

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS, LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL DEBER DE CONTRIBUIR

*José Luis González Morales**

RESUMEN

El presente artículo busca hacer una reflexión acerca de la facultad del Estado en la aplicación de tributos para el financiamiento de sus deberes de gestión administrativa y de inversión para el desarrollo del país, teniendo presente que existen límites constitucionales que expresamente delimitan esta facultad. En ese sentido, la continua casuística y jurisprudencia tributaria han abierto nuevos espacios a los principios expresamente considerados en la Constitución. Así, los conceptos antes sólo doctrinarios como la capacidad contributiva y el deber de contribuir, actualmente se elevan como verdaderos principios con solidez operativa constitucional de límite a la potestad impositiva del Estado, demostrando así un avance sólido de nuestra corriente tributaria hacia la búsqueda de la justicia y equidad fiscal.

PALABRAS CLAVE

Principios tributarios / Reserva de ley / No confiscatoriedad / Igualdad / Derechos fundamentales de la persona / Capacidad económica / Capacidad contributiva / Deber de contribuir / Fines del Estado / Desarrollo.

SUMARIO

I. Introducción. II. Los principios constitucionales tributarios. III. La capacidad contributiva. IV. El deber de contribuir. V. Conclusión.

* Abogado. Especialista en Tributación por la Universidad de Lima y por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT (Panamá). Estudios de Maestría en Gerencia Social por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Docente del Curso de Derecho Tributario I y II en la Universidad Santo Toribio de Mogrovejo.

I. Introducción

Víctor Uckmar, profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Génova (Italia), señalaba que los lineamientos de guía para un buen ordenamiento tributario, pueden ser todavía las bien conocidas cuatro reglas de Adam Smith:

- a. Los ciudadanos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, tanto como sea posible, en proporción con sus respectivas capacidades –justicia tributaria, esto es, deber de contribuir y capacidad contributiva–.
- b. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto, y no arbitrario –certidumbre–.
- c. Cada impuesto debe ser aplicado en el momento y modo en que probablemente sea conveniente pagado por el contribuyente –comodidad–.
- d. Cada impuesto debe ser planeado de tal modo que quite o mantenga fuera de los bolsillos de la gente tan poco como sea posible, por encima de lo que trae al fisco público del Estado –economicidad–.

La primera y la segunda regla –anota Uckmar– se encuentran codificadas en las constituciones de casi todos los países del mundo según las cuales: a) los impuestos deben ser aprobados por los organismos legislativos competentes, limitando así la actividad normativa del Poder Ejecutivo, y b) su aplicación debe efectuarse con observancia de la igualdad, en tal sentido, *“ante una paridad de capacidad tributaria debe existir una paridad de cobro”*¹.

En efecto, el Estado en aplicación del *ius imperium* que le brinda su norma de mayor rango, tiene la potestad de determinar que tributos se pueden exigir a la ciudadanía; en nuestro país, esta potestad que está contemplada a nivel constitucional se divide en potestad a nivel del legislativo, de alcance general y a nivel regional y a nivel municipal, de alcance mas restrictivo y de impuestos de envergadura tributaria. La distinción entre la potestad tributaria asignada a estos tres niveles del Estado varía en cada legislación, que responde a la realidad económica, política y social de cada país, y tiene su sustento principalmente en razones de índole de eficiencia económica, las que van a justificar porqué en realidades como la nuestra sea mas

¹ UCKMAR, Víctor. *El sistema Tributario: Las Instituciones, las Administraciones Fiscales, los Contribuyentes*, Conferencia Técnica del CIAT, 1998.

eficiente, por ejemplo, que el impuesto al valor agregado sea aplicado a nivel nacional y no a nivel municipal, aunque hayan realidades legislativas como en Brasil donde se aplica a nivel estadual.

