededor de la figura de la obligación tributaria existían una serie de aspectos administrativos que era necesario analizar con detenimiento. Temas tales como la relación jurídica tributaria, facultades de la administración tributaria, la determinación de la obligación tributaria y los procedimientos administrativos pasaron a ser objeto de estudio por parte del Derecho Tributario.

Se trata de una serie de temas ciertamente vinculados con la obligación tributaria o que guardan importante relación con el cumplimiento de ésta. La relación jurídica tributaria tenía que ver con el problema de la concurrencia de la obligación tributaria y los deberes administrativos, mientras que asuntos tales como las facultades de la administración tributaria, determinación de la obligación tributaria y procedimientos administrativos guardaban relación con el cumplimiento de la obligación tributaria.

2.2.4.2.- Independización del Derecho Tributario respecto del Derecho Financiero

Hasta hoy en el área del Derecho Financiero existe discusión en cuanto a su objeto de estudio. Una primera posición se encuentra a favor de la existencia de unidad de objeto. Sáinz de Bujanda (como se citó en García, 2009, p. 72) ha precisado que el ordenamiento jurídico de la actividad financiera pública constituye el objeto de estudio del Derecho Financiero, a pesar de la presencia de una importante diversidad de materias que resultan comprendidas. Sánchez Serrano (1997, p. 92-93) plantea que, en abono de esta posición, se ha pretendido la identificación de ciertos principios comunes para las diversas materias que componen las finanzas públicas tales como reserva de ley, preferencia de ley, control parlamentario, no discrecionalidad administrativa, etc. Sin embargo, Calvo Ortega (como se citó en Serrano, 1997, p. 92-93) precisa que muchas de estas máximas no son exclusivas del Derecho Financiero o no resultan de aplicación general en la medida que padecen de varias excepciones. Por tanto, este esfuerzo parece que todavía no ha logrado alcanzar un nivel de consolidación que pueda ser aceptado de modo mayoritario dentro de la comunidad académica. En todo caso se entendió que, si el tributo formaba parte de las finanzas públicas, entonces el estudio de los aspectos normativos de esta figura impositiva debía corresponder al área del Derecho Financiero.

La segunda posición más bien plantea que no existe unidad de objeto, de tal manera que es difícil pensar en el desarrollo de una parcela del conocimiento que sería propia del Derecho Financiero. Ferreiro Lapatza (1992, p. 31) aclara que, para un importante sector de la doctrina, la heterogeneidad de las materias que se encuentran comprendidas en las normas que pertenecen al Derecho Financiero -como por ejemplo el tributo, presupuesto, deuda pública, etc.- dificultan seriamente la consolidación de un ordenamiento jurídico que pueda ser capaz de responder a principios comunes, de tal modo que es difícil concebir la existencia de un único objeto de estudio que podría ser abordado por una área del conocimiento de nivel especializado.

Llegados a este punto conviene advertir que entonces -en materia de los aspectos jurídicos de las finanzas públicas en general- el panorama todavía no está claro con relación al objeto de estudio.

Más bien, tratándose de las cuestiones jurídicas relativas a la figura del tributo o más exactamente el impuesto, existe un importante consenso en el sentido que se puede apreciar la existencia de un objeto de estudio que puede ser abordado de modo especializado. García Novoa expresa que actualmente viene prevaleciendo la tesis que sostiene que es difícil pensar en la unidad de objeto para el área del Derecho Financiero; mientras que, por otro lado, existe más convicción en cuanto a la unidad de objeto para la disciplina del Derecho Tributario (2009, p. 73).

Al respecto Jarach (1943, p. 17) ya había advertido que el tributo poseía ciertas características que lo diferenciaban de otros ingresos fiscales. En este sentido destacó que la coerción era propia del tributo y no de los empréstitos públicos (salvo los empréstitos forzosos) que más bien se originaban en la voluntad contractual. Además, había que tomar en cuenta que el tributo se encontraba vinculado de modo especial con el principio de autoimposición. Como se aprecia existen aspectos técnicos que son propios de la figura impositiva (que son contemplados por las normas) y también tienen presencia ciertos principios que forman suficiente material como para configurar un objeto de estudio debidamente acotado, susceptible de ser analizado por un sector del conocimiento especializado. Además, Valdés Costa señala que el tributo ha pasado a ser un ingreso muy importante para el Estado contemporáneo. Esta circunstancia de la realidad ha motivado el desarrollo de los conocimientos en materia de Derecho Tributario en proporción mucho mayor si se compara con la evolución de los estudios del Derecho Financiero (1996, p. 68).

Mención especial merece la doctrina alemana. Autores como Hensel (como se citó en García, 2009, p. 81) han concentrado sus investigaciones en el Derecho Impositivo, pero es importante aclarar que no han llegado al extremo de negar la unidad de objeto del Derecho Financiero. Es decir que la preferencia por el desarrollo de un análisis especializado en materia impositiva no debe ser interpretada como un rechazo a la posibilidad que exista cierta unidad de objeto para el Derecho Financiero. También es importante destacar que Hensel y Becker (como se citó en García, 2009, pp. 80-81) consideraron que la unidad de objeto existía en materia del impuesto y no del tributo, toda vez que en el primero se podía advertir la figura de un ingreso fiscal sin destino predeterminado, a diferencia de las contribuciones y tasas que más bien consisten en ingresos fiscales con destino preestablecido.

Con relación a Italia González y Lejeune (2003, pp. 18-19) sostienen que, igualmente, se advierte una preferencia por el estudio del impuesto y no del tributo en general, toda vez que la mayor elaboración de la teoría que se tiene como precedente proviene de esta clase de figura jurídica. En el caso de Francia Valdés Costa precisa que, del mismo modo, existe una marcada preferencia por el análisis del impuesto y no del tributo, aun cuando advierte que los elementos de aquel guardan coincidencia con éste (1970, p. 215).

Entonces en la medida que la doctrina ha prestado mayor atención al impuesto -antes que al tributo- se puede sostener que la elaboración de la concepción del tributo como obligación ha girado en torno a la figura básica del impuesto y no del tributo en general.

Finalmente, respecto a los términos de la relación entre el Derecho Financiero y Derecho Tributario, García Novoa (2009, p. 82) plantea una posición que lleva al relativismo. El profesor español señala que, hoy en día, no se puede sostener una separación total de ambas disciplinas jurídicas, de tal manera que resulta conveniente considerar al Derecho Tributario como una sub-rama del Derecho Financiero.

Este parecer, hasta cierto punto ecléctica, complica un tanto la posición que sostiene que las normas sobre el tributo constituyen un objeto de estudio que guarda diferencias respecto del resto de las normas relativas a las finanzas públicas. Aquí entramos otra vez a una cuestión de valoración. Si se considera que las diferencias entre las normas del tributo y las normas del resto de las finanzas públicas son de considerable grado, entonces se tendría que sostener la autonomía del Derecho Tributario respecto del Derecho Financiero. En cambio, si se tiene entendido que las referidas diferencias son reducidas, entonces a lo sumo se aceptará una independencia bastante relativa del Derecho Tributario respecto del Derecho Financiero. Nosotros somos partidarios de esta última posición. Pero conviene dejar sentada la salvedad que solo cuando se profundicen los estudios del Derecho Financiero recién estaremos en condiciones de asumir una posición definitiva acerca del nivel de diferencia entre el sistema normativo acerca del tributo y el sistema normativo que tiene que ver con las finanzas públicas en general.

2.2.4.3.- Independización del Derecho Tributario respecto del Derecho Civil

En el siglo XIX el derecho era básicamente el Derecho Civil y, en la medida que protegía al derecho de propiedad, entonces se veía como un mecanismo de defensa por parte de los particulares ante la ley tributaria. Gonzáles y Lejeune expresan lo siguiente: “Desde un punto de vista jurídico...el Derecho Civil, forma ancestral de protección de la libertad económica individual, era también lógico que reclamase la tutela de las leyes fiscales (F. Geny)” (2003, p. 22).

Parmenión Espeche afirma que -tanto en la época en que el fenómeno tributario era estudiado por la ciencia de la Hacienda, como en el período en que el Derecho Financiero comenzó a abordar el estudio del tributo- los aspectos normativos en materia impositiva fueron procesados a partir del Derecho Privado. De igual manera, en los inicios de las reflexiones propias del naciente Derecho Tributario, la presencia de la teoría general del Derecho Privado resultó muy importante para estudiar a las normas tributarias (2014, p. 130).

Por ejemplo, en aquellos tiempos existían normas sobre los impuestos a las transferencias de bienes. Definitivamente la necesidad de conocimiento acerca de las distintas modalidades de transferencias de bienes llevó a las consideraciones que ya tenía elaboradas el Derecho Civil. Gonzáles y Lejeune afirman lo siguiente:

En efecto, en un primer momento, y de modo particular en aquellos sectores jurídicos de amplia tradición privatista (piénsese, por ejemplo, en los impuestos que gravan las transmisiones “inter vivos” o “mortis causa”), la legislación tributaria tuvo que depender en gran medida del andamiaje conceptual que le brindaba el Derecho Civil (2003, p. 22).

Por motivos prácticos (aplicación de las normas tributarias), las reglas de los impuestos relativas a su ámbito de aplicación (transferencias inter vivos y mortis causa, etc.) fueron tendiendo puentes con el Derecho Civil. De suyo aquí todavía operaba una suerte de mezcla entre las materias de orden tributario y civil, dificultándose de esta manera la

determinación del objeto de estudio que correspondía al área de conocimiento en materia impositiva.

Con el transcurso del tiempo serán los afanes de corte teórico, relativos a los inicios de la elaboración del Derecho Público, los que propiciarán un espacio todavía mucho mayor para el desarrollo de la vinculación entre las normas tributarias y el Derecho Civil, en la medida que se fue llegando al convencimiento que la obligación – figura de clara raigambre civilista- era la figura idónea para dotar de juridicidad al tributo que se encontraba regulado en determinados dispositivos normativos. De esta manera los dos aspectos técnicos de la estructura interna de todo tributo que tenían que ver con el ámbito de aplicación (transferencias de bienes, etc.) y, muy especialmente, la obligación tributaria (acreedor, deudor, cuantía y extinción), pasaron a ser procesados con gran influencia del Derecho Civil.

A partir de este estado de cosas primero el Derecho Financiero y luego el Derecho Tributario fueron fijando sus propios objetos de estudio, logrando importantes niveles de distinción respecto de la materia cuyo análisis correspondía al Derecho Civil. En efecto los aspectos jurídicos de las finanzas públicas y los aspectos jurídicos del impuesto habrán de pasar a constituir los objetos de estudio propios del Derecho Financiero y Derecho Tributario, respectivamente. Mientras que estas dos materias de investigación tenían que ver con la regulación de las conductas públicas de cada individuo, el objeto de estudio del Derecho Civil más bien consistía en la regulación de las conductas privadas de cada individuo.

Con relación a los estudios del Derecho Financiero González y Lejeune (2003, p. 23) consideran que esta disciplina empezó a tomar distancia del Derecho Civil, especialmente cuando inició la búsqueda de los fundamentos jurídicos del poder financiero (potestad tributaria). Los profesores españoles agregan que en 1898, con la aparición de la primera monografía científico jurídica sobre el impuesto, (O. Raneletti.- “Natura Giurídica dell’Imposta”), se advirtió que los fundamentos jurídicos del derecho del Estado al impuesto tenían que ver con la finalidad de éste, es decir con la satisfacción del interés colectivo y también llevaban a tomar en cuenta la capacidad contributiva para efectos del reparto de la carga tributaria que correspondía a cada contribuyente. En la medida que cada vez fue quedando más claro que los fundamentos del poder financiero no tenían mucho que ver con la voluntad privada de cada individuo; entonces la distancia entre el Derecho Financiero y el Derecho Civil empezó a quedar más marcada.

Por otra parte, con relación a la independización del Derecho Tributario respecto de la ciencia del Derecho Civil, González y Lejeune ofrecen importantes precisiones. Para empezar, se dejó sentado que el objeto de estudio del Derecho Tributario venía a ser el conjunto de normas que regulaban a la relación jurídico-tributaria u obligación tributaria, desde su creación hasta su extinción. Acto seguido había que elevar el pensamiento para dirigir la atención a los principios que se extraían de estas normas (2003, p. 30). Entendemos que el siguiente paso consistió en la elaboración de cierta *ratio* o hilo conductor, que tenía que ser propia del Derecho Público, y que habría de permitir la armonización de los referidos principios, a efectos de poder llegar a la configuración de un sistema, es decir de un todo debidamente sincronizado. De esta manera los profesores españoles (2003, pp. 17, 27, 29 y 30) plantean que el objeto de estudio del Derecho

Tributario, en buena cuenta, estaba compuesto por el indicado sistema que comprendía a las normas jurídicas, sus principios inspiradores y la lógica de conjunto en torno al tributo que venía a ser el soporte de fondo.

De otro lado, el Derecho Civil también consistía en cierto conjunto específico de normas, pero en torno a las conductas entre particulares, que se encontraba articulado en función de principios que obedecían a una lógica que más bien era propia del Derecho Privado. El objeto de estudio del Derecho Civil era precisamente este sistema de normas, principios y lógica que conformaban un bloque unitario aparte.

En la medida que, al final de cuentas, se advirtió la presencia de dos materias de estudio, una de orden tributario y otra de orden civil, que ciertamente guardaban diferencias sustantivas, entonces se comenzó a aceptar que el área de conocimientos del Derecho Tributario debía pasar a tomar distancia respecto del Derecho Civil (González, 2003, p. 27).

De otro lado, González y Lejeune (2003, p. 23) advierten que en Alemania el enfoque del Derecho Público experimentó un curioso movimiento pendular que giró del idealismo al realismo económico, en procura de una mayor toma de distancia por parte del Derecho Tributario respecto del Derecho Civil, terminando por promover la vuelta a una peligrosa cercanía con la economía.

Hasta inicios del siglo XIX se pensaba que las reglas tributarias no pertenecían al derecho. Además, Barco (2009, p. 228) explica que el tributo era visto, entre otras cosas, como una cuestión de gestión administrativa de recaudación, que tenía sus propias reglas operativas. Luego viene una evolución que es anotada por Palao Taboada en los siguientes términos:

El desarrollo del Derecho Público por la doctrina alemana de fines del siglo XIX (Gerber, Laband, Jellineck) se basó esencialmente en una constante depuración de los elementos no estrictamente normativos, reduciendo el objeto de la ciencia del derecho a los aspectos conceptuales de éste a las relaciones jurídicas, asuntos estos con cierto sentido formales (2002, p. 67).

Es pues a lo largo del siglo XIX que este sector de la doctrina logró llegar al entendimiento que las normas sobre tributos eran normas jurídicas en la medida que se referían a relaciones jurídicas o conductas, de tal manera que formaban parte del derecho. Esta postura podía ser calificada como idealista, es decir que la doctrina alemana, preocupada por dotar de juridicidad al tributo, se concentró en la elaboración y desarrollo de conceptos (objetos abstractos del conocimiento), más que en el estudio de las reglas puntuales sobre impuestos.

De otro lado, como a las normas tributarias no se les reconocía sustantividad propia, entonces el contribuyente muchas veces recurría a los tecnicismos conceptuales del Derecho Civil para evitar el pago de los impuestos. De esta manera la actividad tributaria por parte del fisco se encontraba hasta cierto punto debilitada, porque le faltaban herramientas eficaces para oponerse ante las posiciones y argumentaciones de los contribuyentes que a menudo recurrían al Derecho Civil. González y Lejeune (2003, p. 23) señalan que entonces vino una reacción, que quedó plasmada en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919, y que apuntó hacia una postura más realista, esta vez de corte económico; con el propósito de liberar a las normas fiscales de la influencia que el

Derecho Civil ejercía sobre ellas. En el art. 4 de la referida Ordenanza se señaló que, en la interpretación de normas fiscales, se debía tomar en cuenta su finalidad, significado económico y las circunstancias que la acompañaban. En definitiva, el objetivo de esta propuesta era que, al momento de interpretar y aplicar la ley tributaria, se tenía que dejar de lado los alcances del Derecho Privado, posibilitando la consideración de elementos de juicio de tipo económico. Gonzáles y Lejeune (2003, p. 25) precisan que, del mismo modo en Italia, autores como Griziotti, sostuvieron que durante el siglo XIX el Derecho Civil acusaba importante presencia en todas las áreas del derecho, pero en el siglo XX el incipiente Derecho Tributario comenzó a cobrar sustantividad propia cuando empezó a asentarse sobre la teoría de la realidad económica.

Es curioso este movimiento pendular, en la medida que –inicialmente- el Derecho buscó alejarse de la economía y, sin embargo, tiempo después volvió a buscar ciertas aproximaciones con ésta, a través de una teoría que tomó en cuenta consideraciones económicas para afianzar la personalidad del Derecho Tributario ante el Derecho Civil. En todo caso el objeto de estudio del Derecho Tributario fue ganando mayor sustantividad, en el sentido que se empezó a nutrir de normas (como por ejemplo la norma 4 de la Ordenanza Tributaria alemana) que resultaban ser *sui generis* ante el Derecho Privado en general.

2.2.4.4.- Concepción del tributo como obligación y la autonomía del Derecho Tributario

Por último, se puede sostener que la concepción del tributo como obligación ha sido el esfuerzo más importante en procura de la afirmación de la autonomía de la ciencia del Derecho Tributario.

El tributo era una figura que hasta inicios del siglo XIX se encontraba desprovista de contenido jurídico propio. La concepción del tributo como obligación empezó a reflexionar acerca del origen y contenido del tributo a partir del derecho. De paso fue quedando claro que la ley tributaria y las normas que formaban parte de ella constituían una materia jurídica plena, de tal manera que no eran simples reglas técnicas que formaban parte del Derecho Administrativo. Por otra parte, la concepción del tributo como obligación ha tenido decisiva influencia en la actividad legislativa, en la medida que generó el proceso de codificación tributaria que empezó a girar en torno a la idea matriz de la obligación tributaria.

De modo paralelo, siempre en el campo teórico, se fueron identificando los diferentes principios rectores que pasaron a inspirar a las normas jurídicas generales (Código Tributario) y normas especiales (normas de cada impuesto). Según Gonzáles y Lejeune (2003, p. 28) estos parámetros de referencia fueron los principios de legalidad y capacidad contributiva.

Con el devenir del tiempo, se fue moldeando la *ratio* o modo particular de razonamiento jurídico –propio del Derecho Público- en torno a los referidos principios; de tal manera que, finalmente, se ha llegado a la configuración de un verdadero sistema de referencia para el desarrollo de la figura del tributo.

De allí sólo quedaba un paso para afirmar que este sistema constituía un objeto de estudio debidamente acotado y digno de ser analizado por cierta área del conocimiento como ha pasado a ser el Derecho Tributario.

2.3.- Las concepciones sobre el tributo

Pasamos a presentar las diferentes visiones que en la Edad Contemporánea han sido forjadas con relación a la materia impositiva, tomando en cuenta el criterio histórico, es decir, atendiendo al orden de aparición en el tiempo de cada una de estas maneras de pensar.

En primer lugar, debemos referirnos a la denominada concepción autoritaria del tributo que se empezó a gestar en la Edad Moderna. Montero Traibel (1985, pp. 9-10) indica que, en los inicios del siglo XIX, en Alemania tuvo presencia una concepción autoritaria del tributo en el sentido que se desarrolló una particular visión sobre la materia impositiva donde el derecho (en el sentido de ley generada por el Parlamento) todavía se encontraba ausente.

Desde el punto de vista existencial se pensaba que el fundamento del tributo era el poder político de la autoridad. Villegas señala que en aquellos tiempos se entendía que: “La potestad de imperio del Estado es el único fundamento en que pueden basarse las normas tributarias” (2007, p. 210).

El profesor argentino recuerda que se consideraba que la materia tributaria tenía que ver con los aspectos operativos de las Monarquías y no con los derechos de las personas; de tal manera que el tributo encontraba fundamento más exactamente en la potestad administrativa del Rey.

Montero Traibel (1985, pp. 9-10) expresa que –debido al advenimiento de la Revolución Francesa- las Monarquías se replegaron un tanto, constituyéndose las denominadas monarquías constitucionales o parlamentarias, donde en la Constitución se comenzaron a establecer las reglas de juego para el ejercicio del poder político. En la medida que la Constitución fijó pocas restricciones al Rey, entonces este continuó con sus antiguas facultades de creación y regulación de tributos.

En segundo lugar, a partir de la segunda mitad del siglo XIX, siempre en Alemania, gracias a la iniciativa de Berger, comenzó la elaboración de la concepción jurídica del tributo o, más exactamente, la concepción del tributo como obligación. Plazas Vega (2003, pp. 183-184) afirma que esta nueva visión acerca del fenómeno tributario constituyó una de las reacciones contra la concepción autoritaria del tributo.

Se empezó a considerar que el tributo se encontraba rodeado por el derecho, especialmente desde el punto de vista existencial. Montero Traibel refiere que, con el paso del tiempo, los Estados europeos comenzaron a ser organizados en base a regímenes parlamentarios donde el poder político se desplazó del Rey a las Cámaras, de tal manera que se pasó a entender que la ley y, por tanto, el derecho era el fundamento del tributo (1985, p. 10).

Entonces se iniciaron las reflexiones sobre los siguientes temas centrales: a) origen de las reglas tributarias, de esta manera se fijó la atención en la ley, y b) contenido de las reglas tributarias, al punto que la concentración quedó fijada en la obligación tributaria. Resulta

de la máxima importancia destacar que se empezó a entender que las reglas dedicadas a la creación y estructuración del tributo (ley creada por el Parlamento y las disposiciones que contenía esta ley) eran auténticas piezas jurídicas (normas pertenecientes al derecho o Derecho Público), a diferencia de la concepción autoritaria que consideraba que las disposiciones normativas sobre tributos eran una suerte de reglas técnicas o normas administrativas que estaban desprovistas de contenido jurídico.

Ferreiro Lapatza (1994, p. 110) considera que recién a mediados del siglo XX, con los aportes de Hensel y Nawiasky, estos novedosos planteamientos lograron un importante nivel de maduración en Alemania. Cortés (1985, p. 157) resalta que en Italia fueron muy importantes las obras de A.D. Giannini y Pugliese, aparecidas en la década del treinta del siglo XX. Estos autores realizaron interesantes aportes a la teoría de la imposición, que – según Ferlazzo Natoli (2001, pp. 62-63)- tuvieron que ver con el hecho imponible y la obligación tributaria.

Amorós (1971, p. 52) explica que, a su turno, la doctrina española acusó significativa recepción de la concepción del tributo como obligación, especialmente a partir de la doctrina italiana liderada por Berliri. El profesor Sainz de Bujanda (1991, p. 193) cumplió destacado papel en este renovado esfuerzo de la doctrina española, que hoy cuenta entre sus seguidores más destacados a Ferreiro Lapatza (1994, p. 110).

En Latinoamérica Giuliani Fonrouge (1987, p. 49) asevera que -autores como Valdés Costa, Gómez de Sousa, Flores Zavala y Dino Jarach- también han contribuido a la difusión y desarrollo de la concepción del tributo como obligación. Por su parte Villegas comenta que esta concepción gozó de gran protagonismo entre 1920 y 1965, aproximadamente (2007, p. 213).

En tercer lugar, a manera de antecedente, cabe referir con Montero Traibel (1985, p. 13) que una de las críticas a la concepción del tributo como obligación –que empezó a tener cierta acogida- sostuvo que se trataba de una visión solamente parcial del fenómeno tributario. Por su parte Giuliani Fonrouge (1987, p. 49) resalta que, desde mediados de la década del sesenta del siglo XX, en Italia –con las obras de Alessi y Basciu, seguidos por Micheli y Maffezzoni- comenzó el desarrollo de la denominada concepción dinámica de la tributación que planteó que la visión jurídica del fenómeno tributario debía incluir a la figura del procedimiento, pasando a constituir la piedra angular para comprender el fenómeno impositivo.

Montero Traibel (1985, p. 13) destaca que el punto de partida de la concepción dinámica de la tributación tuvo que ver con la norma jurídica. Se afirmó que la concepción del tributo como obligación contemplaba una visión abstracta de las normas que tenían que ver con la potestad tributaria y la obligación tributaria (creada mediante ley). En cambio, la concepción dinámica propuso que también se debía contemplar la concretización de la norma, de tal manera que había que ingresar al campo de la aplicación de la norma, a través de la figura del procedimiento.

La concepción dinámica de la tributación ha sido objeto de considerables críticas. Ferreiro Lapatza (1992, p. 334) ha destacado que uno de los peligros de esta clase de visión es que, so pretexto que habría que dedicarse al estudio de las funciones de la administración tributaria, se podría terminar por resucitar la concepción autoritaria del tributo, donde

tuvo mucha presencia el enfoque administrativo. De esta manera se retornaría a la visión vertical del fenómeno tributario donde el rey (Estado) se encontraba por encima de la persona (súbdito), a diferencia de la concepción del tributo como obligación, que más bien siempre ha proclamado una visión horizontal del fenómeno tributario, en cuya virtud tanto la persona humana (contribuyente) como el Estado de derecho se encuentran en situación de igualdad ante la ley tributaria.

El profesor español (Ferreiro, 1994, pp. 111-113) también planteó que la concepción dinámica de la tributación encontró cierta acogida en España, donde destacaron Pérez Royo, Rodríguez Bereijo, Pérez de Ayala, Gonzáles García y Martín Queralt. Villegas afirma que esta concepción careció de influencia en Alemania y otros países europeos. El profesor argentino sostiene que, en América Latina, salvo alguna adhesión en Uruguay, la concepción dinámica de la tributación no ha gozado de mayor aceptación (2007, p. 216). Giuliani Fonrouge (1987, p. 52) agrega que –en el caso específico de Uruguay– Montero Traibel y Addy Mazz son seguidores de la concepción dinámica de la tributación.

En cuarto lugar, se advierte la presencia de la denominada tesis integradora, que en rigor constituye un perfeccionamiento de la concepción dinámica de la tributación. Lo que pasó es que algunos defensores de esta última clase de concepción habían llegado al extremo de sostener que el centro del pensamiento tributario debía ser el procedimiento y no la obligación tributaria. Giuliani Fonrouge precisa lo siguiente: “Otro destacado sostenedor del enfoque dinámico, como Maffezzoni, llega incluso a la sustitución del concepto de relación jurídica tributaria, sustituyéndolo por el de procedimiento de imposición” (1987, p. 50).

En reacción a este tipo de posiciones, se comenzó a plantear que la obligación tributaria y el procedimiento se encontraban más bien íntimamente vinculados. En este sentido Herrera Molina (2002, p. 131) ha advertido que -para la tesis integracionista- el fenómeno tributario es complejo, en la medida que concurrían diversos vínculos jurídicos, tales como la obligación tributaria, deberes administrativos y poderes o facultades de la Administración Tributaria que -de suyo- generaban procedimientos.

En quinto y último lugar aparece el planteamiento acerca de la fungibilidad del tributo que en cierta manera constituye una derivación de la denominada tesis integradora. Chico de la Cámara (2002, p. 108-109) indica que hubo cierta reacción contra la concepción del tributo como obligación y las tesis dinámicas de la tributación; de tal manera que, en Italia, a fines de la década del setenta del siglo XX, autores como Fedele, generaron un nuevo planteamiento que se centró en el atributo de fungibilidad que poseería el fenómeno tributario.

El profesor español señala que se empezó a considerar que:

[...] no es posible reconducir la pluralidad de situaciones jurídicas que se producen en el desarrollo del fenómeno tributario a un único esquema de validez universal, de forma que los distintos esquemas jurídicos de los que puede valerse el legislador en la elaboración de la norma fiscal y en la configuración de las diferentes figuras tributarias son intercambiables (Chico de la Cámara, 2002, p. 108-109).

Herrera Molina (2002, p. 131) recuerda que para esta corriente de pensamiento los esquemas que se basaban en la obligación tributaria y procedimiento resultaban ser intercambiables.

Además, el profesor español expresa que esta visión padece de un serio inconveniente en cuanto al contenido del objeto de estudio. No es posible que dos categorías muy diferentes, como son la obligación tributaria y el procedimiento, puedan ser empleadas de modo indistinto para explicar una misma realidad. Finalmente, Herrera Molina refiere que quizás ninguna de estas dos categorías ha sido capaz de abarcar la esencia jurídica del fenómeno tributario.

