

Los Deberes de Colaboración Tributaria^(*)

Luis Alberto Durán Rojo (**)

La actividad de las Administraciones Tributarias en la gestión tributaria ha aumentado considerablemente en los últimos cuarenta años, al punto que se han ido incorporando instrumentos para optimizar la actividad fiscalizadora y mejorar la lucha contra el fraude de ley y la evasión tributaria. Algunos de esos instrumentos se han implementado incluyendo a los ciudadanos en actividades de colaboración, muchas de las cuales son realmente costosas.

En el presente trabajo se muestra los avances teóricos actuales que permiten reordenar los deberes de colaboración de manera que, sirviendo a los fines constitucionales, no violenten los derechos y libertades de las personas.

I. EL ESQUEMA CLÁSICO DEL TRIBUTO

a. Hacia una teoría del Tributo

Como sabemos, la lucha contra la arbitrariedad estatal fue una de las proezas más importante que se ha librado –y se sigue librando– en el Derecho en los tres últimos siglos, a partir del sostenimiento de los derechos de propiedad, libertad e igualdad⁽¹⁾.

En el ámbito tributario, esa lucha ha partido de la situación real y cotidiana de que “*todos los ciudadanos son contribuyentes, hasta el punto que tanto da llamarlos contribuyentes que ciudadanos...*”, de modo que cada “*...contribuyente está sometido a un ordenamiento prolijo y complejo que lo pone en las más variadas y diferentes situaciones jurídicas a lo largo de su vida, porque claro está que contribuir es mucho más que pagar los tributos. Práctica y jurídicamente, vivir exige contribuir*”⁽²⁾.

El resultado de este proceso, conforme señala Plazas, ha sido la delimitación formal de la actividad tributaria en tres aspectos⁽³⁾: (i) en la producción de la norma jurídica a través de reglas constitucionalizadas sobre los detentadores del poder tributario, los alcances globales e individuales de su acción y los correspondientes mecanismos de ejercicio⁽⁴⁾; (ii) en la producción de la norma jurídica a través de parámetros –muchos ya constitucionalizados– sobre la potestad reglamentaria en el Estado⁽⁵⁾; y, (iii) en el establecimiento de las competencias y funciones de recaudación a través de reglas⁽⁶⁾ –poco constitucionalizadas– sobre la actividad de verificación y fiscalización tributaria.

Para ello, durante el siglo XX, se ha debido ir definiendo una estructura del fenómeno tributario que lo haga único y diferente. La justificación racional del tributo fue una etapa importante de ese proceso.

Efectivamente, muchos juristas empezaron a plantear la profunda necesidad de que el tributo no sólo se justificara en términos generales en la necesidad de concederle poder al Estado sino en una situación particular. Bajo esa perspectiva, Griziotti señaló que para aplicar el tributo resultaba necesario que se analice si hay, entre un contribuyente en concreto y el Estado, una relación suficiente que justifique la recaudación, es decir, si existe la causa jurídica de la obligación⁽⁷⁾.

Como señala Rampoldi, citando a Griziotti “*todo sistema equitativo debe estar estructurado de tal manera que la carga que él*

implica esté en relación con la riqueza del contribuyente... (de modo que) cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos”⁽⁸⁾.

En buena cuenta estamos ante el establecimiento de la limitación económica al hecho de contribuir, sobre la base de la idea de que “*la causa primera o remota del tributo está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos*”⁽⁹⁾ de modo que el puente entre ambas causas, conforme señala Griziotti, “*es aquel que la Ciencia de la Hacienda (desde Ferrara a De Viti de Marco y Einaudi, por limitarnos a algunos autores italianos de pura teoría financiera) señala, afirmando que el Estado es productor de riqueza mediante la organización de servicios públicos, porque éstos aumentan las posibilidades de ganancia, disminuyendo los costes de producción de los particulares e incrementan el poder de adquisición del dinero gastado por los consumidores*”⁽¹⁰⁾. De esta manera se inició un proceso que llevó a reconocer a la capacidad contributiva como límite a la actuación del Estado en su función impositiva⁽¹¹⁾.

(*) Este Informe fue publicado en la Revista de *Análisis Tributario* N° 227, Diciembre de 2006, págs. 15 a 18; *Informe Tributario* N° 187, Diciembre de 2006, págs. 4 a 6; *Revista Análisis Tributario* N° 229, febrero de 2007, págs. 12 a 16;

(**) Editor de la Revista peruana *Análisis Tributario*. Jefe del Área de Impuestos de Grupo AELE. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional, del IPIDET y de la IFA-Grupo Peruano.

(1) Los alcances generales de este proceso pueden revisarse en el muy interesante texto de CAZORLA, Luis María. *El poder tributario en el Estado Contemporáneo: un Estudio*. IEF, Madrid, 1981, 313 págs. A su vez, una mirada desde el principio de Legalidad ha sido planteado en la monumental obra de CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, AD-HOC, Buenos Aires, 2002, 1111 páginas.

(2) CORTÉS, Matías. “El Equilibrio Constitucional y el Equilibrio Jurídico Tributario”. EN: *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 18.

(3) Cfr. PLAZAS, Mauricio. “Potestad, competencia y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”. EN: DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, págs. 175 a 192.

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

(5) Aquí se puede hablar del principio de Reserva de ley, conforme a los alcances establecidos por la jurisprudencia constitucional peruana (por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Constitucional peruano recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC).

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

(7) Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, CEDAM, Padova, 1929. La versión en castellano que conozco es *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, Depalma, Buenos Aires, 1959.

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

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

(10) Citado por TEJERIZO LÓPEZ, Manuel. *Loc. Cit.*

(11) Para conocer el proceso de forma panorámica, ver nuestro texto “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*. Palestra, Lima, 2006, págs. 51 a 95.

En el proceso de construcción teórico del tributo, el otro punto importante fue la delimitación de los alcances del fenómeno tributario. En un proceso de reflexión, desarrollado por Blumenstein en Suiza, Hensel en Alemania y Giannini en Italia, se fue construyendo una estructura del fenómeno tributario enmarcada en lo que se ha dado en denominar "esquema dogmático clásico", que "enmarcan las instituciones relativas a la tributación en el concepto de relación jurídica adaptando el esquema propio del derecho privado al derecho tributario"⁽¹²⁾.

Posteriormente, con los aportes de Berliri, entre otros, en Italia, de Jarach⁽¹³⁾ y Giuliani Fonrouge⁽¹⁴⁾ en Argentina y de Gómez de Souza y Ataliba⁽¹⁵⁾ en Brasil, se completó el esquema dogmático, lográndose distinguir claramente entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, como dos expresiones paralelas de la gestión del ente público⁽¹⁶⁾.

Como se puede haber percibido, este notable esfuerzo conceptual "... fue vertebrado esencialmente a través de una relación de derecho y del sometimiento a la ley de los sujetos en igualdad de derechos y obligaciones, como una reacción a la antigua relación de fuerza entre el estado omnímodo y el contribuyente sometido"⁽¹⁷⁾. El resultado final fue la emancipación del Derecho Tributario a partir de: (i) la conceptualización del tributo como institución, (ii) su decantamiento ontológico en la obligación tributaria, y, (iii) el establecimiento de reglas limitantes en su aplicación, constitucionalmente reconocidas.

b. La Estructura Clásica del Tributo

La estructura clásica del tributo partió de asumir que el fenómeno tributario tiene una naturaleza especial aunque provenga de la misma estructura jurídica común a cualquier otro fenómeno con contenido normativo. Dicha situación especial, se señaló, no esta dada solamente por el comportamiento de llevar dinero a las arcas públicas, sino por la existencia de la hipótesis legal de mandamiento (mandato jurídico) y su incidencia en la realidad (ocurrencia de la obligación tributaria).

En ese sentido, se decantó casi inmediatamente que la columna vertebral del Derecho Tributario sea el tributo, que en una primera aproximación, se podría decir que es "... una obligación, pecuniaria, ex lege, en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho indicativo de capacidad económica"⁽¹⁸⁾. Con ello, el Derecho Tributario pasó a entenderse como "... un sistema conceptual que se construye a partir del concepto de tributo que, a su vez, sólo puede ser erigido jurídicamente en un contexto determinado, informado por principios que lo trascienden, ya que son de naturaleza constitucional"⁽¹⁹⁾.

La teorización respecto a la distinción entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, trajo consigo establecer que el fenómeno tributario tiene cuanto menos tres planos:

1. **EL PLANO FÁCTICO:** Es el plano de los hechos de la realidad cotidiana, que no tiene consecuencias jurídicas sino hasta cuando ocurre la incidencia de la norma.

La incidencia produce, de manera directa, el denominado hecho imponible que es la materialización del arquetipo establecido en la hipótesis de incidencia, convirtiéndose en un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley.

El fenómeno de la incidencia también da origen, de manera indirecta, a la obligación tributaria (modernamente denominada como relación jurídica tributaria), que para lo que hasta aquí importa podemos conceptualizar como una obligación cuyo objeto es una prestación de dar con carácter definitivo una suma de dinero.

Ahora bien, tal como señala Jarach, "...la obligación nace de

la ley, cuando se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un hecho imponible que se puede subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí sólo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley"⁽²⁰⁾.

2. **EL PLANO NORMATIVO:** Es claro que por medio de leyes, el legislador introduce normas al ordenamiento jurídico, las mismas que estructurarán las relaciones establecidas entre el Estado y el ciudadano contribuyente. El Tribunal Constitucional (TC) peruano, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, ha señalado que podemos hablar hasta de tres tipos de normas jurídicas, tomando en cuenta el género institucional al que pertenecen:

a) **Las normas productoras**, que -en un sentido amplio- son aquellas que revelan la expresión y ejercicio de un poder legislativo (originario o derivado), que promueven y condicionan la expedición de otras normas a las cuales se les asigna una jerarquía inferior. Es el caso de la Constitución y de buena parte de las leyes.