Así Dabla-Norris y Wade, señalan que la llamada “autonomía recaudatoria” se convierte en un difícil reto, considerando que este objetivo debe ir de la mano con el desarrollo de capacidades reales de las localidades para recaudar efectiva y eficientemente, sin poner en riesgo los objetivos nacionales², incluso hay corrientes económicas como la expuesta por la “Teoría de la Descentralización Fiscal” que apuesta por brindar a las regiones un manejo marginal de los recursos, esto es, la posibilidad de modificar impuestos o tasas, sin embargo, reconoce también la necesidad de un contexto institucional que asegure que ese manejo marginal se realice con responsabilidad, a fin de evitar que los ingresos sea dilapidados.

En el Perú, la potestad del Estado de crear, modificar o suprimir tributos está contemplado en el artículo 74° de la Constitución Política del Estado, esta facultad, no es ilimitada ni arbitraria, y es la propia constitución la que ha establecido esos parámetros, los cuales se han trabajado en la doctrina y jurisprudencia bajo el *nomen juris* de principios constitucionales en materia tributaria y son el Principio de Reserva de la Ley, de No Confiscatoriedad, de Igualdad y finalmente el respeto a los derechos fundamentales de la persona. A continuación se expone brevemente el alcance de estos principios, a fin que de dicha revisión podamos verificar que en la ejecución de la potestad de creación de impuestos por parte de Estado, están presentes implícitamente las dos columnas en las cuales reposa todo sistema tributario que son el deber de contribuir y la capacidad contributiva, las cuales ahora son reconocidas también como principios tributarios implícitos.

II. Los principios constitucionales tributarios

El Principio de Reserva de ley

El principio de Reserva de Ley es formal, consiste en establecer que determinados aspectos sólo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria, sin embargo, importa una exigencia constitucional que va

² Cfr. TUESTA CÁRDENAS, David y Luis CARRANZA UGARTE. *Consideraciones para una descentralización Fiscal: Pautas para la experiencia Peruana*, Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú, Lima, 2006, pp. 145 y siguientes.

mas allá del principio de legalidad, ello significa que la norma que establece una obligación tributaria no sólo debe estar establecida por ley, o norma de igual jerarquía, sino que adicionalmente debe contener todos los elementos que la integran, esto es, que configuran la hipótesis de incidencia impositiva, así, debe describirse claramente el hecho o actividad gravada –elemento material–, el ciudadano incidido como sujeto pasivo, el Estado siempre se reputará como sujeto activo –elemento personal–, el alcance de la norma –elemento espacial–, el momento de su ocurrencia, esto es, de su nacimiento -elemento temporal–, además de la base imponible –fuente económica de donde se extraerá el impuesto– y la alícuota –porcentaje a aplicar sobre la base imponible y que será el quantum que sale del patrimonio del ciudadano a favor del Estado–. Este principio protector de la correcta emisión de la norma tributaria, evita por tanto, normas con remisión legal en blanco, esto es, normas que promulgan el tributo y derivan a una de menor jerarquía el establecimiento de sus elementos constitutivos.

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, y eso está dado por el principio de legalidad y con mayor alcance por el principio de reserva de ley, sin embargo, como señala Robles, este principio de legalidad es solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición.

Si el Estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias debe tener presente los siguientes límites a la imposición:

- Límite Psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria.
- Límite Económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria
- Límite Jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente.

Estos límites se encuentran intrínsecos en la Constitución y en la Jurisprudencia³.

³ Cfr. ROBLES MORENO, Carmen. *Materiales de clase, Diplomado en tributación*, organizado por el Colegio de Abogados de Lima, 2002.

El Principio de No Confiscatoriedad

Se constituye en una suerte de barrera constitucional que tiene el Estado al establecer el tributo, por cuanto debe crear este en base a una técnica impositiva que no genere en modo alguno que el monto resultante a pagar por el ciudadano afecte de forma tal el patrimonio del contribuyente o atente de manera desproporcional la utilidad del contribuyente, que desincentive la actividad económica que grava o pero aun, genere pérdidas en el contribuyente que sin la aplicación del impuesto no ocurriría. Existe acuerdo en que un tributo es confiscatorio si el monto de su alícuota es irrazonable, y también hay consenso en que se va más allá de la razonabilidad cuando el tributo absorbe parte sustancial de la renta o del capital.