2.4.- La concepción del tributo como obligación

En esta parte de nuestro estudio nos vamos a dirigir a aquellas líneas maestras de la concepción del tributo como obligación que más nos interesa destacar.

2.4.1.- Historia

Aquí también conviene empezar reiterando que los grandes ideales y la realidad de cada época siempre han influido en el desarrollo y orientación del pensamiento jurídico. En este sentido, Escribano sostiene que “en una ciencia social caracterizada por su componente histórico y henchida de lógica, en la ciencia jurídica, no puede presuponerse un concepto antes de verificar dos órdenes de problemas: los históricos y los lógicos (Umberto Cerroni)” (2010, p. 17).

Resulta importante tomar en cuenta el contexto ideológico de la época. González Ortiz (2002, pp. 119-120) explica que, luego de la concepción autoritaria del tributo, el Derecho Público alemán empezó a guardar mayor correspondencia con el pensamiento político y filosófico liberal. Rodear de derecho al poder político guardaba consonancia con los ideales que apuntaban a un mayor control del Estado y, por otra parte, el reconocimiento de importantes márgenes la libertad de acción de las personas. El proceso de juridificación de la relación entre el Estado y el contribuyente interesaba cada vez más especialmente a la burguesía que venía emergiendo al compás del influjo del modelo económico capitalista, en la medida que requería importante protección del patrimonio de cada individuo ante el tributo, para preservar su libertad de acción.

El poder político en materia tributaria tenía que pasar a ser sometido a una serie de límites en cuanto a la posibilidad de creación, estructuración y aplicación del tributo. El citado profesor español comenta que, dentro de este orden de ideas, la concepción del tributo como obligación desarrolló una estrategia que tuvo dos fases. En primer lugar, la relación individual entre Estado y particular empezó a ser procesada a partir de la perspectiva de la relación jurídica, de evidente cuño civilista, tomando en cuenta la figura específica de la obligación; pero más en la forma que en el fondo; es decir más en la morfología o estructura del vínculo jurídico que en los principios rectores de éste. En segundo lugar, empezaron a destacarse las diferencias entre la obligación tributaria y civil, toda vez que la primera estaba inspirada en los principios del Derecho Público. Además, conviene destacar que todos estos esfuerzos de sistematización procuraron dotar de racionalidad a la relación entre el Estado y el particular, para disminuir las posibilidades de abuso por parte de aquél, en detrimento de las libertades de éste.

También resulta muy importante tener en cuenta la realidad política que imperó en las épocas de surgimiento y posterior desarrollo de la concepción del tributo como obligación. En la etapa inicial de esta clase de concepción, ocurrida en el siglo XIX, se debe tener presente que en Europa venía creciendo el capitalismo, junto a un Estado liberal todavía pequeño; de tal manera que las finanzas públicas y, por consiguiente, las actividades tributarias, aún eran relativamente reducidas.

Además, Montero Traibel (1985, pp. 10-11) precisa que en los prolegómenos del siglo XIX todavía predominaba la tesis acerca de la posición de supremacía del Estado sobre el individuo. Dentro de orden de ideas – a título de reacción- se puede advertir que la principal preocupación en Alemania tuvo que ver con el esfuerzo de creación y sistematización del Derecho Público, de tal manera que la atención tenía que estar puesta fundamentalmente en el plano de los conceptos y principios fundantes de esta nueva gran área del derecho. En el campo específico de las finanzas públicas se pasó a la elaboración de una figura central: la obligación tributaria. Alrededor de este tema se fueron enlazando otras categorías que ya venían de la Revolución Francesa como por ejemplo el Estado de Derecho, a la par que empezó la construcción de nuevos conceptos y principios tales como la potestad tributaria y principio de legalidad, respectivamente.

La tesis obligacionista calzaba perfectamente con los objetivos políticos que perseguía la floreciente burguesía. La idea que la ley es fuente de la obligación tributaria comenzó a empoderar a los privados en la medida que solamente con la participación y aceptación de éstos, mediante sus representantes en el Parlamento, el Estado podía crear y estructurar tributos (principio de legalidad). Este empoderamiento de los privados se fortaleció aún más cuando se empezó a sostener que tanto el Estado como el particular se encontraban en situación de igualdad ante la ley. Es decir que –una vez vigente la ley tributaria- el fisco podía actuar solamente dentro de los márgenes permitidos por las normas legales. De este modo quedó configurada una relación de tipo horizontal entre los dos principales actores de las finanzas públicas. Dentro de este contexto conviene destacar que la atención inicial de los juristas estuvo vivamente puesta en los conceptos y principios en materia de obligaciones, logrando importante desarrollo una de las áreas del Derecho Tributario que es conocida como Derecho Tributario Sustantivo. Las reflexiones en torno a los aspectos estrictamente administrativos u operativos del fenómeno tributario ciertamente estuvieron presentes, pero no con el grado de importancia que alcanzarían más adelante tal como llegó a suceder con la concepción dinámica de la tributación.

En efecto, tiempo después, ocurrió un gran acontecimiento político y económico que llevó a tomar más en cuenta la variable administrativa. Durán Rojo anota que, en las primeras décadas del siglo XX, con el advenimiento del Estado Social de Derecho, se diversificaron los fines del Estado, especialmente en materia de justicia social; de tal manera que empezó a ser cada vez más necesario un mayor financiamiento fiscal, especialmente en materia de ingresos tributarios. El profesor peruano agrega que –de esta manera- se produjo un notable incremento de la actividad administrativa por parte del Estado, afinándose los procedimientos de recaudación (2006, pp. 24- 25).

Estas nuevas urgencias políticas y económicas llevaron a los juristas a poner mayor atención a los aspectos concretos del fenómeno tributario. La concepción del tributo como obligación inició un proceso de ampliación de sus contenidos, pues –además de mantener

su preocupación por la obligación tributaria- empezó a poner más atención acerca de la efectivización de ésta. Así es como tomó mayor impulso la especialización de ciertas áreas del Derecho Tributario tales como el Derecho Administrativo Tributario y Derecho Procesal Tributario.

A su turno en las últimas décadas del siglo XX, la concepción dinámica del tributo fijó muy especial atención a las facultades de la administración tributaria, procedimientos tributarios y los deberes administrativos. Sin embargo, no se debe pensar que -debido a la aparición de la concepción dinámica de la tributación- la teoría impositiva recién empezó a prestar atención a los aspectos operativos del tributo, pues ya hemos advertido que -en los tiempos contemporáneos- la preocupación por los aspectos administrativos del tributo siempre ha existido, tal como se puede advertir en la obra de Mayer¹⁰.

En suma, en la época del Estado Liberal del siglo XIX surgió la sistematización del Derecho Público que llevó al forjamiento de la concepción del tributo como obligación, mientras que -debido a la aparición del Estado Social de Derecho ocurrida en el siglo XX- la concepción del tributo como obligación empezó a ampliar sus contenidos, poniendo más atención en la efectivización de la obligación tributaria. Entonces, la evolución de la dinámica política, acompañada del desarrollo de las grandes concepciones del Derecho Constitucional, han marcado los temas centrales que han pasado a concitar la atención de la concepción del tributo como obligación.

2.4.2.- Contenido

Con relación a las normas sobre tributos que existían en Europa en los inicios de la Edad Contemporánea González y Lejeune expresan que “es opinión común de la doctrina que la ordenación jurídica de la Hacienda a fines del siglo XVIII era todavía muy rudimentaria” (2003, p. 20).

A partir de este contexto la doctrina alemana del siglo XIX, liderada por Berger, Laband y Mayer, sentó las bases para el análisis de los aspectos jurídicos de las finanzas públicas contemporáneas, mereciendo especial atención el tributo. Con más precisión Sáinz de Bujanda (2003, p. 31) refiere que la atención quedó fijada especialmente en la figura del impuesto y no tanto en las contribuciones y tasas. Aquí nos encontramos con un aspecto crucial para la concepción del tributo como obligación, toda vez que ésta se ha desarrollado básicamente a imagen y semejanza del impuesto. Ciertos temas, como por ejemplo la capacidad contributiva, van a ser objeto de amplios estudios y discusiones, mientras que otras cuestiones, tales como la determinación de la cuantía en las contribuciones y tasas, no van a recibir tanta atención.

Por otra parte, tomando en cuenta que el derecho se tenía que preocupar especialmente por las conductas de las personas, los estudios de Derecho Público comenzaron a poner especial atención al comportamiento de los sujetos que tenían que ver con la entrega de dinero al novísimo Estado de Derecho para financiar las actividades de éste. Es así como apareció la necesidad de buscar en el derecho entonces vigente -que era básicamente el Derecho Civil- aquella figura que podía pasar a ser la *base técnica* para empezar el desarrollo del pensamiento y la normatividad, que habría de expresarse en los futuros

¹⁰No en vano la obra central del profesor alemán se titula “Derecho Administrativo Alemán” y en el Tomo II de este trabajo aborda el estudio de la orden tributaria, penas tributarias y la coacción tributaria (Mayer, 1982, p. 260 y ss.).

Códigos Tributarios, relativa a este tipo especial de conducta pública de las personas. Poco a poco fue quedando claro que esta figura tenía que ser la obligación. ¿Por qué? La respuesta se encuentra en cierto atributo especial que poseía esta clase de relación jurídica: la fuerza de cumplimiento inexorable de la conducta personal comprometida.

Para entender mejor esta figura conviene tener presente sus antecedentes históricos. Schipani (2015, p. 36), permite apreciar que el derecho de entonces (siglo XIX) tenía hundida sus raíces en el Derecho Romano expresado en los códigos de Justiniano. Con relación al tema específico de la obligación, Méndez Chang afirma que en el Corpus Iuris Civilis se encuentra el siguiente planteamiento:

La esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad o en que nos hagan titulares de una servidumbre sino en que se constriña a otro a que nos dé, haga o cumpla algo [Obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum aut servitatem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel praestandum] (D.44.7.3.pr.) (2019, p. 155).

Detrás está la idea que la obligación posee el atributo de tener una fuerza de cumplimiento ineludible, al punto que el acreedor quedaba facultado para constreñir o requerir al deudor para que lleve a cabo la conducta comprometida. Hoy en día la presencia de este atributo puede ser visibilizado de cierta manera a través de la denominada “exigibilidad” de la obligación que según Castillo Freyre significa que “en toda obligación, el acreedor puede exigir al deudor el cumplimiento de la obligación; y si el deudor incumple con la obligación, puede exigirle judicialmente el cumplimiento” (2017, p. 21).

Nos encontramos ante uno de los puntos cruciales para entender la concepción del tributo como obligación. Recordemos que, tal como afirma Plazas Vega (2000, p. 253), las finanzas públicas eran entendidas como un medio para que el Estado se pueda encontrar en condiciones de gastar. De modo más específico conviene repasar con Mayer (1982, pp. 185-186) que en los inicios del siglo XIX en Alemania había una visión administrativa respecto de la actividad impositiva en el sentido que el tributo era concebido como un medio para satisfacer las necesidades inmediatas del Estado.

El Derecho Público tenía que contar con las herramientas necesarias para garantizar la fluidez de los ingresos tributarios que requería el Estado. La figura de la obligación civil gozaba de cierto atributo –la fuerza de cumplimiento inexorable de la conducta personal comprometida- que precisamente permitía garantizar el corriente devenir de los ingresos impositivos hacia la caja fiscal. Ataliba condensa estos planteamientos del siguiente modo:

La obligación –instrumento jurídico que sirve a idénticas finalidades, en el Derecho Privado- instrumenta la efectivización práctica (en el mundo fenoménico) de aquella legítima pretensión (puesto que se funda en la ley), asegurando el comportamiento oportuno y pertinente, consistente en la entrega de dinero a las arcas públicas (2011, pp. 35-36)

Por esta razón nosotros preferimos la denominación de “concepción del tributo como obligación”, en la medida que destaca el origen histórico y base técnica de esta particular visión del tributo¹¹.

2.4.3.- Visión subjetiva

Ahora bien, las reflexiones iniciales sobre la obligación tributaria propiciaron una visión subjetiva del tributo en la medida que la atención estuvo puesta en los términos en que tenía que quedar entablada la relación entre dos sujetos: la persona humana y el Estado.

Por el lado de la persona Bustamante Alarcón (2018, pp. 95, 97 y 98) precisa que –gracias a Kant y otros pensadores del siglo XVIII- se empezó a desarrollar la idea de universalidad, en el sentido que todos los seres humanos pasaban a ser considerados titulares de derechos. Dentro de estos derechos ciertamente se encontraba la propiedad privada. Por otra parte, desde la perspectiva del Derecho Público, Mayer (como se citó en Escribano, 2009, p. 85) tuvo claro que estos mismos sujetos pasaron a ser considerados ciudadanos. Estas personas debían asumir ciertas responsabilidades que eran propias de la vida comunitaria. El ciudadano quedaba comprometido para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas y, por ende, tenía que cumplir con el financiamiento del Estado mediante el pago de tributos para que el fisco pueda cumplir sus finalidades. De esta manera aparecieron preocupaciones en torno al sujeto que pasaba a ocupar la posición de deudor al interior de la obligación tributaria. ¿Los deudores, además de sus obligaciones y/o deberes fiscales, también eran titulares de derechos ante el Estado? ¿Es lo mismo obligación que deber?

De otro lado la concentración también estuvo puesta de modo especial en el novísimo Estado de Derecho, por corresponder a éste¹² la iniciativa en la actividad tributaria, toda vez que –en definitiva- debía asumir el rol de creador de la obligación tributaria. Esta visión existencial de la obligación tributaria llevó a poner atención sobre otro frente del tributo: las facultades cuya titularidad debía corresponder al Estado, entre las cuales destacaba la potestad tributaria, es decir la capacidad jurídica del fisco para crear y estructurar a la obligación tributaria.

Se trataba de un tema muy delicado pues en el fondo se estaba reflexionando nada menos que sobre el poder político y las consiguientes posibilidades para que éste – a través del Estado- pueda afectar la propiedad privada de las personas. En este sentido, cabía la siguiente pregunta: ¿El origen del tributo requería o no la participación de un actor especial que era el Parlamento, quien actuaba vía leyes? Al respecto Montero Traibel recuerda que “la adopción del régimen parlamentario, en el cual la supremacía se traslada del Rey a las Cámaras, provoca un cambio total en las concepciones teórico-tributarias, por cuanto supone que la ley será el fundamento de toda la organización estatal” (1985, p. 10).

¹¹ Villegas advierte que esta perspectiva acerca del tributo también ha recibido la denominación de “concepción estática”, aunque personalmente prefiere utilizar la denominación de “teoría obligacional” (Villegas, 2007, p. 323 y 325).

¹² Hoy en día autores como Flores Zavala utilizan indistintamente los términos Estado y fisco. FLORES ZAVALA, Ernesto.- FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. PORRÚA, México, 1986, p. 20. Por tanto nosotros también emplearemos ambos términos como sinónimos (fin de la cita)

Entonces el proceso político llevó a colocar al Parlamento en cierta posición estelar, de tal manera que la concepción del tributo como obligación pasó a sostener que este órgano representativo se constituía en el principal actor para la creación y estructuración del tributo.

Por otra parte, es interesante advertir que en la medida que la relación obligacional constituyó el eje central de las reflexiones; entonces, en términos semejantes, el derecho tenía que pasar a procesar las actuaciones o comportamientos de la administración¹³ ante el particular y viceversa. Dentro de este orden de ideas aparecieron las figuras de los deberes administrativos y las facultades de la administración tributaria. En este sentido tanto la obligación tributaria como los deberes administrativos y las facultades de la administración tributaria compartían cierto contenido y origen común: pues todas ellas consistían en determinadas relaciones jurídicas que quedaban entabladas entre la persona y el Estado y siempre estaban sometidas al principio de legalidad.

2.4.4.- Entre lo abstracto y concreto

El fenómeno tributario es uno sólo, sin embargo, las reflexiones sobre esta materia han propiciado diferentes percepciones, que oscilan entre los planos de tipo abstracto y concreto. En el siglo XIX, que tiene que ver con los inicios de la concepción del tributo como obligación, tuvo importante presencia una visión relativamente abstracta del fenómeno tributario. En cambio, a partir de la primera mitad del siglo XX, esta perspectiva de enfoque empezó a desarrollar con fuerza una visión más concreta del tributo. Por otra parte, en las últimas décadas del siglo XX, la concepción dinámica del tributo también se preocupó por una perspectiva más cercana a lo concreto.

Conviene precisar lo que entendemos por una visión “relativamente abstracta” del fenómeno tributario, que fue asumida por la concepción del tributo como obligación. El centro de atención preferente de los juristas estuvo puesto en la obligación tributaria y no en los aspectos administrativos tales como las facultades de la administración tributaria, procedimientos y deberes administrativos.

Pero tampoco se llegó al extremo de dejar completamente de lado toda clase de consideraciones acerca de estos aspectos operativos de la realidad. En efecto desde los inicios de la concepción del tributo como obligación siempre estuvo presente la preocupación por las materias administrativas del fenómeno tributario. Sobre el particular, Ferreiro Lapatza sostiene que:

La teoría obligacional no ha descuidado nunca, por el contrario, el estudio de los vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria a que dan lugar los tributos, pero entiende que es su análisis concreto y separado, sea dentro del derecho tributario material, sea dentro del procedimiento de imposición, lo que distingue un análisis jurídico riguroso de un “tótum revolútum” (1994, p. 113)

Sin embargo, también hay que reconocer que en la etapa inicial de la concepción del tributo como obligación (siglo XIX) la elaboración del principio de legalidad estuvo dirigida especialmente a la obligación tributaria, de tal manera que sus alcances no

¹³ Mayer, se refirió a la administración mediante la expresión “administración fiscal” (1982, p. 213). Ambos términos se refieren a lo que hoy se conoce como administración tributaria.

llegaron a cubrir con la debida amplitud la marcha diaria de la administración. Adame Martínez explica lo sucedido de la siguiente manera:

Cuando construyen su particular teoría sobre la relación tributaria, los iuspublicistas alemanes parten de una premisa conceptual errónea pues olvidan que la pieza nuclear del Estado de Derecho es la sujeción de la Administración –incluida la tributaria- a la ley y al ordenamiento en su conjunto (2002, p. 199)

El profesor español añade que desde comienzos del siglo XX la concepción del tributo como obligación pasó a sostener que la administración también se encontraba sometida a la ley, de tal manera que a partir de ese momento la organización administrativa en materia tributaria dejó de encontrarse por encima de las personas. Por tanto, quedó atrás la relación de tipo vertical que durante mucho tiempo había quedado entablada entre la administración y los ciudadanos (2002, p. 200).

Por su parte la concepción dinámica siempre ha respetado la visión abstracta del tributo, pero ha reclamado una mayor atención a ciertos aspectos concretos del fenómeno tributario.

Pérez de Ayala precisa que:

El Derecho Tributario es esencialmente dinámico y no puede construirse sobre un concepto estático, tal como el de relación jurídica, sino sobre un concepto dinámico, como el de función tributaria. Esto no significa rechazar la existencia de relaciones jurídicas en los fenómenos tributarios (1968, p. 36).

En definitiva, en el plano de la teoría las visiones de tipo abstracto y concreto han sido concurrentes (no excluyentes) y formaron parte tanto de la concepción del tributo como obligación como de la concepción dinámica del tributo, sólo con diferencia de pesos.

2.4.5.- El centro de la teoría

Ferreiro Lapatza (1994, p. 112) afirma que -para la concepción del tributo como obligación- el centro del pensamiento tenía que ser la obligación tributaria. En los primeros tiempos de la concepción del tributo como obligación justamente la obligación pasó a constituir el principal objeto de estudio para los juristas porque, entre otras razones, detrás de la obligación civil ya existía toda una teoría jurídica con importantes niveles de sistematización que resultaban estratégicamente muy importantes para la construcción del novísimo Derecho Público, especialmente en materia de finanzas públicas en general y del tributo en particular.

Montero Traibel (1985, p. 12) señala que, tiempo después, autores como Jarach pasaron a considerar que el centro del pensamiento tributario debía ser el hecho imponible y no la obligación tributaria. Lo que pasa es que, luego de avanzadas las investigaciones acerca de la fuente de la obligación tributaria (ley) y su estructura interna (relación entre una persona y el Estado); se dio un paso más, otra vez de corte existencial, en el sentido que se acentuaron las preocupaciones acerca del origen de la obligación tributaria en términos operativos. Se trataba de un esfuerzo en línea con el racionalismo jurídico.

Se recurrió a la teoría general del derecho donde ya se había advertido que primero -en el plano fenoménico- un sujeto tenía que realizar un hecho y, recién después, se producían

las consiguientes consecuencias jurídicas. Jarach comenta este planteamiento en los siguientes términos:

[...] la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal (1943, p. 63)

No se piense que el desarrollo de la tesis del hecho imponible como centro del pensamiento tributario siempre ha sido pacífico. En los tiempos recientes, autores como Navarro Coelho han criticado a las escuelas de derecho que glorificaron a la hipótesis de incidencia y el hecho imponible, pues no han prestado atención a otros componentes de la norma tributaria y tampoco a la mecánica de la incidencia (como se citó en Bravo, 2015, p. 48). De modo más específico, Carvalho (2011, pp. 88-90) advierte que si el tributo es norma y ésta tiene una estructura lógica que consiste en el supuesto y la consecuencia, resulta que la concepción del tributo como obligación ha prestado más atención al supuesto, concretamente a la hipótesis de incidencia, incluida la figura adicional del hecho imponible, descuidando la atención a la otra parte: la consecuencia, en donde se encuentra la obligación tributaria. El profesor brasileño agrega que, si por derecho se entiende a la norma de conducta, ocurre que esta clase de norma precisamente se encuentra en aquella parte del dispositivo legal que corresponde a la consecuencia (Carvalho, 2011, p. 113). Por esta razón es muy importante prestar una mayor atención al estudio de la obligación tributaria.

Por otra parte, también comenzó a entrar en escena la capacidad contributiva que, según refiere Fernández Cartagena (2006, p. 172), tiene que ver con la capacidad económica del sujeto. Es verdad que en la concepción del tributo como obligación se discutió mucho si –en esencia- la capacidad contributiva era una cuestión solamente económica, postura que fue defendida por los formalistas¹⁴, en cuyo caso no se trataba de un tema relevante para el derecho; o si más bien poseía sustancia jurídica.

Con relación a la posibilidad de alguna vinculación entre capacidad contributiva y derecho, Jiménez (2015, p.44) aclara que -para Griziotti- la capacidad contributiva no tenía un contenido jurídico sustancial; sin embargo, debía ser considerada como un criterio de naturaleza sustantiva para justificar y, por tanto, limitar el radio de acción del legislador. Aquí se aprecia claramente un sano y loable esfuerzo por dotar de la máxima razonabilidad posible al derecho (racionalismo jurídico).

Inclusive Montero Traibel (1985, p. 13) afirma que la concepción dinámica de la tributación llegó a sostener que el principio de capacidad contributiva debía pasar a ser el principio fundante del tributo, desplazando al principio de legalidad. En todo caso la concepción dinámica quiso llamar la atención acerca de la importancia del principio de capacidad contributiva, como reacción ante la concepción del tributo como obligación que venía dedicando amplios esfuerzos al estudio del principio de legalidad en el entendido que básicamente la ley venía a ser el acto fundante de la obligación tributaria.

¹⁴ Escribano plantea que en los inicios de la concepción del tributo como obligación hubo una acentuada preocupación por la pureza del método jurídico. Por tanto- para el derecho- el tributo debía ser considerado un objeto de estudio que tenía que estar aislado de todo aspecto económico. En la medida que el tema de la capacidad contributiva siempre había sido estudiado por la disciplina económica quedaban reducidas las posibilidades para que los formalistas consideren este asunto dentro del objeto de estudio del Derecho Tributario (Escribano, 2010, p. 27-28).

Es decir que para la concepción dinámica la justificación existencial del tributo no debía descansar en aspectos formales (procedimiento en el Parlamento para la aprobación del dispositivo legal tributario), sino en cuestiones sustantivas (riqueza económica del contribuyente).

Por otra parte, con el paso del tiempo la capacidad contributiva ha pasado a adquirir la categoría nada menos que de principio constitucional, de tal modo que hoy en día ya se le reconoce plena esencia jurídica (Tarsitano, 2015, p. 11). Justamente por tener la calidad de principio, hoy en día la capacidad contributiva definitivamente viene a ser una de las justificaciones existenciales del tributo. Además, Landa Arroyo (2018, p. 285) expresa que el principio de capacidad contributiva ahora viene a ser uno de los presupuestos legitimadores en materia tributaria.

Sobre el particular consideramos que la constitucionalización del principio de capacidad contributiva no es incompatible con la concepción del tributo como obligación. La interrelación entre el principio de capacidad contributiva y la visión del tributo como obligación puede quedar establecida en los siguientes términos: el principio de capacidad contributiva viene a ser la justificación del tributo entendido como obligación tributaria y un parámetro de referencia definitivamente necesario para ciertos aspectos de la obligación tributaria tales como la determinación del sujeto pasivo y cuantía de la obligación tributaria. Esta apreciación queda corroborada en términos generales por Gamba Valega cuando sostiene que:

nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadanos-contribuyentes y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho –término este último que abarca no sólo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional- que son la fuente que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes (2011, p. 540-541)

Finalmente, Ferreiro Lapatza (1994, p. 112) plantea que –dentro de la concepción dinámica de la tributación- algunos autores como Fantozzi llegaron a sostener que el centro de las reflexiones de la teoría tributaria debía ser el hecho imponible, en la medida que en él se encontraba la justificación última del tributo: la capacidad contributiva. Aquí es interesante advertir nuevamente cierta coincidencia entre la concepción del tributo como obligación y la concepción dinámica del tributo, en la medida que ambas han llegado a plantear que el principio de capacidad contributiva justifica al tributo.

2.4.6.- Obligación tributaria y deberes administrativos

Uno de los temas más complejos para la concepción del tributo como obligación tenía que ver con la concurrencia de las obligaciones tributarias y los deberes administrativos. La concepción civilista del tributo, en su primera época, empezó a dirigirse a un campo de la realidad que hasta entonces el derecho no había prestado mayor atención: la gestión administrativa de recaudación de impuestos¹⁵.

¹⁵ En aquellos tiempos el derecho era básicamente el Derecho Civil, compuesto por normas que regulaban las relaciones entre sujetos privados, de tal manera que estas normas no alcanzaban a contemplar las actuaciones administrativas del Estado ante las personas. Además, esta clase de actuaciones realizadas por el fisco tenían que obedecer a ciertas normas operativas que eran consideradas solamente como “reglas técnicas” que estaban desprovistas de contenido jurídico.

Este acercamiento generó las figuras de los deberes administrativos y las facultades de la administración tributaria. Desde el inicio hubo mucha dificultad para encajar ambas cuestiones dentro de la teoría general de la tributación. Por ejemplo, se recurrió a la idea de la “relación jurídico tributaria”, entelequia bastante difícil de comprender, para tratar de compatibilizar la concurrencia de la obligación tributaria y los deberes administrativos. Giannini indicó que:

De tal modo que la relación Jurídico Impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del Impuesto debido en cada caso. Esta última obligación, que constituye parte esencial y fundamental de la relación, así como el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponde un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de “derechos y obligaciones tributarias” se designan todos los otros derechos y deberes que también emanan de la relación impositiva (1957, p. 68-69)

La concepción del tributo como obligación también pasó a ensayar otra estrategia de tratamiento y sistematización, mediante el expediente técnico de las “áreas del Derecho Tributario”. Autores como Valdés Costa manifestaron que el Derecho Tributario “es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago” (1996, p. 1).

Resulta que estos derechos y obligaciones comprendían una serie de vínculos jurídicos diferentes, entre los que se encontraban los de orden sustantivo y administrativo. El profesor uruguayo añade que las diferencias entre estos vínculos tienen que ver con su naturaleza. El Derecho Tributario Material o Sustantivo se refiere al conjunto de normas que regulan a la obligación tributaria, mientras que el Derecho Administrativo Tributario comprende a todas aquellas normas relativas a la aplicación de la ley tributaria por parte de la administración tributaria (Valdés, 1996, pp. 2-3).

