

LA SUJECCIÓN PASIVA EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LA CAPACIDAD DE PAGO

CARMEN DEL PILAR ROBLES MORENO

PROFESORA DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

MARY ANN GAMARRA BELLIDO

ESTUDIANTE DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Sumario: I.- Introducción II.- La relación jurídico tributaria III.- Sujeto Pasivo: Contribuyente, Responsable, Responsable solidario, Responsable sustituto, Responsable subsidiario IV.- Capacidad jurídica y capacidad tributaria V.- Capacidad contributiva VI.- Consideraciones sobre la capacidad contributiva en el impuesto a la renta VII.- Capacidad de pago.

I. Introducción

El presente artículo pretende identificar al sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, así como determinar su rol dependiendo de la posición que este ocupa, sea como contribuyente o responsable.

Además, busca explicar, que no basta la capacidad jurídico tributaria y contributiva del sujeto pasivo, para que éste cumpla con su obligación tributaria, sino hay que analizar si éste se encuentra en verdadera capacidad de pago, pues por factores de índole social y económico, por más que un sujeto esté dispuesto a pagar su deuda, puede no contar con los recursos para hacerlo. Ya que, si bien es cierto, el principio sobre el que se apoya la aplicación de tributos es el de capacidad contributiva, entendida esta como capacidad económica, y no el de capacidad de pago, es necesario que reflexionemos sobre las diferencias y consecuencias de estos dos conceptos, por un lado la capacidad contributiva entendida como la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir las cargas tributarias, y la capacidad de pago, entendida como la liquidez real que tiene el sujeto pasivo para cumplir con la prestación tributaria dentro del plazo de ley.

En este sentido, se debe tener presente que, la capacidad contributiva impone 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 tributaria. Es por ello que, la medición adecuada de la capacidad contributiva requiere la necesidad de establecer un índice objetivo de igualdad o desigualdad para alcanzar una estructura fiscal equitativa a través de los diversos impuestos que los contenga.

Por otro lado, si dentro de un sistema jurídico tributario, existe la creencia general de que los tributos no son equitativos, la consecuencia inmediata será un alto grado de evasión. Esta evasión fiscal produce una desigualdad en contribuyentes con igual capacidad contributiva, es decir, se produce un deterioro del principio de equidad entre los que cumplen con la ley tributaria y aquellos que no la cumplen.

II. La relación jurídico tributaria

La relación tributaria es el nexo o vínculo que existe entre el deudor tributario y el acreedor tributario. Esta relación ha pasado por diferentes eta-

pas de evolución, desde una relación de poder entre el Estado y el contribuyente, donde el primero gozaba de todos los derechos mientras que el segundo tenía la carga de las obligaciones y deberes. Hasta lo que hoy conocemos como una relación o vínculo de carácter jurídico, pues el Estado es titular no sólo de derechos sino también de obligaciones, y ante cualquier exceso o perjuicio al contribuyente, éste se encuentra amparado por la Constitución¹, la ley² y el Poder Judicial³.

Así tenemos que la relación jurídica tributaria va más allá de la obligación de dar, también envuelven otras obligaciones de naturaleza independientes a la prestación tributaria que consiste en el pago de la deuda tributaria. Así, la expresión "obligación tributaria" debería quedar reservada para las prestaciones consistentes en el pago de un tributo, pues en los demás casos lo que en realidad existe son deberes formales tributarios que carecen de contenido patrimonial o que cuentan con un contenido económico escaso⁴. Estos constituyen los deberes formales de hacer o no hacer.

No obstante ello, el Código Tributario vigente, en el artículo 87 tiene como título "Obligaciones de los deudores tributarios", señalándose en el

que "Los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria..." a continuación el legislador indica cuales son los deberes formales de los deudores tributarios, entre ellos el de inscribirse en el registro de la Administración, el de acreditar esta inscripción, el emitir comprobantes de pago en los casos previstos en la ley, y el de permitir el control por la administración, entre otros, así pues, el legislador denomina obligaciones tributarias a los deberes formales.

En este sentido, veamos como define el actual Código Tributario a la "Obligación Tributaria", precisa el artículo 1 que "La Obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente"⁵.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina (para efectos de este trabajo MCTAL), señala en su artículo 18 que "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios". En este sentido, como bien señala la exposición de motivos de este artículo, con esta disposición se pone de relieve el carácter personal de la obligación tributaria, independientemente de las garantías que se otorguen para asegurar su cobro.

El Modelo de Código Tributario del CIAT⁶, precisa en este mismo sentido que "La Obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales". De la misma forma que el MCTAL, se establece en forma explícita la naturaleza jurídica de la obligación tributaria y se le caracteriza como una obligación legal y personal.

Así tenemos que, la relación jurídica tributaria está constituida por un lado, por el sujeto activo o acreedor tributario, y por otro lado, por el sujeto pasivo o deudor tributario de la obligación tributaria (elemento subjetivo de la relación). También presenta como otros dos elementos, el objeto (que es el acto de

dar o entregar dinero) y la causa (conformada por el vínculo surgido entre el acreedor y el deudor tributario).⁸

III. Sujeto Pasivo

Como es de nuestro conocimiento, el sujeto pasivo forma parte de la relación jurídica tributaria, y por lo tanto, es "aquella persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable"⁹. Esta definición es similar a la contenida en el primer Código Tributario del Perú, aprobado mediante el Decreto Supremo 263-H del 12 de agosto de 1996, en cuyo artículo tercero se estableció que "Es deudor tributario la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable".

Se deduce de la definición de deudor tributario, que el sujeto pasivo puede ser una persona natural o jurídica, no obstante ello, existen casos en los que el legislador considera como persona jurídica a entes que carecen de personalidad jurídica, como aquellos contenidos en el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se consideran como personas jurídicas para efectos de esa ley a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, a la comunidad de bienes, a los joint ventures, los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente¹⁰.

Por otro lado, como sabemos, el cumplimiento de la prestación tributaria no es otra cosa que el objeto de la relación jurídica tributaria, esto es, el acto de dar o entregar una suma en dinero o en especie¹¹ al acreedor tributario.

En este orden de ideas, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributario puede clasificarse en i) contribuyente, quien es deudor por cuenta propia; y ii) responsable, quien es deudor por cuenta ajena.

Como hemos podido apreciar, nuestro Código Tributario al tratar el tema de la sujeción pasiva de la obligación tributaria, denomina a este "Deudor Tributario" al establecer en el artículo 7 que "Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o como responsable".

Por su parte, el MCTAL señala en el artículo 22 que "Es sujeto pasivo la

persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable"; y en la exposición de motivos de este artículo, el legislador ha precisado que la expresión responsables tiene una significación amplia e incluye a diversos tipos de responsabilidad por deuda ajena. También se indica que la terminología utilizada es convencional, en tanto, desde el punto de vista jurídico, todos los responsables (contribuyentes y responsables), unos por cuenta o deuda propia, y otros por cuenta o deuda ajena.

A diferencia del MCTAL, el Modelo de Código Tributario del CIAT establece en el artículo 18 que "sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sea en calidad de contribuyente, directo o sustituto, o tercero responsable. Tendrán también la condición de sujetos pasivos, en las leyes tributarias e que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de tributación",

Sobre este artículo, hacemos dos comentarios:

El primero, a diferencia del MCTAL, este Modelo del CIAT adopta un criterio de clasificación tripartita de los sujetos pasivos: i) contribuyente directo, ii) contribuyente sustituto, y iii) tercero responsable.

Así, se indica en el comentario a este artículo ya que tanto en doctrina como en el derecho positivo, la clasificación y la denominación de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias son dos de los aspectos menos coincidentes. Por ello, el Código Modelo del CIAT opta por una clasificación que pretende diferenciar tres situaciones distintas de los sujetos pasivos: i) la de aquellos sujetos respecto de los cuales se produce el hecho generador de la obligación tributaria, ii) la de aquellos sujetos que participan de alguna forma en el hecho generador de la obligación tributaria o que pueden asegurar el tributo generado por futuros hechos y, iii) la de aquellos sujetos obligados que son diferentes del contribuyente, no obstante ello, se encuentran designados por la ley, para que respondan solidariamente con el contribuyente por el cumplimiento de la obligación

tributaria, en razón de tener algún tipo de vínculo con el hecho generador de la obligación tributaria, o de representación o sucesión con el contribuyente directo

El segundo comentario que nos merece consiste en el reconocimiento expreso a la posibilidad de que presenten la condición de sujetos pasivos, entidades que sin tener o gozar de personalidad jurídica, sean consideradas como tal en razón de una ley. Veamos, nuestro Código Tributario precisa que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. La persona tendría que ser natural o Jurídica, pero como hemos visto el caso de las comunidades de bienes, consorcios, joint ventures y otros contratos de colaboración empresarial son sujetos pasivos sin tener personería jurídica¹².

