



Luis Durán Rojo<sup>(\*)</sup>

# La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario<sup>(\*\*)(\*\*\*)</sup>

## ***The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law***

**Resumen:** El presente artículo analiza el proceso de cambio de paradigma en el Derecho, un tránsito no pacífico entre un modelo ideado en el siglo XX a un nuevo Derecho que se asentará a lo largo del siglo XXI. Los cambios que se han producido a partir de este nuevo paradigma jurídico no son superficiales, sino que atraviesan las estructuras y bases de la ideología jurídica moderna y la técnica que la subyace, como la constitucionalización del derecho nacional, la internacionalización de las relaciones económicas, el desarrollo de los tratados o el desarrollo del Derecho comunitario. Asimismo, el autor hace referencia a la incidencia que produjo este cambio en la construcción teórica del tributo y la delimitación de los alcances del fenómeno tributario.

**Palabras clave:** Derecho Moderno - Derecho Tributario - Paradigma - Constitucionalización - Teoría del tributo - Interpretación - Teoría Jurídica.

**Abstract:** This article analyzes the process of paradigm change in Law, a non-peaceful transition from a model developed in the XX century to a new law which will sit throughout the XXI century. The changes that have occurred from this new legal paradigm are not superficial, but rather crossing the structures and foundations of modern legal ideology and technique

---

(\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y Magíster en Derecho Tributario por la Universidad de Castilla - La Mancha (España). Director del Área Tributaria del GRUPO AELE y Director de la Revista *Análisis Tributario*. Profesor Ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP, dictando cursos de la especialidad tributaria en la Facultad de Derecho, en la Facultad de Ciencias Contables y en la Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario. Profesor visitante en el Máster de Asesoría Fiscal de la Universidad de Cádiz. Ex Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano.

(\*\*) Se plantean aquí algunas ideas surgidas entre amigables conversaciones y acalorados debates con colegas, profesores y estudiantes; enlazadas con viejas reflexiones presentadas en publicaciones que se realizaron en los últimos diez años. Debo especial reconocimiento a las distintas generaciones de alumnos del Seminario de Integración en Derecho Tributario, que regularmente dicto en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(\*\*\*) Nota del Editor: El presente artículo fue recibido el 21 de agosto de 2015 y aprobada su publicación el 30 de agosto del mismo año.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

that underlies, as the constitutionalization of national law, the internationalization of economic relations, the development of treaties or development of Community law. Furthermore, the author refers to the impact that this change took place in the theoretical construction of taxes and the delimitation of the scope of the tax phenomenon.

**Keywords:** Modern Law - Tax Law - Paradigm - Constitutionalization - Tribute Theory - Interpretation - Legal Theory.

### 1. A modo de introducción: Algo está cambiando en el Derecho Moderno

A lo largo de los estudios jurídicos, especialmente en materia de Derecho Tributario, queda de manifiesto una fuerte presencia del pensamiento moderno<sup>(1)</sup>, y dentro de él de la idea de la ley como centro y referente racionalizado de la conducta humana, visión que fue desarrollada profundamente a lo largo del siglo XX por el llamado *positivismo jurídico* que tiene, especialmente para nosotros los latinoamericanos, un culmen en las ideas del profesor Hans Kelsen<sup>(2)</sup>.

En ese sentido, tanto en el plano de reflexión teórica como en el de aplicación práctica cotidiana del abogado dedicado a lo tributario (el *tributarista*) está muy arraigada la ideología jurídica moderna con base en el positivismo, así como la técnica jurídica que la subyace, las que son consideradas como las correctas (y únicas dirían varios) maneras de entender jurídicamente el fenómeno tributario.

Sin embargo, como se viene comprobando desde hace tiempo, por doquiera que sea el ámbito del fenómeno tributario que se aborde, nos encontramos frente a una serie de situaciones disfuncionales, donde la ideología y/o la técnica jurídica moderna entran en cuestión e incluso llegan a colapsar.

