

Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria*

EDUARDO SOTELO CASTAÑEDA

Abogado, egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. *Master en Derecho por The University of Chicago Law School (USA).***

Uno de los temas básicos en materia de derecho tributario es aquél relativo a las personas o sujetos conformantes de la relación jurídico tributaria que nace o se entabla como consecuencia de acaecer en la realidad un hecho o conjunto de hechos (hecho imponible) que estaban idealmente contemplados en una norma legal (hipótesis de incidencia) como generadores de obligación tributaria. El tema de la sujeción pasiva es, así, parte del contenido elemental y esencial de los currícula de todo curso general de derecho tributario. Por su importancia, elegimos desarrollar, en rudimentos, esta aproximación a la materia con el objetivo de iniciar y familiarizar al estudiante con su estudio. El especialista probablemente pueda prescindir del presente trabajo.

I. CAPACIDAD JURÍDICO TRIBUTARIA

El tema de la sujeción pasiva no puede estudiarse ni comprenderse aislado de un tema previo más general o pretendidamente abstracto que es el de la capacidad jurídico tributaria. El concepto de capacidad jurídico tributaria, busca responder a la interrogante siguiente: ¿quiénes pueden ser el centro de imputación jurídica de las obligaciones tributarias? Como tales, quienes

sean considerados capaces en el sentido mencionado, tendrán a su vez, la posibilidad de ejercer los derechos correlativos a las obligaciones que le son impuestas por el ordenamiento legal tributario específico.

1. Primero que todo, la capacidad jurídico tributaria debe ser entendida como aquella aptitud legal para ser sujeto pasivo de una obligación tributaria o lo que en, otros términos, implica constituir sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal, deudor tributario, obligado al pago de tributos.¹
2. La capacidad jurídico tributaria debe ser diferenciada del concepto llamado capacidad contributiva o capacidad económica. Mientras la primera es la potencialidad “jurídica” o “legal” –atribuida por el sistema normativo– para ser parte pasiva de la obligación tributaria, con prescindencia de la riqueza que se posea; la segunda, es la potencialidad económica, material o real que tiene un sujeto para encontrarse en condiciones de afrontar la carga o el pago de un determinado tributo tomando en cuenta, esta vez sí, como se muestra, la riqueza que dicho sujeto ostenta.

* Un agradecimiento especial a Rodrigo Portocarrero Campodónico por su colaboración y apoyo en la elaboración del presente trabajo.

** Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Consultor de la Defensoría Especializada en Asuntos Constitucionales de la Defensoría del Pueblo. Asociado al estudio Luis Henández Berenguel, Abogados.

¹ Esta definición, si lo fuera, se irá perfilando conforme avancemos en su desarrollo. Sin embargo, debemos anticipar la razonable posición que postula ampliar la teoría de la subjetividad pasiva, y con ella la de la capacidad tributaria, para también comprender a los sujetos que deben algún tipo de prestación frente a un acreedor tributario pero que no son deudores de la prestación sustancial fundamental.

Por ello, capacidad económica o capacidad contributiva, se dice, es en la aptitud "económica" para hacer frente la carga pública que importa el pago de tributos, a diferencia de la capacidad jurídico tributaria que es la aptitud jurídica o legal para ser sujeto pasivo de obligaciones –y titular de derechos- de naturaleza tributaria.

De esta manera, si bien capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva o económica, se encontrarán normalmente juntos, puede darse el caso de que una persona cuente con capacidad jurídico tributaria y, sin embargo, no denote capacidad contributiva y viceversa. Igualmente, existirán sujetos cuya capacidad tributaria y subjetividad pasiva han sido asignadas con prescindencia de una evaluación de la propia capacidad económica².

Es conocido el ejemplo que propone algún autor para graficar la diferencia entre aptitud jurídica y aptitud económica consistente en aquel indigente que por ser persona física o natural tiene aptitud en, digamos, el Impuesto a la Renta, pero quien, precisamente por su estado de quebranto económico, no tiene la capacidad económica para enfrentar el pago de dicho tributo. Aunque, el desenlace en términos prácticos de este simplificado ejemplo, estará previsiblemente en una inafectación del sujeto porque, finalmente, aun cuando apto en tanto persona para ser deudor del tributo, no configurará su hipótesis legal por no obtener renta alguna o por no alcanzar el tramo mínimo de renta para empezar a estar gravado o ser considerado contribuyente. No obstante lo dicho, el ejemplo es por demás ilustrativo.

3. Planteada la diferencia, queda un tanto más claro cómo así la tarea fiscal del Estado eficiente –o, también, la tarea del Estado hacia su eficiencia fiscal- está encaminada, entre otros, a hacer que los sujetos con capacidad económica o contributiva pasen paulatinamente a constituir sujetos con capacidad jurídico tributaria en los respectivos tributos pertenecientes al sistema tributario³. El Estado se encuentra, entonces, en una permanente búsqueda de sujetos cuyos hechos económicos denoten capacidad contributiva para, señalando a tales sujetos con identidad patrimonial, en abstracto, como sujetos con capacidad jurídico tributaria, terminar aprehendiendo dichos supuestos y sujetos con tributos⁴. La capacidad jurídico tributaria es, pues, un atributo jurídico, en el sentido que viene impuesto por una norma legal, que imputa calidades, genéricas o específicas –como se verá- de sujeto pasivo de obligaciones tributarias y, correlativamente, titularidad de derechos de este mismo orden. Este enunciado general será paulatinamente trabajado en el presente artículo sin agotar, por obvias razones, su problemática.
4. El artículo 21 del Texto Único Ordenado del Código Tributario –aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF publicado el 19 de agosto de 1999 (en lo sucesivo, simplemente "Código Tributario" o "CT") y recientemente modificado por la Ley No. 27335, publicada el 31 de julio de 2000- dispone que ostentan capacidad jurídico tributario o Capacidad Tributaria –que es el nombre que usa nuestro CT- "*las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos aunque estén li-*

² Lo dicho puede ser, desde otro punto de vista, corroborado por el hecho que los sujetos pasivos, que más adelante conoceremos con el nombre de responsables tributarios, como deudores tributarios por cuenta ajena no han sido incorporados en la relación tributaria en atención a la medición de su capacidad económica, aun cuando su solvencia puede ser un factor coadyuvante en dicha selección.

³ Si entendemos, por su parte, que "sistema tributario" es aquel conjunto armónico de tributos vigentes en un Estado y en un período específicos.

⁴ "El legislador procura, en general, colocar como sujeto pasivo, en los impuestos, a la persona cuya capacidad contributiva es manifestada por el hecho imponible". ATALIBA, Gerardo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987. p. 102. Una discusión adicional merece el tema de la especie tributaria llamada contribución en la cual según se cree mayoritariamente, el criterio de beneficio diferencial es algo distinto de capacidad económica o contributiva –cosa sólo superficialmente cierta-. Más difícil aún, y lamentablemente fuera del alcance de este trabajo, es el problema de encontrar una vinculación del concepto de capacidad económica con la especie tributaria Tasa.

mitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derecho y obligaciones tributarias." Varios comentarios suscita la disposición glosada.

5. El referido artículo 21 del CT, para empezar, ejerciendo una autonomía atribuida al derecho tributario⁵, señala que tendrán capacidad jurídica tributaria no sólo aquellos sujetos que tienen una capacidad de derecho general –lo que intenta señalar al decir “según el derecho privado o público”– como es la capacidad que se ostenta en virtud de las reglas denominadas civiles en nuestro ordenamiento, sino también, excediendo ese borde o frontera, otros sujetos que no tienen esa capacidad en el derecho privado o público o la tienen de algún modo limitada o restringida.

Cuando nos hemos referido a la capacidad jurídica tributaria, adrede, no mencionamos si ella se trataba de

una capacidad de ejercicio o de goce, porque no juzgamos correcto ni conveniente aplicar los moldes diseñados con relación a la capacidad civil general, al derecho tributario. De esta forma, creemos, logramos conservar la posibilidad de distinguir y de afianzar el concepto, después de una definición clara y simple como la que hemos dado, mediante el contraste que puede hacerse con la estructura civil de la capacidad –que se ha hecho, por así decirlo, estructura general, mas no exclusiva de la capacidad en nuestro derecho–.