Contribuyente

El Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el programa conjunto de Tributación OEA/BID establece en su artículo 24 que "son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, y que dicha condición de contribuyente puede recaer en 1) Las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado, 2) Las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho, y 3) Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional"

Así el MCTAL considera contribuyentes a las personas a cuyo respecto se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, estas personas pueden ser físicas a quienes conocemos como personas naturales, personas jurídicas a entes colectivos reconocidos por otras ramas del derecho, y también entidades que constituyan una unidad económica, que dispongan de patrimonio propio y tengan autonomía funcional; además en todos estos casos se trata de sujeción pasiva por cuenta propia.

En nuestra legislación, el Primer Código Tributario¹³ definió al contribuyente en su artículo cuarto de la siguiente manera "son contribuyentes las personas naturales o jurídicas y entidades que tengan patrimonio, ejerzan actividades

económicas o hagan uso de un derecho que conforme a ley, genere la obligación tributaria". Evidentemente el legislador se inspiró en el artículo 24 del MCTAL pero intentó su original y propia definición de contribuyente.

Nuestro Código Tributario vigente establece que "El contribuyente es aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria"¹⁴.

Por su parte el Modelo de Código Tributario del CIAT define en los artículos 19 y 20 al contribuyente directo y al contribuyente sustituto, de la siguiente manera: "Contribuyente directo es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria"¹⁵. Esta es una definición similar a la adoptada por nuestro Código Tributario, conocido en doctrina como el responsable por deuda propia.

Pero veamos el contenido del artículo 20: "Son contribuyentes sustitutos, quienes sean designados en los términos de este artículo para retener o percibir tributos del contribuyente directo. El contribuyente sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe que debe retener o percibir. De no realizar la retención o percepción, sin perjuicio de hacerse pasible de las sanciones previstas en este Código, deberá ingresar el importe de las retenciones o percepciones omitidas, más los accesorios a ellas correspondientes. Sin embargo, cuando la retención o percepción tenga el carácter de pago a cuenta del tributo, no operará la sustitución tributaria, considerándose al agente retenedor o preceptor como tercero responsable...".

De esta forma, el contribuyente sustituto, de acuerdo al Modelo del CIAT, abarcaría a aquellas personas que participan en situaciones que configuran el hecho generador del tributo o que podrían asegurar al Fisco la recaudación del mismo, generado por situaciones de hechos futuros del contribuyente. Sobre esto, hay que tener presente que se está diferenciando la situación de quienes actúen como agentes de retención o percepción, dependiendo que éste tenga el carácter de pago definitivo o a cuenta del tributo. En el primer caso, si el agente de retención o percepción debe retener o percibir una determinada cantidad para luego entregarla al Fisco en calidad de pago definitivo el tributo, operará la sustitución tributaria y califica el

agente retenedor o preceptor del tributo como "contribuyente sustituto", en el segundo caso, si la cantidad retenida o percibida, luego será entregada al Fisco con carácter de pago a cuenta de un determinado tributo, el agente¹⁶ calificará como un tercero responsable.

El contribuyente es el destinatario legal del tributo, en otras palabras, es el titular del hecho imponible, es aquel deudor que por cuenta propia causa el hecho imponible y está obligado al pago del tributo. Según Eduardo Sotelo¹⁷, es aquel que con su acción ejecuta lo establecido en el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria. En nuestro Código Tributario solo existe la figura del contribuyente directo, no del contribuyente sustituto como si se establece en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario del CIAT, que recoge la postura de la doctrina que señala que el deudor del impuesto es en primer lugar el contribuyente, quien puede ser reemplazado por un tercero denominado sustituto, el cual por disposición legal se integra a la condición de deudor originario, ofreciendo de esta manera el sujeto pasivo dos modalidades, la de contribuyente y la de sustituto.

Responsable

La doctrina y la legislación contemplan la intervención de otro sujeto que no es el contribuyente para que satisfaga la prestación tributaria, a pesar de que éste no realice el hecho imponible o que sobre él no se verifique la hipótesis de incidencia establecida como generadora de la obligación tributaria.

Hay unánime acuerdo en que la característica esencial del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la ley le impone, sin importar a qué título lo está. Como señala el profesor Ramón Valdez Costa¹⁸ en una terminología convencional las normas las denominan como contribuyentes y responsables, término (responsable) este último susceptible de crítica, pues es indiscutible que el contribuyente también es responsable, siendo el único elemento diferenciador de ambas especies (contribuyente y responsable) la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el responsable lo es por una deuda ajena. Y es, justamente de esta diferencia que resulta una consecuencia considera fundamental, el contribuyente es el deudor que desde un punto de

vista jurídico debe soportar la carga del tributo, y el responsable tendrá siempre el derecho esencial al resarcimiento por cualquiera de los medios jurídicos establecidos para ello, obviamente sin necesidad que la norma tributaria lo establezca.

El primer Código Tributario peruano del año 1966 señalado anteriormente, precisó en el artículo 5 que "son responsables las personas que, sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación tributaria por disposición expresa de la Ley".

Han transcurrido 34 años de la dación de este primer Código Tributario, veamos cual es la definición de contribuyente recogida por el Código Tributario vigente el artículo 9: «responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste».

Similar es el contenido del artículo 27 del MCTAL cuando indica que "responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos", esta referencia de responsabilidad alude a aquellos que pueden serlo por representación, por sucesión, por su vinculación con el hecho imponible y con el contribuyente en razón del oficio o actividad.

De la definición adoptada por nuestro legislador, resulta evidente que el responsable es persona distinta al contribuyente, con el cual tiene una vinculación que le permite hacer efectivo su derecho de resarcimiento, como hemos indicado anteriormente, ya sea por el derecho de percepción, retención, repetición, o cualquier otro derecho. Así la relación del responsable con el fisco se rige por el derecho tributario, mientras que la relación de este con el contribuyente¹⁹ por el derecho privado.

El Modelo de Código Tributario del CIAT, como hemos indicado diferencia dentro de la sujeción pasiva al contribuyente directo y al contribuyente sustituto, y en ese sentido el artículo 21 establece que "Terceros responsables son quienes sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley o de norma generalmente administrativa en el caso de los agentes de retención o percepción a que se refiere el párrafo tercero del artículo 20²⁰ de este Código, cumplir con obligaciones tributarias materiales y formales atribuidas a éstos".

Por otro lado, debemos precisar que, de acuerdo a la posición que los responsables asuman respecto del contribuyente y del acreedor tributario, la doctrina reconoce tres tipos de responsables: el solidario, el subsidiario y el sustituto.

Responsable solidario

Como hemos advertido, la existencia de un sujeto responsable tiene explicación por la intervención de otro sujeto que no es el contribuyente, esto nos indica ya que estamos ante una situación de pluralidad de deudores, sean varios contribuyentes, o un contribuyente y un responsable. En este caso el responsable, a pesar de que no realice el hecho imponible o que sobre él no se verifique la hipótesis de incidencia establecida como generadora de la obligación tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria.

En materia civil²¹ existen cuatro categorías de obligaciones: i) divisibles, ii) indivisibles, iii) mancomunadas y iv) solidarias.