En el caso tributario, se trataría de normas que establecen los principios limitativos o propositivos para la producción jurídica tributaria.

b) **Las normas ejecutoras-productoras**, que son las que cumplen la tarea productora y a la vez dan cumplimiento a lo dispuesto en una norma productora. Tal el caso de una buena parte de las leyes y los decretos.

En el caso tributario, se trataría de aquellas normas "que definen la incidencia del tributo, describiendo los hechos y los sujetos de la relación, las exoneraciones y las infracciones y sanciones"⁽²¹⁾ que corresponden.

c) **Las normas ejecutoras**, las mismas que dan cumplimiento a lo dispuesto o establecido en una norma productora. Tal es el caso de las resoluciones.

En materia tributaria serían las disposiciones reglamentarias sobre aspectos operativos, "... tales como la determinación tributaria, fiscalización, los procedimientos contenciosos, etc."⁽²²⁾

Sobre el segundo tipo de normas es que se juega el plano de significancia normativa del tributo. Efectivamente, en este tipo de norma habrá una hipótesis de afectación (o descriptor) y una consecuencia normativa (o prescriptor), relacionados específicamente, en términos jurídicos, por el "enlace formal entre los hechos condicionantes y condicionados"⁽²³⁾, al que Ataliba ha denominado "relación normativa resultante de la voluntad del legislador"⁽²⁴⁾.

A su vez, según el propio Ataliba, habrá un elemento coactivo o sancionador en sentido lato, que se desencadena en caso de desobediencia al mandato principal de una norma, de modo que

(12) ASOREY, Rubén. "Estado actual de las teorías del derecho tributario". EN: LASCAÑO, Marcelo. Op. Cit., págs. 487 a 491.

(13) JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª edición, 2001, 238 págs.

(14) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. 2 vol., Depalma, Buenos Aires, 6ª edición, 1997, 1275 págs..

(15) ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria, IPDT, Lima, 1987, 218 págs.

(16) Cfr. PLAZAS, Mauricio. Op. cit., pág. 488.

(17) ASOREY, Rubén. Op. Cit., págs. 487-488.

(18) QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y, TEJERIZO LÓPEZ, José. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 13ª edición, 2002, págs. 39 a 40.

(19) ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 40.

(20) Citado por ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 82.

(21) BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, Palestra, Lima, 2003, págs. 145.

(22) Loc. Cit.

(23) KELSEN, Hans. Teoría Pura del Derecho, Eudeba, Buenos Aires, 4ª edición, 1999.

(24) ATALIBA, Geraldo. Op. cit., pág. 46.

una vez incumplido el mandato de pago al Estado, "...inciden automáticamente los preceptos que incrementan el volumen del débito con intereses, multas, corrección monetaria, etc., y tiene lugar la ejecución coactiva del total"⁽²⁵⁾. Este elemento coactivo es considerado por otros autores, entre los que se encuentra De Barros, como otra norma de derecho, con otro descriptor y prescriptor, a la que se denominaría como norma secundaria en oposición a la primera que sería la norma tributaria propiamente dicha⁽²⁶⁾.

En la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material (el comportamiento de la persona), espacial (el territorio en el que ocurrirá el hecho), temporal (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (el sujeto que realiza la conducta que la norma quiere afectar). Se trata en buena cuenta de la formulación hipotética previa y genérica, establecida en la norma legal, de un hecho determinado.

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. Conforme a ello, "la consecuencia normativa, por tanto, identificará a la propia relación jurídica, a partir de la materialización del presupuesto de hecho"⁽²⁷⁾, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

En este punto cabe hacer notar que en el diseño teórico original el aspecto personal pasivo de la hipótesis de incidencia era similar al aspecto personal pasivo de la consecuencia jurídica⁽²⁸⁾, lo que como se verá más adelante, fue objeto de modificación con la finalidad de incluir en la dinámica a algunos terceros.

3. **EL PLANO DE LA INCIDENCIA:** Se suele llamar, como bien indica Ataliba, incidencia a aquel fenómeno "...específicamente jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma"⁽²⁹⁾.

Empero, tal como ha hecho notar De Barros, "... la llamada incidencia jurídica se reduce, por el prisma lógico, a dos operaciones formales: la primera, de subsunción o de inclusión de clases, en las que se reconoce que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de los hechos previstos y en el supuesto de la norma general y abstracta. En la segunda, de implicación, la fórmula normativa prescribe que el antecedente implica la tesis, vale decir, el hecho concreto, ocurrido hic et nunc, hace surgir una relación jurídica también determinada, entre dos o más sujetos de derecho"⁽³⁰⁾

En buena cuenta, la incidencia de la norma tributaria permite efectos inmediatos, que son la juridificación del hecho de la realidad, trocándolo en imponible, y mediatos, que son la instauración de la relación jurídica obligatoria.

Ahora bien, producto del proceso descrito en los párrafos anteriores, surge la relación jurídica tributaria, que originalmente fue desarrollada tomando como referentes los conceptos del Derecho de las Obligaciones del ámbito civil.

En dicha rama del Derecho se llegó a establecer que la obligación es la relación jurídica patrimonial entre dos sujetos, en la cual el *deudor* debe ejecutar una prestación de dar, hacer o no hacer, a que tiene derecho su *acreedor*. Sobre dicha relación, se señaló que era jurídica –pese a que nacía de un contrato entre las partes– porque está prevista y amparada en la Ley; a su vez, se señaló que la patrimonialidad reside bien en la posibilidad de valorizar económicamente la prestación, o bien en los bienes y servicios objeto de la prestación. Complementariamente, se señaló que el objeto de la

obligación es la prestación consistente en dar, hacer o no hacer algo.

En lo que respecta a la materia tributaria, se conceptualizó que la obligación tributaria consiste en la relación jurídica tributaria que tiene un contenido esencialmente económico (entrega de una cantidad de dinero al fisco), es decir que el deudor –en virtud al vínculo jurídico existente entre él y el acreedor– debe cumplir la prestación de entregar dinero a este último. A tal efecto, se reconoció como sujeto activo al Estado (nacional, regional o municipal) y como sujeto pasivo a "... quien la ley obliga al pago del tributo por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación fiscal atribuyéndole, en consecuencia, el hecho imponible"⁽³¹⁾, que comúnmente es denominado como contribuyente.

En este punto, debe ir quedando claro que "... razones de adecuación a la terminología legal pueden permitir el mantenimiento de los términos propios del Derecho de obligaciones, pero con la conciencia de que ello no supone poder aplicar a la denominada obligación tributaria el régimen jurídico propio de aquella rama del Derecho, y ni siquiera los principios institucionales que la configuran, que se oponen en su raíz a los definidores del tributo"⁽³²⁾.

Por lo dicho, se señaló que el objeto de la obligación tributaria (o relación jurídica tributaria) es el tributo que puede ser definido como una prestación obligatoria, generalmente en dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, que tiene por fuente la ley, y que no constituye una sanción por un acto ilícito⁽³³⁾. En ese sentido, la patrimonialidad de la obligación tributaria reside en la valorización económica de la prestación, en específico dar un monto dinerario a título de tributo.

Se sugiere que las prestaciones pecuniarias que la ley establece como sanciones por la violación de determinadas normas. En este último caso "... el carácter sancionador de la prestación pecuniaria, cualquiera que sea su denominación (multa, reparación, pena pecuniaria, etc.) califica ulteriormente la coactividad de la sanción y la diferencia de la coactividad del tributo. La primera postula el restablecimiento del orden jurídico violado y en consecuencia la previa violación de dicha norma"⁽³⁴⁾.

Ahora bien, en el auge del proceso de desarrollo de la teoría sobre la estructura del tributo, empezó a ocurrir un hecho curioso consistente en la aparición de leyes que extendían el círculo de los sujetos que debían responder de mejor manera con el pago del tributo, porque se encuentran en relación indirecta con el presupuesto mismo de la prestación tributaria. A la base de tal cambio, está que "el legislador tributario se preocupa de exigir el tributo en

(25) ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 49.

(26) Ver DE BARROS CARVALHO, Paulo Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia. Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2002, 284 págs. El profesor De Barros señala que "... Tanto en la primaria como en la secundaria la estructura formal es una sola (D(p q)). Varía solamente en el lado semántico, porque en la norma secundaria el antecedente apunta, necesariamente hacia un comportamiento trasgresor del deber previsto en la tesis de la norma primaria, al paso que el consecuente prescribe una relación jurídica en la que el sujeto activo es el mismo, pero ahora el Estado, ejerciendo su función jurisdiccional, pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo. Por eso, lo que existe entere ambas es una relación-de-orden no simétrica..." (págs. 66 y 67).

(27) BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 157.

(28) Cfr. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 94.

(29) ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., pág. 50.

(30) DE BARROS CARVALHO, Paulo. Op. Cit., pág. 45.

(31) SOLER, Osvaldo. Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 39.

(32) QUERALT, Juan Martín. Op. Cit., pág. 91.

(33) Cfr. CASÁS, José Osvaldo. Op. cit., págs. 512 y siguientes. El TC peruano ha indicado que el tributo "... se concibe como la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley; constituyendo sus elementos esenciales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito" (Punto 4 de los Fundamentos de la Sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, publicado el 27 de enero de 2005).

(34) MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1974, págs. 40.

el momento en que le es más fácil aunque el sujeto exigido no sea al que se refiere directamente el presupuesto establecido por la ley⁽³⁵⁾.

Pero, evidentemente, el legislador no puede moverse más allá de los límites que justamente son los establecidos por la existencia de cierta conexión entre la posición jurídica del contribuyente (así se denomina generalmente al sujeto pasivo principal) y la del sujeto, en cuya relación no se ha verificado la situación base tomada en consideración por la norma. En buena cuenta es "...la conexión entre posiciones jurídicas la que justifica la ampliación de la esfera de los sujetos pasivos en el derecho tributario y, en concreto, en la ley..."⁽³⁶⁾.