En el país han existido casos de tributos evidentemente confiscatorios que han sido develados en el Poder Judicial y principalmente en el Tribunal Constitucional, sin embargo, la experiencia constitucional indica que es en cada caso en particular donde se evalúa la confiscatoriedad del tributo con respecto al contribuyente o a la actividad económica gravada, no existiendo un standard de porcentaje que indique que determinado tributo sería confiscatorio por su sola existencia o que determinada presión tributaria –entendida incluso como la sumatoria de muchos tributos– sea confiscatorio, es por ello que se justifica la posición de considerar que el Principio de No Confiscatoriedad, es un concepto que se desprende del principio de capacidad contributiva, ya el Tribunal Constitucional Peruano se pronunció en ese sentido al señalar que *“todo impuesto debe gravar manifestaciones de riqueza (...) lo que verdaderamente constituye una desnaturalización desproporcionada del impuesto por pretender gravar no el beneficio, ganancia o renta, sino el capital de sus activos fijos, vulnerando los derechos fundamentales a la propiedad, a la libre empresa y al trabajo (...)”*.

En reciente jurisprudencia además ha señalado que si un impuesto no resulta inconstitucional, ello no desvirtúa la posibilidad de los efectos confiscatorios en el caso específico, o, incluso, que siendo el hecho gravado una expresión de capacidad económica en términos generales, el recurrente carezca de capacidad contributiva efectiva. En tal sentido, para verificar este supuesto y eximirse del deber de contribuir, resulta necesario que el demandante demuestre tales situaciones de manera fehaciente, siendo capaz de generar convicción en el juzgador respecto a lo que se alega.

Se entiende, por tanto, que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad con límites infranqueables, que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos (que se constituiría en una vía indirecta). Asimismo, el límite entre lo tributable y lo confiscatorio no es absoluto, varía según las circunstancias del hecho que ocasionan su aplicación. Este principio importa pues una consideración a la capacidad contributiva, que supone, respetar los niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la verdadera capacidad de pago del sujeto pasivo de la Obligación Tributaria⁴.

El respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona

Es conocido que para la doctrina más moderna, el derecho debe partir de los derechos humanos, y esto también es aplicable a la materia tributaria, por ello, el respeto a los derechos fundamentales de la persona no es en sí mismo un principio tributario, sino un principio general constitucional, se concluye que su incorporación como límite impositivo responde a una redundancia positiva a fin de evitar que el legislador en la creación de los deberes impositivos sustanciales (obligaciones tributarias) y formales (obligaciones administrativas), trasgreda derechos propios de la persona humana, como son el principio a la libre asociación, al trabajo, a la empresa, a la intimidad, a la reserva bancaria, entre otros constitucionalmente protegidos.

El Principio de Igualdad

El principio de igualdad se puede entender en la frase del maestro Dino Jarach, quien señaló que este consiste en “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”, en tal sentido, se refleja lo que Uckmar sostiene, que ante la paridad de capacidad tributaria debe existir una paridad de cobro. El deber de contribuir al Estado es equivalente a la igualdad ante la carga tributaria. Pero ello no implica que esa carga deba distribuirse igualmente entre todos sino que, a la hora de la distribución de la carga, la igualdad consiste en una cierta proporción, a la cual muchos autores la designan con la denominación de equidad. Este principio y limitación del poder tributario del Estado importa un principio adicional que es el principio de

⁴ Cfr. ROBLES MORENO, Carmen. *Op. Cit.*

progresividad y ambos están fuertemente vinculado a otro que es el principio de capacidad contributiva.

El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstención de cualquier elemento discriminador con relevancia jurídica, pues no prohíbe diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable.