Desde esta perspectiva la obligación tributaria y los deberes administrativos constituían materias diferentes, al punto que merecían cuerpos normativos distintos.

Otro tema de discusión ha tenido que ver con las proximidades y distancias entre la obligación tributaria y los deberes administrativos. Ferreiro Lapatza (1964, p. 113) señala que -para la concepción del tributo como obligación- resultaba que la obligación tributaria y los deberes administrativos constituían dos materias diferentes, mientras que -para la concepción dinámica del tributo- lo que debía destacarse era más bien la integración de ambas materias.

La concepción del tributo como obligación optó por la perspectiva de lo particular, al valorar más las diferencias entre la obligación tributaria y los deberes administrativos. En este sentido se llegó a sostener que se trataba de dos objetos de estudio que debían ser considerados y analizados por separado. Lins e Silva (2012, pp. 166-167) sostiene que las principales diferencias que se han planteado tenían que ver con el tipo de prestación

involucrada y la composición de ésta. La obligación tributaria tiene por objeto una prestación de dar cierta suma de dinero a favor del Estado, de tal manera que en su composición se advierte la presencia de un aspecto económico que consiste en la entrega de dinero. En cambio, el deber administrativo generalmente se traduce en prestaciones de hacer, como por ejemplo llevar libros de contabilidad, de tal modo que en esta clase de conductas no se advierte un componente económico

Por su parte la concepción dinámica del tributo prefirió valorar el denominador común que advirtió entre los deberes administrativos y la obligación tributaria. Montero Traibel (2006, p. 463 y 464) explica que este denominador común sería el procedimiento, específicamente el procedimiento de gestión tributaria, en el entendido que se trataría de la secuencia de actos sucesivos donde participaría tanto la administración tributaria como el administrado, a propósito del cumplimiento de ciertos deberes administrativos y, en definitiva, el cumplimiento de la obligación tributaria. Nuevamente aquí vemos un esfuerzo que apuntó a la sistematización del derecho, en la medida que no se trató de procesar de modo aislado a cada deber administrativo y la obligación tributaria. Por el contrario, la idea fue la adopción de una visión conjunta de ambas figuras.

La efectivización de los deberes administrativos y también la efectivización de la obligación tributaria llevaron a poner la atención al plano de los actos o hechos que a su vez obedecían a cierta lógica común que respondía a la idea de procedimiento de gestión. Sobre el particular se podía sostener que los deberes administrativos rodeaban a la obligación tributaria, teniendo presencia antes y después de la ocurrencia de ésta. Por ejemplo, una persona primero tenía que cumplir con el deber de inscripción en el padrón de contribuyentes que está a cargo de la administración tributaria. Luego esta persona también debía cumplir con la declaración jurada, es decir con el suministro a la administración tributaria de toda aquella información relativa a la determinación de la obligación tributaria mediante la presentación de cierto documento (formulario para la declaración jurada). Después de haber satisfecho estos dos deberes el contribuyente recién estaba en condiciones de realizar el pago para proceder con la extinción de la obligación tributaria. Además, luego de la efectivización del referido pago, muchas veces la administración tributaria podía recurrir a la fiscalización, es decir al examen de la determinación de la obligación tributaria que el propio contribuyente ya había realizado, en cuyo caso éste tenía el deber de proporcionar a la administración tributaria la información y documentación que es requerida.

Con relación a este tema puntual algunos partidarios de la concepción del tributo como obligación han recurrido a la plantilla de análisis que considera la dicotomía entre lo principal y accesorio. Autores como Jarach indicaron que los deberes administrativos constituían “relaciones accesorias, en cuanto que lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria” (1943, p. 20).

Por otra parte, la concepción dinámica de la tributación destacó mucho más la importancia de los deberes administrativos, colocándolos inclusive en modo condicionante. En este sentido cabía pensar que, si una persona no cumplía con inscribirse en el padrón de contribuyentes y/o no llevaba adelante la declaración jurada, entonces prácticamente era imposible el cumplimiento del pago, es decir que este sujeto no se encontraba habilitado para proceder con la extinción de la obligación tributaria.

Retomando la concepción del tributo como obligación hubo autores que no recurrieron a la plantilla de análisis que consideraba la dicotomía entre lo principal y accesorio. Esta es la posición que hoy predomina. En este sentido Cortés (1985, p. 252) destaca que para Berliri los deberes administrativos podían subsistir incluso sin la obligación tributaria.

En suma, la concepción del tributo como obligación ha procedido con una cierta revaloración de los deberes administrativos. Sin embargo, esta clase de reivindicación no ha llevado al desconocimiento de las diferencias en el tipo y composición que existen entre la obligación tributaria y los deberes administrativos; de tal manera que continúan existiendo dos objetos de estudio distintos.

2.5.- Logros

Ferreiro Lapatza (1994, pp. 110-111) resalta que, entre otros, dos han sido los grandes logros de la concepción civil del tributo. En primer lugar, coadyuvó a la aparición y desarrollo de estudios especializados de Derecho Tributario, generándose de esta manera una teoría sobre el tributo que ya posee importantes niveles de consistencia. En segundo lugar, quedó consagrado un planteamiento fundamental: la posición de igualdad del Estado ante el ciudadano, toda vez que anteriormente se pensaba que el Estado se encontraba por encima de las personas.

Con relación al primer logro resulta de la máxima importancia destacar que el proceso de afirmación de la autonomía del Derecho Tributario llevó a la creación de todo un espacio que pasó a ser propio de éste. ¿Cómo se empezó a llenar de contenido este espacio? Esta tarea fue asumida básicamente por la concepción del tributo como obligación, en la medida que desde el siglo XIX pasó a ser el principal parámetro de referencia para la identificación y desarrollo de los temas jurídico-tributarios, llegando a quedar configurada toda una teoría acerca del tributo que ha llegado a poseer importantes niveles de consistencia.

Por otra parte, hay que recordar que la realidad muchas veces influye en el desenvolvimiento del conocimiento. En la medida que, desde el siglo XX, vienen creciendo de manera vertiginosa las necesidades sociales y fiscales, hay toda una mayor actividad por parte de las Administraciones Tributarias que procuran el aumento de los niveles de recaudación, especialmente en materia de impuestos.

Con este motivo los operadores del derecho (funcionarios de las administraciones tributarias, abogados, jueces, etc.) requieren la ampliación de sus conocimientos sobre los aspectos prácticos del Derecho Tributario. De esta manera hoy en día abundan los estudios sobre los alcances y problemas de aplicación que tienen que ver con la legislación y jurisprudencia (básicamente de orden constitucional) relativa a la materia tributaria.

En cambio, los temas que llevan a estudios desde un ángulo predominantemente teórico o conceptual no son tan frecuentes. Este panorama ya ha sido advertido por Soler Roch cuando ha señalado que:

El principal inconveniente es, desde luego, una acentuada dependencia del Derecho Positivo que, en última instancia, plantea una serie de interrogantes en relación con la función científica del profesor universitario que, por decirlo gráficamente, ha pasado del

dogma al dictamen y de teórico a comentarista (crítico en el mejor de los casos) (2002, p. 63).

No se puede esperar mucho en cuanto a las posibilidades de un desarrollo tan vigoroso como antaño acerca de los estudios teóricos del Derecho Tributario en general y la concepción del tributo como obligación en particular.

Respecto al segundo logro, relativo al sometimiento del Estado al derecho, se trata de una cuestión que siempre suscita una permanente actualización de contenidos respecto de ciertos temas que son propios de la concepción del tributo como obligación. En este sentido nos interesa destacar de modo especial dos temas que son de orden constitucional y administrativo.

Desde el punto de vista constitucional cabe notar que la visión clásica acerca del sometimiento del Estado a la ley ha experimentado en estas últimas décadas una reelaboración en el sentido que hoy en día se piensa más bien en el sometimiento del Estado a la Constitución. Se aprecia el crecimiento de estudios acerca de los aspectos constitucionales del tributo, especialmente en cuanto se refiere a los principios tributarios, precisamente para conocer los términos actuales acerca de la relación de igualdad entre el Estado y el ciudadano.

Los juristas muchas veces plantean este problema a partir del binomio discrecionalidad-arbitrariedad. En la medida que la administración tributaria (Estado) toma decisiones justificadas se encuentra dentro del campo de la discrecionalidad. En cambio, si las medidas que adopta la administración tributaria en su marcha diaria no obedecen a justificaciones de orden racional entonces todas ellas ingresan al campo de la arbitrariedad; de tal manera que finalmente el fisco pasa a sumir una posición autoritaria o de superioridad ante la persona, donde el derecho ciertamente se encuentra ausente.

Por ejemplo, existen análisis modernos acerca del principio constitucional tributario de igualdad a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, donde se ha llegado a advertir la distinción entre la igualdad ante la ley y, por otra parte, la igualdad ante la *aplicación* de la ley. Con relación a este último punto (igualdad ante la aplicación de la ley) Patón García expresa lo siguiente:

Así pues, el derecho fundamental a la igualdad ante la ley reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones arbitrarias...

Un pronunciamiento significativo es la STC 76/1990, del 26 de abril, en tanto que encierra una síntesis de los criterios sobre igualdad ante la Ley recogido en el artículo 14CE:

El principio de igualdad exige que a iguales supuesto (sic) de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas (2012, pp. 43-44)

Por otra parte, desde el punto de vista administrativo, se puede tomar nota que la visión clásica acerca del sometimiento a la ley por parte del Estado o más exactamente la administración tributaria también viene atravesando una evolución que lleva a mayores complejidades.

Desde siempre en la concepción del tributo como obligación las cuestiones administrativas y procesales fueron vistas de modo concurrente. En este sentido autores como Villar Ezcurra (como se citó en Navarro, 2002, p. 166) han afirmado que existe una

zona secante entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo que comprende básicamente a las potestades y procedimientos. En cambio, hoy en día se piensa que las potestades y los procedimientos constituyen dos materias que guardan importantes diferencias, al punto que se han generado dos áreas diferentes del Derecho Tributario, entre otras.

Villegas (2007, pp. 393-449) sostiene que el Derecho Administrativo Tributario tiene que ver con las normas que básicamente regulan las facultades de la Administración Tributaria, mientras que el Derecho Procesal Tributario consiste en las reglas relativas a las diferentes clases de controversias que bien pueden consistir en los procedimientos administrativos y procesos judiciales.

Yacolca Estares (2012, pp. 39- 40) profundiza aún más y sostiene que -dentro del ámbito del Derecho Administrativo Tributario- existen ciertos procedimientos especiales que tienen que ver con la determinación de la obligación tributaria, fiscalización, etc., de tal manera que las normas sobre el particular conformarían el Derecho Tributario Procesal. En cambio, las reglas relativas a las actuaciones en sede administrativa, judicial y constitucional donde median controversias pertenecen al Derecho Procesal Tributario.

Se aprecia el incremento de estudios especializados acerca de los aspectos administrativos y procesales que giran alrededor del tributo para conocer los términos actuales acerca de la relación de igualdad entre el Estado y el ciudadano. Por ejemplo, en materia estrictamente administrativa, son muy acentuadas las preocupaciones en torno al binomio discrecionalidad-arbitrariedad en el diario proceder de las administraciones tributarias cuando ejerce sus facultades de recaudación, cobranza y fiscalización.

Sabido es que en la marcha diaria de las administraciones tributarias se toman decisiones que encuentran justificación en el ámbito de la razón, de tal manera que se encuentran en el campo de la discrecionalidad. En cambio, si el fisco adopta medidas que carecen de fundamento de tipo racional, forzoso es concluir que se tratan de disposiciones que se ubican en el ámbito de la arbitrariedad; donde el derecho brilla por su ausencia, de tal manera que el Estado se encuentra colocado por encima de las personas quedando configurada una relación vertical. Al respecto De la Peña Velasco precisa que:

Ciertamente nadie discute que cuando la Administración actúa frente al ciudadano está sometida al igual que éste al imperio de la ley y de ello se derivan, entre otras consecuencias, la interdicción de la arbitrariedad, el control jurisdiccional de los actos administrativos, etc. (2007, p. 33)

En línea con este orden de ideas se vienen realizando estudios donde se ha llegado a detectar una serie de actuaciones de la administración tributaria que, según se afirma, devendrían en arbitrarias. En este sentido Gamba Valega señala que en el Perú:

Para el TF la ausencia de normas administrativas que regulen el contenido de una decisión administrativa es sinónimo de “zona exenta de control”, negándose en los casos concretos que llegan a su conocimiento a efectuar cualquier “fiscalización” de las decisiones administrativas sobre la base de los principios de razonabilidad o proporcionalidad (2012, p. 38).

A su turno, en materia específicamente procesal, también existe preocupación con relación al binomio discrecionalidad-arbitrariedad cuando la administración tributaria actúa en medio de procedimientos donde existen controversias. Por ejemplo, las administraciones tributarias suelen emitir las resoluciones que ponen fin a un procedimiento contencioso luego que ha vencido con apreciable exceso el plazo para resolver. Landa Arroyo (2012, pp. 127-128) expresa que en esta cuestión se debe tener presente la figura del “plazo razonable”. De modo más específico el citado autor señala que se tiene que analizar si la demora de la administración tributaria ha sido debida a una causa imputable a ésta.

Si el proceder tardío de la administración tributaria encuentra alguna justificación, como por ejemplo la sobrecarga procesal, esta conducta podría ser aceptada por el derecho. En cambio, si la referida tardanza no encuentra sustento en alguna razón, deviene en cierto comportamiento que puede ser calificado como arbitrario. En este último supuesto nos encontramos ante un proceder del fisco que se encuentra al margen del derecho, de tal manera que el Estado termina ubicado por encima de las personas, quedando entablada una relación de tipo vertical.



CAPÍTULO III

RECEPCIÓN INICIAL EN EL PERÚ DE LA POSICIÓN SOBRE LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA CONCEPCIÓN DEL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN

1.- Introducción

La concepción contemporánea del tributo más aceptada –que entiende que el tributo es una obligación- ha sido desarrollada básicamente en Europa y América Latina a partir del siglo XIX. Por otro lado, en el Perú desde 1948 comenzó el dictado del curso titulado Derecho Tributario a cargo del profesor Juan Lino Castillo Vargas en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Pontificia Universidad Católica del Perú-PUCP. Uno de los primeros textos escritos en nuestro país, que aparece en la década del cincuenta del siglo XX y que deja evidencia del proceso de recepción de la concepción del tributo como obligación, es el trabajo titulado “Autonomía del Derecho Tributario” elaborado precisamente por Castillo Vargas (2009, pp. 73-80) con motivo de una conferencia que dictó el 25 de agosto de 1954 en el Colegio de Abogados de Lima.

Este proceso de importación del conocimiento ha sido llevado a cabo en términos activos, es decir que en ciertas oportunidades los profesores peruanos adoptaron una posición crítica con relación a determinados puntos de vista expresados por los autores de otros países. Además, ha sucedido que determinados autores peruanos han incurrido en ciertas inconsistencias. En el presente Capítulo estudiaremos con especial detenimiento estas dos características que acabamos de anotar, centrándonos en la bibliografía nacional producida en las décadas del cincuenta y sesenta del siglo XX. Los temas básicos que abordaremos para identificar las características ya indicadas son dos: a) autonomía del Derecho Tributario, y b) concepción del tributo como obligación. Con relación a cada una de estas materias analizaremos las reflexiones que en su oportunidad llevaron a cabo: Juan Lino Castillo Vargas, Raúl Barrios Orbegoso y Manuel Belaúnde Guinassi. El orden de presentación de estos autores tiene que ver con la fecha de la edición de sus textos, empezando por el más antiguo.

2.- Los inicios del Derecho Tributario en el Perú

Vamos a examinar los primeros tiempos del proceso de recepción en el Perú de la concepción del tributo como obligación, donde el tema central fue la autonomía del Derecho Tributario. Medrano Cornejo (2009, p. 13) afirma que Castillo Vargas ha sido el primer profesor en el país que dedicó sus esfuerzos al conocimiento y difusión del Derecho Tributario.

Castillo Vargas venía dictando el curso de Legislación Tributaria en la ex Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de la PUCP, según se puede advertir en el Programa Analítico de este curso elaborado por el propio profesor peruano (2009, pp. 33-58). En aquellos tiempos la ciencia económica abarcaba el estudio de la materia tributaria en lo concerniente a sus aspectos legislativos. Por esta razón el curso de Legislación Tributaria se dictaba en la ex facultad de Ciencias Económicas y comerciales de la PUCP.

Castillo Vargas (2009, pp. 74-75) precisó que desde 1944 en cierto modo ya venía desarrollando la enseñanza del Derecho Tributario en la medida que en el referido curso de Legislación Tributaria comenzó a introducir un enfoque con mayor acento doctrinal. Es decir que, en vez de limitar su actividad docente al estudio de la legislación tributaria, el profesor peruano empezó a incursionar en el desarrollo de explicaciones sobre los aspectos conceptuales involucrados en los dispositivos legales relativos a la materia tributaria.

Castillo Vargas confesó que este cambio de enfoque en su labor de enseñanza obedeció a razones teóricas y prácticas. En el campo teórico el profesor peruano (2009, pp. 73-74) tomó distancia de la tesis integralista de Griziotti y más bien optó por seguir el pensamiento de Giannini, Blumenstein y Jarach, quienes sostuvieron que la materia tributaria poseía suficiente sustancia jurídica, de tal modo que constituía un objeto de estudio que correspondía ser abordado por la disciplina jurídica -especialmente en el campo del Derecho Tributario- y no por la ciencia de la Hacienda. Con mayor amplitud cabe puntualizar que Castillo Vargas planteó que los aspectos económicos del fenómeno tributario debían ser abordados por los estudiosos de la economía, mientras que las cuestiones de derecho relativas al tributo tenían que ser examinadas por los juristas (2009, p. 119).

En cuanto al terreno práctico el profesor peruano señaló que:

Lo expuesto en esta breve disertación lleva a considerar que para la apropiada aplicación de las leyes impositivas y el eficiente patrocinio jurídico de los contribuyentes, no basta el conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de las prácticas de la administración. Es también indispensable el dominio de la dogmática del Derecho Tributario, a fin de poder situar con acierto los diversos problemas concretos y solucionarlos aplicándoles las reglas positivas que conforme a su verdadera naturaleza les corresponden (Castillo, 2009, p. 80).

Es decir que, para la adecuada aplicación de las leyes tributarias a los casos concretos, convenía el conocimiento teórico del derecho en la medida que éste facilitaba la identificación de: a) los problemas a resolver, y b) los dispositivos legales que correspondía tomar en cuenta.

El citado profesor explicó que había mucha dificultad para reconocer que el tributo tenía una importante sustantividad jurídica que ameritaba su estudio desde la perspectiva de una disciplina independiente que era el Derecho Tributario. Además, Castillo Vargas (2009, p. 73) recordó que él fue el primero en defender en el país la tesis acerca de la autonomía del Derecho Tributario. De esta manera el profesor peruano se valió de un enfoque estrictamente jurídico para reflexionar sobre el tributo. Por ejemplo, sostuvo que el tributo era una prestación pecuniaria que formaba parte de cierta obligación (Castillo, 2009, p. 83).

Vidal Cárdenas (1986, p. 80) trae a la memoria que en 1948 Castillo Vargas tuvo a su cargo el primer curso oficial de Derecho Tributario que se llevó a cabo en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Belaúnde Guinassi (1967, p. 9) agrega que también a partir de 1948 Castillo Vargas empezó a desarrollar el curso de Derecho Tributario en la PUCP.

Finalmente, es importante destacar que en los ámbitos de la teoría y la práctica Castillo Vargas aceptó la posibilidad de ciertos puntos de contacto entre economía y derecho a la hora de abordar el tributo. En el campo teórico cabe advertir que el profesor nacional recurrió a la sucesiva concurrencia de enfoques de orden económico y jurídico cuando preparó un texto que llevó por título “Tributación y Derecho”. En la introducción de este trabajo el citado profesor refirió lo siguiente:

Con tal finalidad, expondré, lo más brevemente posible, la moderna concepción de la Hacienda Pública, de la Política Financiera y del impuesto; nuestra estructura tributaria; lo que se entiende por <<reforma tributaria>>; el modo de encararla; y la función del Derecho en el establecimiento y en la aplicación de los tributos, así como las garantías que deben rodear a la relación jurídica tributaria (Castillo, 2009, p. 107)

Con relación al terreno práctico Castillo Vargas expresó lo siguiente:

La aplicación de las leyes tributarias requiere, igualmente, tener en cuenta los postulados de la ciencia jurídica y de la economía. No hacerlo así conduce a ostensibles contradicciones entre el temperamento adoptado por la administración y los conceptos científicos (Castillo, 2009, p. 79)

Es decir que a la hora de la aplicación de las leyes tributarias la administración necesariamente debía tomar en cuenta los alcances del derecho y la economía para que las soluciones de los casos prácticos puedan contar con la mayor dosis de razonabilidad posible.

El profesor peruano citó un ejemplo en cuya virtud el Código de Minería había establecido ciertas exoneraciones en materia de impuestos a favor de los titulares de las actividades mineras. Cuando estos sujetos realizaron operaciones de importación de bienes se discutió si las indicadas exoneraciones alcanzaban a los denominados derechos consulares.

La autoridad aduanera, encargada de la recaudación de los derechos consulares, sostuvo que éstos no se encontraban dentro del ámbito de las exoneraciones de impuestos, toda vez que guardaban correspondencia con ciertos servicios de carácter registral, necesariamente individualizados, que eran prestados por la propia aduana, de tal manera que esta clase de derechos poseía la naturaleza jurídica de tasa y no de impuesto.

La posición contraria sostuvo que los derechos consulares quedaban comprendidos dentro de los alcances de la exoneración de impuestos, en la medida que los montos que fueron pagados por los importadores excedían con creces los costos de los servicios de registro que eran prestados por la autoridad aduanera, de tal manera que se trataban de impuestos y no tasas.

Esta controversia ciertamente tenía sustancia jurídica y debía ser resuelta en base a fundamentos de derecho, sin embargo, las consideraciones de carácter económico enriquecían los términos del debate planteado, además que abonaban en el esfuerzo de búsqueda de una solución lo más razonable posible considerando diferentes puntos de vista.

A continuación, pasamos al estudio por separado de cada uno de los tres autores peruanos que pertenecieron a la etapa inicial del Derecho Tributario en el Perú. Al abordar el pensamiento de cada profesor en primer lugar verificaremos su posición en torno a la

autonomía del Derecho Tributario. En segundo lugar, pasaremos al estudio de sus planteamientos respecto de ciertos temas específicos que eran propios de la concepción del tributo como obligación, deteniéndonos especialmente en las discrepancias e inconsistencias que hemos advertido en sus trabajos escritos. En tercer lugar, formularemos nuestros comentarios.

3.- Juan Lino Castillo Vargas

Castillo Freyre, nieto de Castillo Vargas, recuerda que éste elaboró tres libros sobre ciertos temas específicos que fueron: Derecho Presupuestario, Impuesto a la Sucesión e Impuesto a la Renta¹⁶. Castillo Vargas no llegó a elaborar un libro de Derecho Tributario, de tal manera que no existe una obra donde se pueda apreciar de modo sistemático su pensamiento sobre esta materia.

Además, Castillo Freyre¹⁷ indica que entre 1954 y 1970 Castillo Vargas redactó diversas monografías sobre distintos temas económicos y jurídicos relativos a la materia tributaria, muchas de las cuales han sido recopiladas para formar parte de un libro que ha sido elaborado en su homenaje, cuyo título es: *“Tributación y Derecho. Liber in memoriam. Juan Lino Castillo Vargas”*, publicado en el año 2009. A partir de estos trabajos realizaremos nuestra labor de investigación.

En determinadas monografías que seguidamente pasamos a examinar hemos podido advertir dos aspectos especialmente interesantes. En primer lugar, la recepción de la concepción del tributo como obligación ocurrió en términos activos, es decir que el profesor peruano discrepó de ciertas posiciones elaboradas por estudiosos europeos. En segundo lugar, el citado profesor incurrió en algunas inconsistencias.

3.1.- Autonomía del Derecho Tributario

Debemos comenzar por advertir que Castillo Vargas (2009, p. 73), siguiendo a Jarach, fue partidario de la autonomía del Derecho Tributario. Vamos a detenernos en las reflexiones de Jarach en torno a la independencia del Derecho Tributario, especialmente respecto de ciertas cuestiones relativas a la materia administrativa que rodean a la obligación tributaria, toda vez que éste fue el ángulo donde Castillo Vargas desarrolló su posición crítica.

Jarach estudió el problema de la autonomía del Derecho Tributario a partir de las perspectivas de tipo estructural y dogmático. El aspecto estructural tenía que ver con la composición y organización interna de las instituciones jurídicas. Jarach (1943, pp. 59-

¹⁶ Los títulos de estas obras son los siguientes: El derecho presupuestario en el Perú (1950), Manual de impuestos peruanos de sucesión (1944) y Estudio comparado de los impuestos a la renta en el Perú y los demás países de América (el tomo I fue elaborado con la participación del ingeniero Rómulo Ferrero Rebagliati y se publicó en el año 1952, en tanto que el Tomo II se publicó en 1953) (CASTILLO, 2009, p. 7).

¹⁷ La relación de estos trabajos es la siguiente: Impuesto a la renta en el Perú (1953), Autonomía del derecho tributario (1954), La administración de los impuestos internos (1954), Régimen tributario del Perú (1961), Interpretación de las leyes tributarias (1962), Economía financiera (1963), Evasión fiscal y elusión fiscal (1964), Evolución de nuestra política tributaria (1964), Reforma tributaria (1964), Tributación y derecho (1965), Infracciones y sanciones tributarias (1965), El principio de reserva de la ley en el derecho tributario (1966), Justificación de un código tributario (1966) y Evasión fiscal legítima (1970) (Castillo, 2009, p. 7 y 8).

60) advirtió que en el Derecho Tributario el centro estaba constituido por el hecho imponible¹⁸ que daba lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

También es verdad que Jarach recurrió al término “presupuesto del hecho imponible” para referirse a la hipótesis de incidencia. Además, este autor utilizó la expresión “verificación del hecho imponible” para aludir al hecho que ocurre en el plano fáctico (1943, pp. 62-63).

Jarach (1943, p. 42) precisó que alrededor del hecho imponible y la consiguiente obligación tributaria se encontraban ciertas actividades administrativas que se manifestaban a través de procedimientos colaterales que eran llevados a cabo por la autoridad, como por ejemplo la determinación de la obligación tributaria.

De esta manera quedaba sentada la diferencia entre Derecho Tributario Sustantivo y Derecho Administrativo Tributario. En cuanto a las materias comprendidas, en el Derecho Tributario Sustantivo se encontraban el hecho imponible y la obligación tributaria; mientras que en el Derecho Administrativo Tributario quedaban ubicadas las actividades administrativas que llevaba a cabo el fisco a través de ciertos procedimientos.

Además, en cuanto a la organización de las materias, quedó establecido que -en el ámbito del Derecho Tributario Sustantivo- el centro era el hecho imponible, mientras que el efecto de éste venía a ser la obligación tributaria. Jarach explicó que “en este ensayo de teoría general del derecho tributario material todo el análisis se cumple, entonces poniendo como centro al presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el hecho imponible” (1943, p. 62).

Además, este autor señaló que:

Hay, pues, una autonomía estructural del derecho tributario sustantivo frente al titulado derecho tributario administrativo, es decir, de las normas que definen los hechos imponibles y su consecuencia, la relación jurídica cuyo objeto es la prestación del tributo, frente a las normas que disciplinan el procedimiento y las relaciones jurídicas que le están vinculadas (1943, p. 42).

En cambio, las actividades y procedimientos que llevaban a cabo las autoridades administrativas venían a constituir asuntos colaterales que giraban en torno al hecho imponible y la obligación tributaria.