La capacidad jurídico tributaria, entonces, no

“La capacidad jurídico tributaria, entonces, no mira necesariamente ni se mide con relación a la capacidad civil, ni en su forma de capacidad de ejercicio, ni en su forma de capacidad de goce”

mira necesariamente ni se mide con relación a la capacidad civil, ni en su forma de capacidad de ejercicio, ni en su forma de capacidad de goce –lo que podría a primera vista sorprender, pero no tanto–. Esto tampoco significa que la capacidad jurídico tributaria desconozca, niegue o se oponga a la capacidad civil, o que la contradiga y desdén. Miremos la capacidad de ejercicio.

6. Un niño menor de dieciséis años edad –en el otro extremo, quizás, un *nasciturus*–, los privados de discernimiento, los sordomudos, ciegosordos y ciegomudos que no pueden expresar su voluntad de manera indubitable son, en nuestro sistema, incapaces absolutos según la regla del artículo 43 del Código Civil. Por su parte, los mayores de dieciséis y menores de dieciocho años, los

retardados mentales, los que sufren deterioro mental que les impide expresar su libre voluntad, los prodigos, los que incurren en mala gestión, los ebrios habituales, los toxicómanos y los que sufren pena que lleva anexa la interdicción

civil son incapaces relativos en el ejercicio de derechos según lo dispuesto por el artículo 44 del mismo Código Civil peruano.

Pues bien, la incapacidad absoluta o la incapacidad relativa de ejercicio de derechos civiles no impide que sobre dichos sujetos recaiga capacidad jurídico tributaria en la medida que una disposición tributaria elija y englobe a dichos sujetos, o a una categoría que los comprenda, como sujetos pasivos de una obligación tributaria sustancial⁶. De hecho, ya nuestro artículo 21 del CT contempla tal posibilidad desde que la categoría

⁵ Con el perdón de los que creen impropio hablar de autonomías dentro del derecho o, si posible, atribuírselo al derecho tributario, discusión conceptualmente rica e intelectualmente motivante, pero innecesaria en este extremo para los fines del presente trabajo. Por autonomía, queremos referir, simplificada, la libertad con la que el derecho tributario puede reconceptuar instituciones de otras ramas del derecho de manera instrumental para sus propios fines.

⁶ Se refiere el CT a la ley de un tributo específico, ya que el artículo 21 tan sólo enuncia genéricamente a quienes son susceptibles de ser considerados sujetos pasivos en cada tributo del sistema. Este mismo hecho hace que, por ejemplo, un mismo sujeto pueda tener capacidad jurídico tributaria para un determinado tributo concreto y no la tenga para otro cuya ley no lo ha hecho sujeto pasivo.

“persona natural” tendrá capacidad jurídico tributaria si una norma de un tributo específico así lo determina⁷.

Se trata, entonces, tan sólo de distinguir la capacidad de ejercicio de la propia capacidad jurídico tributaria, ya que sin contradecir ni oponerse ésta a aquella, ésta dice evidentemente de algo distinto. Prueba de esta afirmación es que los derechos o las obligaciones que como sujeto tributario corresponda a aquél sindicado como capaz desde el punto de vista tributario y que no puedan hacerse valer o cumplirse, respectivamente, por sí mismo, serán “ejercidos o cumplidos”, respectivamente, por medio de representantes⁸. En otras palabras, la figura de la representación, vigente también como era de esperarse en derecho tributario, recibe varias aplicaciones genéricamente entendidas, entre otras, la de facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias y el ejercicio de derechos en materia tributaria a los sujetos pasivos –función permisiva o facilitadora-, la de suplir la ausencia o el defecto de capacidad de ejercicio de un sujeto a quien se le ha atribuido capacidad jurídico tributaria –función supletoria- y, como veremos más adelante, la de suplir también –otra función supletoria- la imposibilidad material de ejercicio directo de que adolece la personería jurídica o moral –por oposición a la personería física o natural- y la imposibilidad material y legal de ejercicio que padecen las entidades desprovistas de personería jurídica en derechos privado o público, es decir, en derecho general. Un punto, entonces, para los ya aludidos opositores a las autonomías, el derecho tributario con toda la autonomía conceptual de la que pretende hacer gala para los enardecidos defensores

de este concepto, no puede librarse ni contrariar, quebrando la naturaleza de las cosas, la capacidad de ejercicio regulada en el derecho general.

7. Un segundo tema que evoca el artículo 21 del CT glosado se refiere a la relativa desvinculación del concepto de capacidad jurídico tributaria con el otro concepto de personalidad o personería jurídica “según el derecho privado o público”. Este tema, sirve para extender el comentario efectuado en líneas precedentes a la propia capacidad civil de goce. Veamos.

De acuerdo con el enunciado del artículo 21 del CT, la ley tributaria, la ley de un tributo específico, puede considerar capaces tributarios a sujetos o entidades que no tienen personalidad jurídica en derecho privado o público. *De facto* ya el propio artículo 21 del CT tantas veces mencionado, anticipa la mención a algunas de esas entidades. Las comunidades de bienes, las sucesiones indivisas, los patrimonios o los fideicomisos no son más que “objetos” de titularidades pertenecientes a personas físicas o persona jurídicas, según el derecho general. Las personas naturales o las personas jurídicas pueden ser, en sentido real, propietarias de patrimonios o de porciones patrimoniales, que engloben bienes y derechos, y cargas, gravámenes u obligaciones sobre ellos; o bien pueden poseer, explotar o usufructuar tales patrimonios para sí o en beneficio y por encargo de otras personas naturales o jurídicas.

Para el derecho tributario, en acomodo a sus fines u objetivos, los que hemos llamado objetos de estas titularidades jurídicas en derecho gene-

⁷ Sin más, el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 054-99-EF, comprende a las personas naturales como contribuyentes del Impuesto a la Renta. Lo mismo hace la Ley del IGV y prácticamente, cuanto tributo existe, por tratarse de la más obvia categoría de sujetos que ostenta titularidad de riqueza en todas sus formas.

⁸ El numeral 1 del artículo 16 del CT dispone que “Están obligados a pagar los tributos y cumplir con las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes: 1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces [...]”. Por su parte, el artículo 24 del CT consagra, lógicamente, que “Los representados están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actuación de sus representantes”, y el artículo 30 del mismo CT, por ejemplo, señala que “El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes”.

ral, pueden, ellos mismos constituir “sujetos” pasivos de obligaciones tributarias⁹.

El anuncio que realiza el artículo 21 del CT se cumple y confirma, pues, en una serie de disposiciones establecidas en tributos específicos, como las que vamos indicando a título de ejemplo y sin afán exhaustivo. El artículo 21, repetimos, no hace actual la designación de los capaces tributarios, sino tan sólo anuncia o da el marco en el cual las normas de los tributos específicos dentro del sistema, podrán atribuir capacidad tributaria.

8. Aún hay más, el derecho tributario, mediante esta que descubrimos peculiar figura de la capacidad tributaria, no se limita a “subjetivar” lo que en derecho general no son más que objetos de titularidades jurídicas ostentadas por personalidades jurídicas, personas naturales o personas jurídicas en sentido estricto. El artículo 21 también comprende por “*entes colectivos*” (sic)¹⁰ a meros contratos que no concretan una personalidad jurídica distinta de las partes contratantes, como pueden ser los contratos asociativos típicos y nominados en la Ley General de Sociedades – asociación en participación¹¹ y consorcio-, o la más amplia denominación de contratos de cola-

boración empresarial.¹² La legislación de ciertos tributos específicos, concordante¹³ con la disposición del CT designa a estos contratos como sujetos pasivos.¹⁴

Esta inclusión es otro de los argumentos que los defensores de la autonomía utilizan para perfeccionar su idea de una rama independiente del derecho. La evocación, entonces, a este último tipo de sujetos con capacidad tributaria nos conduce a abordar, finalmente, la razón por la cual al derecho tributario le viene bien un tanto que subvertir de tal modo las reglas que un derecho general o generalizado como el derecho de las personas o el derecho civil han establecido.

En el continente que es el derecho tributario, la constatación precedente –que pueden tener capacidad tributaria no sólo sujetos que no tienen una capacidad de ejercicio pleno en derecho general, sino también entidades que no tienen siquiera personalidad jurídica- no sólo muestra los alejamientos que hacen a muchos creer fortalecida su posición en pro de la autonomía del derecho tributario sino, además, constituye el indicio más claro de la fuerza que los objetivos de esta rama imprimen en la orientación y diseño de su estructura o andamiaje conceptual.