Las obligaciones divisibles e indivisibles se determinan por la naturaleza de la prestación, y sus características son las siguientes: i) Obligaciones Divisibles: 1.- El crédito o la deuda se presumen divididos en tantas partes iguales como acreedores o deudores existan, considerándose los créditos y las deudas distintos e independientes unos de los otros²²; 2.- cada uno de los acreedores sólo puede pedir la satisfacción de la parte del crédito que le corresponde, y cada uno de los deudores únicamente se encuentra obligado a pagar parte de su deuda²³; ii) Obligaciones Indivisibles: La obligación es indivisible cuando la prestación, por su naturaleza, por el pacto o por mandato de la Ley, no es susceptible de dividirse²⁴, lo que generalmente se da en estos casos, es que existe prestación "única", con una pluralidad de sujetos activos o pasivos que deben cumplir en solución única; por otro lado, existe un solo derecho de crédito y una sola deuda, por lo que, cualquiera de los acreedores puede exigir a cualquiera de los deudores la ejecución total de la obligación²⁵.

Por su parte, las obligaciones mancomunadas y solidarias se determinan por la forma en que se obligan los deudores, y sus características son las siguientes: i) Obligaciones Mancomunadas: Las obligaciones mancomuna-

das se rigen por las reglas de las obligaciones divisibles, de acuerdo al Código Civil, la regla general es la división de la deuda entre quienes se obligan conjuntamente o, la división del crédito entre los coacreedores, en este sentido, cada codeudor de una obligación mancomunada está obligado únicamente a pagar su parte, y cada acreedor a exigir su parte; ii) Las obligaciones solidarias: La solidaridad constituye una excepción al Derecho común, la solidaridad no se presume, ya que, sólo la ley o el título de la obligación la establecen en forma expresa²⁶, por otro lado, existe unidad de prestación (al igual que en la indivisibilidad), pero con idéntico contenido hay una pluralidad de derechos de crédito o de deudas, según se trate de solidaridad activa o pasiva. Asimismo, en virtud de la solidaridad, se impide la división de la obligación entre los codeudores o entre los acreedores, finalmente, el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente²⁷.

En este orden de ideas, y como veremos en los párrafos siguientes, el legislador ha optado por regular para en derecho tributario la responsabilidad solidaria, dejando a un lado la responsabilidad mancomunada, pese a que tratándose de la obligación tributaria, esta por su naturaleza es divisible y se le pudieran aplicar las reglas de las obligaciones mancomunadas.

En este sentido, el responsable solidario es el deudor tributario por cuenta ajena que se encuentra obligado a cumplir con la prestación «al lado de» el contribuyente. La particularidad de este tipo de responsabilidad consiste en que no se excluye al contribuyente como deudor tributario.

Es el caso de los sujetos mencionados en el artículo 18 del Código Tributario. El responsable solidario, por disposición de la ley, se encuentra en la misma posición que el contribuyente, teniendo como obligación, pagar el íntegro de la deuda tributaria. La Administración Tributaria puede dirigirse indistintamente tanto al responsable como al contribuyente, pues sobre ellos recae el mismo grado de exigibilidad.

El MCTAL trata el tema de la responsabilidad solidaria en los artículos 28 y 29. Específicamente el artículo 28 regula la responsabilidad solidaria por representación, señalando entre ellos, a los padres, tutores, curadores de los incapaces, a los directores, ge-

rentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida, a los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, a los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan, entre otros. Se precisa asimismo que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Finalmente, se indica que la responsabilidad solidaria no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia.

A diferencia del MCTAL, el Modelo de Código Tributario del CIAT en el artículo 23 establece cuales son los efectos de la solidaridad:

- a. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo,
- b. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás,
- c. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados libera a los demás,
- d. La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado.
- e. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción o de la caducidad, en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás.

Entendemos que este artículo ha enumerado las consecuencias de la solidaridad como consecuencia de las experiencias recogidas en la generalidad de las legislaciones tributarias de América Latina.

El artículo 24 del Código del CIAT, en relación al artículo 28 del MCTAL que trata la responsabilidad solidaria por representación, es bastante similar a este, ya que se establece que las personas responderán solidariamente con el contribuyente, en razón de la representación que el artículo les atribuye, y que la atribución del carácter de representante se efectúa por la exis-

tencia de vínculos jurídicos formales con el contribuyente o por situaciones de hecho que implican el poder de disposición de sus bienes.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, el artículo 24 del Modelo del CIAT tiene un párrafo final en el cual se establece que "la extinción de la representación o del poder de disposición no afectará a la responsabilidad correspondiente al período en que existía la representación o el poder de disposición".

Consideramos que nuestro Código Tributario debería precisar los efectos de la responsabilidad solidaria, de tal manera que, se encuentre claramente regulada la "responsabilidad" en materia tributaria con las características propias del Derecho Tributario, de tal manera que, se evite la necesidad de recurrir a las normas del Código Civil en materia de responsabilidad.

Haremos algunos comentarios breves en relación a la forma en la cual nuestro Código Tributario ha tratado el tema de la Responsabilidad de los Representantes. Como sabemos, los representantes pueden ser legales o convencionales, y el fundamento de la responsabilidad en el caso de los representantes esta relacionado con el deber de todo sujeto que presente a otro, de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados, sea que por ley o contrato se ha puesto a su cargo. En este sentido, el artículo 16 del Código Tributario establece la presunción de responsabilidad solidaria cuando existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades en los casos establecidos en ese artículo; esta presunción admite prueba en contrario.

Sobre esto, debemos señalar que con el Decreto Legislativo 816 existía responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejaban de pagar las deudas tributarias, pero el problema era que esta norma en el artículo 16, no establecía que se debería entender por dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Por ello, era la Administración Tributaria quien debía probar el dolo, negligencia grave o el abuso de facultades²⁸. Esta situación cambio con la dación de la Ley 27038, que modificó el artículo 16 del Código Tributario, y estableció que existía Dolo, Negligencia Grave o Abuso de facultades, en los casos señalados por ese

artículo, mencionándose entre otros, el que se lleven 2 o más juegos de contabilidad, el que se tenga la condición de no habido, de acuerdo a las normas que se establezcan mediante Decreto Supremo²⁹, y muchos otros casos que se encontraban contemplados en los artículos 177 y 178 del Código Tributario. De esta manera, se traslado la carga de la prueba de la Administración Tributaria al sujeto responsable. Posteriormente a ello, con la dación de la Ley 27335 de julio del año 2000, se trato se buscar un justo medio, ya que la norma que traslado la carga de la prueba al responsable fue muy criticada, reduciendo los casos en los que se presumía la existencia de Dolo, Negligencia Grave o Abuso de Facultades, señalando la norma vigente que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario cuando el deudor tributario: i) No lleve contabilidad o lleve dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos, a tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad cuando los libros o registros a que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria dentro de un plazo máximo de diez días hábiles, por causas imputables al deudor tributario, ii) Cuando tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante Decreto Supremo. Y, en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Vemos entonces como, actualmente para los casos i y ii la carga de la prueba la tiene el responsable, y en todos los demás casos, la carga de la prueba le corresponde a la Administración Tributaria.

Finalmente, no debe confundirse al responsable solidario³⁰ con los contribuyentes solidarios, este último caso se trata de personas que se encuentra obligadas por la verificación conjunta del hecho imponible, mientras que en el caso de los responsables solidarios, la obligación surge por mandato expreso por ley, siendo un sujeto extraño a la verificación de la hipótesis de incidencia.³¹

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, consideramos que, no existe una necesidad técnica de separar a todos aquellos sujetos que son responsables solidarios, tanto a los contribuyentes que entre si pueden participar de un mismo hecho generador, y a los

contribuyentes con aquellos sujetos que sin serlo tienen que cumplir con la responsabilidad asignada por la ley; esto es, que la responsabilidad solidaria se aplica tanto a todas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias, como a los contribuyentes con los sujetos que por ley son indicados como responsables solidarios.

Responsable sustituto

Es aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria que se encuentra «en lugar de» el contribuyente. Es decir, desplaza al contribuyente en la obligación tributaria y se convierte en el único obligado frente al acreedor tributario, tanto de las prestaciones materiales como formales de la obligación tributaria. Al igual que el responsable solidario, el responsable sustituto se fija por ley. Esta figura no está determinada claramente en nuestro ordenamiento, como si lo encontramos por ejemplo en el artículo 20 primer párrafo del Modelo de Código del CIAT, cuando indica que «El contribuyente sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe que debe retener o percibir...». Es importante recordar algo ya señalado en este trabajo y es que se le considera «contribuyente sustituto» a quien nosotros denominamos «responsable sustituto».