El círculo referido fue extendido a los denominados "responsables" y/o "sustitutos", los mismos que han sido denominados de manera diferente conforme a la regulación de cada ámbito nacional de referencia. Efectivamente, "en el ámbito americano, el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro de éste último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse con esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa "en lugar" de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan "junto a" o "después de" el sujeto pasivo"⁽³⁷⁾.

Podemos señalar que son dos, además del contribuyente, los sujetos que normalmente son considerados como sujetos pasivos de la relación jurídica: el responsable solidario y el sustituto tributario⁽³⁸⁾.

El sustituto, figura no recogida en el Código Tributario peruano, puede definirse como aquel sujeto pasivo que no ha realizado el hecho imponible pero que por diversas razones objetivas, reemplaza desde el inicio al destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica, de manera que surge un solo vínculo entre el fisco y el sustituto en tanto sujeto pasivo. En este caso, el destinatario legal del tributo queda liberado del cumplimiento de la prestación tributaria, recayendo la condición de único deudor tributario en el referido sustituto. En este caso, lo que justifica esta ampliación de responsabilidad "... es el nexo de dependencia, establecido por la ley, que liga al sustituto y al sustituido por el que es más fácil al Estado pretender la exacción tributaria a cargo del sustituto en vez del sustituido"⁽³⁹⁾.

De otro lado, el responsable solidario es aquél que sin tener la condición de contribuyente (destinatario legal del tributo), debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a éste por un imperativo legal; de modo que "...se encuentra al lado o junto con el deudor principal todo lo cual faculta al acreedor tributario a exigir su cumplimiento a todos y cada uno de los deudores, exigiéndoles solidariamente el total o una parte de la deuda y el pago total o parcial de cualquiera de ellos libera a los demás"⁽⁴⁰⁾.

Ahora bien, en algunos casos se ha discutido si los llamados agentes de retención y percepción deben ser considerados en sus puestos de responsabilidad o sustitución, lo que no puede sostenerse a priori sino en el marco del derecho nacional material correspondiente.

No obstante lo dicho, en términos generales, se ha establecido que la retención consiste básicamente "... en el deber que se impone a quienes satisfacen los rendimientos sujetos a ella, de retener una parte de su importe para, posteriormente, declararla e ingresarla directamente en la Administración Financiera. En consecuencia, el perceptor de esos rendimientos, que es el sujeto gravado... deberá soportar la retención correspondiente"⁽⁴¹⁾. De hecho, lo característico de este instituto es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo que permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo⁽⁴²⁾.

Ahora, cabe precisar que en el proceso de la retención hay dos actos, el de retener (que significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente, con la que se halla en contacto el agente de retención, un determinado importe en concepto de tributo) y el de ingresar (que es el acto de depósito de ese mismo importe a la orden del fisco, es decir, entregar al Estado la suma tributaria detraída al contribuyente). "Ambos procedimientos integran en su conjunto la actuación que cabe al agente de retención, pero terminológicamente toda esa actuación se engloba en el término genérico de "retener"⁽⁴³⁾.

Respecto a la percepción, ésta se produce -en la generalidad de casos- cuando un ciudadano transfiere a otro, a título oneroso, determinados bienes o servicios, lo que genera que el que transfiere agregue al precio el monto dinerario que corresponde tributar. En ese sentido, se considerarán como agentes de percepción a "aquellos que por su profesión, oficio, actividad o función, se hallan en una situación tal que les permite recibir del destinatario legal tributario, un monto tributario que posteriormente deben depositar a la orden del fisco"⁽⁴⁴⁾.

Ahora bien, Villegas ha señalado que las figuras de la retención y percepción se distinguen en tanto en la retención el importe tributario generalmente no proviene del contribuyente sino que es una detracción de un importe mayor que le está destinado mientras en la percepción, al contrario, el monto tributario proviene materialmente del propio contribuyente⁽⁴⁵⁾.

Evidentemente, como bien se ha dicho, para el agente de retención, y por cierto también para el de percepción, la situación descrita es una carga económica y legal, siendo el problema al quien, como y cuando se impone la obligación de actuar como tal. De esa aserción, muy pronto, un sector de la doctrina señaló que en ambos casos nos encontramos ante "cargas públicas", es decir "prestaciones que unilateralmente impone el Estado a los habitantes y cuyo objeto es dar o prestar alguna cosa (generalmente dinero en forma de contribución fiscal), o un servicio personal"⁽⁴⁶⁾.

Empero, para la mayoría de teóricos quedo claro que ambos institutos debían verse a la luz del fenómeno tributario propiamente dicho, pues "... de lo que se trata es de decidir si son las características y las peculiaridades jurídicas del tributo las que fundamentan su existencia como instituto jurídico, o si por el contrario lo relevante es la actuación de los protagonistas que intervienen en su desenvolvimiento y efectividad"⁽⁴⁷⁾. Por eso, mayoritariamente se ha señalado que la obligación que tienen ciertas personas de actuar como agentes de retención o percepción, no supone "... el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno"⁽⁴⁸⁾, posición que compartimos.

(35) MICHELI, Gian Antonio. Op. cit., pág. 193.

(36) MICHELI, Gian Antonio. Op. cit., págs. 193 a 194.

(37) Primer considerando de la Resolución del tema I de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el ILADT en Cartagena - Colombia en el año 1995 (Ver en http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=378).

(38) VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, págs. 327 a 342.

(39) MICHELI, Gian Antonio. Op. cit., pág. 194.

(40) BRAVO CUCI, Jorge. Op. cit., pág. 303. Evidentemente, como bien ha señalado este autor, "... si el responsable solidario cumple con la prestación tributaria en todo o en parte frente al acreedor tributario, se genera una obligación de tipo civil (no una obligación tributaria), en la que ostenta la condición de acreedor respecto del contribuyente quien responde ante él como deudor".

(41) QUERALT, Juan Martín,.... Op. cit., pág. 283.

(42) Cfr. "Principio de lo Devengado y las Rentas de Quinta Categoría (IV Parte)". EN: Revista Análisis Tributario, vol. XV, Nº 171, abril de 2002, págs. 10-14.

(43) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 26.

(44) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes... Op. cit., pág. 253.

(45) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes... Op. cit., págs. 257 a 258.

(46) MOREIRA, Eduardo. "¿Pueden los organismos administrativos crear agentes de retención?". EN: LASCANO, Marcelo. Op. cit., pág. 237.

(47) MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario, Editorial Lex Nova, Madrid, 2000, pág. 208.

(48) VILLEGAS, Héctor. Los Agentes de Retención... Op. cit., pág. 40.

II. LA EVOLUCIÓN DE LA ACTIVIDAD RECAUDADORA Y EL REAJUSTE TEÓRICO

1. El paso de la heterodeterminación a la autodeterminación

Utilizaremos el término determinación en su acepción procedimental, es decir, como un conjunto de actividades –actos y actuaciones– conducentes a la disposición de la cuantía del tributo en cada caso concreto. A su vez, también lo usaremos como acto administrativo de determinación, que es aquel con el que se cierra y resuelve dicho procedimiento, que contiene una manifestación “unilateral” de la Administración sobre el importe de la prestación. En buena cuenta, sea como acto o como procedimiento, la función de determinación, “... consiste en fijar la cuantía exacta del tributo en cada supuesto en que se realiza su hecho imponible... o poner de manifiesto la existencia de un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo...”⁽⁴⁹⁾.

Ahora bien, hasta mediados del siglo XX, los regímenes tributarios nacionales se estructuraron sobre la base de la heterodeterminación, es decir, vía la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, lo que suponía para el contribuyente la inexistencia de actividad alguna tendente hacia ese fin, salvo la exigencia que hacía el fisco de que, para la mejor realización de su inspección, se soportaran determinadas cargas como las de brindar información o entregar documentación –especialmente contable– que permitiera al órgano estatal realizar esa labor de heterodeterminación. En ese marco, en algunos lugares se estableció la obligación de llevar determinados registros de carácter instrumental contable con ocasión de la determinación de un tributo determinado.

Empero, la devastación organizativa que significó la II Guerra Mundial en la vida de los estados europeos originó que estos crearan sistemas por los cuales comprometían acciones de los contribuyentes tendientes a la determinación de la deuda tributaria, a lo que comúnmente empezamos a llamar “autodeterminación”. De hecho, tal como señala Jarach, a partir de 1951 Italia adoptó decididamente una estructura sobre la base de la autodeterminación para los impuestos directos⁽⁵⁰⁾.

En el caso español, con el retorno a la democracia en 1977-1978, vino también una reforma tributaria que justamente partió de reconocer que en la etapa franquista, especialmente desde 1950 en adelante, hubo una “... expansión del sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no solo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone”⁽⁵¹⁾.

Empero, al parecer, ese tránsito hacia la primacía de la autodeterminación surgió mucho antes en América Latina. Efectivamente, el propio Jarach, pudo “... comprobar que aquello que en los ordenamientos tributarios europeos constituía la hipótesis de excepción y de importancia práctica menor, o sea, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias sin necesidad de determinación administrativa, era en muchos países del nuevo continente el caso general, siendo, en cambio, excepcionales las hipótesis de que la actividad de determinación fuese necesaria para la exigibilidad o para permitir el cumplimiento de la obligación”⁽⁵²⁾.

Asimismo, debe quedar claro que la hasta aquí denominada “autodeterminación” no lo es completamente, pues la cuantificación operada por el sujeto pasivo no es un acto firme, pues “aunque materialmente tenga el mismo contenido y finalidad, la liquidación del tributo continúa siendo hasta hoy por hoy una función administrativa, ejercida a través de procedimientos y potestades de carácter reglado...”⁽⁵³⁾.