⁹ En el Impuesto a la Renta, de nuevo, los patrimonios fideicometidos (numeral j) del artículo 14) y las comunidades de bienes (numeral k) del artículo 14) están considerados como contribuyentes a título de persona jurídica según la Ley de este impuesto. Las sucesiones indivisas, que imputan masas patrimoniales conformadas por bienes, derechos y obligaciones transmitidas automáticamente en razón del fallecimiento del causante por mandato legal, sin llegar a cuajar en contribuyentes del Impuesto a la Renta, reciben tratamiento como de una persona natural por las rentas que generan entre su constitución y el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba el testamento respectivo (artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta).

¹⁰ La palabra *ente*, aparte de su sentido técnico tradicional (en jerga filosófica, sinónimo de “ser” o todo lo que realmente existe o puede existir), designa personas y sólo personas ridículas o chispeantes. Ver: LAZARO CARRETER, Fernando. *El Dardo en la Palabra*. Ed. Galaxia Gutenberg. Círculo de Lectores. 2ª. Ed. Barcelona. 1998. p. 56-57.

¹¹ La asociación en participación ha dejado de ser considerada contribuyente, sujeto pasivo, de algunos tributos en los cuales se había incorporado dentro del género de contrato de colaboración. Así ha ocurrido en el Impuesto a la Renta y en el Impuesto General a las Ventas, desde que, por su naturaleza, la asociación en participación implica un asociante gestor y encargado del negocio y un asociado contratante pasivo, por oposición al asociante, en el mismo negocio (ver, a este respecto, el numeral 3 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV, en texto aprobado por Decreto Supremo No. 136-96-EF).

¹² Categoría a la cual incluso el Reglamento de la Ley del IGV vigente se atreve a definir como “*contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes sean destinadas a la realización de un negocio o actividad empresarial común, excluyendo a la asociación en participación y similares*” (numeral 3 del artículo 4).

¹³ Nuestra calificación es la de legislación “*concordante*”, pues, nuestro Código Tributario tiene un rango legal que técnicamente le impide subordinar a la mayoría de la legislación mediante la cual debe ejercerse poder tributario. Entonces, la legislación que regula acerca de los sujetos pasivos en cada tributo específico del sistema tributario en puridad no cumple el artículo 21 del CT sino que coincide o concuerda con el concepto de capacidad jurídica tributaria que dicho artículo enuncia.

¹⁴ Sucede esto, por ejemplo, en el Impuesto a la Renta, cuya Ley, en el numeral k) del artículo 14, nombra contribuyentes a los *joint ventures*, consorcios y “*otros contratos de colaboración empresarial*” con la calificación de que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes. Ocurre lo mismo, por ejemplo, en el IGV, cuya Ley, en su artículo 9, hace contribuyentes del impuesto a los mismos consorcios, *joint ventures* “*u otras formas de contratos de colaboración empresarial*” que lleven contabilidad independiente.

El fin inmediato respecto del cual el derecho tributario no es más que un instrumento es obtener los ingresos (recursos públicos) que permitan al Estado afrontar los desembolsos (gastos públicos) requeridos para prestar servicios (servicios públicos) y, así, satisfacer y cubrir las necesidades de la colectividad (necesidades públicas). En atención a este fin, interesan al derecho tributario, en principio, más y sobre todo, las individualidades patrimoniales, entendido lo patrimonial en su más amplio sentido de riqueza, de donde extraer las contribuciones para cumplir su causa-fin que es satisfacer las necesidad de la sociedad. Si es posible ubicar o detectar una tal individualidad patrimonial, el derecho tributario traza los ribetes o bordes de una forma tal que le permita hasta crear entidades como centros de imputación jurídica, aun cuando otras ramas vean en ellas a alguien jurídicamente limitado para ejercer o, simplemente, nada ni nadie nuevo o distinto de sus elementos conformantes.¹⁵

Esto último es lo que sucede con los contratos que acabamos de comentar. Se trata de autonomías económicas o patrimoniales¹⁶ que el derecho tributario privilegia por sobre su inacabada forma o su no personificada entidad legal. No se trata, entonces, de cuasi personas jurídicas de derecho sino de entidades a las cuales una valo-

ración legislativa específica y una conveniente ponderación práctica –que lleven y sea posible llevar contabilidad separada, por ejemplo–, permiten alzar como sujetos de derechos y obligaciones tributarias. Es evidente, asimismo, que en tales circunstancias la representación jugará un importante rol para concretar la finalidad que se pretende instrumentar mediante tales unidades patrimoniales.

II. HIPÓTESIS DE INCIDENCIA

Toca ahora el turno al concepto de hipótesis de incidencia, en cuyo marco encontraremos delimitado un aspecto subjetivo el cual, idealmente contemplado aún, ocupará luego su lugar en la relación obligacional tributaria una vez acaecido el supuesto legal en la realidad.

1. Este concepto, elaborado por el doctor Gerardo Ataliba¹⁷, se refiere al presupuesto legal o previsión normativa, siempre hipotética, de un hecho o un conjunto de circunstancias de hecho que generarán, cuando acontecidos en la realidad, la obligación tributaria.

Por tanto, la hipótesis de incidencia hace referencia a aquella descripción legal de un hecho a cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la

¹⁵ "La verificación y posterior atribución del hecho imponible lo es, en tal virtud, a una "capacidad contributiva" más que a un sujeto; si éste aparece es porque el fisco tiene necesidad de saber a quién imputar aquel hecho a efecto de que la obligación pueda ser exigible. En propiedad, lo que se realiza es la imputación de una "carga tributaria" a una riqueza, que es lo que en los hechos se produce. Si aquella carga tiene el nombre de un impuesto y esa riqueza hoy se exige que se evidencie o traduzca en una capacidad contributiva; es debido al progreso que esta disciplina ha experimentado. En los primeros tiempos, aquel que tenía el "mando" imponía a la tribu la entrega de una parte del producto de la caza o de la pesca, en beneficio de la comunidad; los hombres tenían esas tareas. No era otra cosa que una "carga" tributaria impuesta por el jefe sobre las "riquezas" de la comunidad. Desde aquellos albores a hoy los sistemas van siendo cada vez más razonables y justos; se trata de que la carga se distribuya con equidad y proporcionalmente, etc. Paralelamente, a efecto de cumplir esos fines, aparecen los sistemas proporcionales y progresivos, los impuestos reales y personales, objetivos y subjetivos, etc. Pero, en resumen, es la riqueza el asiento de la carga. Por eso lo de sujeto pasivo no debe confundirse con persona capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque sean éstos también sujetos colectivos de los tributos (contribuyentes)". LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1989. p 209-210.

¹⁶ "Cuando esto sucede, es porque el ordenamiento positivo constituye como sujetos de relaciones jurídicas a organismos colectivos que no tienen personalidad jurídica, en atención a la especial consideración que merecen al legislador determinadas características del sujeto colectivo no personificado: bien sea su autonomía administrativa, bien su capacidad procesal activa, bien sea su autonomía económica o patrimonial. Este elemento de la autonomía patrimonial, o más bien de la unidad económica patrimonial, ha sido puesto de manifiesto fundamentalmente en el campo del Derecho Tributario. De un modo especial, en el ámbito de los Derechos italiano y alemán, habiendo pasado a recogerse, en definitiva, en el artículo 33 de la Ley General Tributaria (...). Sin embargo, es lo cierto que una gran parte de la doctrina muestra su escepticismo respecto a la posibilidad de considerar sujeto colectivo no personificado simplemente aquellos fenómenos de hecho en los que se da una unidad económica-empresarial". PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Ob. cit. p. 232. Sobre una discusión abreviada acerca del otorgamiento de calidad de sujeto de derecho a los sujetos colectivos no personificados, ver la misma obra p. 232-233.

¹⁷ ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 1987.

fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria –consistente, como ya hemos mencionado, en el pago del tributo–.