Con relación a esto, veamos lo señalado en el artículo 18 inciso 2) del Código Tributario vigente: «Son responsables solidarios con el contribuyente: los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.». Aparentemente, en el caso subrayado, esto es, que en principio el agente de retención o percepción es un responsable solidario con el contribuyente, cuando por ejemplo no retuvieron el monto señalado por la Ley, pero una vez efectuada la retención correspondiente desaparece la responsabilidad solidaria, quedando liberado el contribuyente, y constituyéndose el agente retenedor en el único responsable ante el Fisco. Aquí aparentemente estaríamos ante un caso de Responsabilidad Sustituta.

Responsable subsidiario

Es aquel deudor tributario que se encuentra «en defecto de» el contribuyente. Es decir, el acreedor tributario debe dirigirse primero al contribuyente y si fracasa la acción de cobro al deu-

dor principal, el responsable ocupa el lugar del sujeto pasivo.

Nuestra legislación no ha recogido este tipo de responsabilidad en ninguno de los cuatro códigos tributarios que hemos tenido.

Asimismo, con relación a los sujetos responsables, veamos que se entiende por agente de retención y percepción:

- i. El Agente de Retención, que es una persona ajena a la relación jurídica tributaria pero que se encuentra obligado a ingresar al fisco el adeudo del contribuyente. Debe retener el monto que tiene que pagar al contribuyente del tributo. Esta figura proviene de las reformas de la imposición a la Renta, reemplazando el espacio del sustituto, del que se distingue por no originar una absoluta sustitución del contribuyente. A diferencia de lo que ocurre en la sustitución, en la retención no hay un desplazamiento total del contribuyente. Aquí lo que se desplaza es una suma de dinero que nunca se llega a percibir. Según Maurice Lauré³², el procedimiento de retención es analgésico, ya que a los contribuyentes les resulta más fácil desprenderse de sumas que no percibieron, pues no le ponen atención a los descuentos, sino que se limitan a las cantidades que perciben.
- ii. El agente de Percepción: Este sujeto percibe dinero del contribuyente, y por mandato legal se encuentra obligado a entregar a la Administración Tributaria parte de ese dinero. Este es el típico caso de los organizadores de un espectáculo en el caso del Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos³³.

Los agentes de retención y percepción son sujetos responsables solidarios con el contribuyente, salvo que hayan percibido y no cancelado al fisco, en cuyo caso se convierten en responsables únicos frente al acreedor tributario³⁴, como hemos señalado anteriormente.

Desde el punto de vista fiscal, la figura del responsable es importante, pues minimiza los gastos de recaudación y cobranza del Estado. La existencia del responsable se justifica porque ahorra al Estado estos costos. Por ejemplo, es menos oneroso perseguir y cobrar a un empleador en el caso del Impuesto a la

Renta por las remuneraciones que éste otorga a sus trabajadores mensualmente, que ir a cobrar a cada uno de ellos, peor aún si se trata de una empresa con más de 1000 trabajadores³⁵. Además, se entiende que el responsable tiene una mayor solvencia económica que el contribuyente. También por cuestiones de celeridad administrativa, al Estado se le haría mucho más sencillo y fácil administrar y fiscalizar los tributos de alguien que se encuentra relacionado con la fuente de riqueza o el sujeto cuya riqueza es objeto de imposición.

Pensemos por un momento en SUNAT probablemente con más de 3,000 trabajadores, en su calidad de empleador es el agente de retención del impuesto a la Renta de quinta categoría cuyos contribuyentes son los trabajadores de SUNAT, y es en este caso, la propia Administración Tributaria, quien se encuentra obligada a retener y entregar al Fisco (en este caso a la propia SUNAT) el monto de los pagos a cuenta³⁶ mensual correspondientes a cada mes. Probablemente este no sea el mejor ejemplo, ya que si pensamos en que con la figura del agente de retención se facilita entre otras cosas la labor de fiscalización de la Administración Tributaria, en este caso en concreto, no conocemos que exista ningún mecanismo creado para controlar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la propia Administración Tributaria³⁷.

IV. Capacidad jurídica y capacidad tributaria

La capacidad jurídica tributaria es un tema previo en la determinación de la sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria. Es decir, responde a la pregunta ¿A quién se le puede imputar la calidad de sujeto pasivo?

Con relación a esto, revisemos algunos conceptos previos a la capacidad jurídica tributaria, como son la personalidad y la capacidad jurídica.

Como señala Fernando Vidal³⁸, en razón de que en relación al ser humano se ha estructurado y desarrollado la idea del sujeto de derecho, la doctrina jurídica ha aplicado a ambos, al ser humano y al sujeto de derecho, la sola denominación de persona.

Así, para el Derecho, persona no

es sólo el ser humano, también lo es ese ente abstracto al que se denomina persona jurídica, moral, social o colectiva, resulta entonces que tanto las personas naturales como las jurídicas son capaces de adquirir derechos y contraer obligaciones en el mundo del derecho.

Por ello, se dice que el sujeto de derecho, sea persona natural o jurídica tiene personalidad y capacidad. En este sentido, la noción de personalidad jurídica no se puede desligar de la noción de sujeto de derecho. En este trabajo no vamos a profundizar el tema de la personalidad jurídica, sino la estudiaremos con relación a la capacidad.

Cuando nosotros decimos capacidad sabemos que se pueden distinguir dos grados de esta, i) La capacidad de goce, conocida como capacidad jurídica, ó ii) La capacidad de ejercicio conocida como capacidad de hecho.

Entendemos la capacidad jurídica como la aptitud para ser titular de derechos, y la capacidad de ejercicio, como la posibilidad de ejercer, por sí mismo esos derechos, es decir la posibilidad de celebrar actos jurídicos por sí mismo. Nos interesa obviamente la capacidad de goce o capacidad jurídica, ya que es justamente esta la que se vincula al concepto de personalidad.

De esta forma, entendemos la capacidad jurídica como la aptitud para ser sujeto de derechos subjetivos en general, o de asumir, con la propia voluntad, o sea por sí solo, obligaciones jurídicas, actos jurídicos. Así, la capacidad de ejercicio se diferencia de la capacidad de goce en cuanto considera a la persona no en su cualidad jurídica para ser titular de derechos subjetivos, sino en cuanto este apta para ejercitar para ejercitar por sí sus derechos subjetivos. La capacidad de goce es el presupuesto, el sustrato, de la capacidad de ejercicio.³⁹

Una vez que tenemos claro en que consiste la capacidad jurídica, veamos en nuestro sistema tributario que se entiende por capacidad jurídico tributaria.

Entendemos la capacidad jurídico tributaria como la aptitud legal del sujeto pasivo en la obligación tributaria. En otras palabras, es la potencialidad legal para ser parte pasiva de la obligación tributaria, con prescindencia de la riqueza que se posea.

La base legal de la capacidad jurídi-

co tributaria se encuentra en el Art. 21 del Código Tributario «Tiene capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público»⁴⁰, siempre que la Ley le atribuya calidad de sujetos de derecho y obligaciones tributarias.» A este respecto, en el proyecto de modificación del Código Tributario se indica en forma más concisa y completa la relación de sujetos con capacidad tributaria: «tienen capacidad tributaria las personas naturales, las personas jurídicas, los entes colectivos o no que carecen de personería jurídica y cualquier forma asociativa, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones».

Por la capacidad jurídica tributaria, pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria aquellos que lo son para el derecho tributario, al igual que para el derecho civil, jurídicamente capaces. Ahora, hay que entender que esta capacidad no es igual a la del derecho civil, pues hay casos donde un incapaz para el derecho civil, puede tener capacidad jurídico tributaria. Por ejemplo, el menor de edad que recibe en herencia un bien inmueble por el que se percibe renta de primera categoría y se encuentra afecto al impuesto a la renta. El menor de edad en este caso, es considerado incapaz de ejercicio⁴¹ para el derecho civil, pero sin embargo tiene capacidad jurídica tributaria, pues este cumple con los requisitos para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En estos casos, el derecho tributario opta por la figura del representante, a fin de que se haga cargo del pago de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones formales con los recursos de los bienes que administre o disponga. De esta misma forma en el caso de un incapaz (mayor de edad) declarado judicialmente incapaz, puede tener capacidad tributaria⁴², y se encuentra obligado a pagar los tributos y cumplir con las obligaciones formales mediante su representante, en este caso en particular un «curador»⁴³, esto significa que el curador es el «representante responsable», de acuerdo a lo establecido por el artículo 16 del Código Tributario.