Ahora bien, la autodeterminación se hace efectiva por medio de la declaración tributaria dirigida a la Administración Tributaria,

en la que deben distinguirse el acto de declarar⁽⁵⁴⁾, que produce efectos jurídicos y es una carga para el sujeto pasivo, y el contenido de la declaración, que se presume cierto y que constituye la base de la determinación que dicho órgano administrador efectúa “... sin perjuicio de que se deba examinar su naturaleza no solamente en función de esta hipótesis, sino también de aquella, que tal vez representa la generalidad de los casos, en que no hay tal determinación y la obligación se extingue de acuerdo con el monto liquidado en la declaración”⁽⁵⁵⁾.

Por esa función de facilitación a la actividad de recaudación estatal que tiene –cada vez más– la declaración tributaria, el profesor Ferreiro ha hablado de la privatización de la gestión tributaria, refiriéndose específicamente a esas nuevas tareas encomendadas a los sujetos pasivos tras “la generalización de las autoliquidaciones y la asunción de funciones liquidadoras por parte de la inspección de los tributos”⁽⁵⁶⁾.

Como se puede ver, en este vuelco hacia actividades del sujeto pasivo en el marco de la determinación y cobro del tributo, surge una serie de “cargas” de carácter formal respecto a las cuales en la doctrina se empezó a discutir si se ubicaban en el ámbito del Derecho Tributario material o del Derecho Tributario administrativo o formal.

Desde la perspectiva de la teoría clásica, este conjunto de cargas que se establecen con motivo de la aplicación de los tributos tuvieron una primera explicación o sentido mediante su configuración como prestaciones jurídicas integradas en la denominada “relación jurídico tributaria”, cuyo vínculo fundamental o principal está constituido por la prestación consistente en pagar una cantidad de dinero a favor de un ente público, denominada como “prestación jurídica tributaria principal”⁽⁵⁷⁾. Juntamente con esta, aparecen las cargas señaladas que son denominadas prestaciones jurídicas “adjetivas”⁽⁵⁸⁾, las cuales serían “objeto de estudio del Derecho tributario formal o administrativo (p. ej. presentación de declaraciones, llevar libros contables, permitir el control de la administración, entre otros)...”⁽⁵⁹⁾, Derecho que –en este enfoque– justamente suministraría las reglas de “... cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”⁽⁶⁰⁾.

En una variante atendible, hubo quienes plantearon que debe entenderse como prestación jurídica solo a la “... patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar”⁽⁶¹⁾, de modo que –dentro del

(49) QUERALT, Juan Martín, Op. Cit., pág. 329.

(50) JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1998, 464 págs.

(51) En Exposición de Motivos del Reglamento del RGIT Español, citado por QUERALT, Juan Martín, Op. Cit., pág. 329.

(52) JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*, Op. Cit., pág. 190.

(53) QUERALT, Juan Martín, Op. Cit., pág. 330.

(54) Cfr. TALLEDO MAZÚ, César. “La Determinación como Acto Jurídico”. EN: Cuadernos Tributarios, IFA – Grupo Peruano, Lima, junio de 1999, Lima, N° 23, págs. 85 a 97.

(55) JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*, Op. Cit., pág. 198.

(56) FERREIRO LAPATZA, Juan. “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”. EN: *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, N° 37, 1983.

(57) En la doctrina se le ha dado distintas denominaciones, entre otras, “obligación tributaria” (Giuliani Fonrouge), “deuda tributaria” (Giannini), “crédito impositivo” (Blumenschein)."

(58) Denominadas también como “obligaciones accesorias” (Hensel) “relaciones accesorias” (Pugliese).

(59) BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 75.

(60) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas*, págs. 393 a 394.

(61) Op. Cit., pág. 429.

mismo marco de la relación jurídica obligatoria— al no tener las cargas mencionadas contenido patrimonial evidente debían ser denominadas como “deberes formales” o “deberes instrumentales”, puesto que “... tienen como objeto diversos tipos de prestaciones, sean estas, de hacer, de no hacer e inclusive de dar, pero ninguna de ellas tienen un contenido patrimonial que consista en un dar una suma de dinero al fisco. Los deberes formales no son, pues, obligaciones tributarias, en el estricto sentido del término.”⁽⁶²⁾. En ese sentido, “mientras que las obligaciones tributarias consisten en la transferencia de riqueza económica por parte de los agentes económicos a favor del Estado, los deberes administrativos son actividades complementarias que deben realizar los referidos agentes. Por ejemplo, el pago de un impuesto es una obligación tributaria, mientras que el cumplimiento de la declaración jurada facilita dicho pago”⁽⁶³⁾.

Cabe precisar que, dentro de esta perspectiva hay, quienes erróneamente asemejan la idea de contenido de patrimonialidad a la de generación de perjuicios patrimoniales en el sujeto pasivo. Así, se sostiene que hay que identificar a las cargas señaladas en la medida que son accesorias al tributo, como “... simples deberes tributarios, pues en razón del contenido de estas obligaciones no debería producirse un incremento del patrimonio del Estado en perjuicio del patrimonio particular”⁽⁶⁴⁾.

Ahora bien, compete señalar que en tránsito hacia una perspectiva diferente —que no compartimos— se encontraron los análisis de Giannini y Vanoni⁽⁶⁵⁾ ⁽⁶⁶⁾. Desde esas aserciones, las cargas fueron excluyéndose de la relación jurídica obligatoria pues se entendía que su objeto era único: la prestación de dar denominada tributo. En ese sentido, se señaló que, bajo el perfil de la colaboración con la Administración Pública, la declaración tributaria es siempre el cumplimiento de un deber formal y, cuando es un paso necesario para la realización del crédito tributario, se considera como una colaboración debida por el contribuyente u otros sujetos a la Administración Tributaria en el cuadro de la actividad de esta, tendiente a la determinación. A tal efecto, se ha considerado como “... fundamento jurídico de los deberes públicos de prestación de los administrados la posición de supremacía del Estado con respecto a los habitantes, mediante la cual este puede impeler coactivamente al particular el cumplimiento de la prestación...”⁽⁶⁷⁾.

Así, en el fondo, decantada esta perspectiva, desde la denominadas teorías funcionalistas, se intenta explicar el instituto jurídico desde una visión que supere la teoría clásica del tributo, fundamentalmente intersubjetivas para relevar el interés público a que intentan servir las normas tributarias al promover la regulación de la actividad administrativa encaminada a la consecución de un interés público, que es la obtención de prestaciones tributarias, en la forma y con los procedimientos señalados en dichas normas. Por ello, “... para este sector doctrinal la regulación jurídica de esta actividad administrativa se convierte en el eje del derecho tributario...”⁽⁶⁸⁾, de manera que se reformula el tratamiento de las cargas descritas en este apartado a una relación de carácter administrativa, en la que hay sometimiento del sujeto pasivo (denominado ahora como “Administrado”) a la actividad relativamente discrecional de la Administración.

2. Las urgencias impositivas. El establecimiento de anticipos impositivos

Hacia los años 70 del siglo pasado, por razones estrictamente recaudatorias, en varios países desarrollados empezó a exigirse por ley anticipos de impuestos futuros, especialmente del Impuesto a la Renta empresarial. Efectivamente, “la necesidad que tiene el Estado de contar con un flujo continuo y permanente de ingresos fiscales lo lleva a exigir anticipos a cuenta del impuesto que deba pagarse en definitiva al final del ejercicio y que en nuestra legislación se denominan «pagos a cuenta»”⁽⁶⁹⁾.

Posteriormente, ya en los años 90 surgieron mecanismos de adelanto de Impuestos al Consumo, al parecer por razones de lucha contra la inflación⁽⁷⁰⁾. Adicionalmente, ya a finales de esa década y comienzos de este siglo, los anticipos de impuestos se generalizan, fundamentalmente por razones de control tributario y lucha contra el fraude de ley.

En buena medida se trata de uno “... de los mecanismos que el legislador en materia tributaria en diversos países del orbe usualmente adopta para adelantar al fisco, la percepción de impuestos cuyo hecho imponible es de formación sucesiva y que se configura en un periodo determinado”⁽⁷¹⁾. Así, solamente es procedente hablar de anticipos impositivos en relación con obligaciones tributarias de fondo aún no nacidas, lo que no ocurre en impuestos de configuración inmediata, pero que se van pagando posteriormente en periodos de tiempo (como ocurre en el Perú con el Impuesto a la Propiedad Predial, “... cuyo hecho imponible se configura al 1 de enero de un ejercicio gravable. La obligación tributaria así generada es cancelada en cuotas...”⁽⁷²⁾).

Respecto a estas obligaciones, un importante sector de la doctrina ha sido categórico en señalar que tienen la naturaleza de obligaciones tributarias, centrándose más bien la discusión en torno a si se trata de obligaciones autónomas o por el contrario son accesorias respecto de la denominada obligación tributaria principal. Para quienes creen en la situación de autonomía, el término anticipo resulta más adecuado, pues en rigor no existe obligación tributaria principal alguna que se extinga con la cancelación de estos.

Para Villegas, por ejemplo, se encuentran dentro de todas las obligaciones formales o accesorias del tributo pues se trataría de cuotas de un presunto impuesto futuro. A tal efecto, ha señalado que “...constituyen obligaciones distintas de los tributos, de los que en realidad son solo un fragmento, con individualidad efímera (sobreviven mientras la deuda principal no se haya determinado), fechas de vencimiento propias..., (que en realidad)... tal individualidad es solo una ficción, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto...”⁽⁷³⁾.