Además, el aspecto dogmático tuvo que ver con la existencia de conceptos propios. En este sentido un tema clave fue que los hechos que ocurrían en el plano del mundo fenoménico podían ser objeto por los menos de dos tratamientos jurídicos diferentes. El Derecho Civil se refería a estos hechos recurriendo a figuras tales como el negocio jurídico, mientras que el Derecho Tributario se dirigía a estos mismos hechos mediante la figura del hecho previsto en la norma. Utilizando términos modernos podemos pensar

¹⁸ Ataliba sostiene que para Jarach había que distinguir entre hipótesis de incidencia y hecho imponible. En este sentido el profesor brasileño afirma que: “Dino Jarach dejó bien clara la distinción que propone entre hipótesis de incidencia y el hecho imponible al decir: >>En todos los casos, entre tanto, debe tratarse de hechos que producen en la realidad, la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas>> (>> Estructura e elementos da relação jurídica tributária>>, en RDP 16/339). Estas líneas dejan manifiesta la diferencia entre la hipótesis de incidencia –descripción legal hipotética de los hechos aptos para determinar el nacimiento de obligaciones tributarias- y el hecho imponible, como concretización, es decir, realización efectiva de los hechos descritos” (Ataliba, 2011, p. 82 y 83).

que en el Derecho Civil se tienen establecidas ciertas categorías tales como hechos, situaciones y relaciones jurídicas¹⁹, mientras que el Derecho Tributario toma en consideración el concepto de hecho imponible²⁰.

Con relación a cierta clase especial de tributo que viene a ser el impuesto, conviene tener presente que el Derecho Civil consideraba a los negocios jurídicos, mientras que el Derecho Tributario tenía que ver con los hechos imponibles que bien podían ser los negocios jurídicos, pero sólo si reflejaban riqueza económica. Jarach expresó lo siguiente: “Planteado así, el problema ya está resuelto apriorísticamente; hemos demostrado, en efecto, que la relación jurídica impositiva nunca tiene como presupuesto el negocio, como el derecho privado, sino una relación económica” (1943, p. 106).

Por todas estas consideraciones Castillo Vargas (2009), siguiendo a Jarach, afirmó que “la autonomía del Derecho Tributario consiste como ya se ha dicho, en la independencia de su estructura y de su elaboración de conceptos frente a otras ramas del Derecho” (p. 77).

Además, el profesor peruano manifestó su discrepancia con la posición que negaba la independencia del Derecho Tributario cuando recordó que autores como Laufenburger sostuvieron que: a) esta clase de emancipación venía a ser el resultado de la creciente necesidad del Estado de procurarse medios de pago y, b) la Administración tendía a interpretar las nociones de derecho común en el sentido que le era más favorable (Castillo, 2009, p. 77).

Detrás de estos argumentos se encontraba la preocupación por las posibilidades de abuso por parte de la Administración en la aplicación de tributos, en la medida que la referida entidad estatal venía sintiendo cada vez más presión para aumentar los niveles de recaudación. Si la Administración utilizaba mal una norma civil entonces incurría en cierto acto de sabotaje, toda vez que el derecho común estaba diseñado para proteger al privado y no para afectarlo sin una justificación aceptable. Estos planteamientos tienen como soporte una idea central: el rol garantista del Derecho Civil, toda vez que -en principio- éste era visto como una herramienta para establecer límites a los enfoques y manera de proceder de la Administración en materia impositiva.

Castillo Vargas (2009, p. 77) pretendió refutar los planteamientos contrarios a la tesis autonomista del Derecho Tributario considerando que esta clase de independencia debía ser entendida solamente en términos relativos, de tal manera que las normas tributarias – al formar parte del sistema jurídico general- mantenían importantes nexos con el Derecho Civil. En otras palabras, se estaba planteando que la autonomía del Derecho Tributario

¹⁹ Rubio Correa señala que el hecho jurídico es todo suceso de la realidad que produce efectos para el derecho, como por ejemplo el acto jurídico. Situación jurídica tiene que ver con el haz de derechos y obligaciones que se suscitan a partir de un determinado status, como por ejemplo los derechos del propietario de un predio. Finalmente, la relación jurídica se refiere a las diversas vinculaciones que existen entre dos o más situaciones jurídicas interrelacionadas, entre las que se encuentran las relaciones entre co-contratantes (Rubio Correa, 2015, p. 59).

²⁰ Ataliba indica que el hecho imponible puede ser cualquiera de los siguientes: propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios o una actuación pública (Ataliba, 2011, p. 137).

no suponía la exclusión del Derecho Civil. Por tanto, quedaba garantizada la dosis de racionalidad que se reclamaba al desenvolvimiento del Derecho Tributario.

De modo más específico, el profesor peruano concluyó que el Derecho Tributario se debía remitir al Derecho Civil cuando correspondía. El citado profesor sostuvo que las normas impositivas “constituyen, como observa Trotabas, un cuerpo de derecho, un conjunto de reglas jurídicas establecidas para fines puramente fiscales, pero que se aplican a personas, bienes, hechos y relaciones ya definidos y calificados por las leyes civiles” (Castillo, 2009, p. 77).

Para Castillo Vargas la autonomía dogmática del Derecho Tributario era relativa en la medida que si la norma impositiva utilizaba términos que ya estaban previstos en el Derecho Civil entonces correspondía la remisión a éstos.

Pero el cuestionamiento puntual de Laufenburger contra la tesis autonomista del Derecho Tributario tuvo que ver con otro tema: la tendencia de la Administración que consistía en interpretar las normas de derecho común según su conveniencia. El problema no era que la autonomía dogmática del Derecho Tributario podía llevar a un alto grado la separación entre esta rama y el Derecho Civil, sino que tenía cabida la posibilidad que la Administración podía interpretar las normas del derecho común según sus propios intereses. Esta cuestión no fue directamente abordada por el profesor peruano.

Sin embargo, en otro escrito que fue dedicado al tema de la interpretación de la ley tributaria Castillo Vargas analizó una cuestión parecida -pero no igual- cuando hizo referencia a la regla conocida como “in dubio pro fisco”. El citado profesor expresó que:

A la regla de in dubio contra Fisco se opone la regla in dubio pro Fisco, siempre grata a los funcionarios de la administración tributaria, basada en una equivocada noción de la autonomía del Derecho Tributario, interpretación que, como observa Mehl, considera dicha autonomía como derivada de una tendencia del poder reglamentario, o de la administración a aplicar la ley fiscal en un sentido favorable a los intereses del fisco, y según la cual los conceptos y las normas jurídicas contenidas en la ley tributaria o aplicadas a ciertas situaciones fiscales, pueden recibir una significación o un enlace diferente del generalmente admitido en los otros dominios jurídicos y especialmente en el Derecho Privado (Castillo, 2009, p. 90).

En este pasaje Castillo Vargas en rigor no se dirigió al problema de la interpretación parcializada de las normas del derecho común por parte de la Administración, sino que puso atención a la interpretación sesgada de las normas del Derecho Tributario por parte de la Administración.

De otro lado en el referido pasaje el profesor peruano encuadró el problema de la interpretación parcializada de la regla tributaria por parte de la Administración dentro del contexto de la función normativa del Poder Ejecutivo, relativa a la posibilidad de reglamentación de las leyes tributarias. En cambio, la cuestión planteada por Laufenburger y otros tenía que ver con la interpretación sesgada de las normas del derecho común por parte de la Administración dentro del contexto de la función ejecutiva o marcha diaria de esta misma Administración.

Además, en la cita de Castillo Vargas que venimos analizando podemos advertir que los defensores de la regla “in dubio pro fisco” postulaban que -en el momento de la aplicación de una ley tributaria- la Administración podía interpretarla atribuyéndole un significado diferente del que podía corresponder según las normas del Derecho Civil. Ya hemos precisado que las críticas a la tesis sobre la autonomía del Derecho Tributario tenían que ver más bien con el hecho que la Administración realizaba interpretaciones parciales de la norma civil.

Por todas estas razones la regla “in dubio pro fisco” en rigor no tenía mucho que ver con las preocupaciones de Laufenburger. Por último, conviene afirmar que hoy en día la regla “in dubio pro fisco” viene siendo resistida por autores como De Juano (1969, p. 414), en la medida que el supuesto de esta máxima es que la Administración se encuentra ante un evasor. Esta clase de supuesto no goza de justificación suficiente (razonabilidad) como para constituir un parámetro de referencia a la hora de realizar el trabajo interpretativo de la ley tributaria.

En abono de esta posición hay que recordar que ahora las Administraciones Tributarias se están esforzando por cambiar de mentalidad. Viene ganando la idea acerca de la sustitución del rol represor del fisco por el rol facilitador para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes administrativos por parte de los contribuyentes o responsables en general. En este sentido cuando el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT hizo mención a la necesidad de adecuar los textos originales de los Códigos Tributarios que fueron aprobados en Latinoamérica especialmente durante la década del sesenta del siglo XX señaló que:

En esa época empezó a redefinirse también el rol de las Administraciones Tributarias. Superando la visión fiscalista, surgió una nueva orientación que incorporaba la noción de servicio y asistencia al contribuyente como un elemento fundamental. Esto significaba que, más que como un organismo represor del incumplimiento, la Administración Tributaria debía actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente facilitándoles a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones (Modelo de código tributario del CIAT, 2015, p. 15).

3.1.1- Comentarios personales

Con relación al problema de la autonomía del Derecho Tributario se debió señalar que constituía un tema científico que debía haber sido discutido en base a consideraciones de corte teórico como por ejemplo la consistencia de las particularidades de orden estructural y dogmático de esta parcela del sistema jurídico. En la medida que en el campo académico se espera que los debates sean de orden conceptual resulta que no tenía cabida central el análisis en ciertos hechos o prácticas administrativas tales como la tendencia de las Administraciones a interpretar el derecho común según sus conveniencias.

En todo caso para enfrentar el problema de la arbitrariedad o peligro de abuso en la aplicación de las normas del derecho común por parte de la Administración se pudo señalar que -en el plano teórico- en los siglos XVIII y siguientes ya se venían desarrollando los métodos de interpretación de tipo literal, lógico y sistemático, tal como aseveran González y Lejeune (2003, pp. 135-136) El operador que pertenecía al sector privado o público debía considerar estos parámetros a la hora de aplicar la norma. De este modo el derecho ganaba en racionalismo y disminuían las posibilidades de arbitrariedad

o abuso. También se debió indicar que una cuestión diferente era que, luego de la aplicación de estos métodos de interpretación, una determinada posición interpretativa de todas maneras podía ser favorable al interés fiscal; pero no por esta circunstancia perdía validez.

Finalmente, con relación al ámbito de aplicación de la norma legal tributaria, cuando ésta contemplaba personas, bienes, hechos y relaciones, se debió destacar la posibilidad, aunque sea de tipo excepcional, que el ordenamiento tributario podía llegar a establecer conceptos distintos de los previstos por el Derecho Civil, precisamente por gozar de autonomía dogmática. Si esta alternativa reposaba en determinada justificación teórica, no se podía invocar la ausencia del racionalismo jurídico y, por tanto, la existencia de arbitrariedad.

3.2.- Clasificación del tributo

Castillo Vargas en el texto que lleva por título “Tributación y Derecho” desarrolló planteamientos de economía y derecho con relación al tributo. Uno de los temas que abordó en este trabajo fue la clasificación del tributo, sosteniendo que venía a ser una categoría general que comprendía solamente dos especies: impuesto y tasa (2009, p. 109).

El profesor peruano confesó que siempre había sido partidario de la clasificación tripartita del tributo, es decir que éste comprendía al impuesto, tasa y contribución. Sin embargo, en determinado momento tomó conocimiento que para Berliri la contribución especial no guardaba mayores diferencias con el impuesto; de tal manera que pasó a sostener que el tributo se clasificaba en impuesto y tasa. Castillo Vargas agregó que quedó convencido de los argumentos que expuso el jurista italiano, aunque no detalló cuáles fueron esos fundamentos (2009, p. 109).

Encontramos dos inconsistencias en torno a la clasificación del tributo planteada por el autor nacional. En primer lugar, en la parte del análisis económico acerca del tributo Castillo Vargas²¹ introdujo conceptos jurídicos. El profesor peruano expresó que:

Los tributos se dividen en tasas, o sea, prestaciones pecuniarias exigibles a las personas privadas, en razón de un servicio individualizable que les concierne o de una concesión que se les otorga; e impuestos, o sea, prestaciones pecuniarias exigibles por mandato de la ley, a las personas privadas, en razón de tener capacidad contributiva (2009, p. 110).

Para empezar, el término prestación poseía clara connotación jurídica. De Juano (1969, pp. 246, 247 y 249) explicó que la prestación se refería a la conducta del sujeto deudor al interior de una obligación. Además, sostuvo que la prestación era el objeto de la obligación. Por otra parte, en el caso específico del impuesto, la referencia a la ley también demostró la consideración de un aspecto estrictamente jurídico. De otro lado, queda la duda de si la referencia al principio de capacidad contributiva se hizo tomando en cuenta sus aspectos jurídicos.

Al respecto hay que considerar otro trabajo de Castillo Vargas que lleva por título “Autonomía del Derecho Tributario” donde aparece el desarrollo de toda una serie de consideraciones, ciertamente de orden jurídico, en torno a diferentes temas tributarios.

²¹ La primera mitad de la monografía que venimos examinando está dedicada al desarrollo de ciertos aspectos económicos del tributo que se encuentran entre las páginas 108 y 119 del libro titulado “Tributación y Derecho. Liber in Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas”.

Cuando en este trabajo el profesor peruano abordó el problema de la autonomía dogmática del Derecho Tributario afirmó lo siguiente:

La autonomía dogmática del Derecho Tributario frente al Derecho Privado, se demuestra por la diferencia de fuente de la relación jurídica y de causa del presupuesto de hecho. Mientras que en Derecho Privado la voluntad de las partes es fuente de la relación jurídica, en Derecho Tributario lo es la ley, y mientras que en el primero la licitud del interés privado es causa del presupuesto de hecho, en el segundo, la causa, en el impuesto, es la capacidad contributiva (Castillo, 2009, p. 76).

En esta oportunidad Castillo Vargas señaló que el principio de capacidad contributiva venía a ser una causa relevante pero sólo para el impuesto. Por tanto, en su opinión, no tenía cabida la posibilidad de considerar a la capacidad contributiva como causa de la tasa. En definitiva, para el profesor peruano la clasificación jurídica del tributo en impuesto y tasa tuvo que ver con un importante criterio de orden ciertamente jurídico: el principio de capacidad contributiva. Desde esta perspectiva entonces se confirmaría una inconsistencia en la medida que dentro del análisis económico del tributo se introdujo una categoría jurídica (principio de capacidad contributiva).

Con relación a la segunda inconsistencia es de advertir que en el trabajo de Castillo Vargas que venimos examinando se tiene que en las reflexiones sobre los aspectos jurídicos del tributo²² no se hizo referencia alguna al tema de la clasificación del tributo. Si en esta monografía se desarrolló el tema de la clasificación del tributo desde el punto de vista económico entonces –por coherencia- esta cuestión también debió ser abordada desde el punto de vista jurídico.

3.2.1.- Comentarios personales

Es aceptable el esfuerzo de Castillo Vargas por tomar en cuenta de modo sucesivo la visión económica y visión jurídica acerca del tributo, pero en esta oportunidad el esfuerzo quedó inconcluso desde el punto de vista metodológico por las razones que seguidamente pasamos a exponer.

En primer lugar, en el tema de la clasificación del tributo el profesor peruano no explicó las razones que lo llevaron a cambiar de posición. Originalmente el citado autor fue partidario de la clasificación tripartita del tributo, de tal manera que había que considerar a los impuestos, tasas y contribuciones. Tiempo después Castillo Vargas cambió de parecer y empezó a defender la posición que sostenía que el tributo comprendía solamente a los impuestos y tasas. Este cambio de posición merecía una explicación que no hubo.

En segundo lugar, no quedó clara la posición del profesor peruano en torno al principio de capacidad contributiva que constituía el eje central para la distinción entre tasas e impuestos. Sabido es que la capacidad contributiva viene a ser un tema que tiene contenido económico (aparte que también posee sustancia jurídica). De Juano afirmó lo siguiente:

Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y,

²² El estudio de los aspectos jurídicos del tributo aparece entre la segunda mitad de la página 199 y la página 125 del texto titulado “TRIBUTACIÓN Y DERECHO”.

respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva (1969, p. 286).

Sin embargo, Castillo Vargas no reflexionó sobre el aspecto económico del principio de capacidad contributiva. Por otra parte, el profesor peruano tampoco desarrolló reflexiones en torno a la noción jurídica del principio de capacidad contributiva.

A parte de estas consideraciones metodológicas cabe hacer referencia a una cuestión de fondo. Con el correr del tiempo ha venido ganando importante aceptación la clasificación tripartita del tributo, en cuya virtud éste comprende a los impuestos, contribuciones y tasas. Recientemente el art. 2 del Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por el CIAT en el año 2015, ha ratificado la tesis clásica que sostiene que el tributo se clasifica en impuesto, contribución y tasa.

Cortés (1985, p. 176) precisa que el criterio para llevar adelante esta clasificación tiene que ver con el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia, es decir que hay que tomar en cuenta el hecho previsto en la norma que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. De igual parecer es Torrealba Navas (2017, p. 66-67).

Por otra parte, García Novoa (2019, p. 427) destaca que en Alemania, mediante la sentencia 185/1995 expedida por el Tribunal Constitucional, ha quedado establecido que el legislador tiene la facultad de crear otros tributos que podrían no quedar encuadrados en la tradicional clasificación tripartita²³.

En todo caso una categoría de tributo -distinta al impuesto, contribución y tasa- tendría que poseer una característica ciertamente sui géneris que debería ser de tipo jurídico. Esta característica especial tendría que ver, en principio, con el aspecto objetivo de la respectiva hipótesis de incidencia.

3.3.- Hecho generador previsto en la ley tributaria

Para Jarach una idea clave es que dentro del Derecho Civil se advierte la existencia de los negocios que celebran los particulares entre sí donde queda entablada una relación de tipo económico. Esta clase de vínculo merece especial atención por parte del Derecho Tributario. Jarach expresó lo siguiente:

La ley tributaria, sin embargo, no puede ignorar que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva (1943, p. 101).

Sabido es que en la ley impositiva se encuentra previsto el hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. En el supuesto específico de los impuestos resulta de sumo interés para el Derecho Tributario el aspecto económico que forma parte del referido hecho. Este aspecto consiste en la riqueza económica que lleva al tema de la capacidad contributiva. Jarach explicitó este planteamiento cuando señaló lo siguiente:

Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la

²³ la materia controvertida que dio lugar a la indicada sentencia tuvo que ver con la posibilidad que cierto precio público podía constituir una nueva especie de tributo.

manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva (1943, p. 96).

En suma, dentro del Derecho Tributario se tiene que la sola relación económica (que forma parte de un negocio jurídico) no es suficiente por sí misma para producir efectos. Más bien hay que tomar en cuenta que el punto de partida es que la ley tributaria describe un hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Gracias a la ley este hecho pasa a ser relevante para efectos del Derecho Tributario. Cosa distinta es que dentro de este hecho se encuentra una relación económica que interesa al Derecho Tributario, pues tiene que ver con la riqueza económica que conecta con el principio de capacidad contributiva.

No se debe prestar a malas interpretaciones la expresión de Jarach cuando sostuvo que “el negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva” (1943, p. 101).

Si nos concentramos solamente en la parte final de esta cita se podría pensar que -para el citado autor- la relación económica que venimos examinando vendría a constituir el hecho fundamental que se encuentra previsto en la ley y que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Lo que Jarach ha querido expresar es que en la ley tributaria está previsto un hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria (impuesto). En todo caso la particularidad de este hecho es que lleva consigo una relación económica, constituyendo una circunstancia que interesa muy especialmente al Derecho Tributario por ser reveladora de riqueza económica.

Es decir que, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, el hecho previsto por la ley tributaria viene a ser una figura cuyo diseño y estructura obedece a los parámetros que son propios del Derecho Tributario, donde no tiene protagonismo el Derecho Civil que -de suyo- contempla a los negocios jurídicos y tampoco posee primacía la economía en la medida que solo está atenta a la riqueza económica en sí.

Pasando al ámbito peruano, Castillo Vargas incurrió en cierta inconsistencia cuando indicó que en el Derecho Tributario existía el principio de preeminencia del aspecto económico en los hechos tributarios. El profesor peruano manifestó lo siguiente:

“Considerando con Blumenstein, que no existen lagunas en el Derecho Tributario sustantivo, es decir, que no hay obligación tributaria si no ha sido establecida por la Ley y teniendo en cuenta el principio de la preeminencia del aspecto económico en los hechos tributarios, las complejidades del problema de la evasión fiscal quedan notablemente reducidas, limitándose prácticamente a los casos de fraude y eliminando lo que Jése llamaba evasión legítima” (como se citó en Castillo, 2009, p. 79).

Ya hemos visto que Castillo Vargas fue un fiel defensor de la autonomía del Derecho Tributario, de tal manera que tenía relativamente clara la distinción entre derecho y economía a la hora de reflexionar sobre el fenómeno tributario. Dentro de este orden de ideas no resultaba coherente sostener que en el Derecho Tributario tenía preeminencia el aspecto económico del supuesto de hecho previsto en la norma tributaria.

Entonces -en virtud de la autonomía del Derecho Tributario- más bien el derecho goza de mayor jerarquía ante la economía. En función de las normas jurídicas y principios que son propios del Derecho Tributario se elabora la figura del hecho que se encuentra previsto en la ley y que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

También es verdad que en el tema del hecho generador que venimos examinando el Derecho Tributario atiende a ciertas consideraciones económicas, especialmente cuando se trata de impuestos. Este aspecto económico (que evidencia riqueza económica) en todo caso viene a ser una de las características más importantes del hecho generador de la obligación tributaria, que ayuda a distinguir entre éste y el negocio jurídico que proviene del Derecho Civil.

En efecto mientras que, para el Derecho Tributario, tratándose de impuestos, uno de los aspectos fundamentales es la relación económica o capacidad económica; más bien para el Derecho Civil, en materia de negocios jurídicos, lo que verdaderamente importa es la voluntad de la persona. Cuando Jarach reflexionó sobre el hecho imponible que es relevante para efectos tributarios señaló lo siguiente:

Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva (1943, p. 96).

Que el aspecto económico que venimos examinando sea importante no significa que constituye una cuestión preeminente, al extremo de relegar al derecho a un segundo plano. Probablemente lo que Castillo Vargas trató de reseñar cuando sostuvo que en el Derecho Tributario tenía preeminencia el principio de los aspectos económicos de los hechos previstos por la ley tributaria es que el problema de la cobertura de la norma tributaria se ampliaba gracias a la posibilidad de la denominada interpretación económica de la norma, de tal manera que se reducían las posibilidades para que el contribuyente pueda quedar liberado de la obligación tributaria.

3.3.1.- Comentarios personales

En primer lugar, aparte de las diferencias del hecho imponible respecto de los negocios jurídicos (contemplados por el Derecho Civil), el tema del hecho generador previsto en la ley tributaria venía a ser una cuestión muy importante por otras razones teóricas y prácticas adicionales.

Desde el punto de vista teórico, el punto de partida tuvo que ver con la necesidad de afirmación de la autonomía del Derecho Tributario, muy especialmente ante el Derecho Civil. Específicamente, en materia de interpretación de las normas legales, la regla general era que ante las normas civiles y tributarias había que aplicar una serie de métodos generales de interpretación de orden literal, lógico, sistemático e histórico.

Pero la doctrina alemana de las primeras décadas del siglo XX, liderada por Becker, sostuvo que –solo cuando se trataba de normas específicamente tributarias- había un método adicional para interpretar esta clase de dispositivos legales (Iglesias, 2000, p. 203). En este caso se hacía referencia a la denominada interpretación económica de la norma. Se pensó que este método de interpretación *sui generis* constituía un importante

elemento para fortalecer la distinción entre el Derecho Civil y Derecho Tributario, robusteciendo la autonomía de este último.

En el terreno práctico, que tenía que ver con la aplicación diaria de la ley por parte de la administración tributaria, se advirtió que -en determinadas ocasiones- los contribuyentes recurrían a los tecnicismos del Derecho Civil para concluir que no estaban obligados al pago de cierto impuesto. El planteamiento acerca de la interpretación económica de la norma tributaria representó un interesante esfuerzo para neutralizar esta clase de argumentos del contribuyente.

Aquí el racionalismo jurídico tuvo importante presencia en la medida que exigía que cada posición que era planteada en derecho, tenía que contar con un sustento específico. La administración tributaria fortaleció sus planteamientos en la medida que empezó a contar con mayores fundamentos para discutir la estrategia argumentativa de los contribuyentes que derivaba en la remisión al Derecho Civil.

Por otra parte, es necesario aclarar los alcances de la interpretación económica de la norma tributaria. En primer lugar, esta clase de interpretación tenía por objetivo una ampliación de la cobertura del dispositivo legal para llegar a una suerte de interpretación extensiva de la norma. Por ejemplo, si la base legal de un impuesto a la circulación de bienes señalaba que el hecho generador de la obligación tributaria era la “venta”, la administración tributaria podía sostener que este hecho comprendía a la compraventa, permuta, etc. y en general todo negocio jurídico o contrato donde una de las obligaciones principales tenía que ver con la transferencia de propiedad de un bien. De esta manera se intentaba neutralizar la posible argumentación de los contribuyentes en el sentido que, de conformidad con el Derecho Civil, el término “venta” se refería solamente al contrato de compraventa, dejando de lado a los demás posibles contratos tales como la permuta, etc.

En segundo lugar, para Castillo Vargas la interpretación económica de la norma tributaria también pretendía neutralizar las conductas de elusión tributaria. El profesor peruano afirmó lo siguiente:

Jarach sostiene que para el Derecho Impositivo sólo tiene importancia la *intentio facti*, o sea, lo referente a la relación económica perseguida, el *business purpose*, siendo indiferente la *intentio juris*, o sea, la de poner dicha relación bajo determinada disciplina de Derecho Civil; y que por lo tanto, la interpretación económica de las leyes impositivas basta para evitar la elusión tributaria que él denomina evasión (como se citó en Castillo, 2007, p. 144).

Castillo Vargas entendió que en la “elusión tributaria” la conducta del contribuyente consistía en el uso de actos o negocios jurídicos impropios. Así lo expresó el profesor peruano, aunque no con tanta claridad, cuando sostuvo que:

En ciertos casos, particularmente en los relativos a los impuestos llamados a los negocios jurídicos y a los impuestos a las sucesiones, estas relaciones de hecho previstas por la ley pueden ser configuradas por los interesados, en formas consentidas por el Derecho, especialmente por el civil, de modo tal que no integren el hecho que es decisivo para el Derecho Tributario. En tales casos se trata de la denominada elusión del impuesto (Castillo Vargas, 2009, p. 143).

Por otra parte, Castillo Vargas distinguió entre elusión tributaria, evasión tributaria y fraude fiscal²⁴.

En buena cuenta, para Castillo Vargas, la interpretación económica de la norma tributaria podía ser utilizada como un instrumento para neutralizar las conductas de los contribuyentes que consistían en el uso de negocios jurídicos o contratos impropios con el objetivo de quedar liberados de la obligación tributaria (elusión tributaria). Sin embargo, si analizamos con detenimiento las reflexiones del propio Jarach, llegaremos a la conclusión que este planteamiento no es tan exacto.

Para empezar Jarach consideraba que la figura de la elusión no tenía razón de ser. Según Jarach, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, lo determinante era el hecho previsto en la norma legal; al margen de cualquier otra consideración como por ejemplo que este hecho podía consistir en cierto acto o negocio anómalo; toda vez que el tema de los actos o negocios anormales se encontraba ubicado dentro del ámbito del Derecho Civil y no debía salir de éste. Jarach sostuvo lo siguiente:

En resumidas cuentas, la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir al impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente (1943, p. 127).

Si para Jarach el acto o negocio “anómalo” constituía una figura que no tenía lugar en ninguna parte del Derecho Tributario, entonces menos se podía sostener que, en su opinión, la interpretación económica de la norma tributaria podía constituir una herramienta susceptible de ser utilizada para neutralizar a la elusión tributaria. Veamos este asunto con mayor profundidad. Para Jarach el punto de partida básico era que -en virtud de la autonomía del Derecho Tributario- resultaba suficiente prestar atención al hecho previsto en la norma tributaria. No tenían importancia las consideraciones del Derecho Civil acerca de si los contribuyentes habían recurrido a ciertos actos o negocios jurídicos impropios en determinados casos. Estas ideas fueron expresadas por Jarach de la siguiente manera:

Las partes son libres de hacer los negocios que quieren, con las formas jurídicas que les parezcan más oportunas; de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil; el derecho tributario debe determinar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación (1943, pp. 122-123).