2. De este modo, podemos apreciar que la hipótesis de incidencia, debido a su estructura, cuenta con diversos aspectos¹⁸, los cuales pueden ser definidos de la siguiente manera:
 - a. Aspecto Material, consistente en la descripción objetiva del hecho, conjunto de hechos, o situación que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo y que originará el nacimiento de la obligación tributaria;
 - b. Aspecto Espacial, el cual determina el ámbito de aplicación o alcance territorial o espacial del tributo, relevantes para la configuración del hecho imponible;
 - c. Aspecto Temporal, que señala el momento, las circunstancias de tiempo, según las cuales se va a reputar configurado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria;
 - d. Aspecto Mensurable o Cuantitativo, es la “*perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia*”¹⁹, perspectiva dimensional insita en la propia hipótesis de incidencia y considerada por muchos como un atributo, el atributo mensurable, del aspecto material de dicha hipótesis;
 - e. Aspecto Legal, este aspecto es considerado un correlato del principio de legalidad que rige en materia tributaria y el único aspecto de carácter continente –por oposición a los demás que son

considerados aspectos-contenido-. El aspecto legal establece que el detalle de todos los aspectos de la hipótesis de incidencia deben estar incluidos en una norma legal que respete el Principio de Legalidad²⁰.

- f. Aspecto Subjetivo, por medio del cual se indica el criterio para la identificación de quien provocando el nacimiento de la obligación queda enlazado al comportamiento objeto de la obligación. Dicho sujeto pasivo, deudor tributario, es el destinatario legal del mandato contenido en la hipótesis de incidencia. El aspecto subjetivo también incluye el señalamiento de un sujeto activo o acreedor tributario de la obligación tributaria²¹.
3. Así, podemos apreciar que el aspecto personal o subjetivo de la hipótesis de incidencia, describe o nombra, además del sujeto activo o acreedor tributario, a la persona cuya capacidad jurídica tributaria es contemplada como causa de la obligación y cuya conducta material, cuando acaecida en la realidad, generará la obligación respecto de la cual será el sujeto pasivo, constreñido a su cumplimiento.

Este tipo de sujeto pasivo o deudor tributario es denominado en nuestra legislación como contribuyente y en la doctrina también como destinatario legal de la hipótesis de incidencia.

III. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1. Doctrinalmente, la relación jurídico tributaria puede ser definida como el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo –que tiene la pretensión de una

¹⁸ Ataliba prefiere la denominación “aspectos” de la hipótesis de incidencia al de “elementos” de la hipótesis de Incidencia. ATALIBA, Geraldo. Ob. Cit. p. 90.

¹⁹ Ataliba, Geraldo. Ob. Cit. p. 126.

²⁰ Previsto en nuestra normativa tanto en el artículo 74 de nuestra Constitución Política como en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

²¹ Se discute que el sujeto activo, importante dentro de la relación jurídica que se entabla como consecuencia de originado un hecho imponible, sea efectivamente parte conformante de la hipótesis de incidencia. Como tal, es cierto que su presencia en el momento genésico de la obligación no es relevante y, por ende, en estricto podría ser excluido del aspecto subjetivo de dicha hipótesis. Ataliba, por lo tanto, incluye dentro de la composición del aspecto personal de la hipótesis al sujeto activo. Ataliba, G. Ob. Cit. p. 98.

prestación pecuniaria a título de tributo- y un sujeto pasivo, que se encuentra obligado a satisfacer dicha prestación.

Simplificando lo dicho, la relación jurídico tributaria consiste en el nexa jurídico entre quien es el deudor tributario y quien es el acreedor tributario, surgido como consecuencia de que en la realidad se ha concretado un hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria –verificación de una hipótesis de incidencia-.

2. Al consistir la relación tributaria en una estructura jurídica, resulta posible identificar los distintos elementos que se encuentran en su interior. Así, los elementos conformantes de la relación jurídico tributaria son los siguientes:
 - a. El objeto, que es el comportamiento del sujeto pasivo consistente en el acto de dar o entregar una suma de dinero a las arcas públicas²²;
 - b. La causa²³, conformada por el vínculo o nexa surgido entre el acreedor y el deudor tributario. Para algunos la causa radica en la capacidad contributiva, que se manifiesta en la participación que el ciudadano obtiene en los beneficios que produce la actividad del Estado. Para otros, la causa es diversa en cada tipo de tributo, es la capacidad contributiva en el impuesto, el concepto de beneficio o ventaja en la contribución o la contraprestación individualizada obtenida en el caso de la tasa.

- c. Elemento subjetivo, constituido por un lado, por el sujeto activo –o acreedor tributario- y, por el otro, por el sujeto pasivo –o deudor tributario- de la obligación tributaria.

Según lo dispuesto por el artículo 4 del CT, el acreedor tributario de la obligación tributaria no es, como comúnmente se cree, aquél a quien se paga el tributo, sino, con propiedad, aquél a favor de quien debe realizarse la prestación tributaria. Aquél a quien se paga un tributo es quien ostenta la función de recaudación. No siempre es el propio acreedor tributario quien recibe el pago, normalmente es un órgano administrador que cobra por el acreedor tributario (como la SUNAT o ADUANAS por el Gobierno Central) o, a veces, una entidad bancaria o financiera, quien ha recibido el encargo, mediante convenio con el órgano administrador, de ejecutar la función recaudadora que pertenece a este último²⁴. En tal sentido, los acreedores tributarios pueden ser: i) El Gobierno Central; ii) los Gobiernos Locales; iii) los Gobiernos Regionales; y, iv) las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

Por otro lado, el artículo 7 del CT dispone que es deudor tributario la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable²⁵.

3. La relación jurídico tributaria, como tal, no compromete dentro del vínculo legal y obligacional

²² ATALIBA, Gerardo. Ob cit. p. 34.

²³ Una mayoría importante de autores estima riesgosa la incorporación de la causa como elemento de la relación jurídico tributaria, puesto que su inclusión, dicen, aporta un elemento de inestabilidad, traducido en un supuesto análisis caso por caso que debe realizarse para poder determinar si un tributo se justifica. De esta manera, al generar inseguridad, un sector considera que la causa debe quedarse en la fase pre-normativa o mental del ejercicio del legislador y no pasar a formar parte del vínculo obligacional surgido *hic et nunc*.

²⁴ El artículo 55 de nuestro CT, por ejemplo, permite que la función de recaudación de la administración tributaria sea transmitida temporalmente mediante convenio a entidades bancarias o financieras.

²⁵ Villegas hace un resumen breve de las distintas posiciones doctrinales de la sujeción pasiva de la relación jurídico tributaria. Así señala que, en primer lugar, están los que dividen los sujetos pasivos en contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), este último incluye al sustituto. En segundo lugar, están quienes postulan que sólo es sujeto pasivo el contribuyente, y ninguno otro más. En tercer lugar, se ubican quienes revisten de la calidad de sujeto pasivo al contribuyente y al sustituto –que no incluye a los responsables-. Un cuarto grupo sólo ve sujeto pasivo en quien paga el tributo al fisco mas no en quien está obligado a resarcir a aquél que pagó por él. Hay un quinto grupo con posiciones no clasificables y, finalmente, uno sexto, en el que se coloca el propio Villegas, que sostiene una división tripartita entre los sujetos pasivos: contribuyente, sustituto y responsable solidario. VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Depalma. Buenos Aires. 1993. 5ª. Ed. ampliada y actualizada. p. 255. Nuestro CT parece adherir al primer grupo nombrado, aunque, como explicaremos, no excluiría al sustituto, quien sería así un tipo de responsable.

una única prestación, sino más bien varios tipos o clases de prestaciones de contenido diverso. Así, al lado de la prestación sustancial fundamental o principal que es la del pago del tributo, pueden coexistir la de realizar adelantos o anticipos, la del pago de intereses moratorios causada en la demora en el pago, al igual que otras obligaciones formales como las de informar o de comunicar o declarar²⁶. Ello conduce a algunos a plantear la distinción entre:

- a. La obligación tributaria, identificada principalmente con la verificación del hecho imponible y el consecuente pago del tributo; y,
- b. Los “deberes tributarios”, que responden a las prestaciones formales sin contenido patrimonial surgidas entre el sujeto pasivo y el activo de la relación jurídico tributaria, referidas a obligaciones con prestaciones de hacer –como, por ejemplo, llevar contabilidad y declarar oportunamente-, de no hacer –referida, principalmente, a no ocultar información relevante a la Administración- y de “tolerar” –cuyo supuesto frecuentemente consiste en permitir una fiscalización por parte de la Administración Tributaria-.