III. La capacidad contributiva

La capacidad contributiva es la medida económica en que un ciudadano puede y debe contribuir a las arcas del Estado a fin de que este realice su función social y de redistribución de la riqueza, en tal sentido, los tributos creados bajo potestad constitucional deben considerar dicha capacidad.

Al respecto, mucho se ha discutido doctrinariamente respecto al alcance legal de este principio, sin embargo las cuestiones radican en dos puntos que consideramos centrales:

- Que, si bien la capacidad contributiva tiene un trasfondo de justicia su concepto se agota en la capacidad económica del ciudadano, revelada en el ingreso, consumo y ahorro o patrimonio, capacidad que el Estado toma en cuenta para la creación de impuestos
- Que, la capacidad contributiva para tener validez en el mundo jurídico debe estar contemplado constitucionalmente, sin lo cual carece de efecto y no puede ser oponible como argumento de limitación al poder tributario del Estado.

El responder a dichos cuestionamientos nos va a dar una definición medianamente clara del alcance y la importancia del respeto a la capacidad contributiva en la aplicación del poder tributario, sin obviamente pretender en modo alguno agotar el tema, dado que, como bien señala Alberto Tarsitano, la capacidad contributiva es una de las pocas instituciones de la hacienda pública que ha sido tratada con tanta dedicación y diversidad de opinión.

En primer lugar, tener capacidad económica no necesariamente significa tener capacidad contributiva, Tarsitano define el concepto de capacidad contributiva como *“una aptitud del*

*contribuyente para ser sujeto pasivo de obligación tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible*⁵. Así, la capacidad económica es un hecho objetivo, real y estático (tener un ingreso, consumir un producto o un servicio, tener un inmueble, depositar y retirar dinero de una cuenta bancaria, sacar un pasaporte, comprar un auto nuevo, etc.), se pasa por una situación de “capacidad de pago”, que es una situación subjetiva del ciudadano para desembolsar un dinero, lo cual tampoco puede tener múltiples causas y sería imposible ser amparada por el legislador en toda su extensión (por ejemplo, incapacidad de asumir un pago por deuda a terceros ante una mala gestión de sus recursos), hasta llegar al concepto de “capacidad contributiva”, donde, como señala Juan Carlo Luqui, se armonizan los fines fiscales con los extrafiscales⁶, que son los fines sociales del Estado.

La Jurisprudencia Argentina ha destacado el ascenso de la capacidad económica pura al de capacidad contributiva, así, mediante Sentencia de la Corte Suprema del 15.10.1991, señaló: *“Si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes, ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas consideraciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente”*⁷.

La segunda cuestión está referido al alcance constitucional del principio de capacidad contributiva, y en consecuencia su oponibilidad a la potestad tributaria del Estado. Al respecto García Belsunce, considera que la capacidad contributiva está referida a las garantías constitucionales de la igualdad de los impuestos y su proporcionalidad, en cuanto se viola el principio de igualdad si los tributos no tratan igual a quienes tienen igual capacidad contributiva y se viola la proporcionalidad si los tributos no son proporcionales a la capacidad

⁵ TARSITANO, Alberto. “El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva”, en *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, 2005, pp. 307 y siguientes.

⁶ Cfr. LUQUE, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*, Ed. Depalma, 1989, pp. 91 y siguientes, citado por Alberto TARSITANO, *Op. Cit.*, p. 308.

⁷ TARSITANO, Alberto. *Op. Cit.*, p. 308.

contributiva. En igual opinión, Spisso le señala una función complementaria de los principios de no confiscatoriedad e igualdad⁸.

A diferencia de las constituciones española e italiana, la constitución peruana, además de otras latinoamericanas (verbigracia la Constitución Política de Argentina), no contempla expresamente el principio de capacidad contributiva como principio legitimador del establecimiento de los tributos. El artículo 31° de la Constitución Española detalla que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (...)”*.