²⁴ En efecto, Castillo Vargas consideró que la evasión tributaria tenía que ver con aquella conducta donde el contribuyente realizaba un acto o negocio jurídico propio, que constituía un hecho imponible para efectos tributarios, pero ocurría que el sujeto pasivo impedía a la administración la correcta determinación de la cuantía de la obligación tributaria. Esta idea se desprende cuando Castillo Vargas se refirió a: “la evasión, en la que sí existe el hecho imponible, pero su exacta valuación por los órganos administrativos es impedida, mediante un procedimiento ilegal por el contribuyente”. Además, Castillo Vargas expresó que la figura del fraude fiscal consistía en cierta conducta donde el contribuyente realizaba un hecho, generándose el nacimiento de la respectiva obligación tributaria, pero terminaba por impedir el efectivo cumplimiento de ésta. Sobre el particular Castillo Vargas expuso lo siguiente: “Hensel, citado por Antonini, distingue la elusión del fraude fiscal, basándose en que en este último caso se trata de impedir el cumplimiento de la obligación tributaria ya válidamente nacida como consecuencia de la realización de un hecho, mientras que en la elusión se impide que surja la obligación evitando el hecho previsto por la ley”. (Castillo, 2009, p. 143). Este planteamiento acerca del fraude fiscal en rigor no quedó del todo claro.

Además, Jarach consideró que era perfectamente lícito que los contribuyentes puedan utilizar actos o negocios jurídicos impropios con la finalidad de eludir a la obligación tributaria, toda vez que este tema concernía a la sagrada voluntad de las partes que se encontraba dentro de los predios del Derecho Civil. Jarach señaló lo siguiente:

En efecto, es verdad, y de carácter general, que las partes tienen el derecho de concluir los negocios jurídicos con las formas que más les gusten; esto deriva del principio de derecho civil, de que los negocios lícitos son admitidos y protegidos por el derecho objetivo, cualquiera sea el motivo por el cual las partes los realizan. Como no hay ninguna norma positiva que declare ilícitos los negocios cuyas consecuencias tributarias son menores que las de otros, los primeros no son ilícitos y son, pues, perfectamente válidos, aunque motivados por la intención de evadir el impuesto. No hay duda que la evasión fiscal no constituye negocio ilícito y menos aún delito civil o penal (1943, pp. 121-122).

Jarach insiste que los encuadramientos que realizaban los contribuyentes dentro de los marcos del Derecho Civil nada tenían que ver con el hecho en sí que se encontraba previsto en la norma tributaria. Jarach precisó lo siguiente:

La libertad de las partes de concluir los negocios con las formas jurídicas que más les gusten es, sin embargo, absolutamente insignificante para el régimen impositivo de sus relaciones económicas (1943, p. 122).

Además, Jarach entendió que era inaceptable en Derecho Tributario sostener que – si la norma impositiva tiene previsto un hecho que para el Derecho Civil califica como normal – resulta que si los privados han celebrado un hecho anormal, entonces, se debe entender que, para efectos tributarios, los privados han celebrado un hecho normal. Jarach sostuvo lo siguiente:

Si el presupuesto de hecho del impuesto no se configura dogmáticamente de manera que comprenda también el hecho concreto que las partes realizan, no hay razón para que éste sea comprendido en el presupuesto legal de la obligación impositiva (1943, p. 118).

Por esta razón Jarach indicó que:

No hay razón jurídica para que la concurrencia de la finalidad de evadir el impuesto, mediante el uso de formas jurídicas anormales, junto con el resultado conforme a los deseos de las partes, sea suficiente para hacer imponible un hecho que por sí mismo no lo sería de otra manera (1943, pp. 117-118).

Supongamos que la ley tributaria señala que la operación de construcción a título oneroso está afecta a un determinado impuesto, de tal manera que el sujeto constructor viene a ser el contribuyente. Resulta que la empresa AA es propietaria de un terreno y la compañía BB se dedica a la actividad de la construcción. Si la empresa BB va a realizar el trabajo de construcción de un edificio de tres pisos en el referido terreno, a cambio de una retribución, entonces el contrato entre AA y BB calzaría perfectamente dentro del hecho previsto en la norma tributaria y nacería la consiguiente obligación tributaria.

Una conducta elusiva sería la siguiente: las compañías AA y BB celebran un contrato de compraventa, en cuya virtud la empresa AA transfiere la propiedad del terreno a favor de la compañía BB. Acto seguido la empresa BB construye el edificio de tres pisos (autoconstrucción). Finalmente, la compañía BB transfiere a favor de la empresa AA la propiedad del edificio. De esta manera la compañía BB (con la complicidad de la empresa

AA) habría desarrollado una determinada conducta para eludir la obligación tributaria (impuesto a la construcción), en la medida que habría recurrido a ciertos contratos anómalos (venta del terreno por parte de la empresa AA y venta del edificio construido a cargo de la compañía BB).

Según Jarach, si el hecho previsto en la norma tributaria se refiere a la “construcción”, no puede ser que la operación de “venta” del edificio construido por parte de la empresa BB a favor de la compañía AA finalmente soporte la aplicación del tributo con el argumento que se trata de una operación anormal. En otras palabras, no se puede pensar que si la norma tributaria se refiere a la construcción, se termine considerando que dentro de este hecho se encuentra la venta (por considerar que esta última viene a ser una operación anormal). En suma, para Jarach no se podía sostener que la interpretación económica de la norma tributaria constituía una herramienta para neutralizar conductas elusivas, toda vez que éstas no tenían relevancia para efectos impositivos.

En tercer lugar, nos interesa destacar que hoy en día el panorama dogmático ha cambiado. Por un lado, en el campo del Derecho Tributario ya no se sostiene la viabilidad de la interpretación económica de la norma tributaria.

Queralt, Lozano Serrano y Poveda blanco plantean que:

Si las normas tributarias no tienen más singularidad que la que les confiere su propio contenido, es obvio que los métodos aplicables en su interpretación serán los mismos que son aplicables, con carácter general, en la interpretación de cualesquiera otras normas.

Sin embargo, tal conclusión -hoy admitida de forma pacífica- no siempre ha sido un lugar común entre los juristas, manifestándose, hasta no hace mucho tiempo, fuertes recelos hacia la aplicabilidad de los criterios hermenéuticos comunes y propugnándose la aplicabilidad de criterios singulares. Todo ello, en definitiva, era el reflejo de la concepción de las leyes tributarias como leyes odiosas, que atentaban directamente contra el derecho de propiedad (1998, p. 105).

Con relación al tema específico de la interpretación económica del hecho previsto en la ley tributaria, Amatucci explica que:

Resulta ya superada la visión tradicional según la cual el modo de consideración económica sería un correctivo general para transformar los conceptos de derecho civil recibidos por el derecho tributario en una entidad más adecuada a la capacidad contributiva económica. A la luz de esta concepción el derecho civil produciría para el derecho tributario solo la esfera de los conceptos y en su interior se colocaría un campo conceptual que contendría todos los supuestos similares al núcleo del supuesto legal desde el punto de vista económico. Una desviación sin límites de hecho, compromete la unidad del ordenamiento jurídico, el cual presupone que el mismo concepto jurídico conserve idéntica esencia en cada rama (2001, p. 605).

De conformidad con todos estos planteamientos en definitiva hoy se considera que una norma legal tributaria es similar a cualquier otra norma legal, de tal manera que básicamente tiene cabida la utilización de los métodos de interpretación generalmente admitidos en derecho. Arce Ortiz precisa que se trata de los denominados métodos literal, lógico, sistemático e histórico. Queda pues de lado la interpretación económica de la norma tributaria (2012, p. 185 – 192).

De otra parte, en el Derecho Tributario se considera que tiene cabida la figura de la elusión tributaria, incluso han quedado mejor definidas otras categorías afines como son el planeamiento tributario (ahorro de impuesto) y evasión. Kruse afirma que:

Ahorro de impuesto, elusión y evasión, son tres conceptos, tres contenidos y tres categorías con un único objetivo, porque es en todo caso el mismo: por medio del ahorro de impuesto, de la elusión y de la evasión se sustrae de la obligación tributaria. El comportamiento en el primer supuesto es autorizado por la ley, en el segundo constituye un abuso o un fraude a la ley y en el tercero es contrario a la ley. En el primer caso, el sujeto actúa de acuerdo con la ley de manera que no nazca la obligación tributaria; en el segundo, hace que ella no surja mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto; y en el tercero, oculta el nacimiento. En el ahorro de impuesto el contribuyente manifiesta con claridad su propio intento, mientras que en la elusión y en la evasión su comportamiento es subdolo (2001, p. 589).

El ahorro (planeamiento tributario) viene a ser el diseño de actividades económicas donde se recurre a los actos y contratos normales, prefiriendo aquella alternativa donde no existe la obligación tributaria o la cuantía de ésta habrá de ser la menor posible. La elusión tributaria consiste en el uso premeditado de actos o contratos anómalos para evitar o eludir el nacimiento de la obligación tributaria. Finalmente, la evasión se refiere al ocultamiento deliberado por parte del contribuyente de un determinado hecho generador de la obligación tributaria. Este ocultamiento se produce ante la Administración Tributaria.

De modo más específico, hoy en día entre los mecanismos para combatir a la elusión tributaria se encuentran las denominadas “cláusulas antielusivas generales” y “cláusulas antielusivas especiales”. García Novoa señala que:

Las cláusulas antielusivas se pueden clasificar, según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho, en “cláusulas generales”, de expresión abierta y abstracta, y previstas para aplicar a un número indefinido de casos, y “cláusulas específicas” o ad hoc (2004, p. 259).

En virtud de la cláusula antielusiva general la ley autoriza a la administración tributaria para: a) desconocer el acto o contrato anómalo y b) considerar como hecho imponible al acto o contrato normal o usual. En el ejemplo que hemos desarrollado acerca de los trabajos de construcción de la empresa BB, en virtud de este tipo de cláusula la administración tributaria podría considerar que la operación formal de “venta” del edificio construido que realiza la compañía BB se encuentra sustantivamente comprendida dentro de los alcances del hecho “construcción” que está previsto en la ley del impuesto, generándose el nacimiento de la obligación tributaria.

4.- Raúl Barrios Orbegoso

Barrios Orbegoso desarrolló un texto que llevó por título “Derecho Tributario. Teoría General del Impuesto”, aparecido en 1966. En este trabajo el profesor peruano²⁵ no abordó de modo específico el tema de la autonomía del Derecho Tributario. Por otra parte,

²⁵ El Capítulo I estuvo dedicado al tributo, el Capítulo II se refirió a la relación jurídica tributaria, el Capítulo III abordó al impuesto, el Capítulo IV se concentró en los sistemas tributarios, el Capítulo V se dirigió al impuesto sobre la renta y, finalmente, el Capítulo VI trató sobre el sistema tributario peruano (Barrios, 1966, p. 135-137).

a lo largo del desarrollo de su obra tampoco ha quedado clara su posición en torno a la autonomía del Derecho Tributario.

Esta importante limitación puede explicar el tratamiento un tanto confuso de las materias que el profesor peruano desarrolló en el texto de su autoría. No quedaron claros los objetos de estudio que pertenecían a la ciencia de la Hacienda y la disciplina del Derecho Tributario, generándose ciertas inconsistencias.

Se debe tener presente que en el título general de la obra del citado profesor se hace referencia al Derecho Tributario, de tal manera que en los estudios de los diferentes temas que tomó en cuenta se debió abundar en consideraciones propiamente jurídicas, pero no fue así en la medida que en muchas cuestiones predominó el análisis económico.

4.1.- Clasificación del tributo

Barrios Orbegoso (1966, p. 10) sostuvo que la clasificación del tributo se podía realizar a partir de la ciencia de la Hacienda y también tomando en cuenta la perspectiva jurídica. Nótese que se realizó una referencia al derecho en general y no al Derecho Tributario en particular. En la medida que no existió mención especial al Derecho Tributario, de entrada, quedó sembrada una duda acerca de la existencia y autonomía de esta rama del derecho.

A renglón seguido el profesor peruano advirtió que -en torno a la clasificación del tributo- la ciencia de la Hacienda poseía alcances más claros, a diferencia del derecho. En la medida que en este tema el citado profesor encontró más precisión en la ciencia de la Hacienda entonces recurrió a ésta en primer lugar (Barrios, 1966, p.10).

Es así como, siguiendo a Giannini, Barrios Orbegoso (1966, p. 10) explicó que -para la ciencia de la Hacienda- el tributo se podía clasificar en impuesto, contribución y tasa. Para dejar establecida la diferencia entre estas tres especies de tributo Barrios Orbegoso tomó en cuenta: a) el universo de personas a quienes estaba dirigido el servicio que era prestado por el Estado, y b) el criterio del beneficio.

El profesor peruano indicó que el impuesto financiaba servicios fiscales dirigidos a toda la sociedad y que generaban ventajas al conjunto de ésta. La contribución financiaba servicios estatales para un determinado sector de la sociedad, que producían beneficios a este segmento. La tasa financiaba servicios que prestaba el Estado dirigidos a un individuo en particular, que implicaban ventajas para éste (Barrios, 1966, pp.10, 11 y 14).

Por otra parte, al pasar al estudio de la clasificación del tributo desde el ángulo jurídico, Barrios Orbegoso afirmó que “desde el punto de vista jurídico, la diferencia no es clara entre los tres tipos de tributos” (1966, p. 10).

En suma -para el desarrollo del tema general de la clasificación del tributo- el profesor peruano no destacó criterios de referencia de tipo jurídico que podrían haberse utilizado, como por ejemplo el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia.

Por otra parte -en la elaboración de los conceptos particulares de impuesto, contribución y tasa que llevó a cabo el citado profesor- también se puede advertir que en muchas oportunidades el desarrollo de los planteamientos jurídicos fue relativamente reducido.

Barrios Orbegoso propuso una definición de impuesto donde destacó los rasgos más importantes de éste, para dejar establecidas las diferencias con relación a la contribución y tasa. El profesor peruano señaló el siguiente concepto de impuesto:

contemplando su aspecto financiero y jurídico, el impuesto es el tributo que sirve para financiar servicios generales que redundan en beneficio de toda la colectividad, cuya causa genérica son dichos servicios generales y cuya causa específica es la capacidad contributiva que posee el sujeto obligado a la prestación (Barrios, 1966, p. 13 y 14)

Se trata de una definición donde se pretendió la inclusión simultánea de aspectos económicos y jurídicos para elaborar la noción de impuesto, generándose confusiones. Quedó advertida una falta de claridad en cuanto a los objetos de estudio. Primero se debió elaborar el concepto de impuesto desde la perspectiva de la ciencia de la Hacienda. Luego correspondía la construcción de la noción de impuesto a partir de la disciplina jurídica.

Con relación al concepto económico de impuesto el citado profesor hizo referencia a los siguientes elementos: a) finalidad financiera, en la medida que el impuesto procuraba ingresos monetarios al Estado, b) servicios fiscales dirigidos al conjunto de la sociedad, denominada la “causa genérica” del impuesto, y c) beneficio para toda la sociedad (como resultado de las actividades del Estado).

Es importante destacar que –en cierta medida- estos temas ya venían siendo objeto de reflexiones por parte del Derecho Tributario (De Juano, 1969, pp. 59-69), pero el profesor peruano no destacó la existencia y contenido de esta perspectiva de enfoque. Por otra parte, Barrios (1966, p. 14) dejó traslucir que en la definición de impuestos el aspecto jurídico tenía que ver con el tema de la “causa específica”, en la medida que hacía referencia a la ley y las posibilidades de ésta para afectar la riqueza económica de los contribuyentes.

Aquí también podemos advertir una confusión de conceptos, en la medida que en relación a la riqueza económica o capacidad contributiva se planteó la posibilidad del desarrollo de consideraciones jurídicas, pero finalmente predominaron las reflexiones de tipo económico. En este sentido el profesor peruano profundizó en ciertas cuestiones de tipo económico tales como: a) potencialidad económica, b) dificultad para la determinación de la proporción en que cada particular gozaba de los servicios públicos estatales, y c) determinación de la riqueza económica en función de la renta, patrimonio o gasto de la persona (Barrios, 1966, pp. 62-64).

Con relación al aspecto jurídico convenía tener presente que De Juano (1969, p. 287), siguiendo a Jarach, ya había explicado que la causa de la obligación tributaria no se podía encontrar en la simple existencia de una ley; sino que debía ser ubicada de cara a aquel hecho que era considerado por el legislador como capaz para generar el nacimiento de la obligación tributaria. Esta causa era la capacidad contributiva que venía a ser la capacidad económica del deudor tributario.

Estas puntualizaciones de orden conceptual no fueron desarrolladas por Barrios Orbegoso. Sin embargo, el profesor peruano se refirió a ciertos detalles en torno a la capacidad contributiva, que a lo mejor podría tener algún contenido jurídico, como por ejemplo cuando señaló que se debía tomar en cuenta determinados montos mínimos de subsistencia de la familia. Respecto a las personas naturales, se podría llegar a pensar que

en el fondo el profesor peruano quizás estaba tomando en consideración el tema de los derechos fundamentales de la persona que -desde luego- constituía una materia propiamente jurídica, aunque este tema tampoco fue debidamente explicitado (Barrios, 1996, p. 64).

En suma el concepto de impuesto desarrollado por Barrios Orbegoso fue poseedor de elementos económicos y jurídicos con las siguientes características: a) existieron elementos económicos, tales como la finalidad financiera del impuesto, servicios fiscales dirigidos al conjunto de la sociedad y beneficio para toda la sociedad, b) hubo elementos que la doctrina jurídica ya venía procesando, especialmente en materia de Derecho Financiero, pero no fueron explícitamente desarrollados por el autor peruano, entre los que se encontraban la finalidad financiera del impuesto, servicios fiscales dirigidos al conjunto de la sociedad, beneficio para toda la sociedad, y c) hubo un elemento típicamente jurídico, que era la capacidad contributiva, pero no mereció un desarrollo suficientemente claro y amplio, toda vez que más bien se prefirió explicitar ciertas consideraciones de tipo económico tales como la potencialidad económica, dificultad para la determinación de la proporción en que cada particular gozaba de los servicios públicos estatales y la determinación de la riqueza económica en función de la renta, patrimonio o gasto de la persona. O sea que la noción de impuesto tuvo ciertas posibilidades para revelar la presencia de elementos jurídicos, pero esta faceta no fue debidamente aprovechada.

Pasando a la otra especie del tributo que es la contribución, Barrios Orbegoso (1996, p. 15) fue partidario de una definición que propuso Giannini en el sentido que se trataba de una prestación de cargo de quienes gozaban de una ventaja económica especial frente a todos los demás, debido al desarrollo de una actividad administrativa por parte del Estado o por consecuencia de las cosas que se poseían o por el ejercicio de una industria, comercio o alguna otra actividad que provocaban un gasto o un aumento del gasto del ente público.

Aquí también se advierte una confusión de conceptos en la medida que existió una concurrencia simultánea (no escalonada) de aspectos económicos y jurídicos. Podemos identificar un primer grupo de elementos que han sido abordados por la economía y también el derecho, entre los que se encuentran: beneficio, universo de beneficiarios y gasto.

Con relación al beneficio desde el punto de vista económico la ventaja o beneficio venía a ser una cuestión que ya había sido abordada desde antaño. Sevilla Segura (2004, pp. 54-55) explica que en el siglo XVII los economistas ya venían reflexionando acerca del principio del beneficio. Por ejemplo, Adam Smith sostuvo que se trataba de las rentas que obtenían las personas, gracias a la protección del Estado. García Vizcaíno (1999, p. 51) ha indicado que, con el correr del tiempo, se han elaborado diferentes versiones acerca del beneficio, llegándose a proponer que —en suma— tiene que ver con la posibilidad del disfrute de patrimonios privados por parte de los particulares.

De otro lado, desde la perspectiva del derecho, Barrios Orbegoso no ofreció mayores desarrollos en torno al concepto de beneficio. También hay que decir que, en honor a la verdad, hoy en día todavía no está clara la figura del beneficio. En efecto en las investigaciones especializadas como la realizada por Ayres Barreto (2012, pp. 138-139)

aparece que algunos niegan que el beneficio pueda ser un componente esencial de la contribución, otros aceptan la presencia del beneficio, pero solo a título accidental y, finalmente, hay quienes plantean que el beneficio resulta ser una pieza fundamental para la elaboración del concepto de contribución.

Respecto al universo de beneficiarios, desde el punto de vista económico el profesor peruano hizo referencia a los sujetos que gozaban de una ventaja económica especial frente a todos los demás. De esta manera se estaba recurriendo a un criterio de tipo subjetivo para dejar establecida la distinción entre la contribución y, por otra parte, el impuesto y la tasa.

En derecho, autores como De Juano (1969, p. 232) también incluyeron el tema acerca del universo de beneficiarios en la elaboración del concepto de contribución, pero sin mayor desarrollo. Por su parte Barrios Orbegoso tampoco ofreció mayores alcances sobre el particular.

Finalmente, con relación al gasto, se trataba de una cuestión que poseía evidente raíz económica, tal como consta en la obra del citado profesor español (De Juano, 1969, p. 61). A su turno el Derecho Tributario venía desarrollando algunos estudios. Sainz de Bujanda (1991, p. 127) destacó que Trotabas ya había establecido ciertos alcances jurídicos acerca del gasto público en el entendido que era la utilización de recursos monetarios que estaban destinados a la realización de los servicios que prestaba el Estado de acuerdo con las autorizaciones presupuestarias. Aquí también Barrios Orbegoso no ofreció las puntualizaciones que correspondía.

Además, en la definición de contribución que propuso el profesor peruano también podemos identificar un segundo grupo de elementos que fueron de corte típicamente jurídico. Por un lado, se encontraba la prestación. Sin embargo, se trató de un aspecto que era común para las tres clases de tributo (impuestos, contribuciones y tasas), de tal manera que no ayudaba mucho para dejar establecida la identidad sustancial de la contribución. De otra parte, la referencia a cuestiones tales como la actividad administrativa por parte del Estado, propiedad de bienes (predios) o trabajo personal, venían a ser categorías reconocidas por el derecho pero que no fueron mayormente explicadas por Barrios Orbegoso.

En suma, la definición de contribución que fue expuesta por el citado profesor fue poseedora de elementos económicos y jurídicos con las siguientes características: a) existieron elementos de tipo económico y también jurídico tales como: beneficio, universo de beneficiarios y gasto, y b) se utilizaron elementos de claro cuño jurídico, tales como la prestación, actividad administrativa estatal, propiedad de predios y trabajo personal. Este concepto de contribución albergó posibilidades para resaltar la presencia de elementos jurídicos, sin embargo, no fueron convenientemente explicitados.

Con relación a la tasa, Barrios Orbegoso ofreció un concepto que fue propuesto por Giannini cuando éste sostuvo que se trataba de “la prestación pecuniaria debida a un ente público en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta lo establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado” (1966, p. 16).

Esta vez podemos identificar un concepto de naturaleza tributaria donde en cierto modo abundan las consideraciones jurídicas y no económicas. Con relación a los aspectos económicos que se encuentran involucrados en esta definición, hemos podido identificar tan solo un tema. Se trata del universo de beneficiarios, en la medida que en el concepto propuesto se hacía referencia a una actividad estatal que afectaba solamente a un sujeto.

Por otra parte, si ponemos atención a los aspectos jurídicos que están contemplados en la definición de tasa, hallamos la presencia de varios elementos que son considerados por el derecho. En primer lugar, la referencia a una norma legal nos remite al principio de legalidad, toda vez que en el sistema jurídico una tasa cobra existencia sólo cuando la ley ha procedido con su creación.

En segundo lugar, cuando se trata de identificar el hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria se hace referencia a la actividad de un ente público. Esta actividad puede ser entendida perfectamente como un servicio de tipo administrativo que es prestado especialmente por el Poder Ejecutivo, tal como sostiene De la Garza (1976, p. 335).

En tercer lugar, queda claro que la actividad del ente público está dirigida a una persona. En cuarto lugar, cuando se alude a la prestación pecuniaria nos encontramos ante otro elemento propiamente jurídico, en la medida que se trata del objeto de la obligación tributaria. En quinto lugar, cuando se señala que esta prestación pecuniaria es debida a un ente público queda clara la alusión al acreedor tributario, toda vez que es el Estado el sujeto que goza de la titularidad del derecho para recibir cierta suma de dinero que proviene del deudor tributario. En sexto lugar se afirma que la norma legal habrá de establecer la medida de la prestación pecuniaria, es decir la cuantía. Se trata del desarrollo del principio de legalidad toda vez que corresponde a la norma legal fijar las reglas para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria.

Lo curioso es que –a pesar que en el concepto de tasa que acabamos de analizar abundaron las consideraciones jurídicas- Barrios Orbegoso (1966, p. 16) puso mayor énfasis en ciertos planteamientos de tipo económico. Por un lado, sostuvo que una de las principales diferencias entre la tasa y, por otra parte, el impuesto y la contribución radicaba en el beneficio individual que gozaba el privado gracias a la prestación de cierto servicio administrativo llevado a cabo por el Estado.

Además, el profesor peruano precisó que la otra disparidad entre la tasa y, por otra parte, el impuesto y la contribución tenía que ver con la determinación de la cuantía por pagar al Estado. Al respecto Barrios Orbegoso indicó que esta cuantía se encontraba en relación directa con el monto de la prestación pecuniaria. Es decir que la cantidad de dinero por entregar al Estado debía guardar correspondencia con el costo del servicio prestado por el fisco (1966, p. 16).

Al final de cuentas uno se queda con la impresión que era en el campo de la economía y no tanto en el terreno del derecho donde se podía apreciar con claridad las diferencias entre la tasa y, por otra parte, el impuesto y la contribución. Sin embargo, en la definición de tasa que hemos examinado existía un elemento jurídico meridianamente central que hubiera permitido distinguir a la tasa respecto del impuesto y la contribución. Recurriendo a Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco (1988, p. 42) queda claro que este elemento

tenía que ver con el hecho que se encuentra previsto en la norma y que era capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. En concreto se trataba de la actividad o servicio que lleva a cabo cierto ente público a favor de una persona en particular (aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia).

En suma el concepto de tasa que fue desarrollado por Barrios Orbegoso también fue poseedor de elementos económicos y jurídicos con las siguientes particularidades: a) existieron elementos de tipo económico tales como: universo de beneficiarios, beneficio individual, determinación de la cuantía tomando en cuenta los costos del servicio, y b) hubo presencia de elementos propiamente jurídicos entre los cuales destacan el principio de legalidad respecto de la creación del tributo y la determinación de la cuantía de éste, servicio del Estado en calidad de aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia, actividad estatal individualizada, prestación pecuniaria y acreedor tributario. Es decir que en el trazado de los aspectos conceptuales de la tasa existieron varias cuestiones jurídicas que pudieron ser destacados y desarrollados con detalle, pero no fue así.

4.1.1.- Comentarios personales

Con el paso del tiempo el panorama se va aclarando. Villegas sostiene que hoy en día es común el desarrollo de la clasificación jurídica del tributo, especialmente la denominada clasificación tripartita, en función del aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria (2007, p. 155).

Por otra parte, actualmente la definición de impuesto, contribución y tasa se viene perfilando en base a elementos propiamente jurídicos. Gonzáles y Lejeune ofrecen un concepto de impuesto en los siguientes términos:

Recogiendo una amplia tradición doctrinal, a la que no es ajeno el artículo 26.1, c) L.G.T., podemos definir el impuesto como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (2003, p. 190).

Aquí los aspectos jurídicos son: prestación coactiva, aspecto pecuniario de la prestación, ente público (sujeto acreedor), derecho del ente público, ley, persona (sujeto deudor), presupuesto legal (hipótesis de incidencia tributaria), capacidad económica, deber de contribuir, finanzas públicas y gasto público. Desde luego ciertos elementos de este concepto también constituyen materias que son abordadas por la ciencia económica (Política Fiscal), tales como capacidad económica (riqueza) y gasto público; pero estas circunstancias no restan sustantividad jurídica a la definición de impuesto.