IV. CONTRIBUYENTE

1. Como se ha mencionado en el punto III. precedente, el artículo 7 del Código Tributario dispo-

ne que son sujetos pasivos de la obligación tributaria tanto el contribuyente como el responsable. El artículo 8 del CT define al contribuyente como “*aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.*”

2. El contribuyente es considerado como un deudor tributario por cuenta propia, puesto que éste es el titular de la capacidad contributiva gravada, el causante del hecho imponible y, por lo tanto, el obligado al pago del tributo. En otras palabras, el contribuyente es aquél cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear la hipótesis de incidencia de algún tributo.

De esta manera, el así denominado contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia –sujeto pasivo principal de la obligación tributaria-, preeminente respecto de cualquiera otro, pues, como señalamos, es atendiendo a su caracterización como realizador del hecho imponible demostrativo de capacidad contributiva que se estructura la hipótesis de incidencia y, en definitiva, el tributo.²⁷

3. De acuerdo con el artículo 8 del CT, contribuyente es, primero, toda persona²⁸ que realiza el hecho imponible previsto en la norma como generador de la obligación tributaria –es decir, aquel sujeto que con su acción ejecuta lo establecido en el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

²⁶ En parte por esta constatación, postulan algunos, no sin razón, que la teoría de la subjetividad pasiva debería ampliarse: “*Por ello, podemos decir que es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria. Y con independencia de ello podrá ser, además, sujeto pasivo de otras prestaciones (deberes) diferentes, que en unos casos serán accesorias, y en otros no, de la principal, y de naturaleza formal (es decir, deberes de hacer declaraciones, llevar libros, presentar documentos, o simples deberes de no hacer, de soportar la actividad administrativa, etc.). En el momento presente, nos interesa sobre todo el estudio del sujeto pasivo de la obligación tributaria material.*”

Como ya hemos apuntado, se puede ser sujeto pasivo de las prestaciones tributarias (tanto materiales como formales), ya en concepto de contribuyente, ya con arreglo a otro tipo de situación jurídica.

Si se parte de estas premisas, resulta claro que la teoría de la subjetividad tributaria debe ampliarse para comprender tanto al contribuyente (al que denominaremos sujeto pasivo del tributo), como a los otros sujetos titulares de las diversas situaciones jurídicas pasivas, sustanciales e instrumentales, que surgen en la aplicación del tributo, a través del procedimiento de su aplicación regulado por la ley”. PÉREZ DE AYALA, J. y GONZÁLEZ, E. Ob. cit. p. 212-213.

²⁷ LAGO MONTERO, José María: *Los Sujetos Pasivos de las Prestaciones Tributarias*. En: Monografías Jurídico Fiscales – Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios (XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales 1997. Pag. 79.

²⁸ Nuestra legislación hace bien en no distinguir dentro del sujeto pasivo a las entidades privadas y a las públicas, pues es bien sabido que a ambas les alcanza potencialmente dicha categoría. Alguna doctrina confirma lo dicho y señala la razón: “*(...) el sujeto pasivo puede ser cualquier persona, física, jurídica (o moral), privada o pública. Lo habitual es que sean personas privadas, pero cuando existe descentralización territorial o por servicios, o sea, cuando coexisten diversas personas públicas, se abre la posibilidad de que sean sujetos pasivos, concretada de maneras y con fundamentos diversos, como lo demuestra el análisis de derecho comparado y la doctrina.*” VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1992. p. 2.

Adicionalmente, como se puede apreciar de la lectura del texto de nuestra normativa, el CT ha previsto un segundo tipo de contribuyente. En efecto, el citado artículo 8 CT establece que contribuyente es, también, aquél respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. La razón de este segundo supuesto de contribuyente se encuentra en que no todos los tributos consideran como aspecto material situaciones que deban ser "realizadas" o "ejecutadas" por el sujeto pasivo, sino que, en algunos casos, el aspecto material del hecho generador se produce respecto de o con relación al sujeto que se coloca en la condición de contribuyente. En tales casos, el sujeto de la realidad concreta no ejecuta un acto o realiza acción, no es el agente activo de un "verbo" –comprar, vender, enajenar, prestar, ser propietario, importar, obtener, percibir, etc.– sino que el aspecto material se configura con relación a él, causado por un incidente o una situación exógena o ajena a dicho sujeto, que incluso puede ser la actividad del Estado²⁹.

"La mención, entonces, del artículo 19 debe entenderse referida, como lo impone su propia realidad, a contribuyentes solidarios y no como confusamente lo señala el CT a responsables solidarios propiamente dichos"

La estructura de los tributos que gravan las ventas o el consumo –como son el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)–, denominados en la doctrina como tributos indirectos³⁰–, genera una discusión

especial dentro de la delimitación de la figura del contribuyente.

Por lo pronto, basta señalar que sobre la base de esta problemática se han elaborado dos conceptos pertinentes para esta parte del presente trabajo, aunque su denominación y utilidad no sean de pacífica admisión por todos. Creemos que la distinción sí encierra utilidad didáctica y nos referimos sucintamente a ellos. De un lado, el obligado al pago del tributo que soporta la carga tributaria que conlleva la realización del hecho imponible y, del otro, el obligado al pago de éste, que no la soporta. Así, surgen las figuras del llamado sujeto pasivo o contribuyente de derecho –en puridad, único contribuyente propiamente dicho– y el sujeto pasivo o contribu-

yente de hecho que es quien sin formar parte del vínculo obligacional nacido como consecuencia de haberse producido un hecho generador de obligación tributaria asume el impacto económico del tributo de quien es sujeto pasivo de derecho, por la vía de un traslado.

5. Hasta este punto, resulta claro, entonces, que contribuyente es quien el Estado ha considerado como titular de capacidad contributiva o económica y que, por ello, ha sido dotado de capacidad jurídico tributaria. Cuestión adicional que quere-

²⁹ Para no alejarnos de nuestros ejemplos familiares, hoy sucede algo similar a lo explicado en el caso del denominado Resultado por Exposición a la Inflación –REI– que es parte del hecho generador de la obligación del Impuesto a la Renta peruano (último párrafo del artículo 3 de la Ley). En el caso del REI, el hecho generador es provocado por un agente externo como la sola inflación y la consecuente "revaluación" que ella provoca en el tiempo sobre el valor de ciertas cuentas del contribuyente. El sujeto designado y constituido en contribuyente no es quien realiza, sino respecto del cual se realiza el hecho generador –aspecto material– de la obligación tributaria. Algo idéntico ocurría, ya remontándonos un poco más lejos, con el Impuesto Extraordinario sobre el excedente resultante luego del ajuste integral de los estados financieros por inflación, creado por el Decreto Legislativo No. 561 y vigente para el año 1990. Ejemplos de sujetos pasivos respecto de los cuales el aspecto material se produce esencialmente por una actividad del Estado son la mayoría de contribuciones y tasas, especies tributarias.

³⁰ La distinción entre los tributos directos y los indirectos desde el punto de vista económico, teniendo en consideración la persona que asume finalmente la carga económica del tributo, está un tanto desprestigiada o venida a menos hoy en día. Un tributo se reputa directo cuando grava la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria –realizador del hecho imponible– y éste asume la carga económica que implica el pago del tributo. De otro lado, un tributo será considerado indirecto cuando afecta la capacidad contributiva de un sujeto que no es quien realiza el hecho imponible o respecto del cual se realiza dicho hecho, pues el sujeto pasivo no es quien económicamente soporta la carga que el pago del tributo importa. Esta situación en el tributo indirecto se explica por el denominado fenómeno de la traslación económica de la carga del tributo. Empero, se asegura, todo tributo, en mayor o menor medida, es susceptible de traslado –como lo es, por ejemplo, el propio Impuesto a la Renta o cualquier impuesto sobre las ganancias– en el precio de venta del bien o servicio comercializado, asumiendo la posibilidad de un margen de maniobra y discreción en la fijación del precio de los productos en los imperfectos mercados reales.

mos dejar tan sólo sentada, es lo que sucede con las especies tributarias denominadas contribución y tasa. En concreto, está más o menos difundida la idea de que el principio –concepto éste que usamos aquí desprovisto de significado jurídico estricto- que justifica, sustenta o causa la creación y el cobro de una contribución, es el denominado principio del *beneficio*. Se cobra una contribución debido a la ventaja o beneficio diferencial que una actividad, servicio u obra pública produce en un sector de la población, ventaja o beneficio que es cuantificable en cabeza de quien se convierte en sujeto pasivo de la contribución. Este beneficio podría ser conceptualizado, a nuestro modo de ver, como signo de nueva o mayor capacidad de pago del sujeto a quien la ley convierte en pasivo de la obligación de pago de la contribución y, por esa vía, entonces, llegamos a que el beneficio no sería otra cosa que una forma de expresar capacidad económica o contributiva. Este ejercicio es aplicable no sólo en el caso de las contribuciones por obra pública, donde materialmente es más visible y factible la medición del aumento de la capacidad de pago en el mayor valor reputado de la propiedad; sino también en la contribución al gasto, en donde la actividad de supervisión, control, regulación o garantista del Estado provoca un impacto económico específico en la persona o entidad que se hace contribuyente de la contribución –por ejemplo, en ahorro de costos de transacción-. Con relación a la tasa, la discusión es un tanto más ardua y compleja al punto que excede los alcances del presente trabajo.