En esa línea, hay quienes —desde la doctrina argentina— han sostenido que los anticipos impositivos son obligaciones tributarias de dar, sujetas a la condición resolutoria de la existencia de la obligación tributaria. Es decir, su exigibilidad solo se produce en la medida que la obligación final llegue a existir y hasta el límite de su monto, de modo que si el impuesto definitivo a pagar no llega a existir, la obligación de realizar pagos a cuenta se extingue. La insuficiencia de esta posición esta dada en que en realidad en los pagos a cuenta no hay tal condición resolutoria “...pues no se encuentra incorporado al hecho tributario por la voluntad de alguna de las partes de la relación tributaria. Este acontecimiento además

(62) BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., (2003) “Fundamentos del Derecho Tributario”, Lima, PALESTRA, pág. 308. La cursiva y la negrita son nuestras.

(63) RUIZ DE CASTILLA, Francisco. “La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos”. EN: Revista Derecho y Sociedad. Año XVI, Nº 24, 2005, pág. 78.

(64) MUR VALDIVIA, Miguel. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”. EN: Revista del IPDT, Nº 26, Lima, pág. 100.

(65) Citado por RUSSO, Pascuale. “La Obligación Tributaria”. EN: AMATUCCI, Andrea. Tratado de Derecho Tributario, T. II, Temis, Bogotá, 2001, pág. 31.

(66) Citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit., pág. 426.

(67) RODRIGUEZ, María José. El acto administrativo tributario, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2004, págs. 165 y 166.

(68) MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Op. Cit., pág. 207.

(69) LUGUE BUSTAMANTE, Javier. “Reflexiones sobre la Naturaleza Jurídica de los pagos a cuenta en el Impuesto a la Renta”. EN: Revista Análisis Tributario, vol. I, Nº 9, setiembre de 1988, pág. 2.

(70) FERNANDEZ CARTAGENA, Julio. “Otra aproximación jurídica al tema del reajuste tributario y los pagos a cuenta”. EN: Cuadernos Tributarios. IFA – Grupo Peruano Nº 7, octubre de 1989, Lima, págs. 109 a 127.

(71) BRAVO CUCCI, Jorge. Op. cit., pág. 72.

(72) FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. cit., pág. 115.

(73) VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Op. cit., pág. 378.

viene implícito en el diseño legal de la obligación establecida en la ley. Es decir, forma parte de la hipótesis de incidencia y no, como la condición, del hecho jurídico⁽⁷⁴⁾.

Entre los que la consideran como obligaciones tributarias sustanciales y autónomas del tributo se encuentra Jarach, que ha señalado que: "El anticipo es una obligación ex-lege como el impuesto mismo, pero es independiente de este por surgir de un presupuesto de hecho diferente y una duración distinta de la obligación tributaria principal"⁽⁷⁵⁾. En ese sentido, para los que siguen esa perspectiva, los anticipos impositivos resultan "... exigibles por el Estado coactivamente pero... están sujetos, en cuanto a esta exigibilidad, a un acontecimiento futuro e incierto que no es una condición"⁽⁷⁶⁾, que es el pago del impuesto definitivo.

Empero, también hay quienes considerándolos como "obligaciones tributarias" los han asimilado a los empréstitos, figura con la cual guardarían una relación de genero a especie⁽⁷⁷⁾. A tal efecto, se asume que el empréstito es definido como la "operación mediante la cual el Estado recurre al mercado interno o externo de capitales en demanda de fondos y logra cerrar trato con uno o varios acreedores, que le prestan dinero contra la promesa de rembolsar el capital, en la forma y condiciones acordadas, con sus intereses también convenidos"⁽⁷⁸⁾ y puede ser de tres clases: voluntarios, patrióticos⁽⁷⁹⁾ y forzosos.

En ese sentido, la asimilación de los anticipos impositivos sería al empréstito forzoso porque, "...al igual que este, es un vínculo personal, pecuniario, nacido por la voluntad unilateral del Estado, a través de un mandato legal y exigible coactivamente, con la obligación de devolver en un plazo determinado. Sus diferencias son solamente secundarias. Así por ejemplo, vemos que los pagos a cuenta son de carácter permanente, no generan intereses a favor del obligado –aunque podrían hacerlo– ni están representados por títulos, características que solo excepcionalmente se dan en el empréstito forzoso"⁽⁸⁰⁾.

Respecto a la naturaleza de ese empréstito forzoso, tanto Duvverger como Neumark señalan que están en un punto intermedio entre el empréstito propiamente dicho y el impuesto, diferenciándose "...de los verdaderos empréstitos porque carecen de voluntariedad; y de los impuestos, porque tienen un contravalor. Cree Neumark, sin embargo, en el predominio del carácter fiscal, máxime si se tiene en cuenta que las condiciones de amortización y pago de intereses son mucho menos favorables al prestamista que en una auténtica emisión de empréstito"⁽⁸¹⁾. A su vez, Baleeiro y Araujo Falcao consideran que el empréstito forzoso tiene carácter tributario, posición compartida por Villegas y Giuliani Fonrouge, pues dicho instituto no puede ser considerado como un verdadero empréstito, ante la falta de un acuerdo de voluntades, creador de la vinculación jurídica. Tiene, en cambio, carácter de tributo, ya que nace como consecuencia del ejercicio del poder de imperio por parte del Estado, con prescindencia de la voluntad individual.

En este punto es bueno indicar que hay quienes compartiendo la posición de que los anticipos impositivos se asimilan al empréstito forzoso, señalan que no tienen carácter tributario al no tratarse de tributos y, al no serlo, dejan de ser tributarias, pues no tienen como objeto una prestación tributaria, de modo que "... pretender calificar como "tributaria" a toda obligación legal que tenga alguna relación con normas de contenido tributario... sería una relativización peligrosa de la institución"⁽⁸²⁾. Tomando en cuenta esta atinencia, otros –siguiendo a Villegas– le llaman obligación especial, pues significa que el Estado capta ingresos con carácter provisional que los diferenciaría de la obligación tributaria donde hay "... la captación definitiva de dinero por parte del Fisco"⁽⁸³⁾.

Por nuestra parte, nos parece que podríamos denominar, como ha señalado ya el Tribunal Constitucional (TC) peruano, como obligaciones legales con contenido tributario. A su vez, para ello debe

tomarse en cuenta que el empréstito "... se distingue siempre del tributo, porque se caracteriza por el desembolso actual de una suma, voluntario o no, contra la obligación de una restitución diferida y del pago de los intereses"⁽⁸⁴⁾.

En ese entendido, para el establecimiento de la norma tributaria (la hipótesis de afectación y consecuencia normativa) que crea esta obligación con contenido tributario, cuyo objeto es el anticipo impositivo, deberá también aplicarse los principios de cobertura constitucional que se aplica para las obligaciones tributarias.

Ahora bien, respecto al cobro de los anticipos impositivos, en varias legislaciones nacionales se ha incorporado la intervención de un tercero que, por tener un vínculo relacional con el obligado al pago del anticipo, debe entregar el monto debido a la administración tributaria realizando un acto de retención en la fuente. También, por las mismas razones, se ha incorporado actos de percepción de anticipos impositivos, especialmente en materia del IVA.

Respecto al supuesto de retención en la fuente –cuyos criterios se aplican también a la percepción–, Micheli⁽⁸⁵⁾ señaló que en estos casos no nos encontramos frente a la retención o sustitución tributaria sino frente a una especie de medidas cautelares o cauciones. Al contrario, en vista que estos adelantos aplican los criterios que se usan para el tributo, para la mayoría de autores se trata de un supuesto de responsabilidad, pues se entiende que el agente de retención (o de percepción en su caso) responderá "junto al sujeto obligado al pago del anticipo impositivo", a partir del momento en que este último perciba el ingreso debido por el agente, pues recién en esa oportunidad estará obligado a realizar la retención (o percepción) y su posterior abono a las arcas fiscales.

3. La informatización de las Administraciones Tributarias

Hace 20 años se viene experimentando en todos los países del mundo un proceso por el cual la Administración empieza a realizar procesos de informatización con miras a que su trabajo fiscalizador a futuro sea más eficiente, menos costoso y más focalizado.

A tal efecto, cada Administración Tributaria empezó a implementar proyectos que tendrían como objetivo la modernización de las herramientas técnicas y procedimientos que utiliza para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, que pasa por la creación de Bases de Datos informáticas que proporcionan información completa de cada contribuyente, teniendo como complemento un sistema informático para la toma de decisiones y nuevos procedimientos, directivas y técnicas de fiscalización que también se estarían implementando. Con toda esta información y recursos, las Administraciones Tribu-

(74) FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. Cit., pág. 119.

(75) Citado por PADRÓN, Carmen y LUQUE, Javier. "Efectos del Reajuste en los Pagos a Cuenta". EN: *Cuadernos Tributarios*. Asociación Fiscal Internacional. IFA – Grupo Peruano, N° 7, octubre de 1989, Lima, pág. 159.

(76) FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. Cit., pág. 119.

(77) BRAVO CUCCI, Jorge. Op. Cit., pág. 81.

(78) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op. Cit., pág. 116.

(79) Villegas ha señalado: "El empréstito patriótico es el que se ofrece en condiciones ventajosas para el Estado, y no es enteramente voluntario, pues se configura en el caso una especie de coacción. Son empréstitos cuyas cláusulas contienen ventajas para el Estado deudor, y se hacen suscribir mediante propaganda y apelando a los sentimientos patrióticos de la comunidad. Los casos en que más frecuentemente se utiliza esta modalidad son las guerras". Op. Cit., pág. 118.

(80) PADRÓN, Carmen y LUQUE, Javier. Op. Cit., pág. 160.

(81) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas* Op. Cit., pág. 119.

(82) Cfr. Loc. Cit.

(83) BRAVO CUCCI, Jorge. "Los anticipos impositivos ¿obligaciones tributarias?". EN: *Revista Análisis Tributario*, vol. XVII, N° 198, julio de 2004, Lima, pág. 21.

(84) RUÍZ DE CASTILLA, Francisco. Op. Cit., pág. 79.