En realidad la capacidad contributiva es un principio basado en la justicia tributaria, y está implícito en los principios tributarios que expresamente se establecen en la constitución peruana como es el principio de no confiscatoriedad y el principio de igualdad, en tal sentido, los abarca e inclusive no cabe ningún análisis tributario de inconstitucionalidad sobre estos principios que no tenga como fundamento la afectación al principio de la capacidad contributiva. Tamango señala que *“para nosotros los principios de generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad integran el más lato de capacidad contributiva”*; por su parte Villegas ha señalado que la capacidad contributiva es la *“base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad”*.

En consecuencia, la capacidad contributiva –como lo señala Dino Jarach– es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público. ¿Ahora, cómo hacer que la necesaria participación económica de cada sujeto, en la financiación de la actividad pública, se ajuste al principio de justicia tributaria? García Belsunce detalla que *“no es una utopía o una quimera el buscar la justicia tributaria. Por el contrario, es la misión que nos cabe para que el país no pierda la fe en que el derecho positivo es y debe ser sinónimo de derecho justo”*.

⁸ Cfr. GARCÍA BELSUNSE y SPISSO, citados por TARSTITANO, Alberto. *Op. Cit.*, p. 310.

Además de lo expuesto, siendo que la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva y real para pagar el tributo, es necesario gravar manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias, lo cual exige no sólo que el Estado escoja hechos imponible que respondan a tales exigencias sino adoptar particulares sistemas de liquidación y recaudación⁹. En ese sentido, la corriente respecto a aceptar esta importante distinción, ya es tomada en cuenta por el Tribunal Constitucional Peruano, quien en reciente jurisprudencia recaída en el expediente N° 4014-2005-AA/TC, ha señalado que si en términos generales, un impuesto no resulta inconstitucional, ello no desvirtúa la posibilidad de los efectos confiscatorios en el caso específico, o, incluso, que siendo el hecho gravado una expresión de capacidad económica en términos generales, el recurrente carezca de capacidad contributiva efectiva.

Finalmente, teniendo en cuenta todo lo anotado, compartimos la posición de Tarsitano, quien sostiene que la capacidad contributiva es una herramienta para la tarea cotidiana de afianzar la justicia, y en ese sentido, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Tiene por tanto una doble lectura:

- Como mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico y político-constitucional de contribuir; y
- Como garantía operativa del derecho del contribuyente a obtener el reconocimiento legal de la “causa fuente” de los tributos, que el poder impositivo debe respetar en tanto representa la materialidad del hecho imponible.

En igual sentido, Casado Ollero señala que la capacidad económica puede actuar como fuente de la imposición y como deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante el establecimiento de presupuestos de hecho de naturaleza contributiva, no sólo es, además, un criterio a considerar para la contribución al sostenimiento del gasto público¹⁰, sino también para el reparto y ordenación del mismo, es decir, para el gasto estatal¹¹.

⁹ Cfr. CONSTANTINO RODRÍGUEZ, Héctor. “Adecuación de la estructura del sistema tributario al principio de la capacidad contributiva”, en *Conferencia Técnica del CIAT*, Sicilia, Italia, 2 al 5 octubre del 2000.

¹⁰ Existen otros criterios como el “criterio del beneficio”, que es una teoría que busca superar la vigencia del criterio de capacidad contributiva.

¹¹ Cfr. CASADO OLLERO. *Principio de capacidad y control constitucional de la imposición indirecta*, Civitas N° 32, 1982, pp. 191 y siguientes, citado por TARSITANO, *Op. Cit.*, p. 303.

IV. El deber de contribuir

La justicia distributiva, es el ideal que da sustancia al principio de llamar a cada integrante de una sociedad a participar en las necesidades públicas en razón de su potencia económica. Así, la justificación de la carga tributaria resulta de la obligación que todos los integrantes de la sociedad tienen de proporcionar los recursos necesarios destinados a colaborar con el gasto público¹² pero también significa que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable. Encontramos por tanto que la capacidad contributiva está reflejada en la naturaleza del Estado Social de Derecho, y como se ha señalado, tiene una doble vertiente: por un lado el Derecho de los ciudadanos a la equidad tributaria y por otro el deber de los ciudadanos de contribuir al fisco, por tanto al momento de legislar el tributo se genera una pugna natural y jurídica entre ambos, la cual se van resolviendo a la luz de las interpretaciones jurisprudenciales en cada caso individual.