V. RESPONSABLE

1. La doctrina y la ley reconocen la existencia de

otro sujeto pasivo de la obligación tributaria, distinto del contribuyente, que se encuentra constreñido a satisfacer la prestación tributaria –correspondiente a éste-, no obstante que respecto de aquél no se verifique la hipótesis de incidencia establecida como generadora de tal obligación tributaria.

Así, se tiene al sujeto pasivo denominado responsable³¹ como un deudor por cuenta ajena, cuya obligación tributaria no deriva directamente de la concreción en la realidad del aspecto material de la hipótesis de incidencia, como sucede con el contribuyente. Se afirma que el responsable actúa sea en “*lugar de*”, o “*conjuntamente con*” o “*al lado de*”, o, finalmente, “*en vez de*”, el contribuyente, sin verdaderamente llegar nunca a desplazarlo o anularlo –ya que, el contribuyente siempre será necesario, aunque sea tan sólo para dar origen al hecho imponible que fue idealmente contemplado en la hipótesis legal y, como se ha mencionado, el responsable no deriva su obligación del hecho imponible directamente, sino de un presupuesto distinto que es, de manera inmediata, la voluntad de la ley-.

2. En este sentido, el artículo 9 del Código Tributario define al responsable como “*aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.*”

Del texto de la citada norma, se concluye, como resulta evidente, que el responsable es necesariamente una persona distinta del contribuyente, pero que, sin embargo, debe cumplir con las obligaciones de éste³². Asimismo, puede inferirse – como ha sido señalado- que el responsable, al no

³¹ La doctrina critica la infeliz denominación recaída sobre este tipo de deudor o sujeto pasivo, puesto que, en definitiva, ya que todos aquellos a quienes, en definitiva, se designa sujetos pasivos de la obligación o relación tributaria principal son responsables respecto a la pretensión crediticia estatal. Ver sobre este tema la resumida crítica que realiza Villegas incluyendo la mención a la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina. VILLEGAS, H. Ob. cit. p. 259.

³² Sin ir lejos, y no me refiero a la distancia geográfica evidentemente, en España, el “*responsable del tributo*”, en un sentido estricto, debe reunir las siguientes notas: “*1º. Es también un deudor del tributo, extraño, al no participar en él, al hecho imponible. 2º. Resulta, entonces, obligado al pago de un tributo devengado por hechos imposables en los que no ha participado, y que, además, son imputables a otros sujetos. 3º. Sin embargo, ha de existir una relación obligatoria formal entre el responsable y la Hacienda o una relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable, que es la que tipifica el legislador para definir la figura del segundo*” PÉREZ DE AYALA, J. y GONZÁLEZ, E. Ob. cit. p. 212-213.

- tener la calidad de contribuyente, no ha dado nacimiento a la obligación tributaria, conforme lo prescribe el artículo 2 del Código Tributario³³, sino que es deudor por imperio de la ley³⁴.
3. La primera pregunta de quien empieza el estudio de los sujetos pasivos y encuentra la figura del responsable se refiere a las razones que justifican su designación como obligado al pago, toda vez que es el contribuyente quien realiza o respecto del cual se produce el hecho generador y de él la aptitud de pago que se tiene en cuenta al momento de idear, diseñar y crear el tributo mismo. Ante esta pregunta, algunos de los motivos que justificarían la existencia de la figura pueden encontrarse en:
 - a. Disminución en costos para el Estado: Tales costos, conocidos para cierta doctrina como costos de transacción, pueden ser entendidos como todos aquellos gastos en que incurriría el Estado por concepto, básicamente, de recaudación y cobranza de los tributos de no agregar o interponer, entre el contribuyente y el acreedor tributario, un sujeto como el responsable. En consecuencia, la figura del responsable puede ahorrarle al Estado dichos costos y su presencia se justifica. En este sentido, el responsable es una figura que torna más eficiente el cobro de los tributos, por cuanto la Administración Tributaria verificará menores costos para recaudar los tributos. Por ejemplo, será menos oneroso que el Estado persiga y cobre a un sujeto como el empleador el Impuesto a la Renta por las remuneraciones que éste paga a sus trabajadores —que
 - b. La solvencia del responsable. Es un concepto frecuentemente utilizado en la literatura legal que proviene del sistema del *common law*, el del *deep pocket*, que en este caso aplicado al responsable implica presumirlo deudor de mayor solvencia económica o, simplemente, económicamente más grande que el contribuyente. Mediante la aplicación de este concepto, entonces, el Estado colocaría en el lado pasivo a un sujeto que afronte la carga del tributo y los riesgos concomitantes al cumplimiento de obligaciones tributarias, por encontrarse en mejores condiciones de hacerlo que el propio contribuyente, por lo menos de manera temporal; y
 - c. Razones de administrabilidad: Esta razón tiene vinculación estrecha con la expuesta en el literal a) precedente e implica que instituyendo la figura del responsable al Estado le resultará más fácil y sencillo administrar y fiscalizar los tributos, desde que el sindicado como responsable es alguien que se encuentra en cierta medida relacionado con la fuente de riqueza o el sujeto cuya riqueza es objeto de imposición³⁶. Tal es el caso, por ejemplo, de los responsables en calidad de agentes de retención o de percepción.
 4. De otro lado, la figura del responsable como sujeto pasivo de obligaciones tributarias, admitido por nuestra normativa, debe ser claramente distinguido de las siguientes figuras:

constituyen renta gravada del trabajador- que perseguir y cobrar individualmente a cada uno de los trabajadores de la empresa³⁵;

33 "Artículo 2º.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación".

34 "A diferencia del sujeto pasivo (contribuyente), cuya obligación de pagar resulta de la propia ley, aunque ésta no lo designe ni determine, cosa que, como dijimos, generalmente ocurre en los impuestos de carácter real, los sujetos pasivos de la recaudación, es decir, estos "responsables", deben estar mencionados expresamente en la ley o ésta permitir su determinación". LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1989. p. 207-208.

35 Esta idea se encuentra, en principio justificada, si es que instituir la responsabilidad no ocasiona que el empleador al ejercerla incurra en mayores costos que los ahorrados por el propio Estado por la introducción de la figura, dado que en dichos casos el resultado social neto sería una pérdida. Otros no encuentran justificada siquiera la sola externalización de costos que hace el Estado en los particulares.

36 "Pero, y siempre considerando a la cuestión en su aspecto jurídico-positivo, la ley puede establecer un sujeto pasivo de la recaudación distinto del contribuyente que ella establece como sujeto pasivo de la obligación. Esto es muy frecuente en punto a impuestos cuya percepción y fiscalización se haría difícil obtener mediante la creación de un solo sujeto obligado al pago del tributo (contribuyente). La creación de esos dos sujetos pasivos tiene, pues, por causa, una razón de seguridad o de comodidad recaudatoria". LUQUI, Juan Carlos. Ob. cit. p. 198.