Pronto, previo análisis acucioso, se logra ver que los operadores jurídicos no responden en sus reflexiones y acciones a un patrón común, sino que muestran diferentes posturas de entendimiento del Derecho, muchas de las cuales son abiertamente contrarias o distantes a la perspectiva ideológica moderna. Además, en el proceso de interpretación jurídica es donde se empieza a encontrar las limitaciones del lenguaje y, con ello, la lejanía en el resultado concreto de la interpretación y lo que era previsible en los términos dados o enseñados.

Lo dicho muestra de manera liminar que algo está cambiando en el Derecho, no solo en la práctica sino además en la reflexión teórica sobre el mismo. Es muy útil, para afrontar esa intuición, las ideas del filósofo Ludwig Wittgenstein contenidas en una de sus obras póstumas denominada como "Investigaciones filosóficas"<sup>(3)</sup>. En ella, el profesor Wittgenstein acuña el concepto de "juegos del lenguaje" para referirse a los contextos lingüísticos en los cuales se usan las palabras, haciendo énfasis en que dichos usos son muchos y multiformes, el significado de aquellas y del sentido de las proposiciones que las contienen dependerá del contexto al cual pertenezcan, que finalmente es el reflejo de la forma de vida de las personas hablantes<sup>(4)</sup>. En ese camino, señalará que lo absurdo de una proposición ocurrirá cuando se usa fuera del "juego de lenguaje" que le es propio.

En el Derecho, contrario a lo que se enseñaba desde una perspectiva positivista, el lenguaje

(1) Para una referencia general respecto a esta temática, véase: Luis Villorio, *El Pensamiento Moderno: Filosofía Del Renacimiento*, 2° ed. (México: Fondo de Cultura Económica, 2010).

(2) Hans Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*, 4° ed. (Buenos Aires: Eudeba, 1999).

(3) Ludwig Wittgenstein, *Investigaciones Filosóficas* (Madrid: Critica, 2008).

(4) Albert Einstein planteó la misma perspectiva en su Teoría de la Relatividad. Yo lo he deducido mucho de la lectura de aquel bello texto llamado "En el mundo tal como yo lo veo", en el que finalmente señala que los modelos de la vida son contextuales: tienen un contexto de tiempo y un contexto de territorio.



## Luis Durán Rojo

tiene límites en los contextos territoriales y espaciales. Como la norma jurídica (y el Derecho) es lenguaje, tiene también necesariamente sus contextos y por lo tanto su interpretación variará según el lugar, espacio y tiempo. Eso, sin duda, da espacio al pluralismo interpretativo y, por tanto, a que la norma jurídica acabe teniendo más peso contextual del que entendíamos. A su vez, se irá asentando la idea de que no hay verdades absolutas en el Derecho, que siempre cambiará porque se modifica el contexto que lo determina.

Lo que parece que muta, como hemos ejemplificado en los párrafos anteriores, es el método jurídico que, como señala Antonio Hespanha, en el fondo muestra una crisis de los presupuestos básicos sobre los que se cimenta la Teoría del Derecho del siglo XX, cuyas principales instituciones fueron la democracia representativa, la idea del Estado nación y el principio de legalidad (especialmente en los términos desarrollados por el positivismo)<sup>(5)</sup>.

Al respecto, el profesor Ferrajoli, tan conocedor de los temas jurídicos, habla de la crisis de lo jurídico como lo hemos venido entendiendo hasta ahora<sup>(6)</sup>. Señala que eso ocurre cuanto menos en tres aspectos: (i) una *crisis de la legalidad*, esto es del “valor vinculante asociado a las reglas por los titulares de los poderes públicos”; (ii) una *crisis de adecuación estructural* de las formas del Estado de Derecho a las funciones que el Estado de Bienestar desarrolló (dentro de lo que relievaba la pérdida de generalidad y abstracción de las leyes, los procesos de decodificación y el desarrollo de una legislación fragmentaria); y (iii) una *crisis del Estado nacional*, que origina el tránsito de los sentidos de la soberanía y una alteración del sistema de fuentes.