Dentro de la corriente tributaria nacional, Durán, con mucha propiedad académica, ha explicado el alcance de este concepto en el ámbito interno, así señala existe una evolución jurídico-económica que parte de la escuela del Estado liberal, donde el deber de contribuir se limitaba al pago, siendo su bandera el principio de legalidad, variando posteriormente a la escuela del Estado social, el cual propugna que si bien todos los ciudadanos tienen el deber de pagar tributos, sólo lo harán quienes tienen capacidad para ello, en tal sentido el principio de legalidad debe rendir culto al principio de capacidad contributiva. Existe, además de los descritos, un tercer desarrollo, generado en Europa, que es el Estado Constitucional, allí la base de la vida social es la constitución, donde los derechos y los deberes están en igual nivel, en tal sentido, es la autoridad constitucional –en el Perú el Tribunal Constitucional–, quien ante la pugna entre el derecho a la equidad tributaria y deber de contribuir al fisco realiza una técnica de la razonabilidad y pondera en cada caso concreto los bienes constitucionales¹³.

Este concepto genera un giro total del derecho, por cuanto involucra que el criterio de la interpretación tradicional desaparezca, dejando paso al criterio de la valoración, es decir, ya

¹² Cfr. CONSTANTINO RODRÍGUEZ, Héctor. “Adecuación de la estructura del sistema tributario al principio de la capacidad contributiva”, en *Conferencia Técnica del CIAT*, Sicilia, Italia, 2 al 5 octubre del 2000.

¹³ Cfr. DURÁN ROJO, Luis. “El deber de contribuir”, conferencia dictada dentro del evento *Los Principios Constitucionales Tributarios: Últimas tendencias del Tribunal Constitucional*, organizado por la Facultad de Derecho de la Universidad Santa Martín de Porres, Lima 13 de Octubre del 2005.

no es la norma tributaria interpretada desde el punto de vista estricto y tradicional, sino desde un punto de vista valorativo (interpretación propia de un análisis constitucional) .

¿Qué abarca entonces el deber de contribuir? El deber de contribuir es de amplio desarrollo en la jurisprudencia constitucional italiana y española, en estas se ha permitido una inmensa red de ayuda de colaboración al Estado que exige a los ciudadanos colaborar con el fisco, con información, o ayudando a detectar a terceros evasores. Entonces, y dependiendo del diseño que le brinde cada legislación y los criterios jurisprudenciales de cada país, conforme lo expone Durán¹⁴, el deber de contribuir puede incluir:

- **El deber de realizar obligaciones sustanciales accesorias** : Que es lo tradicional y que incluye el deber de pago propiamente dicho y lo que se conoce como obligaciones formales, como son inscribirse en el registro de contribuyentes, presentar las declaraciones juradas, mantener al día la información contable, hacer informes previos para sustentar determinadas situaciones comerciales (mermas, desmedros), entre otras obligaciones de índole administrativa establecidos en la legislación tributaria.
- **El deber de colaboración** : Que es lo mas moderno, y que significa ayudar al Estado en diferentes actos que no necesariamente tienen vinculación o efecto tributario con el propio contribuyente sino con terceros, y que abarca principalmente las acciones que ha continuación se describen :
 - a. Brindar información que tiene que ver con tributos de terceros : como es la información que deben remitir los Bancos por el Impuesto a las Transacciones Financieras , o la Información de los Notarios respecto a las transacciones de inmuebles y otros realizadas en su despacho.
 - b. Ayudar a fiscalizar a la Administración Tributaria: como ejemplo está la obligación de exigir mi comprobante de pago cuando realizo una compra.