En este mismo sentido, precisa el artículo 22 del mismo Código que «trátándose de personas naturales que ca-

rezcan de capacidad jurídica para obrar»⁴⁴ actuarán sus representantes legales o judiciales» como es el caso de los incapaces menores y mayores de edad, por quienes actuaran sus padres o quienes ejercen la patria potestad o los curadores respectivamente.

Delo señalado anteriormente se desprende que, «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.»⁴⁵ Esto debido a que tienen naturaleza jurídica distinta. Así, un incapaz civil⁴⁶ absoluto o relativo puede tener capacidad jurídico tributaria, de acuerdo a lo establecidos por los artículos 21 y 22 del Código Tributario vigente.

V. Capacidad contributiva

La capacidad contributiva, también conocida como capacidad económica de la obligación tributaria, es la potencialidad económica, material o real que tiene un sujeto para encontrarse en condiciones de enfrentar la carga o el pago de determinado tributo, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta.

Sobre esto, debemos mencionar que la capacidad jurídico tributaria es diferente a la capacidad contributiva, aunque estos se encuentren ligados entre sí. La primera es una aptitud legal de ser sujeto pasivo, mientras que la segunda, es la capacidad económica de pagar la deuda tributaria.

En este orden de ideas, puede darse el caso que una persona tenga capacidad jurídica tributaria y no denote capacidad contributiva y viceversa. Lo óptimo para el Estado, es que estas dos capacidades recaigan y coincidan en un mismo sujeto pasivo y en un mismo tributo, a fin de hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, pues, no todo aquel que tenga capacidad contributiva de un determinado tributo, lo tiene para el resto de los tributos.

La capacidad contributiva impone respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

Con relación a esto, se señala que se puede establecer la existencia de dos tipos de capacidad contributiva: la absoluta y la relativa. La capacidad contributiva absoluta es la aptitud abstracta que tiene determinada persona para con-

currir a los tributos creados por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria. A diferencia de la capacidad contributiva relativa, que es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta.

Suceden en momentos diferentes, la capacidad contributiva absoluta se toma en cuenta en el momento en el cual el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria, y la capacidad jurídica relativa permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

Como señala Francisco Ruiz de Castilla⁴⁷ "se considera que la capacidad contributiva del deudor es la aptitud económica que tienen las personas y empresas para sumir cargas tributarias, es decir para aportar al financiamiento de las actividades estatales".

Asimismo, precisa el profesor Ruiz de Castilla que⁴⁸ "no se debe confundir la capacidad contributiva con la capacidad tributaria, mientras la primera tiene que ver con la aptitud económica que tienen los sujetos para soportar cargas tributarias, la segunda se encuentra relacionada con la aptitud jurídica que tienen los sujetos para cumplir el pago. Por ejemplo una sociedad anónima que obtiene utilidades tiene capacidad contributiva porque detenta riqueza y tiene capacidad tributaria porque las personas jurídicas pueden ser colocadas en la posición de sujeto pasivo (deudor tributario) dentro de la relación jurídico tributaria (obligación tributaria). En cambio, un consorcio sin contabilidad independiente que obtiene utilidades; evidencia capacidad contributiva, pero no tiene capacidad tributaria. En efecto, un consorcio significa la existencia de un proyecto empresarial (actividad extractiva de recursos naturales y su distribución, procesos de fabricación, etc.) en cuya ejecución participan varias empresas. El resultado de estas actividades económicas se traduce normalmente en la obtención de ganancias. La existencia de estas utilidades constituye una evidencia de capacidad contributiva. En consecuencia, esta clase de consorcio no cuenta con capacidad tributaria, pues desde el punto de vista técnico jurídico no se trata de un ente al que se le puedan atribuir o imputar obligaciones, de tal modo que no puede ser colocado como deudor al interior de la relación jurídico tributaria".

Por su parte, Dino Jarah⁴⁹ señala que la capacidad contributiva representa una "apreciación política del legislador acerca de una determinada riqueza en vir-

tud de los fines y propósitos de la tributación".

En nuestro ordenamiento jurídico, aunque la capacidad contributiva no esté actualmente prevista expresamente en la Constitución, lo está implícitamente cuando reconoce los principios de Legalidad, Igualdad, y no confiscatoriedad.

Con relación al cumplimiento de estos principios tributarios, no es suficiente que se cree un tributo mediante la norma establecida en la Constitución, sino que, será necesario que este tributo afecte verdaderas capacidades contributivas del sujeto pasivo del mismo, de tal manera que el Estado no imponga tributos excesivos que puedan quitar de manera irracional la propiedad y riqueza de los deudores. Por ello, la capacidad contributiva es "la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes"⁵⁰

Para calcular la capacidad contributiva⁵¹, el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente comprobados de la totalidad o de alguna parte constitutiva del patrimonio del deudor tributario.

También son indiciarios de la capacidad contributiva, la exteriorización mediata que hace presumir un determinado nivel de riqueza, por ejemplo la producción o venta de bienes, consumo de bienes o servicios, los llamados signos exteriores de riqueza entre otros.

Existen algunas pautas doctrinales, como las indicadas por Villegas⁵² en relación a estos índices:

1. Todo aquel contribuyente apto económicamente para hacer frente al impuesto y que encuentre su conducta subsumida en un supuesto de hecho tributario debe contribuir. Por el contrario, aquel que posea riqueza sólo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece a efectos legales de capacidad contributiva.
2. El sistema tributario debe estructurarse para que los de mayor capacidad contributiva tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.
3. No pueden seleccionarse supuestos de hechos tributarios, circunstancias o situaciones que no sean idóneas para

reflejar capacidad contributiva.

4. En ningún caso el tributo o el conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, en una confiscación encubierta bajo el manto tributario.

Con relación al principio de no confiscatoriedad, un tributo no puede exceder la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que si lo hace se convierte en confiscatorio. En este sentido, Hector Villegas precisa en su libro "Las Garantías Constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto pasivo", que "La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad".

En este mismo sentido, la doctrina tributaria peruana en relación con el principio de no confiscatoriedad ha sostenido que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía la propiedad privada.

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano, ha señalado que "en lo que respecta al principio de no confiscatoriedad, este concepto se desprende del principio de capacidad contributiva, y se sustenta en que todo impuesto debe gravar manifestaciones de la capacidad contributiva, como consecuencia de ello, si hubiera un impuesto demasiado oneroso para el contribuyente que le obligara a desplazar hacia el fisco una parte significativa de su patrimonio, que origina la imposibilidad en su restitución al nivel que tenía con anterioridad al pago del tributo, es desde el punto de vista cuantitativo confiscatorio".

En doctrina⁵³ se trata a la capacidad contributiva como un principio y como un límite a la potestad del Estado. En este sentido, y de acuerdo a este principio, la carga tributaria (entendiéndose como la carga económi-

ca) de los contribuyentes debe guardar coherencia con su capacidad contributiva, y se debe excluir de la misma (carga tributaria) los gastos vitales e ineludibles del sujeto pasivo de la obligación tributaria, de tal manera que la potestad del Estado recaiga no en manifestaciones de riqueza teóricas, sino reales.

En este orden de ideas, si bien es cierto se grava las manifestaciones de riqueza, entendidas estas, como la renta, el patrimonio y consumo, no es lo mismo considerar estas manifestaciones en teoría que verlas en la realidad, esto es, en relación a la renta, la capacidad real de un sujeto de afrontar las detracciones tributarias, estarán en relación con los gastos que este sujeto tenga que hacer en la realidad.

Con relación al cumplimiento de estos principios tributarios, no es suficiente que se cree un tributo mediante la norma establecida en la Constitución, sino que, será necesario que este tributo afecte verdaderas capacidades contributivas del sujeto pasivo del mismo, de tal manera que el Estado no imponga tributos excesivos que puedan quitar de manera irracional la propiedad y riqueza de los deudores. Por ello, la capacidad contributiva es "la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes"⁵⁴.