(85) MICHELI, Gian Antonio. Op. Cit., págs. 45 y 46.

tarias podrían seleccionar a aquellos contribuyentes a quienes de manera focalizada se fiscalizaría.

Esas bases de datos se crearon inicialmente con información proveniente de dos fuentes básicas: las internas (provenientes de las declaraciones juradas de los contribuyentes) y las externas (información proveniente de diversas instituciones estatales con las que el contribuyente se vincula, como las Oficinas de Registros Públicos, de Control de Valores, de Supervisión de Bancas, etc.).

Respecto a la primera fuente –la interna– fue importante la uniformidad de que los ciudadanos se inscriban en un Registro de la administración (denominado en Perú como RUC) no con ocasión del nacimiento de una obligación impositiva, sino cuando se encuentren aptos para realizar actividades empresariales (incluidos los trabajos independientes o no habituales para las personas naturales). Qué duda cabe que esta obligación de inscripción en los registros de la Administración Tributaria es independiente de la relación jurídica tributaria, pero vinculada a esta misma no de manera accesoria sino independiente. En ese sentido, se trataría de otra obligación legal con contenido tributario, conceptualizada en el marco de los deberes de colaboración.

Ahora bien, adicionalmente a las dos fuentes descritas, se estableció una tercera periódica por suministro (información obtenida de terceras personas con las que el contribuyente se relaciona: vendedores, compradores o agentes vinculados a determinadas actividades).

En este caso, se establecieron obligaciones legales de colaboración para brindar información por vía de la declaración. Uno de los casos emblemáticos en América Latina fue inmiscuir al Notario en la presentación de una declaración en la que informe respecto de los actos jurídicos patrimoniales que hubieren sido materia de función notarial. Se trata nuevamente de una obligación de colaboración con el Estado consistente en brindar determinada información. Esta carga fue impuesta para que el Notario brinde información en el marco de su especial situación de garante de la fe pública y coadyuvante a la realización de actos jurídicos dentro de la sociedad.

Empero, muy pronto esta obligación se trasladó a aquellos contribuyentes que se vinculan con el sujeto pasivo del tributo. Algunos de ellos fueron determinadas como fuente periódica (anual o semestral) bajo un calendario de entrega, pero en otros casos se estableció que, en el marco del procedimiento tributario, se puede pedir la colaboración de terceros para que brinden información precisa sobre determinadas situaciones que son materia de inspección de contribuyentes. El problema en estos casos es que se posibilita que se suministre toda clase de información “con trascendencia tributaria”, término que “... es bastante impreciso, sí que permite al menos sostener que debe tratarse de datos que conduzcan directa o indirectamente a la aplicación de los tributos. Entiende PALAO TABOADA que quedarían excluidas las meras solicitudes de datos sin relación con hechos impositivos conocidos o de probable realización. Además, la jurisprudencia y la doctrina han destacado que en cualquier caso será necesario tener en cuenta el principio de proporcionalidad, es decir, la trascendencia de los datos debe estar en proporción con el fin de la investigación tributaria”⁽⁸⁶⁾.

A todas estas situaciones se les ha llamado deberes de información tributaria. Como se puede ver, no cabe duda de que hay una importancia creciente en el procedimiento de aplicación de los tributos de imposición de prestaciones distintas a la obligación tributaria que nace de la realización del hecho imponible,

tanto para los sujetos pasivos obligados a un futuro pago tributario como para terceros que son absolutamente ajenos a obligaciones tributarias concretas.

La motivación de esta situación ha sido ya explicitada por el profesor Collado Yurita cuando señala que para asegurar la efectividad del deber de contribuir a cada sujeto, “... la Administración ha de disponer de una red informativa y, por ende, de una red de informadores amplísima que se distribuye capilarmente por toda la sociedad cumpliendo un deber normativo de carácter general (la obtención de información por suministro) o un deber de colaboración individualmente requerido (obtención de información por captación)”⁽⁸⁷⁾.

Para muchos estudiosos se trata de supuestos “... de naturaleza administrativa, que forman un conjunto indistintamente conocido como derecho tributario formal o derecho administrativo tributario...”⁽⁸⁸⁾, lo que queda corroborado por la situación conforme a la cual, ante el incumplimiento, opera la tipificación de una infracción tributaria, aplicándose la sanción correspondiente. Así, bajo esta perspectiva, estos deberes estarían en el marco del Derecho Administrativo Tributario que “reúne todas aquellas reglas que norman a los Deberes administrativos generales y ciertos deberes especiales que tienen que cumplir los administrados ante la Administración Tributaria”⁽⁸⁹⁾.

4. La lucha contra la informalidad tributaria

Otro paso en el proceso de desarrollo del Derecho Tributario es el de la lucha contra la informalidad tributaria, que comprende a las actividades ilícitas y a los ingresos declarados procedentes de la producción de bienes y servicios lícitos, de tal modo que incluiría toda actividad económica que, en general, estaría sujeta a tributación si fuera declarada a las autoridades tributarias. En buena cuenta estamos hablando de la evasión tributaria que es un fenómeno complejo que tiene que ver con un tema cultural que está ligado con el sentido de relación que tiene el ciudadano con su Estado.

Entre otras medidas, los Estados nacionales se han visto obligados a establecer controles vinculados al aspecto tributario básicamente del sector financiero (bancos y financieras) con la finalidad de conocer claramente cuánta riqueza está circulando por ese sector y, de esta manera, ubicar supuestos de gravamen tributario. Uno de esos controles es “la bancarización”, que viene acompañado de un tributo sobre las transacciones bancarias y financieras, de naturaleza instantánea y cuyo hecho imponible se produce en el momento de la entrega o disposición de los recursos en una transacción financiera, que pretende generar mayor recaudación y controlar los flujos de dinero provenientes tanto de transacciones formales como de aquellas no registradas ni declaradas tributariamente, o cuya procedencia puede ser de origen ilegal⁽⁹⁰⁾.

Ahora, aun en países donde existe el secreto bancario como derecho constitucionalizado, se ha obligado a que se tenga a las instituciones bancarias y financieras como cooperadores de la administración de ese tributo, por la vía de recaudarlo automáti-

(86) MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Op. Cit., pág. 281.

(87) En el Prólogo al libro de SÁNCHEZ LÓPEZ, Esther. *Los Deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. CEPC, Madrid, 2001, pág. 13.

(88) RODRÍGUEZ, María José. Op. Cit., pág. 166.

(89) RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Op. Cit., pág. 80.

(90) Cfr. Nuestra opinión en “Bancarización e Impuesto a las Transacciones Financieras”. EN: *Revista Análisis Tributario*, vol. XVII, Nº 192, enero de 2004, Lima, págs. 16 - 24.

camente, verificar los supuestos de gravamen y proveer a la Administración Tributaria de información sobre las cuentas y transacciones bancarias involucradas.

De otro lado, este mismo fenómeno de informalidad tributaria ha llevado al establecimiento, hasta donde tenemos conocimiento, únicamente en el Perú, pero con posible pronta inclusión en otros países de Latinoamérica, de un nuevo mecanismo de control tributario que supone la captura del tributo en las etapas del proceso productivo donde hay cierta posibilidad de control tributario por parte del fisco, porque uno de los sujetos intervinientes en la operación comercial es reconocido como informal.

Se trata del denominado Régimen de Deduciones, conforme al cual todo cliente que quiere hacer uso del derecho al crédito fiscal en el IVA, o al gasto deducible en el Impuesto a la renta, se encuentra obligado a mantener en su poder un porcentaje del precio de una operación comercial, el mismo que luego es depositado en una cuenta bancaria de titularidad de su proveedor (sujeto pasivo en IVA e IR), supervisada por la Administración Tributaria, que, previo control, será liberado a favor de ese sujeto pasivo para que honre sus deudas tributarias presentes o futuras⁽⁹¹⁾.

Al respecto hay quienes han sostenido que se trata de un adelanto impositivo, puesto que se calcula bajo el mismo esquema del IVA, debiendo solo hacerse la deducción a aquellos sujetos gravados con dicho impuesto. Empero, al momento de realizarse el acto de deducción, este no se hace a título de algún tributo en particular, sino como un monto para asegurar el pago de cualquier deuda tributaria existente y para el pago de cualquier costo o gasto en que pudiera incurrir procedimentalmente la SUNAT. La norma es muy clara en señalar que las deducciones son un "sistema de pago de obligaciones tributarias" con el Gobierno Central y su finalidad es generar fondos para asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas; en consecuencia, no podría ser catalogado como un anticipo impositivo.

En ese caso, ¿se trataría de un empréstito forzoso?. El antecedente más adecuado es la decisión de la Corte Suprema Argentina en el muy conocido caso del Ahorro Obligatorio, que fue dado con la Ley N° 23256, en el cual se estableció de modo compulsivo la obligación de depositar sumas de dinero en las cuentas del Estado para todos aquellos contribuyentes cuya situación se encuadrara en los términos previstos en sus disposiciones. Su cumplimiento quedó sujeto a la coacción jurídica del Estado, habiéndose conferido a la Dirección General Impositiva «la aplicación, percepción y fiscalización» del régimen; asimismo dispuso la citada ley que en todo lo no previsto en ella serían de aplicación las normas legales y reglamentarias de la ley 11.683 y sus modificaciones.

En ese caso, la Corte señaló que "... el régimen de «ahorro obligatorio» al que precedentemente se ha hecho referencia se exhibe, en los términos en que fue concebido, como un «empréstito forzoso», -expresión acuñada desde antiguo por la doctrina-, en tanto impone coactivamente a los contribuyentes a cuyo respecto se configura la situación de hecho que la ley prevé la obligación de depositar sumas de dinero en las cuentas estatales, comprometiéndose el Estado a restituir esas sumas con un interés, del modo contemplado en el texto legal".