¹⁴ Cfr. DURÁN ROJO, Luis Alberto. "Alcances del Deber de Contribuir en el Perú – A partir de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Revista Análisis Tributario*, edición Agosto del 2005, p. 12.

- c. Coadyuvar al proceso de Recaudación Tributaria: Los casos más evidentes son los regímenes de retenciones y percepciones establecidos con mayor rigurosidad y alcance por la Administración Tributaria.

Algún sector de la doctrina nacional sostiene que el deber de colaboración, sobretodo el referido a coadyuvar al proceso de recaudación tributaria, es inconstitucional, pero visto desde la teoría del deber de contribuir de manera lata, si cabría considerar como un deber de los ciudadanos contribuir a la lucha contra el fraude. Obviamente debe tenerse presente que sí existen límites al deber de colaboración, por cuanto en nombre de este deber podrían también incurrirse en irregularidades, entre estos límites podemos señalar el deber a no inculparse –un ciudadano tiene derecho a guardar los documentos que le inculpan, y cuya presentación no está exigido por ley a presentar o exhibir–, también es un límite al deber de contribuir la información proporcionada bajo la esfera del secreto profesional, asimismo está la información protegida por el secreto bancario, entre otros.

En el Perú, el deber de contribuir no está reconocido expresamente en la constitución política, pero en la práctica del legislador reglamentario y de la Administración Tributaria se parte siempre de la noción siempre del deber de contribuir. La jurisprudencia, a través del Tribunal Constitucional, ha ratificado dicho deber en puntuales pero reiterada jurisprudencia, en la cual la equilata al principio de solidaridad implícitamente considerado en el artículo 44° de la Constitución Política del Perú¹⁵, entre estas está la Sentencia recaída en el expediente N° 004-2004-AI/TC referido a la cuestión de inconstitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras, en la cual el colegiado señaló que *“9. (...) la Imposición del ITF (...) como todo tributo le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata pues, de reglas de orden público tributario, orientada a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehuyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y*

¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 15.

*equilibrado de la nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social*¹⁶.

Como interpreta Duran, el Tribunal constitucional deduce el deber de contribuir de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en la división individual como social de éste, así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas y de una intervención –mayor o menor– en la regulación del proceso económico; así el deber de contribuir conceptualizado en la doctrina del Tribunal Constitucional abarca:

- El contribuyente del tributo, caso en el que lo ha ligado a la capacidad contributiva como base para el ejercicio de dicho deber.
- Otros sujetos que participan de la relación jurídica tributaria, vía obligaciones formales o sustantivas, para quienes se liga el principio de solidaridad como bien constitucional independiente, y;
- Los terceros que participan vía deberes de información tributaria u otras obligaciones de colaboración, para quienes el deber se deriva (también) del principio de solidaridad¹⁷.

V. Conclusión

La Constitución Política del Perú, ha brindado el *ius imperium* al Estado, para, entre otras facultades, conseguir los recursos económicos que necesita para el cumplimiento de sus fines obligatorios, buscando con ello garantizar una eficiente organización administrativa estatal, y lograr el desarrollo nacional a través de la inversión en sectores de educación, salud e infraestructura. Para ello puede disponer u obligar a los ciudadanos contribuyan con este fondo estatal, a través de la dación de normas tributarias. No obstante, estas normas tienen un límite que la propia constitución expresamente ha señalado, y la jurisprudencia constitucional se ha encargado de interpretarla y darle su verdadero alcance, encontrando en ese análisis

¹⁶ Numeral 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 21.09.2004 recaída en el Expediente acumulado 0004-2004-AI/TC y otros interpuesta por el Colegio de Abogados del Cusco y otros.

¹⁷ Cfr. DURÁN ROJO, Luis Alberto. *Op. Cit.*, p. 16.

dos principios implícitos que necesitan ser verdaderamente considerados, puesto que su trasgresión conllevarían a una injusticia tributaria, como son el principio de Capacidad Contributiva y el Deber de Contribuir, los cuales debidamente evaluados se presentan como pilares en la estructura jurídica tributaria.