Para calcular la capacidad contributiva⁵⁵, el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente comprobados de la totalidad o de alguna parte constitutiva del patrimonio del deudor tributario. También son indiciarios de la capacidad contributiva, la exteriorización mediata que hace presumir un determinado nivel de riqueza, por ejemplo la producción o venta de bienes, consumo de bienes o servicios.

Juan Luis Pérez de Ayala⁵⁶ señala que en el Impuesto se deben dar dos características esenciales: i) debe tener una eficacia recaudatoria adecuada a la finalidad que con él se pretenda, y ii) esa función recaudatoria sólo puede ejercitarse en los límites que la justicia permite. Límites que vienen dados por la adecuación del impuesto a la capacidad económica de pagarlo que tengan quienes han de soportarlo.

Asimismo, precisa este autor que, todo impuesto ha de estructurarse necesariamente con arreglos a tres elementos cualitativos: i) Para asegu-

rar la eficacia recaudatoria, el impuesto debe aplicarse a realidades económicas que pongan de manifiesto la existencia de recursos en dinero, de tal manera que pueda hacerse efectivo el cobro del mismo, justamente estas realidades económicas constituyen la materia imponible; ii) el impuesto se debe cobrar a un sujeto que esté en posesión de los recursos monetarios cuya existencia se hace patente a través de la misma, y iii) El pagador del impuesto no siempre es, en justicia, quien debe soportarlo, ya que se le relaciona y define como sujeto pagador por eficacia recaudatoria, no por razones de justicia. En este sentido, salvar la justicia exige que el impuesto se establezca para que sea soportado por aquella persona que tenga capacidad económica de contribuir.

En este mismo orden de ideas Pérez de Ayala⁵⁷, señala que el término capacidad contributiva dentro de la teoría del impuesto, tiene una triple significación:

En el plano jurídico-positivo, en el cual este término expresa que un determinado sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normatividad vigente en determinado país; es justamente esta legislación quien define la capacidad y el ámbito de esta.

En el plano ético-económico, se entiende por capacidad contributiva a la aptitud económica de un sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos; en este sentido, esta aptitud económica dependerá de dos elementos: i) El volumen de los recursos que el sujeto posea para soportar el impuesto, y ii) La necesidad que tiene ese sujeto de esos recursos económicos que posea⁵⁸. Así pues, en el plano ético-económico, de justicia tributaria material⁵⁹, son esenciales al concepto de capacidad contributiva el nivel de recursos y las necesidades que sólo poseen como sujetos de capacidad contributiva las personas físicas.

En el plano técnico-económico, o capacidad contributiva técnica, se entiende que habrá capacidad contributiva en aquellos sujetos en los que concurren las siguientes características: i) constituir unidades económicas de posesión y empleo de recursos productivos o de riquezas; ii) ser fácilmente identificables por el Fisco como susceptibles de imposición, y iii) estar en una situación de solvencia presumiblemente suficiente para que el fisco

pueda hacer efectivo el tributo.

VI. Consideraciones sobre la capacidad contributiva en el impuesto a la renta

Ahora bien, revisemos algunas consideraciones sobre el principio de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta para personas naturales. Al referirnos al Impuesto a la Renta nos estamos refiriendo al segundo tributo más importante en la recaudación tributaria.

La Renta es una de las manifestaciones de la riqueza sobre las cuales se aplican los impuestos, y por lo tanto es un claro indicador de capacidad contributiva. "En el Impuesto a la Renta, la definición del presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustantiva, al que la doctrina denomina indistintamente como "hecho imponible", "hecho generador" o "hipótesis de incidencia", requiere el concurso de dos elementos; el primero de carácter objetivo, se encuentra dado por lo que para efectos de la norma del Impuesto se entenderá por Renta, mientras que el segundo que es de carácter jurisdiccional, está dado por el nexo que debe existir entre los ingresos considerados como renta y el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, para que éste último pueda ejercer su potestad tributaria, lo cual se denomina criterios de vinculación (nacionalidad, domicilio, residencia, ciudadanía y ubicación territorial de la fuente)"⁶⁰.

El concepto de Renta para las personas naturales, se recoge de la "teoría renta - producto", en la que la renta se deriva de factores de producción (ya sea capital o trabajo o ambos). Los contribuyentes del impuesto son las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales entre otros.

Por ejemplo, si examinamos la naturaleza en términos generales de las rentas que perciben las sociedades conyugales veremos que la gran mayoría de estas sociedades sólo perciben rentas de fuente de trabajo (si examinamos un segmento representativo de la población económicamente empleada o subempleada); de manera que éste tratamiento puede perjudicar la capacidad contributiva de estas sociedades, quienes se ven obligadas por ley, a declarar la renta por el cónyuge que la percibe sin posibilidad de atribuir el 50% de la misma a su otro cónyuge.

Con relación a las rentas de prime-

ra categoría, admite para determinar la renta neta una deducción por todo concepto del 20% del total de la renta bruta. Dicha deducción es de oficio y no requiere sustentación alguna. Sin embargo, debería permitírsele al contribuyente sustentar deducciones excepcionales que exceden ese 20%, como es el caso de situaciones por alquileres incobrables muy frecuentes en nuestro país, ya que de lo contrario se estaría afectando su real capacidad de pago.

Con relación a las rentas de cuarta y quinta categoría, se admite que podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributaria⁶¹.

En el caso, de los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez (Hasta el límite de las rentas de cuarta y quinta categoría percibidas).

Consideramos que, debería estudiarse el incrementar el monto fijo de 7 Unidades Impositivas Tributarias a un monto fijo mayor⁶² (en función a consideraciones técnicas, Dicho incremento se justifica en razón de que las rentas de fuente de trabajo deben recibir un trato más beneficioso que las rentas que provienen del capital. Las rentas de trabajo tienen mayor inestabilidad si la comparamos con las rentas de otras fuentes: la etapa productiva del individuo se inicia en nuestro país muchas veces antes de cumplir los 18 años, alcanza su máximo desarrollo a un promedio de edad de entre 55 y 60 años y luego empieza a declinar con el tiempo por razones de desgaste físico, hasta agotarse. El individuo a diferencia de los bienes de capital no puede "depreciar" su gradual pérdida de capacidad productiva y a esto le añadimos que éste tipo de rentas de trabajo originan gastos que no se admiten como deducibles tales como transporte vestimenta, salud, etc.

Podemos también establecer una diferencia en cuanto a capacidad contributiva. Si queremos medir el rendimiento de las rentas provenientes del capital y las rentas obtenidas por el trabajo en relación de dependencia (5ª categoría); es decir, si tomamos como referencia que el nivel de ambas rentas es el mismo, se tendrá que la capacidad contributiva no es la misma. Ello en razón a que quienes perciben rentas de trabajo deben efectuar ahorros mayores a fin de proveerse de ingresos cuando su aptitud productiva decline, mientras que

quien percibe rentas provenientes del capital las obtiene de una fuente durable y que se encuentra en estado de explotación. La misma que seguirá produciendo rentas a menos que se transfieran los bienes de capital (se enajenen) y se agote indefectiblemente la fuente productora.

En lo que respecta a la alícuota del impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales de ser el caso y sucesiones indivisas, el mismo se determina actualmente a una escala que tiene dos tramos: el primer tramo que grava con el 15% hasta las 54 UIT y el segundo que grava el exceso con 30%. Para el siguiente ejercicio, de acuerdo a una de las últimas modificaciones el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta⁶³, habrán tres tramos: el primero hasta 27 UIT, el segundo por el exceso de 27 y hasta 54 UIT, y el tercero por el exceso de 54 UIT.

El fundamento para los dos y tres tramos señalados por los legisladores es la simplicidad en el cálculo del tributo. No obstante, la actual escala y la que se aplicaría a partir del siguiente ejercicio son rígidas (no flexible) y se alejan ambas del principio de igualdad que defiende la Constitución.

Ambas escalas no permiten la medición adecuada de la capacidad contributiva, que tiene que ver con "igualdad en el sacrificio", por lo que resulta conveniente que se examine nuevamente las escalas de imposición que legislaciones anteriores a la actual Ley del Impuesto a la Renta adoptaban (se adoptaban hasta cinco (5) tramos); ya que de lo que se trata es de que cualquier escala que se proponga reduzca la presión tributaria en las rentas bajas y la mantenga en las más altas a partir del último tramo técnicamente elegido, lo que daría más equidad al sistema impositivo actual.