- a. Contribuyente de hecho³⁷: Como ha sido indicado en el numeral 4. del punto IV. precedente, “contribuyente de hecho” es una denominación tan sólo a título didáctico que se otorga a aquel sujeto que soporta la carga económica del tributo sin realizar el hecho generador de la obligación tributaria y sin ser el vinculado al acreedor tributario por la relación jurídico tributaria, es decir, sin estar obligado jurídicamente al pago frente al fisco. Esta figura está presente en la mayoría de tributos al consumo modernos, por ejemplo, en el Perú es el caso del IGV ³⁸ e ISC, en donde uno de los contribuyentes de hecho es el comprador de bienes gravados.

Aquí, el contribuyente de hecho no tiene vínculo alguno con el Estado, éste, en caso de incumplimiento, fiscaliza y acota a quien es el contribuyente –que en el IGV y el ISC es, entre otros, el vendedor-, mientras que el responsable al ser sujeto pasivo siempre se encuentra vinculado con el fisco conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del CT-.

- b. Tercero que espontáneamente realiza el pago: El artículo 30 del CT permite a cualquier tercero –tercero en el sentido de ajeno o extraño a una relación jurídico tributaria específica existente entre el deudor tributario y un acreedor tributario– realizar la prestación en que consiste el tributo, es decir, pagar el tributo, siempre que no exista una oposición debidamente motivada del deudor tributario.

Sin perjuicio de que el CT no haya regulado la forma o el plazo en que debe formularse tal oposición, lo cierto es que nuestro sistema privilegia el interés urgente del Estado de proveerse de fondos para financiar su actividad y autoriza, por tanto, al tercero a intervenir en la relación tributaria de un sujeto pasivo para extinguirla, salvo la remota –por lo difícil que es hacerla efectiva– posibilidad de oposición de dicho sujeto pasivo. El tercero interventor en el pago, no está, como puede observarse, vinculado u obligado al pago, por lo que su figura es perfectamente distinguible de la del sujeto pasivo que analizamos.

El tercero, por el hecho de serlo, no está pues obligado jurídicamente por la relación tributaria que él extingue mediante su pago.

- c. Tercero que asume el pago del tributo por acto del o convenio con el sujeto pasivo: Aquí, al igual que en el supuesto anterior, el tercero no mantiene en momento alguno una relación jurídica con el acreedor tributario. La variante respecto del supuesto del literal b) precedente se encuentra simplemente en la existencia de una anuencia *ex ante* del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria para que un tercero realice la prestación que es de su cargo, es decir, que existe o bien un acto o bien un convenio de transmisión de obligación tributaria. Ninguno de ellos hace al tercero sujeto pasivo.

³⁷ “[...] Así como también lo es en afirmar que cuando la ley selecciona a otros sujetos para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios (que ni son titulares del hecho imponible ni sujetos del tributo) lo hace en virtud de otras razones o títulos distintos del conectado con el deber constitucional de contribuir, y para garantizar el pago del tributo (aquí la palabra garantizar no se toma en un concepto estrictamente técnico, sino como sinónimo de tutelar o velar por el pago del tributo).

^{2º} La distinción entre “Contribuyente” y “Contribuyente (legal) de hecho” en los impuestos indirectos. No siempre responde a aquel deber constitucional de contribuir la definición legal del sujeto jurídico pasivo del tributo (o Contribuyente de derecho). El ejemplo obligado lo constituye el Impuesto sobre el Valor Añadido. El hecho imponible de este tributo se atribuye, en la ley, al empresario vendedor del bien o al profesional oferente del servicio, que quedan, así, constituidos en sus titulares jurídicos, y en sujetos jurídicos pasivos del tributo. Mas estos sujetos no son los sujetos de la capacidad contributiva a la que las constituciones ligan el deber de contribuir, esto es, la capacidad económica que se pretende gravar con el tributo, sino los consumidores finales de los bienes y servicios gravados los que, por el proceso de sucesivas repercusiones legales obligatorias, acaban soportando el gravamen y se convierten en contribuyentes legales de hecho. Quiere decirse que, en rigor conceptual, los sujetos jurídicos pasivos de este tributo lo son a título contributivo ajeno (el de los consumidores finales) puesto que están no solo autorizados, sino, incluso, obligados por la normativa tributaria, a recuperar –repercutiéndolo– el impuesto que pagan.

La misma observación puede hacerse para todos impuestos de los llamados indirectos. La doctrina tributaria es consciente del problema dogmático que plantean estos impuestos para la teoría jurídica de la subjetividad tributaria. Y si bien, en principio, excluye, con razón, a los contribuyentes de hecho, de las categorías jurídico-tributarias, no deja de atribuirles una cierta significación para la correcta aplicación del Derecho Tributario”. PÉREZ DE AYALA, J. y GONZÁLEZ, E. Ob. cit. p. 215-216.

³⁸ Tercer párrafo del artículo 38 de la ley del IGV.

En otras palabras, ni el convenio ni el acto mencionados pueden provocar que el tercero pase a formar parte de la relación jurídica tributaria en sustitución del original sujeto pasivo. El CT dispone específicamente, en su artículo 26, que *“Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.”* Es decir, dichos convenios o actos siendo válidos y legalmente exigibles –puesto que, en cuanto a la asunción económica del tributo, pueden ser ejecutados forzosamente o generar resarcimientos luego de acciones legales ante los tribunales de justicia-, no son oponibles a la Administración Tributaria, frente a quien el único obligado sin posibilidad de desligarse, salvo por los medios de extinción regulados en derecho tributario, es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

- d. Agente recaudador: Con base en el artículo 55 del CT, se tiene que entidades del sistema financiero y bancario pueden ser contratadas directamente por la Administración Tributaria para recibir el pago de los tributos que son administrados por ésta, convirtiéndose en agentes recaudadores de tributos.

La figura del agente recaudador es distinguible de la del responsable, puesto que en la primera de éstas se ha recibido una función o encargo de recaudación por parte de la Administración Tributaria, de forma tal que el banco o entidad financiera hará las veces o fungirá, en esta específica labor delegada, como si fuese “parte activa o sujeto activo” de la relación jurídico tributaria.

- 5. Cuestión adicional, es señalar los tipos o clases de responsable que podemos encontrar, según nuestra propia legislación y según la doctrina. Así, es posible distinguir entre:

- a. Responsable Solidario: Es el deudor tributario por cuenta ajena que se encuentra obligado legalmente a cumplir con la prestación “al lado de” el contribuyente³⁹. Esto quiere decir que el responsable solidario se encuentra tan obligado al pago como el propio contribuyente, tanto en cuanto al importe de la obligación (por el íntegro) como en cuanto al nivel de exigibilidad que sobre él puede recaer, esto es, que no existe prescrito ningún grado de prelación entre contribuyente y responsable para hacer frente a la obligación de pago.

El acreedor tributario –o, propiamente, la administración tributaria, que es quien actúa-, puede dirigirse en procura del cobro indistintamente tanto al responsable como al contribuyente.

En estos casos, los deudores tributarios –contribuyentes y responsables solidarios- forman una amalgama y cualquiera de ellos debe íntegramente el tributo al Estado. Esto sucede al margen y con prescindencia de que en la, por así decirlo, relación interna, el responsable, como deudor por cuenta ajena, tenga vigente el derecho de repetir frente al contribuyente.

Como se puede apreciar, la figura del responsable solidario facilita enormemente la labor del Fisco, por cuanto éste puede dirigirse indistintamente a una pluralidad de sujetos para ver satisfecha la prestación que es objeto de una misma relación tributaria.

- b. Responsable Sustituto: Es aquel deudor tributario por cuenta ajena que se encuentra “en lugar de” el contribuyente. El responsable por sustitución, como tal, desplaza al contribuyente en la obligación tributaria principal desde su propio inicio.