Del mismo modo en los últimos tiempos la noción de contribución también ha sido estructurada en función de elementos estrictamente jurídicos. Gonzáles y Lejeune hacen referencia al concepto de contribución previsto en el literal b) del numeral 1 del artículo 26 de la Ley General Tributaria española que señala lo siguiente:

Contribuciones especiales. Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos (2003, p. 188).

Entre los elementos jurídicos se tienen los siguientes: tributo, hecho generador de la obligación tributaria (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto pasivo, beneficio, plusvalía, obras públicas y servicios públicos. Además, aquí se puede constatar la presencia de ciertos elementos que también son estudiados por la economía, tales como: beneficio, plusvalía, obras y servicios públicos; pero estas circunstancias tampoco restan densidad jurídica al concepto de contribución.

Por último, Gonzáles y Lejeune se remiten al concepto de tasa previsto en el literal a) del numeral 1 del art. 26 de la Ley General Tributaria española que establece lo siguiente:

Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos, cuando se produzcan cualquiera de las dos circunstancias siguientes:

Primera: Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntarias para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda: Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente (2003, p. 188).

Entre los aspectos jurídicos básicos se encuentran los siguientes: tributo, hecho imponible (hipótesis de incidencia tributaria), dominio público, servicios, actividades de Derecho Público, beneficio individual y sujetos pasivos. Aquí se advierte la presencia de ciertos elementos que también son estudiados por la economía, tales como: beneficio individual y servicios públicos; pero estas circunstancias no disminuyen sustantividad jurídica a la definición de tasa.

Otro tema que también resulta de la máxima importancia tiene que ver con el manejo de las fuentes del derecho para definir cada clase de tributo (impuesto, contribución y tasa). Por ejemplo, autores como Gonzáles y Lejeune han optado por la remisión a la ley tributaria de su país para analizar la clasificación tripartita del tributo. En este sentido existe una suerte de concepción legalista acerca de la clasificación tripartita del tributo, en el sentido que –en Derecho Tributario- impuesto habrá de ser aquello que se encuentra definido como tal en cierta ley particular (Ley General Tributaria). Lo mismo ocurre con las contribuciones y tasas.

Esta metodología de análisis obedece a dos razones de fondo: a) la doctrina jurídica no es pacífica en cuanto a los elementos que componen todas y cada una de las especies del tributo, b) la ley de cada país suele establecer definiciones propias de cada una de las especies de tributo. La multiplicidad de pareceres a nivel doctrinal y legal dificulta la construcción de una plantilla general de conceptos más o menos coherente y uniforme, quedando seriamente afectada la sistematización del Derecho Tributario.

4.2- Capacidad contributiva

Vamos a desarrollar este tema a partir de dos puntos específicos que son los siguientes: concepto de capacidad contributiva y teoría de la causa.

4.2.1.- Concepto de capacidad contributiva

Barrios Orbegoso propuso una noción de capacidad contributiva como “la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos que originan los servicios proporcionados por el Estado y que benefician a toda la colectividad” (1966, p. 62-63).

Nos encontramos ante una noción económica de la capacidad contributiva. El citado autor entendió que la capacidad contributiva consistía en cierta capacidad económica, sin más. De esta manera ciertamente quedó establecida una noción de orden económico. Además, los aspectos tales como contribución, gasto público, servicios del Estado y beneficios colectivos son aspectos que también poseían naturaleza económica.

Por otra parte, pasando a cuestiones de tipo existencial, resultó que -en la búsqueda de una justificación de corte económico acerca de la figura específica del impuesto- Barrios Orbegoso (1966, p. 63) llegó a la conclusión que la capacidad contributiva debía pasar a tener presencia en materia tributaria pero no por afirmación, sino por negación. Se entendió a la capacidad contributiva no como una cuestión que formaba parte de la composición propia del impuesto, sino como un asunto que había que traer de otra parte para cubrir un vacío.

Sucedió que el impuesto financiaba actividades estatales que generaban beneficios, pero no se podía determinar el universo de los beneficiarios. En cambio, las contribuciones y tasas financiaban actividades estatales que producían beneficios que eran determinables en la medida que se podía identificar al sector de la sociedad o sujeto particular que obtenía una ventaja.

Justamente la dificultad para determinar el universo de beneficiarios respecto de la actividad estatal que se financiaba con los impuestos llevó a buscar otro criterio de referencia de corte existencial y éste fue la capacidad contributiva. Inclusive tenía cabida pensar que un contribuyente podía gozar de los beneficios que provenían de la actividad estatal, pero si no poseía riqueza económica entonces no pasaba a asumir la carga del pago del impuesto.

Además, para el profesor peruano la capacidad contributiva también cumplía otro rol: constituía un criterio para la determinación de la cuantía del impuesto. La intensidad de la riqueza económica habría de llevar a una graduación de la carga tributaria (Barrios, 1966, p. 63).

Otro tema que también fue importante para Barrios Orbegoso (1966, p. 63) tuvo que ver con el impacto negativo del impuesto en la riqueza económica del contribuyente. El profesor peruano empezó por advertir que el flujo de riqueza que va del contribuyente a favor del Estado producía efectos contrarios. En cabeza del Estado la repercusión era positiva en la medida que el fisco aumentaba sus ingresos. En cambio, en cabeza del contribuyente la consecuencia era negativa en tanto operaba una disminución de la riqueza económica del contribuyente.

En todo caso este detrimento patrimonial tenía un límite: el nivel mínimo de bienestar de toda persona humana. En este sentido el citado profesor afirmó que el impuesto constituía un impacto en la esfera económica del contribuyente que no debía perjudicar su nivel de cultura y salubridad. Barrios (1966, p. 64) extendió el desarrollo de este planteamiento señalando que: a) tratándose de personas humanas tenía que existir un mínimo no imponible que se relacionaba con un nivel básico de subsistencia de la familia, y b) en el caso de las empresas el mínimo no imponible debía tomar en cuenta las cantidades de dinero destinadas a la producción.

Más adelante Barrios Orbegoso pasó al examen de las manifestaciones de riqueza económica, siempre desde el ángulo de la economía. El profesor peruano consideró que la riqueza económica podía consistir en el patrimonio personal. Señaló que –tiempo después- también se pasó a tomar en cuenta la renta que era producida por el capital y el trabajo (1966, p. 63). Finalmente, Barrios Orbegoso explicó que para Griziotti las manifestaciones de capacidad contributiva tenían que ver con “las entradas que percibe una persona, los gastos que realiza y el aumento del valor de sus propiedades por obras estatales” (1966, p. 64).

Hasta aquí llegó el estudio del profesor peruano acerca de la capacidad contributiva. Como se puede apreciar hubo un enfoque predominantemente económico. No ha sido posible identificar mayores referencias de tipo jurídico, salvo en contadas oportunidades como por ejemplo cuando Barrios Orbegoso (1966, p. 14 y 63) señaló que: a) la ley determinaba a los sujetos que debían soportar la carga tributaria y la ley también dejaba establecida la proporción de esta carga en base al principio de capacidad contributiva, y b) existía un mínimo no imponible que tenía que ver con los derechos de toda persona a un determinado nivel de salubridad, cultura etc. He aquí una inconsistencia. Para el profesor peruano el objeto central de estudio en su obra que venimos analizando era el derecho o más exactamente los aspectos jurídicos de la capacidad contributiva en este caso especial. Sin embargo, el esfuerzo de estudio estuvo más concentrado en los aspectos económicos de la capacidad contributiva.

Sin embargo, también es verdad que en otra parte de su obra Barrios Orbegoso llevó a cabo reflexiones jurídicas acerca de la capacidad contributiva. Así ocurrió cuando el profesor peruano pasó al tratamiento de la teoría de la causa en materia de impuestos, tal como podremos constatar a continuación (1966, p. 53-61).

4.2.2.- Teoría de la causa

Vamos a analizar este punto examinando los límites de la autonomía del Derecho Tributario en relación con el Derecho Civil y la ciencia de la Hacienda.

4.2.2.1.- Entre las fronteras del Derecho Civil y Derecho Tributario

La primera pregunta que cabe formular es la siguiente: ¿Por qué en el Derecho Tributario había que contemplar el problema de la causa? De entrada, Barrios Orbegoso sostuvo que en el Derecho Civil la teoría de la causa de la obligación civil era una cuestión muy debatida en la medida que tenía defensores y detractores. Con relación al tema específico de los impuestos, el profesor peruano tomó posición a favor de la teoría de la causa e indicó que había que seguir en lo posible los esquemas que el Derecho Civil ya había desarrollado sobre este tema particular (1966, pp. 53 y 55).

El citado profesor manifestó que -a primera vista- podía parecer errado procurar el mismo tratamiento para la obligación civil y la obligación tributaria debido a la comprobación de ciertas diferencias. La obligación civil respondía a determinados intereses individuales y tenía una configuración horizontal en la medida que los sujetos que participaban en esta relación jurídica se encontraban ubicados en cierto plano de igualdad. En cambio, la obligación tributaria obedecía al interés público y terminaba por contemplar una relación de tipo vertical toda vez que quedaba configurada una subordinación del privado frente al Estado (Barrios, 1966, p. 56-57).

Sin embargo, Barrios Orbegoso (1966, p. 56) explicó que estas diferencias eran producto de una observación superficial. Si se profundizaban los estudios se podía advertir que existía un importante grado de identidad en la composición de la obligación civil y la obligación tributaria. En la obligación civil tenían presencia dos sujetos y un objeto. Este objeto consistía en la voluntad de las personas (reconocido por la ley como un instrumento capaz de generar efectos en el derecho). En la obligación tributaria también se advertía la presencia de dos sujetos y un objeto que consistía en la voluntad del Estado y que se encontraba expresada a través de una ley (autorizada por la Constitución como un medio para generar efectos en el derecho).

Dentro de este orden de ideas el profesor peruano planteó que si existía una causa para la obligación civil -que era la finalidad que serviría de guía a la voluntad de las personas- también se debía pensar que existía una causa para la obligación tributaria que serviría de orientación a la voluntad del Estado que se expresaba mediante una ley. Más adelante Barrios Orbegoso sostuvo que la causa jurídica del impuesto era la capacidad contributiva (1966, p. 56).

El citado profesor (Barrios, 1966, pp. 56-57) también afirmó que -en torno al tema específico de la causa- existían ciertas diferencias entre la obligación civil y la obligación tributaria. La causa de la obligación civil consistía en cierta finalidad cuya presencia era posterior a la ley (que reconocía a la voluntad como un instrumento capaz de generar efectos jurídicos). En cambio, la causa de la obligación tributaria tenía presencia antes de la existencia de la ley (que regulaba a determinado hecho generador de obligaciones tributarias).

De otro lado, para analizar el problema de la causa en materia de tasas Barrios Orbegoso se remitió a ciertos civilistas (Planiol y Ripert) que sostuvieron que la causa se encontraba en las prestaciones que realizaban ambas partes. El profesor peruano sostuvo que no se encontraba muy de acuerdo con este planteamiento, pero, de todos modos, le pareció útil para reflexionar sobre el tema que venía analizando. Dentro de este orden de ideas Barrios Orbegoso afirmó que -para las tasas- la causa venía a ser el servicio administrativo que prestaba el Estado (1966, p. 57-58).

En cambio, para la contribución el profesor peruano se remitió a otro parámetro de referencia (distinto de la contraprestación y la capacidad contributiva), cuando aseveró que la causa de la contribución consistía en determinado beneficio o ventaja que recibía el grupo de personas que eran destinatarias de la obra o servicio público (Barrios, 1966, p. 58).

Por otra parte, en el tema específico de los impuestos, Barrios Orbegoso (1966, p. 59) sostuvo que la causa tenía que ver con la capacidad contributiva. Esta clase de causa es la que explica el trabajo de selección de hechos que realiza el legislador cuando elabora la hipótesis de incidencia.

También conviene aclarar que el profesor peruano siguió en gran medida los planteamientos que Jarach (1943, pp. 76-84) ya había desarrollado en torno a la teoría de la causa de la obligación tributaria en general y el impuesto en particular.

Para ubicar en contexto los planteamientos de Barrios Orbegoso conviene recordar que en los inicios del siglo XX el derecho era básicamente el Derecho Privado. Berger lideró los primeros esfuerzos para la elaboración de un nuevo frente del derecho que pasó a ser el Derecho Público, tomando como referencia el interés colectivo. Esta clase de interés llevó al desarrollo de la figura del tributo entendido como obligación, que vino a ser una figura que fue prestada del Derecho Civil.

Solo a partir de la idea de obligación (tributaria) pudo tener cabida un tema concomitante: la teoría de la causa. De alguna manera la presencia de la teoría de la causa en el Derecho Tributario consistió en cierto esfuerzo para dotar de mayor racionalidad el trabajo que tenía que llevar a cabo el legislador a la hora que debía seleccionar los hechos que habrían de pasar a ser relevantes para efectos de los impuestos.

Retomando los estudios puntuales de Barrios Orbegoso se debe advertir una inconsistencia en el sentido que no vinculó sus reflexiones acerca de la teoría de la causa en materia impositiva con una cuestión central: la autonomía del Derecho Tributario. El objeto central de la obra del profesor peruano era el Derecho Tributario, de tal manera que cabía entender que este autor apostaba por la independencia del Derecho Tributario respecto del Derecho Civil. Entonces hubieran sido convenientes ciertas reflexiones de su parte en torno a la autonomía dogmática del Derecho Tributario a partir del logro de conceptos y principios especializados acerca del tema de la capacidad contributiva. En otras palabras, si el planteamiento general de Barrios Orbegoso era la afirmación del Derecho Tributario, entonces no se debió dejar de aprovechar la oportunidad para fortalecer de modo especial la autonomía dogmática del Derecho Tributario en el tema específico de la teoría de la causa en materia de impuestos.

Dentro de este orden de ideas también cabe señalar que el profesor peruano destacó que una de las diferencias entre la obligación civil y la obligación tributaria era que en la primera la finalidad se ubicaba después de la ley (que reconocía a la voluntad la posibilidad de generar efectos jurídicos), mientras que en la segunda la capacidad contributiva se encontraba ubicada antes de la ley (que reconocía a ciertos hechos como capaces de generar obligaciones tributarias del tipo impuesto). Esta particularidad en la organización de las figuras del Derecho Tributario venía a fortalecer la tesis que defendía la autonomía estructural del Derecho Tributario. Aquí también Barrios Orbegoso no llevó a cabo mayores reflexiones sobre el particular. Esta es otra inconsistencia en la obra del profesor peruano en la medida que no aprovechó la oportunidad para fortalecer la autonomía estructural del Derecho Tributario (1966, p. 57).

Finalmente, se debe destacar que Barrios Orbegoso tomó distancia de cierto planteamiento de Griziotti. Luego que Jarach propuso que la causa del impuesto era la

capacidad contributiva, el citado autor indicó que -tiempo después- Grizziotti pasó a señalar que la causa del impuesto tenía que ver con “la capacidad contributiva en cuanto, síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado” (1966, p. 60).

Barrios Orbegoso entendió que Grizziotti pretendió cierta compatibilización entre la causa próxima (capacidad contributiva) y la causa remota del impuesto (beneficios generales que se derivan de la actividad estatal).

Asimismo, sostuvo que no existía una relación directa entre ambos tipos de causas. En este sentido, indicó que una mayor capacidad contributiva por parte de cierto contribuyente no necesariamente implicaba para éste la obtención de un mayor beneficio procedente de la actividad estatal. Además, Barrios Orbegoso señaló que las ventajas que proporcionaba la actividad estatal no determinaban la presencia de la riqueza económica (capacidad contributiva), de tal manera que ésta no podía ser considerada como un síntoma o producto de aquella (1966, p. 60-61).

Al respecto también conviene tener presente que para Grizziotti la actividad estatal y la capacidad contributiva no constituían dos factores que en este estricto orden de presentación se ubicaban en cierta especie de línea recta antes del hecho imponible.

El profesor italiano más bien consideró que existía un círculo virtuoso, en donde la actividad estatal (servicios públicos) generaba un incremento de las riquezas económicas de los privados y, luego, vía el pago de impuestos, resultaba que parte de estas riquezas se trasladaban al Estado, haciendo posible que éste pueda proveer cada vez de mayores servicios a la ciudadanía, con el consiguiente incremento de la riqueza económica de los privados y así sucesivamente (Grizziotti, 1959, p. 152-153).

4.2.2.2.- Entre las fronteras de la ciencia de la Hacienda y el Derecho Tributario

Barrios Orbegoso señaló con acierto que la teoría de la causa obedecía a una perspectiva existencial en la medida que tenía que ver con el factor que podía ser capaz de justificar una relación jurídica. Sumado a ello, advirtió que la teoría de la causa se ubicaba en el Derecho Civil y guardaba conexión con dos figuras: contrato y obligación (1966, p. 53).

Por otra parte, a partir de las reflexiones de Barrios Orbegoso se puede inferir que -en la medida que el Derecho Tributario tenía que ver con la obligación tributaria- entonces también correspondía reflexionar sobre la causa de esta obligación (impuesto) (1966, p. 53-54). El profesor peruano destacó que para Giannini la causa del impuesto era la ley. En este punto Barrios Orbegoso advirtió que hubo una confusión en la medida que la ley podía ser considerada la fuente de la obligación, más no la causa (como se citó en Barrios, 1966, p. 53-54).

Lo que pasó es que Giannini, fiel a su concepción formalista, entendió que el derecho llegaba hasta la ley; de tal manera que en el campo jurídico no se podía ir más allá de la ley. En cambio, la teoría de la causa llevaba a reflexionar acerca de aquello que estaba detrás de la ley. Se trató de una puerta de entrada que conducía a la teoría pura, donde tenía cabida todo tipo de enfoques en torno al problema de la causa.

Barrios Orbegoso precisó que para Blumenstein la causa del impuesto se encontraba en el poder de imperio del Estado. Es decir que el origen último del impuesto se encontraba

en aquel poder que era capaz de impulsar la creación y desarrollo de leyes. El profesor peruano advirtió que a su turno también cabía la pregunta acerca de la causa del poder de imperio del Estado. La continuación prácticamente indefinida de esta técnica de interrogatorio podía llevar la indagación original de tipo jurídico hasta las alturas del plano filosófico, produciéndose un alejamiento del punto inicial: el impuesto en sí (Barrios, 1966, p. 53-54).

Por esta razón Barrios Orbegoso, siguiendo a Jarach, prefirió buscar solamente la causa más próxima del impuesto. Es decir que había que buscar la causa más cercana al hecho imponible (figura típica del derecho). Añade que no estaba de acuerdo con la tesis que sostenía que la causa del impuesto era el hecho imponible, en la medida que éste también venía a ser el objeto mismo sobre el cual se aplicaba el impuesto. Es decir que el hecho imponible no podía ser el origen y destino del impuesto a la vez (1966, pp. 54-55).

Llegados a este punto conviene recordar por un momento que, en el Derecho Civil, para Planiol y Ripert, la causa de la obligación se encontraba en las prestaciones contractuales que realizaban ambas partes. De modo similar, el profesor peruano sostuvo que en el Derecho Tributario, en materia de tasas, la causa de estas prestaciones tributarias tenía que ser la contraprestación de un servicio administrativo por parte del Estado. De igual manera tuvimos la oportunidad de constatar que –para Barrios Orbegoso– la causa de las contribuciones era el beneficio que obtenía un sector de la sociedad como consecuencia de un servicio especial u obra especial que realizaba el Estado (1966, p. 58).

Aunado a lo anterior, Barrios (1966, p. 58) consideró que más bien, en materia de impuestos, no existía una clara correspondencia entre el beneficio (resultado de la prestación llevada a cabo por el Estado) y el pago (prestación cumplida por el contribuyente). Por ejemplo, muchas veces los sujetos más favorecidos con los servicios generales del Estado no eran los que más pagaban impuestos. Por tanto, dejaba de ser posible sostener que la causa del impuesto era el beneficio percibido.

Luego el citado autor recordó que Griziotti, en sus primeros tiempos (es decir antes de la obra de Jarach sobre el hecho imponible), sostuvo que la causa jurídica del impuesto eran los beneficios que recibía el individuo como resultado de las actividades del Estado. Desde luego Barrios Orbegoso no estuvo de acuerdo con esta tesis en la medida que entendió que los beneficios remitían a una causa remota de la obligación tributaria, cuando lo más importante era identificar la causa más próxima de esta clase de vínculo jurídico (1966, p. 59).

También afirmó que para Jarach la causa más próxima del impuesto venía a ser la capacidad contributiva. Es decir que la riqueza económica era capaz de explicar la preferencia del legislador tributario por determinados hechos. Barrios explicó que la capacidad contributiva era el único nexo entre la ley y el hecho imponible. Por esta razón concluyó que la capacidad contributiva era la causa jurídica del impuesto (1966, p. 59).

Hasta aquí hemos examinado cierta parte del pensamiento del profesor peruano sobre la teoría de la causa y su relación con el tema de la capacidad contributiva especialmente en materia de impuestos, que deja en evidencia un estricto apego al pensamiento que Jarach (1943, pp. 76-84) ya había desarrollado sobre el particular.

Nos interesa analizar el pensamiento del profesor peruano acerca de la teoría de la causa. En este tema nuevamente existieron confusiones entre los objetos de estudio, generándose otra vez inconsistencias.

Cuando se examinó la causa de las contribuciones se sostuvo que aquella consistía en el beneficio grupal como consecuencia de las obras y servicios especiales que realizaba el Estado. El tema del beneficio poseía básicamente naturaleza económica. Por otra parte, la teoría de la causa pertenecía al ámbito del Derecho Tributario. Entonces se estaba proponiendo que una figura económica (beneficio) era la causa de una institución jurídica (obligación tributaria) Se trató de una confusión de categorías que ciertamente era difícil de aceptar.

Por otra parte, cuando se analizó la causa del impuesto se sostuvo que no existía una clara correspondencia entre el beneficio y el pago de esta clase de tributo. El análisis de la causa del impuesto empezó con la evaluación del beneficio. Es decir que se examinó si el beneficio podía ser considerado como la causa del impuesto. Nuevamente se aprecia una superposición de categorías en el entendido que el beneficio poseía sustancia económica y el impuesto (obligación tributaria) tenía contenido jurídico.

Probablemente esta clase de inconsistencia se explica si se asume que el profesor peruano tomó en consideración el planteamiento inicial de Griziotti (como se citó en Barrios, 1966, p. 59) cuando sostuvo que la causa jurídica del impuesto era el beneficio. Justamente una de las críticas a la concepción integralista del fenómeno tributario, tan defendida por Griziotti, fue que no resultaba claro cómo se podía llegar a engarzar conceptos económicos y jurídicos a la vez.

4.2.3.- Comentarios personales

Hoy en día está bastante clara la naturaleza jurídica del principio de capacidad contributiva. Luqui explica la evolución histórica de este principio que se remonta a los tiempos en que apareció el Estado de Derecho. Con el advenimiento del Estado Liberal en el siglo XIX apareció un principio jurídico y constitucional que recibió la denominación de capacidad económica de las personas, entendida en términos objetivos como por ejemplo la renta o patrimonio. Con el paso del tiempo esta clase de capacidad empezó a ser vista incluyendo criterios subjetivos, que tuvieron que ver con la situación personal y familiar de cada contribuyente, de tal manera que surgió la denominada capacidad de prestación (1989, pp. 91-93).

Luego, en las primeras décadas del siglo XX, con el surgimiento del Estado Social de Derecho, se empezó a considerar que el Estado debía intervenir en la economía, de tal manera que podía afectar las riquezas de las personas para producir determinados efectos en la economía. Entonces volvió a entrar en escena la capacidad contributiva, donde la capacidad económica y la capacidad de prestación -además de estar vinculadas a los fines fiscales- comenzaron a aparecer relacionadas con ciertos fines extrafiscales que podía perseguir el Estado.

El siguiente paso tuvo que ver con la constatación del rol del legislador. La capacidad económica y la capacidad de prestación pasaron a ser objeto de una valoración política por parte de los representantes de la sociedad (Parlamento), generándose mayores márgenes de juego, especialmente en torno a dos temas puntuales: a) determinación del

hecho que era capaz de exteriorizar la riqueza (renta, patrimonio o consumo), y b) los fines extrafiscales que podía perseguir el tributo recaudado, como por ejemplo la redistribución de la riqueza. Finalmente, Luqui señala que:

Esta profunda transformación operada en el campo tributario tiene poco menos de 50 años. Tan estupenda es la evolución sufrida que aquellos principios jurídicos y constitucionales, concebidos en el siglo XIX, bajo la influencia, como dijimos, de las ideas liberales, deben ser hoy interpretados en razón de esta nueva concepción del Estado y de la naturaleza y función que se asigna a las riquezas de los individuos (1989, p. 93).

Siguiendo este planteamiento cabe destacar que hoy en día, debido al avance del proceso de constitucionalización del derecho, la capacidad contributiva aparece conectada con los valores superiores de justicia y solidaridad. Landa Arroyo expresa lo siguiente:

Solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional al momento de regular cada institución tributaria (2018, p. 285).

Este enfoque que incluye aspectos axiológicos y constitucionales acerca del principio de capacidad contributiva abona a favor de la autonomía dogmática del Derecho Tributario, de tal manera que queda marcada la debida distancia respecto de los alcances de la ciencia de la economía que también se preocupa por la riqueza económica de los particulares en materia fiscal.

El principio de justicia distributiva (dar a cada uno lo que le corresponde) debe ser tomado en cuenta para dejar establecido los términos de la relación entre la situación particular del contribuyente y los sectores sociales desfavorecidos. En este sentido, además de la consideración de una visión de tipo vertical acerca del principio de capacidad contributiva que tiene que ver con la potencialidad económica de cada contribuyente sujeta a ponderaciones, también se debe advertir la existencia de una visión de corte horizontal en la medida que debe existir preocupación sobre todos y cada uno de los miembros de la sociedad. En este punto son importantes las reflexiones acerca del destino del tributo recaudado, es decir que finalmente se debe procurar un flujo de riqueza que debe empezar en cabeza de los sujetos que gozan de mayores posibilidades económicas y habrá de terminar en cabeza de las personas más necesitadas (distribución de la riqueza) mediante el acceso de éstos a los servicios de salud y educación pública. De esta manera se ha producido una ampliación del contenido y extensión del principio de capacidad contributiva, toda vez que la visión liberal e individualista ha sido absorbida por una concepción donde comienza a ganar terreno la variable social.

Por último, es menester referirnos al dilema acerca del mantenimiento o supresión de la teoría de la causa en el Derecho Tributario. Recientemente Ayres Barreto (2019, p. 539) ha realizado una revisión general de este tema. Hoy en día sigue la polémica en torno a la permanencia o no de la teoría de la causa en el Derecho Tributario. Nosotros consideramos que –desde la perspectiva de la concepción del tributo como obligación- se puede afirmar que siempre ha existido la preocupación de tipo existencial acerca de la obligación tributaria. Es decir que es constante la inquietud acerca de la justificación o

razón de existencia de la obligación tributaria. Ya hemos estudiado que -a partir del racionalismo jurídico que imperó en los primeros tiempos de la elaboración del Derecho Público contemporáneo- resultaba exigible la justificación de contenidos. De esta manera siempre ha tenido perfecta cabida la búsqueda de la razón para justificar la presencia de la obligación tributaria en el campo del derecho.

A título simplemente tentativo, exponemos algunas ideas que podrían merecer mayor investigación. Una primera aproximación al tema tiene que ver con la causa del tributo entendido como género (con independencia de sus especies más generalizadas que son los impuestos, contribuciones y tasas).

De conformidad con el proceso de constitucionalización del derecho toda reflexión debe empezar considerando el punto de vista constitucional. Economía de mercado y Estado explican la existencia de las finanzas públicas, que de paso incluye al tributo. En clave constitucional podemos decir que, si en la denominada Constitución Económica se tiene previsto un modelo de economía de mercado en el sentido que el privado es el principal agente productor de la riqueza económica del país y si, además, existe un Estado Constitucional; entonces quedan configuradas las finanzas públicas –que incluye al deber de contribuir- para que el fisco pueda cumplir con sus fines constitucionales. Por tanto, la justificación jurídica del tributo tendría cuño constitucional y se encontraría en la concurrencia del modelo de economía de mercado y Estado Constitucional.