VII. Capacidad de pago

Por capacidad de pago se entiende al grado de liquidez que tiene el deudor para cumplir con la obligación tributaria, dentro del plazo de la ley⁶⁴. Aquí nos acercamos a la realidad económica, pues son múltiples los casos, donde a pesar de cumplir con los requisitos de capacidad tributaria y capacidad contributiva, una persona no necesariamente puede cumplir con la obligación tributaria⁶⁵.

El Estado, al igual que cualquier acreedor, debe considerar no sólo la capacidad jurídica y contributiva de su

deudor, sino que además debe tener en cuenta si éste sujeto tiene la posibilidad de cumplir con la prestación, esto es, si va a pagar efectivamente la deuda tributaria. Si bien es cierto, la prestación tributaria es exigible coactivamente, de lo que se trata, o lo que el Estado debe cuidar es de que coincida y exista correspondencia entre la capacidad contributiva y la capacidad de pago, ya que el Estado en ejercicio de su potestad tributaria no debería perjudicar a un deudor que aunque esté dispuesto a pagar su deuda, por razones ajenas a su voluntad, no lo puede hacer, por falta de liquidez.

Como señala el profesor Ruiz de Castilla, la realidad económica de un Estado, juega un rol importante en la capacidad de pago, pero también hay otros factores que inciden en el pago o no de la deuda. Es así el ejemplo de un contribuyente, que recibe mil dólares de honorarios, pero que tiene cuatro hijos. Su ingreso mensual justificaría la imposición de un tributo sobre la renta, pero la suma que se otorgaría al Fisco, estaría limitada por la carga familiar.⁶⁶ Más aún, si estuviéramos en el mes de marzo o febrero, cuando se inicia el periodo escolar, en la etapa navideña. Estos factores, de cierta manera inciden en el pago de un tributo, pues un ingreso de mil dólares, en este periodo se vería reducido a una cantidad, a veces inimaginable.

En este sentido, las manifestaciones de riqueza económicas, como la obtención de rentas, ingresos, consumos hacen presumir razonablemente, que existe capacidad económica, pero en un país en vías de desarrollo, no necesariamente existe correspondencia entre la capacidad contributiva y la capacidad de pago⁶⁷.

Si bien es cierto, el cobro de tributos en general se considera legítimo porque satisface necesidades públicas mediante servicio públicos, el Estado debería tener en cuenta estos factores, ya que en aquellos casos en los que la presión tributaria se vuelve excesiva sea de un determinado tributo o de un conjunto de ellos, la población busca alternativas que pueden ir desde el no cumplir con las prestaciones tributarias a que se encuentran obligados, emigran a otros lugares donde vean real y verdadera equidad en el actuar del Estado, en el ejercicio de la potestad tributaria, o simplemente deciden evadir el pago de determinados tributos, prefiriendo el riesgo que esto conlleva.

Por ello, el Estado debería siempre gravar "verdaderas capacidades contributivas", de tal manera que se estaría asegurando el cumplimiento o la posibilidad de cumplimiento de parte de los sujetos pasivos, y se evitaría el que el contribuyente prefiera el riesgo que significa no pagar una deuda tributaria, debido justamente a que no puede hacer frente a la deuda existente.

Por las razones antes expuestas, si el Estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias debe tener presente los siguientes límites a la imposición: i) El límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria; ii) El límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria, y iii) El límite jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente, este límite por lo general se encuentra en la Constitución y en la jurisprudencia.

Finalmente, revisemos algunas jurisprudencias relacionadas con la capacidad contributiva y la capacidad de pago:

1. El Tribunal Constitucional en los fundamentos de la Sentencia de la Acción de Amparo correspondiente al expediente número 1088-98-AA/TC, que se publicó en el diario Oficial el Peruano el 23 de julio de 1999, precisó que i) En materia de impuesto a la renta, el legislador, al establecer el hecho imponible, está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de las rentas devengadas o si afecta la fuente productora de la renta; y ii) El impuesto debe tener como criterio de imposición la capacidad económica real del contribuyente⁶⁸.

Aquí, la posición adoptada es que el impuesto debe tener como criterio de imposición la capacidad económica real del contribuyente. ¿Qué significa capacidad económica real?, justamente aquella cantidad de dinero que puede efectivamente afrontar su realidad económica, repetimos, no es lo mismo gravar con el Impuesto a la Renta a dos sujetos cuyos ingresos afectos son tres mil nuevos soles mensuales, si uno de ellos tiene 7 hijos

y una cónyuge que no trabaja, a otro que no tiene hijos, cuya cónyuge percibe rentas. Esto significa que si se aplicaría como criterio de imposición la verdadera capacidad económica real del sujeto, se debería contemplar mayores deducciones a quien más gasta en necesidades familiares.

2. El Tribunal Constitucional en los fundamentos de la Sentencia de la Acción de Amparo correspondiente al expediente número 958-99-AA/TC, que se publicó en el diario Oficial el Peruano el 26 de octubre de 1999, precisó que i) El impuesto no puede tener como elemento base de la imposición, una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto a los juegos que afecta a las máquinas tragamonedas con el que se pretende cobrar al accionante, no se ha respetado.

Aquí el criterio adoptado es distinto, si se está haciendo referencia a la capacidad contributiva y no a la capacidad real de pago. Lo interesante sería poder responder ¿que circunstancias efectivamente son reveladoras de capacidad económica o contributiva? El tener por ejemplo renta de primera categoría constituye efectivamente una circunstancia que revela capacidad contributiva, que pasa si una persona natural de edad avanzada no es jubilada, y tiene dos predios, uno en el que habita y por el cual va tener que pagar Impuesto Predial, sin ningún tipo de deducción ya que no es pensionista y es dueña de otro predio; y propietaria de un segundo predio, el mismo que es arrendado, y cuyo arrendatario no cumple con el pago del monto estipulado por arrendamiento, en este caso, de acuerdo a nuestra legislación, esta persona deberá pagar mensualmente el 12% de la Renta Bruta que perciba, o el 15% de la Renta Neta efectuada la deducción del 20% establecida por la Ley del impuesto a la Renta. En conclusión, esta persona que tiene dos predios que probablemente las obtuvo por herencia, no percibe otro renta que no sea de primera categoría, evidentemente la propiedad no es reveladora de capacidad contributiva, más aún si la deducción presunta del 20% es mucho menos

a los gastos necesarios que debe efectuar este sujeto pasivo.

3. En la RTF número 345-3-99, el Tribunal Fiscal señala en el análisis de la materia controvertida que "lo que grava el Impuesto Predial es el derecho de propiedad que se tenga sobre un predio, cualquiera sea su naturaleza, por constituir la propiedad una manifestación de riqueza que conlleva a concluir la existencia de capacidad contributiva".

Aquí la propiedad se considera una manifestación de riqueza y considerar esto, lleva a la conclusión la existencia de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Consideramos que se debería revisar este tipo de concepciones, ya que no podemos concluir al menos en nuestro país, que aquella persona que sea propietaria de un predio tenga capacidad real de pago, sino pensemos en todos aquellos sujetos jubilados que perciben una pensión mínima, donde el mismo legislador ha previsto un tramo de inafectación de un monto equivalente a 50 Unidades Impositivas Tributarias⁶⁹. Este tramo de inafectación es un beneficio otorgado por el legislador no a todos los contribuyentes del Impuesto Predial, sino a aquellos que teniendo la calidad de sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, tienen una situación económica distinta al resto; por esa razón justamente el legislador está reconociendo tácitamente que el ser propietario de un predio no significa que exista capacidad de pago de la deuda tributaria, podría existir capacidad tributaria, pero no de pago, y en todo caso, si el legislador no hubiera previsto este tramo de inafectación, lo más probable es que estos sujetos "jubilados" teniendo capacidad contributiva, pero no capacidad de pago, no puedan materialmente cumplir con el pago del Impuesto Predial. Este ejemplo nos sirve para indicar que la propiedad no necesariamente es una manifestación de riqueza, y por otro lado, que el concepto de capacidad contributiva ha evolucionado en estos últimos tiempos, haciendo necesaria que el Estado revise las distintas realidades que tienen los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Notas

¹ Artículo 74 de La Constitución Política del Perú de 1993, referida al caso de los principios de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona y la no confiscatoriedad, los cuales son un límite a la Potestad Tributaria del Estado.