En la referida sentencia, la Corte concluyó señalando que: "... al establecer en la ley 23.256 la obligación de los contribuyentes comprendidos en sus términos de aportar sumas de dinero

a las cuentas estatales, tomando como base para ello la capacidad económica resultante de la renta y el patrimonio de aquellos, ha hecho uso de la facultad que le otorga el art. 67° inciso 2 de la Constitución Nacional (texto 1853-1860), que lo autoriza a «imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan»⁽⁹²⁾.

Pensamos que no podría equipararse los referidos criterios, puesto que el fin con el que surgió este Sistema, tal como lo establece el artículo 2° del Dec. Leg. N° 940, fue el de generar fondos para asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas. En buena cuenta estamos hablando de un depósito en garantía, dada la situación de intangibilidad e inembargabilidad de la cuenta donde se han depositado los montos detruidos, que sería asimilable al concepto que venimos manejando de obligación con contenido tributario.

En cualquier caso, el sujeto que debe encargarse de practicar la deducción está sumido en una serie de cargas para la satisfacción de la exigencia legal. En tal sentido, Ruiz ha señalado que "... la actividad del agente detractor no produce un efecto inmediato en la recaudación fiscal, (de modo que genera) un deber mixto. El agente detractor viene a apoyar la actividad recaudadora del Fisco. En este sentido, la deducción viene a ser un deber que tiene contenido administrativo"⁽⁹³⁾.

Ahora bien, de dichas obligaciones de cooperación en recaudación, existe el supuesto de cooperación como agente verificador, que ha sido establecido para el Notario Público. Efectivamente, "... aquella labor que realiza el notario con relación los tributos es conocida como la función de fiscalización de tributos o también denominada la responsabilidad fiscal del notario. En este orden de ideas, debo señalar que el aspecto tributario, con relación al Notario, debe ser analizado desde dos perspectivas: 1. Una perspectiva externa, y 2. Una perspectiva interna"⁽⁹⁴⁾.

Conforme a la primera perspectiva, Berrospi señala que el Notario está obligado, previamente a la intervención notarial, a verificar el pago de los impuestos a cargo de las partes contratantes en un determinado acto jurídico que requiere su actuación. En ese sentido, "... el cumplimiento de la obligación sustancial tributaria constituye uno de los aspectos más importantes de la calificación notarial que se realiza antes de la elevación a escritura pública de toda minuta de compra - venta de inmuebles"⁽⁹⁵⁾.

III. UNA CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN

Como hemos podido ver en el punto anterior, en el siglo XX hemos asistido a un cambio fundamental de la realidad sobre la que el tributo se proyecta generando un real ensanchamiento del

(91) Cfr. "Deducciones al Servicio de Transporte de Bienes.....". EN: Suplemento Especial Informe Tributario, N° 182, julio de 2006, Lima, págs. 4 - 5. Ver también QUINTANILLA, Alexander. "Retenciones, Percepciones y Deduciones. Análisis de los Regímenes y Sistemas de Pago del IGV". EN: Revista Análisis Tributario, N° 222, julio de 2006, págs. 27 - 29, y N° 223, agosto de 2006, págs. 28-31.

(92) H. 102. XXII. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición). Buenos Aires, 4 de mayo de 1995.

(93) RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Op. Cit., pág. 82.

(94) BERROSPI POLO, Sergio. "La función de fiscalización de impuestos del notario peruano en la compra-venta de inmuebles". EN: Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima, 2006, pág. 503.

(95) BERROSPI POLO, Sergio. Op. Cit., pág. 504.

ámbito de aplicación objetivo y subjetivo del Derecho Tributario⁽⁹⁶⁾. Efectivamente, la aplicación de los regímenes tributarios, en base a un mínimo protagonismo de los ciudadanos y estructurado en torno a la prestación principal de pago de tributos (en base a la declaración, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva), ha cedido el paso a un nuevo modelo basado en nuevas posiciones subjetivas y actuaciones distintas de la derivada de la realización del hecho imponible (con o sin contenido patrimonial), de manera que pueda coadyuvar está a través de su cumplimiento a la aplicación de los tributos.

Ese cambio ha sido generado por la realidad socio-económica de los Estados nacionales, que han querido mantener un modelo de entidad estatal fijado en una actuación social y justificado en términos teóricos por la realización efectiva del "interés fiscal", que resulta relevante para la consecución de los fines de política económica y social asignados al ordenamiento constitucional⁽⁹⁷⁾.

En términos prácticos, Russo ha señalado que esas actuaciones (a las que ha denominado como deberes) abarcarían⁽⁹⁸⁾:

- Los deberes formales que surgen a cargo del contribuyente que dependen de la verificación del mismo presupuesto al cual está unida la obligación tributaria (por ejemplo, la obligación de presentar la declaración).
- Los deberes formales que surgen a cargo de terceros que han sido incluidos como sujetos pasivos de la obligación tributaria (por ejemplo, la obligación de presentar la declaración).
- Los deberes formales impuestos a sujetos susceptibles de asumir la posición de contribuyente, pero dependiendo de hechos autónomos respecto a los impuestos
- Los deberes formales que tienen contenido positivo y negativo, que incumben a terceros.

En ese sentido, siguiendo a Moncada⁽⁹⁹⁾, podríamos señalar que un esquema general sobre este aspecto debe generarse a partir del cruce de algunas variables.

En primer lugar, hay que asumir que pueden ser tres tipos de sujetos los que intervienen en estas actuaciones: (i) el sujeto pasivo del tributo que, junto al cumplimiento de la obligación tributaria, se encuentra compelido a aportar datos o informes con trascendencia tributaria que forman parte de un cúmulo de deberes para el logro y realización de los fines fiscales, (ii) el sujeto pasivo del anticipo impositivo, que debe cumplir con la obligación con contenido tributario, y (iii) los sujetos ajenos a las obligaciones tributarias o a los anticipos impositivos, que están obligados a realizar el cumplimiento de deberes de información o de cooperación en recaudación y/o verificación para con la Administración.

En segundo lugar, las actuaciones se producen bien por la existencia de una disposición normativa de carácter general que los contemple (aquí se encuentran incluidos los anticipos impositivos, la colaboración vía suministro de información y la cooperación vía verificación o recaudación) o bien por el ejercicio de potestades administrativas representadas por requerimientos concretos llevados a cabo caso por caso por parte de la Administración tributaria.

En tercer lugar, debe tomarse en cuenta que por la forma cómo se manifiesta la colaboración, esta puede ser activa (la que se despliega en un hacer o un dar a la Administración tributaria) o pasiva (representada por el hecho de tener que soportar ciertas actuaciones efectuadas por la Administración tributaria, tales como

la comprobación e investigación de los hechos tipificados como gravables, entre otras).

En base a lo señalado, tomando en cuenta el contenido, podríamos clasificar a las actuaciones bajo estudio en:

1. La colaboración puramente material, representada por la entrega de datos:
 - a) En el marco de los procesos de administración tributaria (documentos, libros y demás elementos que se estimen necesarios, para las actuaciones de comprobación e investigación que realice la Administración tributaria).
 - b) Fuera del marco del proceso de administración tributaria (entrega periódica de información por suministro).
2. La colaboración que tiene un contenido supramaterial, es decir lleva consigo el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídica:
 - a) La presentación de la declaración o la declaración-liquidación que realice el sujeto pasivo.
 - b) La responsabilidad o sustitución en el cumplimiento de la prestación tributaria.
 - c) La entrega de montos dinerarios como anticipos impositivos.
 - d) La retención o percepción de los anticipos impositivos.
 - e) La cooperación en recaudación.
 - f) La cooperación en verificación.

Como se ha podido verificar, la fuerza de la teoría de la relación jurídica tributaria ha llevado a que los estudiosos intenten reconducir las actuaciones señaladas a una unidad teórica en base al elemento subjetivo. Efectivamente, se ha señalado que hay dos clases de obligados: (i) los que deben pagar el tributo, grupo en el que han de incluirse a todos aquellos que soportan una obligación de contenido pecuniario, y, (ii) los demás obligados tributarios, cuyos deberes no tienen este carácter pecuniario, de modo que puede distinguirse entre obligación tributaria en sentido estricto, otras obligaciones de contenido patrimonial y deberes sin contenido patrimonial⁽¹⁰⁰⁾, cuyo nacimiento genera el ejercicio de potestades administrativas por parte del poder político. En tal sentido, serán normas de Derecho Tributario formal y configurarían deberes formales "exclusivamente aquellos que establecen procedimientos, cauces, vehículos de ejecución de las normas materiales, que son las que configuran derechos y obligaciones"⁽¹⁰¹⁾.

En ese sentido, al igual que en otros ordenamientos jurídicos, el Código Tributario peruano dedica especial atención a la obligación tributaria, quedando más desdibujados en cuanto a su naturaleza y relaciones con aquella, otro tipo de obligaciones y

(96) Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel. "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". EN: *Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, págs. 156 y sgtes.

(97) Véase las reflexiones de ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*. PPU, Barcelona, 1988, págs. 23 y sgtes. Debe señalarse que en la doctrina se ha señalado que el interés que tutela el derecho a obtener una determinada prestación en el ámbito tributario no es el propio del sujeto que lo detenta sino el interés de toda la colectividad, afirmación que no es obstáculo para asignar la titularidad formal del mismo a la Administración encargada de llevarlo a efecto.

(98) RUSSO, Pascuale. Op. Cit., pág. 31 y sgtes.

(99) MONCADA GIL, Luis Humberto. *Los deberes de información tributaria sobre terceros*. Tesis presentada para optar el título de Doctor, Universidad de Barcelona, 2002.

(100) Hay quienes diferencian el deber de la obligación porque en esta última habría un derecho subjetivo de crédito y una sanción (a modo de indemnización). Cfr. SOLER ROCH, M. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". EN: *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 25, 1980.

deberes, al punto que esa norma no reconoce la figura de los deberes tributarios como tal sino que los considera como obligaciones accesorias de la obligación tributaria, cuando se establecen a cargo del sujeto pasivo (deudor tributario), o como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas.