¿Podría existir un tributo si en vez del modelo de economía de mercado tiene presencia el modelo de economía centralmente planificada? Otra pregunta: ¿Podría existir un tributo tal como es entendido en los tiempos contemporáneos a pesar de la ausencia del Estado de Derecho?²⁶ Definitivamente las respuestas serían negativas, de tal manera que las dos variables propuestas (modelo constitucional de economía de mercado y Estado Constitucional) podrían ser tomadas en cuenta para una reelaboración de la teoría de la causa en el Derecho Tributario.

La segunda aproximación al tema merece una aclaración previa. Así como acabamos de referirnos al tributo en general ahora toca dirigirnos a cada especie de tributo en particular. Es decir que nos vamos a preguntar acerca de la causa del impuesto, causa de la contribución y causa de la tasa. En la medida que cada especie de tributo tiene sus particularidades, entonces se justifica la existencia de causas específicas para cada caso.

El problema es que en el Derecho Tributario abundan los estudios sobre el impuesto, más no son tan frecuentes las investigaciones en materia de contribuciones y tasas. Habría que empezar por examinar las características netamente jurídicas de cada una de las clases de tributos, especialmente de las contribuciones y tasas. Acto seguido recién se podría identificar la causa específica que correspondería a cada una de estas clases de tributo.

Por ejemplo, Ayres Barreto (2019, p. 539) señala que una de las causas de la obligación tributaria que se suele invocar tiene que ver con las ventajas resultantes para el individuo, gracias a la prestación de servicios públicos por parte del Estado. La ciencia económica

²⁶ no estamos incluyendo el caso especial de los “tributos parafiscales”, así denominados por el segundo párrafo del numeral 1 del art. 2 del Modelo de Código Tributario elaborado por el CIAT según su versión del 2015, en la medida que pueden financiar a entidades no gubernamentales (CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, 2015).

ciertamente ha estudiado los beneficios que generan estos servicios públicos, pero ¿La disciplina del Derecho Tributario ya tiene analizado con profundidad este tema, por ejemplo, en materia de contribuciones? La respuesta es negativa²⁷.

Entonces parecería que es necesario el cumplimiento de un paso previo antes de entrar al estudio de la teoría de la causa en relación con cada una de las especies de tributo. Sólo si en el campo del Derecho Tributario se llega a una caracterización más profunda del impuesto, contribución y tasa se estará en mejores condiciones para examinar los términos de correspondencia entre cada una de estas clases de tributo y la teoría de la causa.

4.3.- Clasificación del impuesto

Barrios abordó el tema de las clasificaciones del impuesto, y advirtió que se referiría especialmente a las clasificaciones que contenían un fundamento jurídico. Añadió que Giannini fue partidario de aquella clasificación de los impuestos que los dividía en directos e indirectos, tomando en cuenta tres criterios diferenciadores (Barrios, 1966, pp. 68, 70 y 72).

El primer criterio, de corte subjetivo, se refería al sujeto que la ley obligaba a cumplir con la prestación tributaria. Los impuestos directos recaían (esta es la expresión utilizada por el autor nacional) sobre el deudor tributario, mientras que los impuestos indirectos descansaban sobre terceros, porque así lo disponía el legislador. El segundo criterio, de tipo objetivo, se centró en el hecho que era capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Los impuestos directos tenían que dirigirse a cosas o situaciones duraderas, de tal manera que la obligación tributaria podía ser periódica, en tanto que los impuestos indirectos debían remitirse a hechos pasajeros. Finalmente, el tercer criterio tuvo que ver con la capacidad contributiva. Los impuestos directos apuntaban a manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva (renta y patrimonio), en tanto que los impuestos indirectos estaban dirigidos a las manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva (gasto de la riqueza).

Barrios Orbegoso tomó partido por el tercer criterio, por poseer un carácter objetivo. En este sentido destacó que uno de los elementos para desarrollar esta clasificación tuvo que ver con la estabilidad o movilidad de los hechos imposables (que eran reveladores de capacidad contributiva). En los impuestos directos los hechos imposables tales como renta y patrimonio eran estables; mientras que en los impuestos indirectos los hechos imposables tales como el uso de la renta o patrimonio eran móviles. Los impuestos directos recaían sobre el goce del capital o la renta, mientras que los impuestos indirectos afectaban la circulación y el consumo de la riqueza (1966, p. 72).

Consideramos que tanto la clasificación en sí misma (entre impuestos “directos” e “indirectos”) como los criterios de distinción tales como: a) manifestación mediata o inmediata de la riqueza económica (capacidad contributiva), b) estabilidad o movilidad de los hechos imposables, y c) capital, renta o consumo; constituían parámetros de referencia de naturaleza económica en la medida que poco a nada tenían que ver con la

²⁷ Villegas considera que en las contribuciones hay que tomar en cuenta los beneficios derivados de las obras públicas, pero sobre esta cuestión el profesor argentino ofrece referencias jurídicas que son limitadas. (Villegas, 2007, p. 197-198).

figura jurídica de la obligación tributaria que constituía el eje central del Derecho Tributario.

Es verdad que Giannini (1957, p. 150-151) precisó que la clasificación de los impuestos en directos e indirectos tenía corte jurídico, pero solo en tanto que esta clasificación pasó a ser la base para una serie de dispositivos legales italianos, incluso de alcance internacional cuando por ejemplo regularon el caso de una persona que residía o poseía bienes o desarrollaba actividades en los territorios que correspondían a varios Estados. El profesor italiano determinó la juridicidad de la materia por la sola circunstancia de su conexión con una fuente del derecho que en este caso fue la ley. Se trató de un criterio formalista para determinar la calidad jurídica de: a) la clasificación de impuestos en directo e indirectos, y b) los criterios que fueron tomados en cuenta para desarrollar esta clasificación.

Más coherente con la concepción del tributo como obligación hubiese sido la adopción de un criterio jurídico de tipo doctrinal o sustantivo como por ejemplo las diferencias en la configuración del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia prevista en las legislaciones de los impuestos a la renta, patrimonio u operaciones de venta y servicios. En suma, la impresión que se tiene es que las consideraciones hasta aquí trabajadas por Barrios Orbegoso fueron poseedoras de una sustantividad más económica que jurídica, constituyendo una inconsistencia.

Barrios (1966, p. 73-74) pasó al análisis de las ventajas y desventajas de los impuestos directos en donde se puede advertir la concurrencia simultánea de consideraciones económicas y jurídicas, incurriendo en cierta confusión relativa a los objetos de estudio, generándose otras inconsistencias.

Entre las ventajas el autor peruano destacó algunas de éstas tomando en cuenta aspectos económicos tales como: a) posibilidad de financiamiento de los gastos públicos, b) capacidad contributiva, c) cobertura de los impuestos en el sentido que se podía afectar a las rentas de capital, rentas del trabajo, rentas provenientes del capital y trabajo, o capital en sí mismo, d) graduación de la carga tributaria mediante los sistemas de alícuotas o tasas proporcionales y progresivas, e) rendimiento estable de la recaudación, y f) menores posibilidades para la traslación o desvío de la carga tributaria.

Por otra parte, con relación a las ventajas de los impuestos directos, en materia jurídica, se consideraron los siguientes aspectos: a) justicia en la medida que se toman en cuenta los aspectos subjetivos de la capacidad contributiva, o sea la consideración de la realidad personal y familiar del contribuyente, y b) determinación de la riqueza económica en función de presunciones legales y declaraciones de los contribuyentes.

De otro lado Barrios Orbegoso se refirió a las desventajas de los impuestos directos. Sobre el particular se procedió con la formulación de consideraciones básicamente de tipo económico. El mencionado autor sostuvo lo siguiente:

Tiene como inconvenientes, ser muy ostensible a los ojos del contribuyente, requerir un grado de avanzada cultura cívica para evitar los problemas de la evasión, no recaer sobre todos los ciudadanos, ya que en general inciden sobre la clase alta y media, no gravando a las clases populares que son muy numerosas y presentar problemas en cuanto a su recaudación por el personal a emplear y los métodos de cobranza (1966, p. 73).

Aquí se puede dejar constancia de otra inconsistencia en el sentido que el citado profesor no esbozó planteamientos de tipo jurídico para explicar las desventajas de los impuestos directos como por ejemplo las dificultades para una estricta observancia del principio constitucional de igualdad vertical especialmente en cuanto a la estructura de los tramos de la renta neta imponible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de las personas naturales.

A renglón seguido Barrios Orbegoso (1966, p. 73-74) pasó al estudio de las ventajas de los impuestos indirectos donde recurrió exclusivamente a ciertas consideraciones de tipo económico tales como: a) elasticidad del rendimiento, b) poca visibilidad y por tanto menos posibilidad de resistencia por parte de los contribuyentes, c) pagos de modo muy fraccionado, d) aplicación al consumo de solamente ciertos artículos, y d) posibilidad de aplicación masiva. Corresponde advertir la confusión de objetos de estudio, toda vez que la obra del profesor peruano estaba dedicada al análisis del Derecho Tributario, pero en este punto se encuentran consideraciones que son solamente de tipo económico. Desde luego se trata de una inconsistencia.

Además, explicó las desventajas de los impuestos indirectos, recurriendo de modo simultáneo a las consideraciones económicas y jurídicas, de tal manera que es posible advertir otra confusión de conceptos y la consiguiente inconsistencia. Entre las desventajas de tipo económico se encontraban las siguientes: a) en los tiempos de crisis la recaudación disminuye de modo muy acelerado, y b) el traslado de la carga tributaria es muy fácil. Por otra parte, el inconveniente de naturaleza jurídica tenía que ver con el hecho que esta clase de impuestos generaba conflictos con el ideal de justicia (capacidad contributiva) (Barrios, 1966, p. 74).

Finalmente, Barrios Orbegoso sostuvo que más bien compartía otra clasificación del impuesto que tomaba en cuenta todas las variedades posibles de los hechos puramente económicos que podían ser considerados para efectos tributarios. En este sentido, explicó que:

existen: 1) Impuestos dirigidos a la propiedad, denominados impuestos de patrimonio, que gravan a las personas midiendo su capacidad tributaria por su riqueza mueble o inmueble, naciendo el gravamen en razón de algún bien patrimonial de que se es propietario. 2) Impuestos destinados a incidir sobre el enriquecimiento o aumento de fortuna, denominados impuestos de acrecentamiento patrimonial, que gravan los aumentos que recibe el patrimonio de las personas por cualquier causa ajena a su esfuerzo productivo y al rendimiento de su fortuna o de su actividad. 3) Impuestos a las diferentes formas de actividad de las personas que gravan las diferentes clases de ocupaciones de los individuos y que por lo tanto se pueden dividir en diversas categorías según sea la actividad que de origen al ingreso gravado. 4) Impuestos dirigidos a la actividad económica, llamados impuestos de rendimiento, destinados a gravar las rentas que producen tanto la propiedad como la prestación de servicios, la industria, los negocios y cualquier otra ocupación lucrativa (Barrios, 1966, p. 76).

Se trató de una clasificación del impuesto en función de una variable netamente económica que era el hecho económico. Se debe advertir una confusión en cuanto a los objetos de estudio de naturaleza económica y jurídica y la consiguiente inconsistencia. En la obra del profesor peruano el objeto central de estudio era el Derecho Tributario, de tal manera que temas tales como la clasificación del tributo se tenían que analizar en base

a consideraciones jurídicas. A manera de antecedente se pueden exponer aspectos económicos por separado, pero lo que no corresponde es que esta clase de aspectos pase a constituir el único tipo de reflexión, dejando de lado los alcances jurídicos.

4.3.1.- Comentarios personales

Villegas (2007, p. 159-164) expone una serie de modernas clasificaciones de impuestos desde una perspectiva jurídica. La primera clasificación se refiere a los impuestos ordinarios y extraordinarios. Un impuesto es ordinario cuando su vigencia es permanente, tal como sucede con el impuesto al valor agregado. En cambio, un impuesto es extraordinario en la medida que su duración es solamente temporal. El profesor argentino agrega que esta distinción no siempre es tan clara, toda vez que muchas veces un impuesto inicialmente extraordinario suele ser objeto de sucesivas prórrogas, de tal manera que pasa a tener cierta vocación de permanencia.

La segunda clasificación tiene que ver con los impuestos reales y personales. Un impuesto es real si toma en cuenta únicamente a la riqueza, tal como ocurre con los impuestos a los consumos. Por otra parte, un impuesto es personal si considera la situación especial de cada contribuyente como por ejemplo sus cargas de familia (gastos personales) Nos parece que esta clasificación tampoco es del todo clara en la medida que muchas veces en los impuestos reales tienen presencia diversas situaciones personales de los contribuyentes. Por ejemplo, la imposición al consumo casi siempre va acompañada de exoneraciones, etc. que se fundamentan en las limitaciones de riqueza de importantes sectores de la población, guardando íntima conexión con el principio constitucional de capacidad contributiva. Durán (como se citó en Gómez, 1993, p. 69-70) señala que una de las preocupaciones del impuesto al valor agregado tiene que ver con los niveles de ingreso de la población que debe llevar a una reducción de esta carga tributaria atendiendo a los bienes y servicios que tienen más peso en las estructuras de consumo de las familias con menores recursos (gastos personales en materia de alimentación, salud, etc.).

La tercera clasificación se refiere a la existencia de impuestos proporcionales y progresivos. Un impuesto es proporcional si se advierte una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada, mientras que un impuesto es progresivo si la cuantía aumenta a medida que opera el incremento del valor de la riqueza gravada. Entendemos que -aun cuando se trata de un planteamiento de origen económico- tiene presencia la perspectiva jurídica en la medida que la riqueza -que remite al principio constitucional de capacidad contributiva- viene a ser un factor de referencia muy importante. Merece especial atención el impuesto progresivo, como por ejemplo el impuesto a la renta de las personas naturales, en tanto se inspira en el principio constitucional de igualdad vertical.

La cuarta clasificación tiene que ver con los impuestos directos e indirectos cuyo origen también es de orden económico. La doctrina no es pacífica en cuanto al criterio que se debe tomar en cuenta para llevar adelante esta clasificación. Entre estos criterios se tiene los siguientes: posibilidad de traslación, posibilidad de empadronamiento de los contribuyentes, situación estática o dinámica de la riqueza gravada y tipo de objeto gravado.

El profesor argentino prefiere el criterio que tiene que ver con las modalidades de manifestación de la riqueza económica. En el impuesto directo esta riqueza se exterioriza

de modo inmediato, tal como sucede con la renta; con independencia de la posibilidad de traslación. En cambio, en el impuesto indirecto se advierte la existencia de una manifestación mediata de la riqueza. El impuesto se fija en la producción y comercialización de bienes y servicios (el impuesto al valor agregado grava las operaciones de venta y servicios), sin embargo, lo más importante para efectos tributarios es el gasto de riqueza por parte de los consumidores de estos bienes y servicios. Entonces para el impuesto indirecto las operaciones de venta y servicios vienen a ser medios que permiten afectar riquezas, pero sólo cuando ocurran los consumos o gastos de riqueza, con independencia de su posibilidad de traslación.

Villegas señala que en Argentina este tipo de clasificación se conecta con el derecho porque resulta ser muy importante para la delimitación de las facultades impositivas entre la Nación y las provincias. Entendemos que esta clase de interés jurídico en torno a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos tiene relación con el principio de reserva de ley en la parte que se refiere al reparto de competencias de la potestad tributaria.

Pero más allá de esta apreciación que tiene que ver con una suerte del “aspecto externo” de la clasificación del impuesto somos del parecer que también existe un “aspecto interno” muy importante que guarda relación con la propia estructura del impuesto. En principio debería existir una coincidencia entre hipótesis de incidencia tributaria y capacidad contributiva. En la hipótesis de incidencia se debería encontrar un determinado hecho que -de suyo- debe ser capaz de reflejar riqueza económica (capacidad contributiva), tal como ocurre con la renta y el patrimonio. Aquí se encuentran los impuestos directos. Sin embargo, en ciertas ocasiones no coinciden hipótesis de incidencia y capacidad contributiva. En la hipótesis de incidencia se encuentra un hecho que -por sí mismo- no contiene aquella riqueza económica que es relevante para efectos tributarios. Así sucede con las operaciones de venta y prestación de servicios. Este es el caso de los impuestos indirectos como por ejemplo el impuesto al valor agregado. En rigor cuando el comprador del bien o adquirente del servicio entra en escena y recién procede con el gasto de su riqueza para pagar el respectivo precio aparece con plenitud la riqueza económica (capacidad contributiva).

La quinta clasificación se refiere a los impuestos financieros y de ordenamiento. El impuesto financiero tiene por objetivo financiar las actividades del Estado. En cambio, el impuesto de ordenamiento incentiva o en ciertos casos desalienta el desarrollo de determinadas conductas de los particulares. Pensamos que vale la pena destacar dos aspectos jurídicos. Por un lado, esta clasificación tiene que ver con un aspecto externo de la obligación tributaria que viene a ser la finalidad de esta relación jurídica.

De otra parte, en el caso específico de los impuestos de ordenamiento, resulta necesario considerar ciertos aspectos que tienen que ver más bien con la estructura interna de la obligación impositiva. Por ejemplo, si se trata de impuestos que incentivan conductas es frecuente la presencia de reglas especiales para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, tal como sucede con el crédito tributario por reinversión en materia de Impuesto a la Renta. Del mismo modo si se trata de desalentar ciertos consumos, como por ejemplo en materia de combustibles altamente contaminantes, también es factible

advertir la presencia de reglas especiales para la determinación de la obligación tributaria, tal como ocurre con la elevación de la alícuota o tasa nominal del impuesto a la gasolina.

Finalmente cabe resaltar que esta clasificación no es del todo clara. Por ejemplo, en principio el Impuesto a la Renta cuyo contribuyente son las personas jurídicas (empresas) es un impuesto financiero en la medida que su objetivo básico apunta al financiamiento de las actividades del Estado. ¿Qué ocurre si dentro de la estructura de este impuesto se encuentra un crédito tributario por reinversión? ¿Habría que sostener que en este punto nos encontramos más bien ante un impuesto de ordenamiento? Si el propósito de una clasificación es procurar la distinción de diferentes grupos de impuestos en función de cierta característica especial, forzoso es concluir que este objetivo no siempre se logra con la clasificación bajo estudio.

5.- Manuel Belaúnde Guinassi

Manuel Belaúnde Guinassi elaboró un texto que llevó por título “INSTITUCIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO”, aparecido en 1967.

El profesor peruano fue un decidido partidario de la autonomía del Derecho Tributario. Sin embargo, hemos podido advertir en su obra algunas superposiciones de planos entre economía y derecho que constituyen inconsistencias. También hemos podido identificar cierta postura crítica del citado profesor en torno a un tema específico (Belaúnde, 1967, pp. 3-4).

Conviene tener presente que el título general de la obra de Belaúnde Guinassi es “INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”, de tal manera que los contenidos de tipo jurídico debían aparecer con meridiana claridad, sin entremezclarse con reflexiones de corte económico. Sin embargo, cuando se abordaron determinados temas no fue así.

5.1.- Hecho generador previsto en la ley tributaria

En primer lugar, nos vamos a referir a la naturaleza de aquel hecho que se encuentra previsto en la ley y que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Belaúnde Guinassi sostuvo que este hecho era un concepto legal porque la consiguiente obligación tributaria tenía origen legal. El citado autor expuso que “el hecho tributario es en sí un concepto legal, por el carácter de tal que tiene la obligación...ya que la obligación nace de su única fuente que es la Ley” (1967, p. 72).

Para el profesor peruano estaba claro que en la medida que el hecho generador de la obligación tributaria era propuesto por la ley entonces podía ser susceptible de un concepto cuya sustancia debía ser jurídica.

En segundo lugar, vamos a poner especial atención acerca de la naturaleza de los hechos que se encuentran previstos en la ley tributaria. Belaúnde, siguiendo a Jarach, señaló que -en materia de impuestos- estos hechos poseían naturaleza económica. Quizás desde una perspectiva más amplia se podía llegar a sostener que el hecho previsto por la ley tributaria era un hecho que efectivamente poseía naturaleza económica inicial, pero -al ser considerado por la ley tributaria- pasaba a tener naturaleza jurídica (1967, p. 73).

Se aprecia una inconsistencia cuando Belaúnde Guinassi procede a detallar el universo de los hechos que se podían encontrar previstos en la ley tributaria, en la medida que emplea -de modo simultáneo- categorías económicas y jurídicas.

El profesor peruano expresó lo siguiente:

Es evidente, pues, que hay diversidad de hechos tributarios, ellos pueden ser neta y directamente económicos como la percepción de rentas provenientes del capital, del trabajo o del capital y el trabajo, o transferencias de bienes y derechos a título gratuito (sucesiones o donaciones) o a título oneroso (compra-venta, permuta, etc.) o bien pueden ser hechos económicos indirectos derivados de hechos materiales, tales como la visación en las Aduanas de equipajes, para evitar el contrabando y cobrar los impuestos o derechos correspondientes; como también pueden ser hechos derivados de situaciones jurídicas determinadas, tales como celebración de contratos de constitución de sociedades o declarativas de las que se deduce la obligación de pagar el tributo (Belaúnde, 1967, p. 73).

Entre las categorías económicas se encontraban las siguientes: rentas provenientes del capital, rentas provenientes del trabajo, rentas provenientes del capital y trabajo. Por otra parte, entre las categorías jurídicas, se podían identificar las siguientes: transferencias de bienes y derechos a título gratuito (sucesiones o donaciones) o a título oneroso (compraventa, permuta), visación en las Aduanas de equipajes, hechos que derivaban de la celebración de contratos de constitución de sociedades y contratos declarativos.

Cabe advertir que -si inicialmente- el citado profesor sostuvo que el hecho previsto en la ley tributaria era un concepto legal, entonces cualquier referencia sobre estos hechos debió haberse llevado a cabo utilizando categorías de tipo jurídico y no económico.

En tercer lugar, nos vamos a referir a la distinción entre el negocio jurídico y el hecho previsto en la ley tributaria. Belaúnde Guinassi (1967) indicó lo siguiente:

la obligación tributaria por su naturaleza es de Derecho Público “ex lege”, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho, y nunca un negocio jurídico, debiendo destacarse que la naturaleza de este hecho es siempre económico, representado por movimiento de la riqueza, ya sea una percepción de rentas, transferencia de bienes, valores, patrimonios, etc [...] (p. 15).

En la parte inicial de este párrafo se advierte la presencia de Jarach. Ya hemos examinado que para él (1943, p. 96) existía una distinción entre Derecho Civil y Derecho Tributario. El Derecho Civil se concentraba en los negocios jurídicos, muchos de los cuales albergaban una relación económica. Por su parte el Derecho Tributario prestaba atención solamente a aquellos negocios jurídicos que poseían una relación económica. Estas son las ideas de Jarach que parecen haber inspirado a Belaúnde Guinassi cuando abordó el tema del hecho previsto en la ley tributaria y afirmó que este era jurídicamente un hecho y nunca un negocio jurídico.

El problema es que, a renglón seguido, el profesor peruano señaló -sin más- que este hecho poseía naturaleza económica. En la medida que el profesor peruano hizo referencia expresa tan solo a la naturaleza económica del hecho previsto en la ley tributaria, estaba dando la falsa impresión que este hecho no era poseedor de naturaleza jurídica.

La inconsistencia consiste en que, si el objeto de estudio central de la obra de Belaúnde Guinassi tiene que ver con el Derecho Tributario, entonces debió advertir que el hecho previsto en la norma tributaria también era poseedor de naturaleza jurídica, pero esta precisión no se advierte en su obra.

Conviene tomar en cuenta el pasaje de la obra de Jarach que el profesor peruano utilizó para sus reflexiones. Belaúnde Guinassi (1967) precisó que:

Así lo destaca nítidamente Jarach cuando dice: “Desde el punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias, se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tiene naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas de (sic) función de la magnitud de esta riqueza (p. 72-73).

La expresión de Jarach -acerca de la naturaleza económica del hecho que se encuentra previsto en la ley tributaria- debió ser interpretada en su debido contexto.

En la medida que Jarach (1943, p. 21) apostó por la autonomía del Derecho Tributario entonces se debió entender que lo que quiso expresar es que la ley tributaria tenía interés solamente en aquellos negocios jurídicos que albergaban una relación económica. Jarach no llegó a sostener que el hecho previsto en la ley tributaria poseía naturaleza económica y no jurídica. En otras latitudes se tiene este mismo temperamento. Corti advierte que:

Esta es la razón por la que –conforme ha enseñado Sainz de Bujanda- resultan criticables e inexactas las menciones de la Ley General Tributaria a una pretendida naturaleza económica del hecho imponible...Y son inexactas porque el hecho imponible, como producto que es de la norma y sin existencia previa, siempre presenta naturaleza exquisitamente jurídica (1997, p. 332).

En cuarto lugar, nos vamos a ocupar de la relación jurídico-tributaria. Cuando Belaúnde Guinassi empezó a explicar el tema de la relación jurídico-tributaria, entendida como obligación tributaria, incluyó en su discurso una de las inconsistencias que ya hemos detectado en torno al hecho imponible; lo que llevó a otra inconsistencia más, en la medida que se aprecia la interferencia de cierto aspecto económico para desarrollar una noción acerca de la relación jurídico-tributaria.

El profesor peruano precisó lo siguiente:

La defensa autónoma del Derecho Tributario nos conduce a establecer que la relación jurídico tributaria por su naturaleza, es una especial...en mérito de la que un sujeto activo, que siempre es el Estado o un ente público, percibe una prestación pecuniaria cuando se verifica el hecho imponible previsto por la ley de uno o varios sujetos pasivos, denominados indistintamente en la Doctrina, sujetos de imposición o contribuyentes, que quedan obligados a satisfacer la obligación pagando en dinero una suma, presentando como característica especial su naturaleza económica en el hecho imponible y generando otras relaciones accesorias subordinadas a la principal de dar (Belaúnde, 1967, p. 18).

La inconsistencia inicialmente identificada tiene que ver con aquella afirmación acerca de la naturaleza económica del hecho previsto por la ley tributaria, tal como ya lo hemos explicado. Luego, cuando el citado profesor pasó a la explicación de la relación jurídico-tributaria que, de suyo era una figura jurídica, resaltó cierta característica especial de este vínculo sosteniendo que poseía naturaleza económica. Lo que se debió señalar es que la

relación jurídico-tributaria poseía una naturaleza eminentemente jurídica, aun cuando en su composición interna se puede encontrar cierto rasgo económico que consiste en la transferencia de cierta suma de dinero a favor del Estado.

5.1.1.- Comentarios personales

Pensamos que hoy en día el proceso de constitucionalización del derecho viene enriqueciendo la sustancia jurídica de una serie de temas entre los que se encuentra el hecho que se encuentra sujeto a imposición, facilitándose de esta manera la distinción entre los aspectos jurídicos y económicos que concurren sobre esta materia.

El principio jurídico-constitucional de capacidad contributiva, que envuelve a la figura del hecho que es materia de imposición, viene llevando al desarrollo de ciertas consideraciones que son netamente de derecho. Entre estas reflexiones se encuentra la conexión que existe entre: a) riqueza económica y persona humana especialmente en materia de derechos humanos y b) riqueza económica y valores tales como la justicia.

El hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria guarda importante vinculación con los derechos humanos en la medida que acusa íntimo contacto con el derecho de propiedad, entre otros derechos.

Además, el hecho previsto por la norma tributaria se vincula con la justicia cuando, por ejemplo –en materia del Impuesto a la Renta para las personas naturales- se sostiene que este hecho no debe ser la renta sin mayores consideraciones (renta bruta), sino que se debe reconocer ciertas deducciones de tipo personal y familiar para llegar a la determinación de la denominada renta neta cuya expresión cuantitativa es el monto imponible sobre el que se aplica el Impuesto a la Renta.