En los supuestos de responsabilidad por sustitución el contribuyente es siempre indispensable

³⁹ Es el caso, por ejemplo, de los sujetos mencionados en el artículo 18 del CT.

pero únicamente para dar nacimiento a la obligación tributaria, puesto que el responsable sustituto, al haber reemplazado al contribuyente en la obligación tributaria, se convierte en el único obligado frente al acreedor tributario. Muchos no consideran la sustitución como un tipo de responsabilidad tributaria, porque sólo conciben un responsable que coexista con el contribuyente dentro de la relación jurídico tributaria. Empero, según la amplia definición legal de responsable acogida por nuestro sistema, y dado que tal coexistencia no se ha hecho un requisito necesario de la figura, el asunto en nuestro ordenamiento queda reducido, por lo menos preliminarmente, a una cuestión de rótulos o nomenclaturas⁴⁰.

c. **Responsable Subsidiario:** Es el deudor tributario por cuenta ajena que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria únicamente *"en defecto de"* el contribuyente. En estos casos, el acreedor tributario –o, su administración tributaria, propiamente dicha– debe necesariamente dirigirse en procura de la prestación, en primer orden o lugar, al contribuyente del tributo antes de hacerlo al responsable. En otras palabras, desde el lado del Fisco a éste le viene impuesta una prelación en su orden de exigencia de la prestación: dirigirse contra el responsable sólo después haberse dirigido contra el contribuyente y no haber obtenido un resultado exitoso. La ley, concretamente, debiera regular los requisitos que deben cumplirse para pasar del primer orden de exigencia –contribuyente–, al segundo orden –responsable–.

6. El derecho tributario reconoce otros tipos de res-

ponsables, los cuales se suman y coexisten con los tipos o clases comentadas en el punto 5. precedente, sin contraponérseles. Éstos son:

a. **Responsable Objetivo:** En los supuestos de responsabilidad objetiva, el tercero que es designado por la ley como responsable es quien se coloca, después de nacida la obligación tributaria, en igual posición respecto de la materia o bien gravado que la que tenía el contribuyente antes, evidentemente, de que se extinga la deuda tributaria o de que ésta se torne exigible.

La figura del responsable objetivo tiene aplicación en tributos de carácter patrimonial. Un responsable objetivo podría ser, a la vez, solidario o subsidiario, dependiendo de la forma en la que lo diseñe la norma legal específica.

b. **Agente de Retención y Agente de Percepción:** Es aquel tercero que normalmente se encuentra en tal situación respecto del contribuyente que tiene aptitud para retener o percibir el tributo de este último. Lo dicho, se encuentra corroborado por lo que el CT dispone en su artículo 10, al indicar que agente de retención o de percepción serán quienes *"por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos acreedor tributario"*.

El agente retenedor o de retención es, pues, normalmente, quien constituye deudor en una relación civil, contractual, comercial o laboral del contribuyente, por lo que se le designa para que sustraiga de la prestación que debe entregar al deudor tributario una porción por concepto de

⁴⁰ Villegas, que es uno de los que distingue entre la figura del responsable, que califica únicamente como solidario, y el sustituto, da algunos ejemplos de la incorporación de esta última figura en el derecho argentino. Así, describe el caso del pagador nacional que se ve imposibilitado de realizar la retención del impuesto sobre las ganancias gravadas que benefician a un residente en el exterior y, por ende, debe sustituir al residente del exterior –contribuyente, destinatario legal del tributo– en el pago del impuesto a las ganancias. Igual sucede en el caso del Impuesto sobre el patrimonio neto, en la situación en la que existe un dueño (contribuyente, destinatario legal del tributo) de bienes situados en el país que se encuentre ubicado, radicado o domiciliado en el exterior. En tal caso, el sujeto del país que se encuentre en custodia, tenencia o administración de tales bienes será sustituto del contribuyente en el pago de este impuesto. En cualquiera de estos casos, el sustituto tiene derecho a la repetición. VILLEGAS, H. Ob. cit. p. 261. La razón para reducir el espectro de los responsables y quitar tal carácter al sustituto, no la encontramos del todo clara. Dicho sea de paso, similares figuras a las incorporadas en el derecho argentino y mencionadas por Villegas han estado o están vigentes en los respectivos tributos nacionales.

tributo y, luego, lo entregue al fisco⁴¹. Por su parte, el agente perceptor o de percepción es, normalmente, un acreedor en una relación civil, contractual, comercial o laboral del contribuyente, y, como tal, se le ordena por ley que reciba dentro dentro de su crédito el monto de un tributo para que, luego de percibirlo del contribuyente, lo entregue al fisco⁴².

Los agentes de retención y de percepción son sujetos responsables solidarios con el contribuyente, salvo que hayan retenido o percibido y no cancelado al fisco, en cuyo caso se convierten en responsables únicos frente al acreedor tributario⁴³.

7. El sujeto pasivo responsable, al ser un deudor tributario por cuenta ajena y pagar, por tanto, un tributo que en estricto no le corresponde, pues se mide sobre y busca aprehender otra capacidad económica, la del contribuyente, tiene franqueado el derecho a exigir al contribuyente la devolución del monto correspondiente al tributo efectivamente cancelado. Dicho derecho es el denominado "derecho de repetición" en nuestro derecho –también conocido como acción de resaca, de reembolso o de regreso-, el cual para la mayoría de autores encuentra su sustento en la doctrina del enriquecimiento indebido.

El artículo 20 del CT reconoce expresamente este derecho de todo responsable. Debemos precisar no obstante, que si bien el derecho de repetición se encuentra mencionado y reconocido en el CT, la repetición como tal no se regula ni se instrumenta de manera especial en el derecho tributario peruano. Esto equivale a decir que el derecho de repetición que asiste al responsable es de naturaleza civil y se concreta por los medios legales y judiciales que cualquier acreedor

tiene para obtener el reembolso de un deudor en nuestro sistema legal.

La doctrina distingue dos maneras de ejercer el derecho de repetición:

- a. Una de ellas es la llamada *a priori* o *ex ante*: Este es el caso normal de los agentes de retención y de percepción. Aquí el responsable no requiere iniciar una acción de regreso, debido a que éste, en situaciones normales, ha obtenido los fondos para el pago del tributo del propio contribuyente, antes de cancelarlo al Fisco. El retenedor, en un caso normal, ha cumplido con la retención en la fuente y ha sustraído del monto que adeudaba al contribuyente, el importe del tributo que grava a éste último. El perceptor, en un caso normal también, ha percibido del contribuyente, quien era su deudor en el marco de una relación civil, contractual, comercial, o de negocios, una suma que comprendía el tributo que aquél estaba obligado a cancelar al fisco.
 - b. La otra forma de repetición es la denominada *a posteriori* o *ex post*: Lo cual implica o conlleva el derecho de repetición, reembolso o regreso propiamente dicho. En estos supuestos el responsable paga el tributo con sus propios fondos, y luego se dirige contra el contribuyente para obtener el respectivo rescate del fondo que entregó al acreedor tributario para cancelar la obligación tributaria.
9. Un comentario final en esta apretada síntesis general sobre la sujeción pasiva merece la mención que el artículo 19 del CT realiza en su encabezado a los "responsables solidarios por hecho generador". En concreto, la denominación que efectúa el aludido artículo es infeliz por incorrecta pues, habiendo el CT elegido y reservado la denomina-

⁴¹ Caso de las empresas o personas organizadoras de juegos en el caso del Impuesto a los Juegos, según el artículo 49 de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776. Igualmente, los sujetos previstos en los artículos 71 y 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴² Caso del organizador de un espectáculo en el caso del Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, según el artículo 55 de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo No. 776.

⁴³ Artículo 18, numeral 2, del CT.

ción de “responsable” para uno de los tipos de deudores tributarios, distinto del contribuyente, no guarda consistencia referirse a una “responsabilidad solidaria” por hecho generador, para entender por ella, no otra cosa que la solidaridad connatural entre contribuyentes cuando dos o mas sujetos son los que configuran o respecto de las cuales se realiza el hecho imponible de un tributo⁴⁴. La mención, entonces, del artículo 19 debe entenderse referida, como lo impone su propia realidad, a contribuyentes solidarios y no como confusamente lo señala el CT a responsables solidarios propiamente dichos.

Debemos poner fin a este trabajo, creemos haber

cumplido con el objetivo propuesto de dar una visión general y rudimentaria de la sujeción pasiva en la obligación tributaria. Muchos temas y problemas vinculados con la materia no se han abordado y los que se han tocado no han sido analizados con la profundidad que merecían. Por eso, el presente artículo no debiera ser considerado más que un documento de trabajo, inacabado e imperfecto como se ofrece. Esperamos que el presente trabajo haya contribuido a que el estudiante se encuentre ahora en mejor pie para empezar esta labor de investigación y pueda, si se le ha alcanzado a motivar, complementar y corregir mucho de lo que aquí, en bruto, se ha dicho y afirmado. D&S

⁴⁴ Es el caso de, por ejemplo los condóminos de un predio en el Impuesto Predial.