De ello, que ocurre también en España, Sánchez deduce que la distinción "... *ente obligación y deber en el ámbito tributario (que por otra parte, no encuentra apoyo en el terreno del derecho positivo) contraponen los binomios obligación- derecho subjetivo del acreedor y potestad- deber, frente a cuyo concreto ejercicio el particular se encuentra en una situación de sujeción*"⁽¹⁰²⁾. Distinción que permite deducir el diferente contenido de las prestaciones así como la distinta posición de los sujetos en cada caso, afirmándose así que el deber en sentido estricto encuentra su origen en el ejercicio de un poder asignado a la Administración y no un derecho subjetivo, no siendo su finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración. Al contrario, hay quienes califican como obligación los vínculos que nacen del ejercicio de una potestad, frente a la cual la administración goza de un derecho subjetivo.

Al respecto, Pauner ha señalado que estas actuaciones (a las que denomina como obligaciones auxiliares) "... *que acompañan al cumplimiento de la obligación tributaria principal son muy heterogéneas, característica por la que se les ha llegado a negar validez conceptual al no ser posible reconducir a un esquema general todas las hipótesis normativas previstas*"⁽¹⁰³⁾.

En el mismo sentido, se ha planteado que reconducirlos a una estructura común significaría ponderarlo a partir de posiciones subjetivas, las que difícilmente pueden reconducirse a los esquemas comunes de una institución jurídica capaz de albergarlos conforme a principios compartidos por todas ellas. Por eso, Sánchez López ha señalado que "*dicho intento, contribuyendo de manera relevante al entendimiento del contenido y la función asignada a dichas posiciones subjetivas, no alcanza a explicar suficientemente la heterogeneidad de los vínculos jurídicos que las distintas prestaciones dan lugar mientras, por otra parte, carecen de un soporte de derecho positivo que aporte la construcción jurídico-subjetiva adecuada capaz de dotar de unidad y coherencia al conjunto de las posiciones que se suceden con ocasión de la aplicación de los tributos, debiendo poner de manifiesto, en consecuencia, junto a la opinión esgrimida por algunos autores, la dificultad de conducir a una figura jurídica única dicha pluralidad de posiciones subjetivas*"⁽¹⁰⁴⁾.

De otro lado, también se ha criticado esa estructura bajo el argumento que es absolutamente relativa, pues también lo es el fundamento al que responde, que es la distinción entre Derecho Tributario material (que comprende las normas que disciplinan los elementos sustanciales del tributo, concebido como instituto jurídico y ajustado a la distribución constitucional de la carga tributaria) y Derecho Tributario formal (que abarca los aspectos administrativo del tributo). En ese sentido, González García señala que siendo "*mucho más lo que une que lo que separa a estas dos partes del Derecho Tributario, profundizar en sus diferencias o no matizar suficientemente su carácter instrumental solo puede contribuir a confundir al pretender separar lo que está unido*"⁽¹⁰⁵⁾.

Conforme a lo dicho, Cortez ha señalado que "*si, como nosotros creemos, no existe una distinción clara y radical entre las relaciones pertenecientes al Derecho tributario material y las que*

se alojan en el Derecho Tributario formal, la explicación del Derecho Tributario, escindiéndolo en esos dos campos, presenta, al menos, el problema de si existe adecuación entre las explicaciones didáctica y la verdadera naturaleza dogmática de las instituciones jurídicas que se explican"⁽¹⁰⁶⁾.

En ese sentido, si la diferencia entre lo formal y material sigue siendo importante porque ubica el centro en el tributo, no puede soslayarse el contenido material de las normas –no referidas a la obligación tributaria propiamente dicha– que imponen prestaciones o deberes que no solamente tienen por finalidad coadyuvar a la efectividad del tributo sino que pueden suponer, además, una limitación en la libertad de los ciudadanos, tal como sucede en el caso de los deberes de colaboración tributaria, ello máxime si, por el hecho de mantener facultades para exigir el tributo, la administración tributaria no puede estar colocada en una posición diferente a cuando se le otorga facultades para exigir el cumplimiento de otros deberes o conductas de contenido no pecuniario y que se perciben claramente como actuaciones jurídicas de carácter público.

Hay, sin embargo, quienes han insistido en señalar que se trata de deberes de colaboración "... *aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuestos a los administrados –obligados tributarios–, sujetos pasivo o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo cumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador*"⁽¹⁰⁷⁾. En ese esquema, los deberes de colaboración serían una prestación personal de carácter público, pues el contenido en que consiste no se limita a un dar sino que requieren una actividad intelectual y de gestión, a veces más gravosa que la obligación principal.

Ahora bien, cabe señalar que también creemos que esas actuaciones pueden ser entendidas unas como obligaciones y otras como deberes, pero –a diferencia de Falcón y Tella– no en el sentido de que se trata de un deber de colaboración que al concretarse, "... *bien por vía legal o reglamentaria con carácter general, bien mediante un requerimiento individualizado, surge una obligación de hacer a cargo de las personas que se encuentran en los supuestos previstos en la norma o que sean destinatarios del requerimiento administrativo*"⁽¹⁰⁸⁾, sino en base a "... *la reac-*

(101) PITA GRANDAL, Ana María. "La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros". EN: *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Madrid, 1997, pág. 737.

(102) SÁNCHEZ LÓPEZ, Esther. Op. Cit., pág. 97.

(103) PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. CEPC, Madrid, 2001, pág. 68.

(104) SÁNCHEZ LÓPEZ, Esther. Op. Cit., pág. 44.

(105) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. "Derecho Tributario material y formal". EN: *Hacienda Pública Española*, Nº 94, 1985, págs. 275 - 276.

(106) CORTEZ DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español* (vol. I). Civitas, Madrid, 1985, pág. 260.

(107) LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 37.


(108) FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*. La Ley, Madrid, 1992, págs. 40 - 41.

ción prevista por el ordenamiento, entendiendo así que “si esta se limita a una sanción estaríamos ante un deber”, mientras que “si existen procedimientos ejecutivos para exigir y obtener la prestación debida podremos hablar con propiedad de una obligación de hacer”⁽¹⁰⁹⁾.

En resumen, como ha señalado Pauner, “... el contenido de ambos (deber y obligación) coincide prácticamente aunque no puede sostenerse la identidad de ambas categorías. En teoría, debemos reconocer que algunas obligaciones tributarias pueden hacerse efectivas por parte del contribuyente con prestaciones patrimoniales, pero, en la práctica, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se realiza casi exclusivamente mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias traducibles en contribuciones económicas, repetimos, de manera casi absoluta”⁽¹¹⁰⁾.

Ahora bien, no debe confundirse la noción de “deberes” aquí descrita con aquella otra surgida de la polémica sobre la obligatoriedad o no de los deberes constitucionales. Efectivamente, en este último caso, los deberes en tanto principios constitucionales, se distinguirían de las normas específicas descritas por Kelsen (a las que se llamarán reglas), pero ello no les quitará su carácter prescriptivo. La diferencia con las reglas estará en que los principios constitucionales “carecen de estructura normativa plenamente configurada, ellos establecen solo una dirección a seguir (y)... poseen una «dimensión de peso» que, en el caso de una eventual colisión entre los mismos, dan paso a la ponderación de sus consecuencias normativas”⁽¹¹¹⁾. Conforme a ello, en realidad el valor normativo de los deberes constitucionales no se originaría en algún elemento estructural o funcional (que son diferentes a los de las normas específicas), sino de su “condición de norma perteneciente al sistema jurídico...”⁽¹¹²⁾.

En buena medida, este enfoque reconoce que los deberes y obligaciones vendrían a ser dos especies de un género común, que es la norma jurídica. Ambos, en palabras de Pauner⁽¹¹³⁾, se conceptualizarían como comportamientos positivos o negativos impuestos a un ciudadano en consideración a intereses en muchos casos no particularizables en él, que podrían beneficiar a otros sujetos o responder a los intereses del conjunto social.

Cabe señalar que, desde un esquema kelseniano, Rafael de Asís⁽¹¹⁴⁾ ha querido mantener la “obligatoriedad” de los deberes constitucionales, incorporándolos como “obligaciones jurídicas” y diferenciándolos de una noción vaga de “deber” como elemento prejurídico que se diferencia de la obligación en que aquél no es un concepto relacional, es incondicional, y es un fin en sí mismo. En esta línea, se podría hablar de obligación jurídica en el sentido de deber (en tanto situación con un contenido genérico que tiene como correlativo un poder), de obligación (en tanto situación con un contenido específico y determinado, que afecta a un bien y que tiene como correlato un derecho) y de sujeción (en tanto situación que tiene como contenido la posible realización de una acción y que es correlativa a un poder, del que depende la realización o no de la acción por el titular de la sujeción). 

(109) SÁNCHEZ LÓPEZ, Esther. Op. Cit., pág. 102.

(110) PAUNER CHULVI, Cristina. Op. Cit., pág. 69.

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

(112) MENDOZA ESCALANTE, Mijail. Op. Cit., pág. 232. Debe destacarse que Mendoza recoge claramente la diferencia entre un principio (en nuestro caso, el Deber) y una norma jurídica propiamente dicha (norma específica) cuando señala que “La norma jurídica propiamente dicha incluye una estructura lógica de tipo hipotético conformada por un supuesto, una consecuencia y un operador deóntico, estructura que no se presenta en un principio. Sin embargo, lo ontológicamente propio de las normas jurídicas es ser proposiciones normativas y no la mencionada estructura, la cual, además, por ciertas razones; consideramos que debe ser dejada de lado”, concluyendo que debemos entender por “norma jurídica a toda proposición con sentido normativo o deontológico que pertenece al sistema (normativo) jurídico. Bajo este concepto de norma jurídica, la tesis de que los principios son normas se mantiene incólume”.

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

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