² Código Tributario (D.S. 135-99-EF). Por ejemplo, en los casos de Devolución por pagos indebidos o en exceso (Artículo 38 CT), o la improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones por la duplicidad de criterio de la Administración Tributaria (Artículo 170 inciso 2 CT), etc.

³ Artículo 157 Código Tributario del Perú, permite entablar demanda contencioso-administrativo ante la Corte Suprema.

⁴ Mur Valdivia, Miguel. «La Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios» en la Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario p. 82.

⁵ Artículo 1 del TUO del Código Tributario aprobado por D.S. 135-99-EF.

⁶ Aprobado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios en 1997.

⁷ Ver artículo 13.

⁸ Sotelo Castañeda, Eduardo. «La sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria». En la Revista Derecho & Sociedad. p. 200.

⁹ Artículo 7 Código Tributario del Perú.

¹⁰ Como sabemos, todo emprendimiento empresarial a través de un contrato de colaboración empresarial no genera la formación de una persona jurídica distinta a las partes contratantes, consecuencia de ello es la ausencia de personalidad jurídica y de patrimonio propio.

¹¹ Artículo 32 del Código Tributario del Perú.

¹² El artículo 6 de la Ley 26887, Ley General de Sociedades, establece que la sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro y la mantiene hasta que se inscribe su extinción”.

¹³ Aprobado por D.S. 263-H.

¹⁴ Artículo 8 del Código Tributario del Perú.

¹⁵ Artículo 19 del Modelo de Código Tributario del CIAT.

¹⁶ Sea de retención o de percepción

¹⁷ Eduardo Sotelo. Op. cit.

¹⁸ Valdez Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Edición Depalma, Temis, Marcial Pons. Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996, p. 313.

¹⁹ Con el cual es responsable solidario.

²⁰ El párrafo tercero establece que cuando la retención o percepción tenga el carácter de pago a cuenta del tributo, no operará la sustitución tributaria, considerándose al agente de retención o percepción como tercero responsable.

²¹ De acuerdo al Código Civil vigente de 1984.

²² Artículo 1173 Código Civil.

²³ Artículo 1172 Código Civil.

²⁴ Artículo 1175 Código Civil.

²⁵ Artículo 1176 Código Civil.

²⁶ Artículo 1183 Código Civil.

²⁷ Artículo 1186 Código Civil.

²⁸ De acuerdo al artículo 1318 del Código Civil, procede con dolo quien, deliberadamente no ejecuta una obligación.

la negligencia grave conocida como culpa inexcusable, de acuerdo al artículo 1319 del Código Civil, se da cuando una persona por negligencia grave no ejecuta una obligación.

²⁹ Debemos mencionar que hasta la actualidad no se ha regulado normativamente cuándo se debe entender a un sujeto como No Habido, pese a que la Ley 27038 es del 31 de diciembre de 1998.

³⁰ Debido a que este trabajo constituye una primera aproximación a la sujeción pasiva, en otro momento abordaremos el tema específico de la Responsabilidad solidaria en nuestra legislación.

³¹ Mur Valdivia, Miguel. Op. cit.

³² Citado por Héctor Villegas, «Los Agentes de Retención y Percepción en el Derecho Tributario», Ediciones Depalma, Buenos Aires.

³³ Artículo 55 de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo No. 776.

³⁴ Artículo 18, numeral 2 del Código Tributario del Perú.

³⁵ Ejemplo citado por Eduardo Sotelo, Sujeción Pasiva.

³⁶ Que como sabemos por su naturaleza jurídica constituyen “anticipos” ya que la Obligación Tributaria no ha nacido todavía.

³⁷ Al respecto, consideramos que se debería implementar el mecanismo que haga posible la fiscalización de la Administración Tributaria en General. Aunque en el caso de SUNAT habría que establecer mecanismos de control para quienes efectúen las labores de auditoría, ya que serían los propios trabajadores de SUNAT los encargados de verificar el cumplimiento tanto de la obligación tributaria como de los deberes formarles. En la actualidad no tenemos conocimiento que se haya implementado ningún tipo de mecanismo operativo para llevar a cabo fiscalizaciones a SUNAT.

³⁸ Vidal Ramírez, Fernando, Teoría General del Acto Jurídico. Cultural Cuzco S.A. Editores, Lima Perú 1983.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ El Subrayado es nuestro.

⁴¹ El Artículo 43 Código Civil menciona a los incapaces absolutos, si el menor de edad fuese menor de dieciséis años, o incapaz relativo, Artículo 44, si el menor de edad tuviese entre dieciséis y dieciocho años de edad.

⁴² Artículo 16 numeral 1) del Código Tributario.

⁴³ El artículo 564 del Código Civil vigente establece que están sujetos a curatela las personas siguientes: i) aquellos que por cualquier causa se encuentren privados de discernimiento, ii) los sordomudos, los ciegosordos y los ciegosmudos que no pueden expresar su voluntad de manera indubitable, iii) Los retardados mentales, iv) los que adolecen de deterioro mental que les impide expresar su libre voluntad, v) los pródigos, vi) los que incurrir en mala gestión, vii) los toxicómanos, y viii) los que sufren pena que lleva anexa la interdicción civil.

⁴⁴ Haciendo referencia a la capacidad civil.

⁴⁵ Sotelo Castañeda, Eduardo. Op Cit.

⁴⁶ Artículo 43 y 44 del Código Civil.

⁴⁷ Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco. Capacidad Contributiva y Capacidad de Pago, Ponencia presentada en la VII Convención Nacional de Tributación, Tributa 2001, realizada en la ciudad del Cusco 1,2,y 3 de Noviembre 2001

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ Curso Superior de Derecho Tributario.

⁵⁰ Villegas; Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, 1980, p. 186.

⁵¹ Ibidem. Villegas menciona a los índices e indiciarios de la capacidad contributiva, dentro de su clasificación de tributos directos e indirectos. Los tributos directos, como rentas o ingresos, de exteriorización inmediata, son índices de la capacidad contributiva; mientras que la exteriorización mediata, como el consumo, son tributos indirectos, y por lo tanto, indiciarios de la capacidad contributiva.

⁵² Hector Villegas, Los principios Tributarios en la Nueva constitución de Cordova. p. 7.

⁵³ Debemos aclarar que, el concepto de capacidad contributiva como principio del derecho tributario no es aceptado de buen grado por un sector de la doctrina, quienes consideran entre otras cosas, que se trata de un concepto extrajurídico que debe interesar a la economía y no al derecho.

⁵⁴ Villegas; Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, 1980, p. 186.

⁵⁵ Ibidem. Villegas menciona a los índices e indiciarios de la capacidad contributiva, dentro de su clasificación de tributos directos e indirectos. Los tributos directos, como rentas o ingresos, de exteriorización inmediata, son índices de la capacidad contributiva; mientras que la exteriorización mediata, como el consumo, son tributos indirectos, y por lo tanto, indiciarios de la capacidad contributiva.

⁵⁶ En su libro Explicación de la Técnica de los Impuestos. Editorial de Derecho Financiero.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Sólo a las personas físicas se les puede aplicar este concepto.

⁵⁹ Ibidem.

⁶⁰ Balbi Rodolfo A. "Aspectos Internacionales del Impuesto a las Ganancias - OEA , Documentos CIET N° 1003 1987.

⁶¹ De acuerdo a lo establecido en la norma XV del Código Tributario, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación, y demás aspectos de los tributos que considere convenientes el legislador.

⁶² En función a consideraciones técnicas.

⁶³ D.S. 054-99-EF.

⁶⁴ Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco. Capacidad Contributiva y Capacidad de Pago, Ponencia presentada en la VII Convención Nacional de Tributación, Tributa 2001, realizada en la ciudad del Cusco 1,2,y 3 de Noviembre 2001.

⁶⁵ La Obligación Tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria. En este sentido, la prestación es el contenido de la Obligación Tributaria.

⁶⁶ Ruiz de Castilla, Op. cit.

⁶⁷ Ibidem.

⁶⁸ El subrayado es nuestro.

⁶⁹ Ver Artículo 19 del Decreto Legislativo 776.