Continuando con temas relativos a la justicia, se discute acerca de los sistemas para llevar a cabo estas deducciones. En el sistema de determinación sobre base cierta se toma en cuenta la cantidad real de personas que dependen económicamente del contribuyente. En cambio, en el sistema sobre base presunta la ley establece un monto fijo y uniforme que todo contribuyente tiene derecho a deducir, con independencia de la cantidad de personas que dependen económicamente de este sujeto pasivo. El sistema de determinación sobre base cierta parece más justo, aunque su control por parte de la administración tributaria resulta ser más complicada.

Por tanto, hoy en día los aspectos jurídicos del hecho que se encuentra sometido a imposición ya no se limitan a su faceta interna o naturaleza, en la medida que cada vez se pone más atención a los aspectos externos del objeto gravado toda vez que se viene advirtiendo un abanico de vinculaciones entre éste y una serie de otros puntos de referencia tales como derechos humanos y valores.

En otros términos, además de la preocupación por la composición interna del hecho generador de la obligación tributaria, donde concurren aspectos económicos y jurídicos, la atención también ha quedado puesta en ciertas facetas exteriores de este hecho de claro cuño constitucional.

5.2.- Objeto de la obligación tributaria

En otra parte de su obra Belaúnde Guinassi abordó la diferencia entre lo que denominó el objeto de la obligación y el objeto del tributo. Sabido es que –en derecho- el objeto de la

obligación tributaria viene a ser la prestación, mientras que el objeto de la prestación consiste en la conducta de una persona (2015, p. 340).

Sin embargo, el autor se refirió al objeto de la obligación tributaria indicando lo siguiente: “El Objeto de la Obligación Tributaria económicamente hablando, es una prestación pecuniaria, obligación principal de dar” (Belaúnde, 1967, p. 71).

En la medida que Belaúnde Guinassi hizo referencia al plano de la economía para el desarrollo de un concepto jurídico incurrió en cierta confusión acerca de las perspectivas de enfoque en materia económica y jurídica, generándose una primera inconsistencia.

Por otra parte, Belaúnde expresó que el objeto del tributo debía ser concebido desde el punto de vista de la economía, en la medida que tenía que ver con la riqueza, es decir con la renta, patrimonio o consumo que podía ser sometido a la imposición fiscal (1967, p. 71).

Si bien tiene cabida la referencia a los aspectos económicos acerca del objeto del tributo, la remisión a este único plano de observación no resulta coherente con el objeto central de la obra del profesor peruano que tiene que ver con el Derecho Tributario. Aquí se encuentra una segunda inconsistencia.

En todo caso el citado profesor debió desarrollar reflexiones jurídicas en torno al objeto del tributo. Por ejemplo, pudo hacer referencia a la relación entre el principio constitucional de capacidad contributiva y la renta, patrimonio o consumo.

5.2.1.- Comentarios personales

Es verdad que en la propia concepción del tributo como obligación ha existido cierta confusión en torno al objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo. De Juano señaló lo siguiente:

Entendemos por objeto de la obligación fiscal la riqueza o su manifestación en cuanto ella sirve de base o medida para la aplicación del tributo.

La posesión, la capacidad de adquisición y el gasto, o sea el “capital”, la “renta” y el “consumo” son las tres formas esenciales, que puede asumir el objeto del tributo (1969, p. 272).

El profesor español no distingue entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo. Por otra parte, De Juano considera como objeto de la obligación tributaria aquello que en rigor es más bien el objeto del tributo. Hoy en día para autores como Russo (2001, pp. 44-45) y Ferreiro Lapatza (2001, pp. 44-45) el panorama está más claro. El objeto de la obligación tributaria es la prestación o conducta de la persona, mientras que el objeto del tributo viene a ser la riqueza económica que puede ser renta, patrimonio consumo.

5.3.- Interpretación económica de la ley

En la obra de Belaúnde Guinassi existió una actitud crítica que merece ser destacada cuando abordó la denominada interpretación económica de la ley, cuya maduración ocurrió en las primeras décadas del siglo XX.

Dentro del contexto del proceso de emancipación del Derecho Tributario respecto del Derecho Civil en Alemania se pasó del idealismo al realismo en el sentido que, además de la construcción de conceptos y principios propios del Derecho Tributario -que

terminaban por constituir abstracciones teóricas- se empezó a considerar que también convenía una mayor valoración del plano relativo al mundo fenoménico, especialmente en materia económica.

Por otra parte, se debía comenzar a prestar atención al conjunto de leyes sobre impuestos que se aplicaban diariamente en donde muchas veces -a la hora de la interpretación de estas normas- los contribuyentes recurrían a los tecnicismos propios del Derecho Civil para evitar el pago de impuestos, afectando de este modo la labor de recaudación que estaba a cargo de la Administración.

Autores como Becker (como se citó en García, 1999, p. 182) comenzaron a proponer la necesidad de tomar en cuenta la variable económica para interpretar la norma tributaria. De esta manera, el Derecho Tributario empezaría a dejar de depender del Derecho Civil y disminuirían las posibilidades de oposición al pago de impuestos por parte de los contribuyentes.

Una versión más neutral de este problema, en la medida que se dejaba de lado la existencia de los intereses prácticos en juego a la hora de interpretar la norma tributaria, vino a ser la ofrecida por Gonzáles (2003) cuando abordó el abanico de posibilidades que podía tener el codificador tributario a la hora de diseñar las reglas relativas a la interpretación de las normas tributarias. Sobre el particular, el profesor español sostuvo que:

el tema de las relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho civil se resuelve en una alternativa a dirimir por el legislador: o el Derecho tributario se sirve de los conceptos elaborados por el Derecho civil con carácter auxiliar, es decir, de modo que no sea decisiva la forma jurídica adoptada por este ordenamiento, y entonces habrá que acudir al substrato económico que constituye el objeto de la imposición, o bien quiere ligarse a una determinada forma jurídica, en cuanto la misma recoja exactamente el hecho económico que pretende gravar, y en tal caso habrá que estar al concepto elaborado por el Derecho civil (p. 494).

En todo caso interesa destacar que en esta clase de planteamiento el sustrato económico resultaba ser el factor decisivo para aceptar o rechazar las formas que tienen elaboradas las normas civiles cuando es menester la realización de trabajos interpretativos de las normas tributarias que se refieren a los hechos que son generadores de las obligaciones tributarias.

Belaúnde Guinassi analizó este tema y manifestó su discrepancia respecto de aquellas posiciones que cuestionaban la interpretación económica de la norma tributaria en la medida que se argumentaba que de esta manera quedaba de lado toda consideración de tipo jurídico.

En efecto, el profesor peruano indicó lo siguiente:

el elemento económico pues, dada la naturaleza de la relación jurídico-tributaria y la poca importancia al formalismo jurídico, son las bases sobre las que reposa este método. Algunos tratadistas pensaron que al aceptar, con carácter fundamental y como elemento básico de la interpretación el elemento económico, se desplazaba y no se tomaba en cuenta el elemento jurídico; sin embargo, esta impugnación no es valedera (Belaúnde, 1967, p. 128)

En este pasaje del pensamiento del citado autor conviene destacar dos ideas. En primer lugar, la interpretación económica partía de los siguientes supuestos: a) en materia de impuestos lo que interesaba al Derecho Tributario era el aspecto económico del hecho que se encontraba previsto en la norma legal, y b) el formalismo jurídico, es decir las estructuras de los actos jurídicos que estaban contempladas en el Derecho Civil, perdían importancia.

En segundo lugar, a Belaúnde Guinassi le preocupó especialmente la versión radical de quienes se oponían a la interpretación económica de la norma, toda vez que argumentaban que -si el factor económico pasaba a tener un rol principal en el trabajo interpretativo- entonces quedaban completamente de lado todas las consideraciones jurídicas acerca del contenido y alcances del hecho generador de la obligación tributaria previsto por la ley impositiva.

Detrás de estos críticos se encontraba aquel esquema paternalista -propio del Derecho Civil de la época- según el cual cualquier atisbo de apartamiento del derecho común significaba simple y llanamente ausencia del derecho, sobre todo si las consideraciones de tipo económico pasaban a ocupar un rol principal.

A renglón seguido el profesor peruano fundamentó su posición en los siguientes términos:

[...] porque tomar en consideración el elemento económico de la relación no significa negar que se trata de una relación de Derecho, más si se tiene en cuenta que por el principio de la legalidad tantas veces mencionado, se da relevancia jurídica a los hechos económicos (Belaúnde, 1967, p. 128)

Con relación a este planteamiento son necesarias algunas aclaraciones. En la época que Belaúnde Guinassi (1967, p. 72) preparó su obra todavía se sostenía que el hecho imponible formaba parte de la obligación tributaria. En efecto el profesor peruano planteó que: “Narciso Amorós, en su Derecho Tributario, deja aclarado que en su concepción, el hecho tributario es sólo un elemento de la relación (35) destacando también su concepto unitario”.

Por esta razón Belaúnde Guinassi hace referencia al “elemento económico de la relación”. Con esta expresión quería dar a entender que el hecho imponible formaba parte de la obligación tributaria.

Sin embargo, hoy en día, se debe distinguir entre el hecho previsto en la norma tributaria y, por otra parte, la obligación tributaria contemplada en este mismo dispositivo.

El aspecto económico que venimos analizando se encuentra en el hecho previsto en la norma tributaria. Cuestión distinta es la obligación tributaria, que consiste en cierta relación jurídica que queda entablada entre dos sujetos (Estado y particular), en donde no tiene cabida el aspecto económico en los términos que estamos examinando.

Habría que asumir que la referencia del citado profesor al “elemento económico de la relación” en rigor tenía que ver con el aspecto económico que se encontraba comprendido dentro del hecho previsto en la norma tributaria.

Por otra parte, cuando Belaúnde Guinassi planteó que la consideración del aspecto económico como parte del hecho previsto en la norma tributaria “no significa negar que se trata de una relación de Derecho”; se debería entender en el sentido que la aceptación

de la importancia del aspecto económico que forma parte del hecho previsto en la norma tributaria no implicaba que este hecho podría terminar desprovisto de contenido jurídico.

Sobre el particular, es pertinente recordar que -en otro pasaje de su obra- expresó que “el hecho tributario es en sí un concepto legal” (Belaúnde, 1967, p. 72).

Lejos de compartir posiciones extremas, más bien el citado profesor fue partidario de una posición conciliadora que –dentro del contexto del Derecho Tributario- buscaba armonizar la presencia del aspecto económico que formaba parte del hecho previsto en la norma tributaria con el contenido propiamente jurídico de éste.

Finalmente, cuando Belaúnde Guinassi remató su argumentación sosteniendo que “por el principio de legalidad tantas veces mencionado, se da relevancia jurídica a los hechos económicos” en rigor lo que se quiso manifestar fue que: a) un hecho económico por sí mismo no era relevante para efectos del Derecho Tributario, b) en materia de impuestos, solo los hechos económicos que selecciona la ley poseen importancia para el Derecho Tributario, c) la circunstancia que estos hechos posean un aspecto económico constituye una característica de éstos, mas no implica la negación de la dependencia de los indicados hechos al sentido y alcances que la ley confiere a tales hechos.

En suma, la mayor importancia que se puede atribuir al aspecto económico que forma parte del hecho generador de la obligación tributaria previsto en determinada norma legal, que puede ser objeto de interpretación, no excluía la plena vigencia del principio de legalidad.

5.3.1.- Comentarios personales

Entendemos que, en primer lugar, siguiendo a Amatucci (2002, p. 605) se tiene que inicialmente la interpretación económica de la norma legal tributaria significaba la posibilidad de la realización de un trabajo interpretativo del dispositivo legal tributario, tomando en cuenta el aspecto económico que formaba parte del hecho generador de la obligación tributaria previsto en el referido dispositivo y que bien podía llevar a dejar de lado el significado que para determinado término tenía asignado el Derecho Civil, en procura de una mayor adecuación a las exigencias de la capacidad contributiva.

En segundo lugar, a la luz de la doctrina contemporánea más reciente (González, 2003, p. 134-153; Villegas, 2007, p. 244 – 246 y Rubio, 2003, p. 134-153), esta posibilidad ya no tiene mayor acogida, toda vez que es común sostener que en el Derecho Tributario se admiten los métodos de interpretación que son permitidos por el derecho en general, entre los que se encuentran los métodos de orden literal, lógico, sistemático e histórico.

En tercer lugar, hoy en día en el campo de la doctrina, la interpretación económica más bien ha derivado en la denominada “calificación de los hechos” que tiene que ver con la posibilidad de interpretar a los hechos jurídicos que ocurren en el plano del mundo fenoménico tomando en cuenta ciertos aspectos económicos que rodean a los referidos hechos jurídicos.

Sobre el particular González y Lejeune (2003, p. 140) sostienen lo siguiente: “En nuestros días, el criterio de la consideración económica de la realidad prevalece en la jurisprudencia alemana y de algunos países iberoamericanos (Argentina, Brasil, Perú)”

En suma, del planteamiento inicial que tenía que ver con la posibilidad de interpretar normas en función de la variable económica ahora se ha pasado a la posibilidad de la interpretación de los hechos jurídicos considerando ciertos aspectos económicos que los rodean.



CONCLUSIONES

- 1.- Con relación a la historia del tributo, la utilización de tres variables que son: a) poder tributario, b) sistema tributario, y c) administración tributaria, permite una aproximación acerca del fundamento del tributo y los tipos de relación –vertical u horizontal- que han existido entre la organización política (generalmente el Estado) y los privados.
- 2.- En la Edad Moderna, con la configuración del Estado Policía, se fortaleció la concepción autoritaria del tributo. Además, la actividad fiscal consistente en la creación y aplicación de tributos fue entendida como una actividad de tipo administrativo que estaba regulada por algunas normas, pero éstas no eran consideradas parte del derecho.
- 3.- En la Edad Contemporánea empezó la construcción del Estado de Derecho y la consiguiente concepción jurídica del tributo, generándose la concepción del tributo como obligación. Además, la actividad fiscal en materia tributaria comenzó a ser concebida como parte de: a) la actividad legislativa del Estado, especialmente por parte del Parlamento, y b) la actividad administrativa del Estado, sobre todo a cargo del Poder Ejecutivo. Las normas que regulaban ambas actividades empezaron a ser consideradas parte del derecho.
- 4.- En el siglo XIX el racionalismo jurídico determinó la necesidad de encontrar: a) la justificación del tributo a partir del derecho, y b) la distinción entre la concepción y el concepto de tributo.
- 5.- En el siglo XIX la sistematización del derecho llevó a la doctrina alemana a la elaboración de los cimientos del Derecho Público contemporáneo que -en materia tributaria- tuvo como principal referente al Derecho Civil por ser depositario de la figura de la obligación que, para entonces, ya contaba con un marco teórico bastante elaborado.
- 6.- La autonomía del Derecho Tributario se ha venido trabajando a partir de un proceso de depuración de su objeto de estudio, en procura de dejar establecidas ciertas diferencias con las materias que son abordadas por la economía, Derecho Administrativo, Derecho Financiero y Derecho Civil.
- 7.- Una de las razones que explica la adopción de la concepción del tributo como obligación tiene que ver con cierta cualidad de toda obligación: su fuerza de cumplimiento respecto de la conducta de la persona que se encuentra comprometida por mandato de la ley (deudor).
- 8.- En el Perú las primeras reflexiones sobre la autonomía del Derecho Tributario y el desarrollo de la concepción del tributo como obligación empezaron en la década del cincuenta del siglo XX.
- 9.- En nuestro país el proceso de recepción de la teoría tributaria que se venía elaborando en Europa ocurrió en términos activos, en la medida que los autores nacionales pasaron a cuestionar ciertos planteamientos en torno a determinados temas del Derecho Tributario. De esta manera ha quedado confirmada nuestra primera hipótesis de investigación.
- 10.- En algunas oportunidades los autores nacionales incurrieron en determinadas inconsistencias, especialmente en torno a la autonomía del Derecho Tributario respecto

de la disciplina de la economía. De este modo ha quedado confirmada nuestra segunda hipótesis de investigación.



BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco. (2002). *Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder*. En: *I Jornada metodológica "Jai ondo me García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- ALVITES, Elena. (2018). *La constitucionalización del ordenamiento jurídico peruano: avances y obstáculos del proceso*. Lima: Revista Derecho PUCP, No. 80.
- AMATUCCI, Andrea. (2001). *La interpretación de la ley tributaria*. En: *Tratado de derecho tributario*, T. I. Bogotá: Editorial Temis.
- AMORÓS, Narciso. (1971). *Estudio preliminar (pequeña historia del derecho tributario español)*. En: BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*, Vol. II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- ATALIBA, Geraldo. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: ARA Editores.
- ARCE Ortiz, Elmer Guillermo. (2013). *Teoría del derecho*. Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- AYRES BARRETO, Paulo. (2012). *Contribuciones. régimen jurídico, destinación y control*. Lima: Jurista Editores.
- AYRES BARRETO, Paulo. (2019). *Los tributos en el sistema constitucional*. En: *Derecho constitucional tributario*, Vól. I. Lima: Ediciones Legales.
- BARCO, Oscar Iván. (2009). *Teoría general de lo tributario*. Lima: Grijley.
- BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. (1966). *Derecho tributario. Teoría general del impuesto*, T. I. Lima.
- BELAÚNDE GUINASSI, Manuel. (1967). *Instituciones del derecho tributario*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- BERLIRI, Antonio. (1971) *Principios de derecho tributario*, Vol. II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- BLANCAS BUSTAMANTE, Carlos. (2017). *Derecho Constitucional*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- BRAVO CUCCI, Jorge. (2015). *Fundamentos de derecho tributario*, quinta edición. Lima: Jurista Editores.
- BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. (2018). *La idea de persona y dignidad humana*. Madrid: Dykinson.
- CALVO ORTEGA, Rafael. (1999). *Curso de derecho financiero*, T. I, tercera edición. Madrid: Civitas.
- CARVALHO, Paulo de Barros. (2011). *Teoría de la norma tributaria*. Lima: ARA Editores.

- CARVALHO, Paulo de Barros. (2012). *Curso de derecho tributario*. Lima: Grijley.
- CASÁS, José Oswaldo. (2010). *El modelo de código tributario para américa latina de 1967. Hito y punto de referencia para la consolidación dogmática del derecho tributario en estas latitudes*. En: *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- CASTILLO FREYRE, Mario. (2009). *Juan lino castillo y el derecho tributario en el Perú*. En: *Tributación y derecho. Liber in memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- CASTILLO FREYRE, Mario. (2017). *Derecho de las obligaciones*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- CASTILLO VARGAS, Juan Lino. (2009). *Programa analítico del curso de legislación tributaria dictado en la ex facultad de ciencias económicas y comerciales de la pontificia universidad católica del Perú*. En: *Tributación y derecho: Liber in memoriam: Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- CASTILLO VARGAS, Juan Lino. (2009). *Autonomía del derecho tributario*. En: *Tributación y derecho. Liber in memoriam: Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- CASTILLO VARGAS, Juan Lino. (2009). *La interpretación de las leyes tributarias*. En: *Tributación y derecho. Liber in memoriam: Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- CASTILLO VARGAS, Juan Lino. (2009). *Tributación y derecho*. En: *Tributación y derecho. Liber in memoriam: Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- CASTILLO VARGAS, Juan Lino. (2007). *Evasión legítima* En: *Tributación y derecho. Liber in memoriam: Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. (2002). *Un apunte sobre la evolución dogmática de la realidad jurídico financiera*. En: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales..
- CORTÉS, Matías. (1985). *Ordenamiento tributario español I*, cuarta edición. Madrid: Editorial Civitas.
- CORTI, Horacio Guillermo. (1997). *Derecho financiero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- DE LA CUEVA, Arturo. (1999). *Derecho fiscal*. México: Editorial Porrúa.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. (1976). *Derecho financiero mexicano*, séptima edición. México: Editorial Porrúa.
- DE LA PEÑA VELAZCO, Gaspar. (2007). *Prólogo*. En: *El Estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Madrid: Thomson Civitas.
- DE JUANO, Manuel. (1969). *Curso de finanzas y derecho tributario. Parte general*, T. I, segunda edición. Rosario: Ediciones Molachino.

- DURÁN ROJO, Luis Alberto. (2006). *La noción del deber constitucional de contribuir. un estudio introductorio*. En: *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra.
- DURÁN ROJO, Luis Alberto. (2006). *Deberes de colaboración tributaria. un enfoque constitucional*. Lima: Revista Vectigalia, No. 2.
- ESCRIBANO, Francisco. (2009). *La configuración jurídica del deber de contribuir perfiles constitucionales*, segunda edición. Lima: Grijley.
- ESCRIBANO, Francisco. (2010). *Actual configuración del derecho financiero y tributario. El rol de la jurisprudencia constitucional y del tribunal de justicia de las comunidades europeas*. En: *Introducción al derecho financiero y tributario*. Lima: Jurista Editores.
- FERLAZZO NATOLI, Luigi. (2001). *El hecho imponible*. En: *Tratado de derecho tributario*, T. II. Bogotá: Editorial Temis.
- FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio A. (2006). *La capacidad contributiva*. En: *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. (1992). *Curso de derecho financiero español*, catorceava edición. Madrid: Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. (1994). *El estatuto del contribuyente*. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No 26.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. (2001). *Los elementos constitutivos de la obligación tributaria*. En: *Tratado de derecho tributario*, T. II. Bogotá: Temis.
- FONSECA TAPIA, César Augusto. (2017). *Derecho romano*, cuarta edición. Lima: Ediciones Normas Jurídicas,.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. (1986). *Finanzas públicas mexicanas*. México: Porrúa.
- GAMBA VALEGA, César. (2011). *El principio de proporcionalidad también rige las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. A propósito de un principio fundamental olvidado en el ámbito tributario*. En: *Estudios de derecho constitucional tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Universidad de San Martín de Porres.
- GAMBA VALEGA, César. (2012). *Derechos y garantías de los contribuyentes. Aspectos constitucionales*. En: *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del contribuyente y Usuario Aduanero*. Lima: Defensoría.
- GARCÍA NOVOA, César. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons.
- GARCÍA NOVOA, César. (2009). *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor.
- GARCÍA NOVOA, César. (2019). *El concepto de tributo y sus clases*. En: *Derecho constitucional tributario*, Vol. 1. Lima: Ediciones Legales.

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. (1999). *Derecho tributario. parte general*, T. I. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- GIANNINI. A.D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (1987). *Derecho financiero*, Vol. I, cuarta edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- GOMEZ SABAINI, Juan C. (1993). *Efectos económicos de la generalización del IVA*. En: *El impuesto al valor agregado y su generalización en América Latina*. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas.
- GONZÁLES, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. (2003). *Derecho tributario- I*, tercera edición. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
- GONZÁLES, Eusebio. (2003). *La interpretación de las normas tributarias*. En: *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra.
- GONZÁLES ORTÍZ, Diego. (2002). *Superación del método jurídico puro y revisión del concepto de "contribuyente"*. En: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. (1959). *Principios de ciencia de las finanzas*, sexta edición traducida al castellano. Buenos Aires: Roque Depalma Editor.
- HERRERA MOLINA, Pedro. (2002). *¿Rehabilitar a otto mayer? (paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder"*. En: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- IGLESIAS FERRER, César. (2000). *Derecho tributario. Dogmática general de la tributación*. Lima: Gaceta Jurídica.
- JARACH, Dino. (1943). *El hecho imponible. teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: Revista de Jurisprudencia Argentina.
- JIMÉNEZ, Adolfo Martín. (2015). *Metodología y derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?* Lima: Revista Enfoque Constitucional No 2, AELE.
- KRESALJA, Baldo y OCHOA, César. (2009). *Derecho constitucional económico*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. (2001). *El ahorro de impuesto. La elusión fiscal y la evasión*. En: *Tratado de derecho tributario*, T. II. Bogotá: Editorial Temis.
- LANDA ARROYO, César. (2012). *El plazo razonable en el procedimiento contencioso-tributario*. En: *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde una perspectiva de los derechos de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. Lima.

- LANDA ARROYO, César. (2018). *La constitucionalización del derecho. El caso del Perú*. Lima: Palestra.
- LINS E SILVA, Joana. (2012). *Fundamentos de la norma tributaria*. Lima: Jurista Editores.
- LUQUI, Juan Carlos. (1989). *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- MAYER, Otto. (1982). *Derecho administrativo alemán*, T. II, segunda edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- MEDRANO CORNEJO, Humberto. (2009). *Prólogo*. En: *Tributación y derecho. Liber in memoriam: Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra.
- MÉNDEZ CHANG, Elvira. (2019). *Introducción al derecho romano*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT. (2015). *Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- MONTERO TRAIHEL, José Pedro. (1985). *Las doctrinas tributarias: su evolución y estado actual*. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No. 8.
- MONTERO TRAIHEL, José Pedro. (2006). *La declaración jurada tributaria. Un aspecto de la tramitación del procedimiento de gestión*. En: *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezii Möller*. Lima: Palestra.
- NAVARRO FAURE, Amparo. (2002). *Las relaciones entre el derecho tributario y el derecho privado: nuevas perspectivas*. En: *I jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PALAO TABOADA, Carlos. (2002). *El papel de los profesores de derecho financiero y tributario en la elaboración de la legislación tributaria*. En: *I jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PARMENIÓN ESPECHE, Sebastián. (2014). *El derecho financiero y tributario y su relación con el derecho privado*. Lima: Revista Derecho & Sociedad No. 43.
- PATÓN GARCÍA, Gemma. (2012). *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el tribunal constitucional español*. Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera – SUNAT.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. (1968). *Derecho tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- PÉREZ ROYO, Fernando. (2002). *Jornada metodológica "Jaime García Añoveros"* En: *I jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- PLAZAS VEGA, Mauricio A. (2000). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Las ideas políticas de la hacienda pública*. Bogotá: Temis.
- PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. (2003). *Potestad, competencia, y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la “dinámica de los tributos”*. En: *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra.
- QUERALT, Juan Martín. (2001) *La potestad tributaria*. En: *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis.
- QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, Francisco. (1988). *Derecho tributario*. Madrid: Editorial Aranzadi.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (1983). *Derecho fiscal*. México: Harper & Row Latinoamericana.
- RUBIO CORREA, Marcial. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA Editores.
- RUBIO CORREA, Marcial. (2015). *El título preliminar del código civil*, undécima edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- RUBIO CORREA, Marcial. (2017). *Ideas de la roma republicana para modernizar las constituciones de hoy*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- RUBIO CORREA, Marcial. (2018). *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier y ROBLES MORENO, Carmen. (2013). *Constitucionalización de la definición de tributo*. Lima: Revista Derecho PUCP No. 71.
- RUSSO, Pacuale. (2001). *La obligación tributaria*. En: *Tratado de derecho tributario*, T. II. Bogotá: Temis.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1991). *Lecciones de derecho financiero*, novena edición. Madrid: Universidad Complutense.
- SAMMARTINO, Salvatore. (2001) *La declaración del impuesto*. En: *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén D. (1997). *Comentarios al código tributario y los ilícitos tributarios*, tercera edición. Lima: Editorial San Marcos.
- SÁNCHEZ SERRANO, Luis. (1997). *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional I*. Madrid: Marcial Pons.
- SCHIPANI, Sandro. (2015). *El sistema jurídico romanístico y los códigos modernos*. Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- SEVILLA SEGURA, José. (2004). *Política y técnicas tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

SOLER ROCH, María Teresa. (2002). *Reflexiones sobre la evolución del concepto del derecho financiero*. En: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

TARSITANO, Alberto. (2015). *El principio de capacidad contributiva. la visión de la jurisprudencia argentina y peruana*. Lima: Revista Enfoque constitucional No. 2.

TORREALBA NAVAS, Adrián. (2017). *Derecho tributario iberoamericano*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

VIDAL CÁRDENAS, Enrique. (1986). *Desenvolvimiento del derecho tributario y de su autonomía en el Perú*. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No. 11.

VALDÉS COSTA, Ramón. (1970). *Curso de derecho tributario*, Tomo I. Montevideo.

VALDÉS COSTA, Ramón. (1996). *Instituciones de derecho tributario*. Ediciones Buenos Aires: Depalma.

VILLEGAS, Héctor Belisario. (2007). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, novena edición, primera reimpresión. Buenos Aires: Astrea.

YACOLCA ESTARES, Daniel. (2012). *Aproximación al derecho procesal tributario*. En: *Tratado de derecho procesal tributario*, Vol. I. Lima: Pacífico Editores.