Se señala que los cambios no son superficiales sino que atraviesan las estructuras de la ideología jurídica moderna y la técnica jurídica que la subyace, y en buena cuenta significa un verdadero cambio de *paradigma jurídico*.

Uso aquí el término *paradigma* según el sentido que le dio el profesor Thomas Kuhn en su célebre obra “La estructura de las revoluciones científicas”<sup>(7)</sup>. Para él, el pensamiento científico no progresa siguiendo un proceso uniforme en aplicación de

un presunto método científico, sino a partir de saltos cualitativos entre distintos grupos de ideas consensuadas, a las que denomina como *paradigma*. En un momento dado, dice el profesor Kuhn, existirá un *paradigma*, es decir un conjunto de ideas validadas por el consenso de una comunidad científica (a lo que llamo ideología pues son compromisos en términos teóricos, ontológicos y de creencias), que tienen un desarrollo aplicativo en una serie de ramas concretas (a lo que denomino técnica pues se trata de modelos e instrumentos de solución de problemas diseñados en base a la ideología). Posteriormente, el salto cualitativo del progreso científico sucederá cuando se instale otro *paradigma*, lo que ocurrirá a través de un proceso de asentimiento de un nuevo conjunto de ideas, distintas a las anteriores que incluso pueden llegar a ser antagónicas, las que lograrán un nuevo consenso científico y, posteriormente, un desarrollo aplicativo en ramas concretas.

Seguramente, como insinúa Kuhn, habrá un momento de percepción de cambio, de incertidumbre y de crisis, cuando el primer paradigma entre en competencia con el segundo, no solo a través de la contradicción ideológica sino también en la abierta competencia en el uso de los desarrollos aplicativos que les correspondan. Luego habrá revolución científica si el paradigma inicial logra evolucionar hacia un nuevo consenso cualitativo o, lo más común, si el nuevo paradigma resulta ser más eficiente y por ende agrupar un mayor consenso científico.

En los tiempos que nos han tocado vivir asistimos justamente a un momento de cambio de paradigma en el Derecho, un tránsito no pacífico entre un modelo ideado en el siglo XX, de talante nacional, lógico,

(5) Antonio Manuel Hespanha, *Panorama histórico da cultura jurídica europeia* (Lisboa: Europa América, 1997).

(6) Luigi Ferrajoli, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, 4º ed. (Madrid: Trotta, 1999).

(7) Thomas Kuhn, *La estructura de las revoluciones científicas* (Mexico: FCE, 2004).

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

racional y formalista (que aquí venimos llamando como Derecho Moderno) a un nuevo Derecho que posiblemente se asentará como paradigma a lo largo del siglo XXI (de talante supranacional, más intuitivo, con base en la ponderación de valores y por ello con mayor contenido material)<sup>(8)</sup>.

Este trabajo quiere revisar algunos tópicos de ese momento de cambio, de modo de ver las diferencias sustanciales que permitan explicar las incertidumbres que cotidianamente vivimos en el quehacer jurídico (en nuestro caso tributario) y poder reconocer que las *Técnicas Jurídicas* que usemos no son neutrales sino que responden a un Paradigma Jurídico (*Ideología Jurídica*) dado.

## 2. Rasgos del Derecho Moderno: El Estado moderno, el fenómeno de la subsunción y la racionalización legislativa

### 2.1. Un elemento fundamental: Consolidación de la relación entre el Derecho y el Estado Moderno

Sin duda se puede hablar de la existencia del Derecho cuando hay una organización social de la fuerza pública y de la solución de conflictos que se generen entre los seres humanos. En este sentido, los rastros arqueológicos permitirían sostener que en alguna medida se habían creado reglas jurídicas ya desde dos mil años antes de Cristo; están ahí para confirmarlo el Código de Ur-Nammu, rey de Ur (2050 a.c.), el Código de Eshnunna (1930 a.c.), el Código de Lipit-Ishtar de Isín (1870 a.c.) y el más conocido Código de Hammurabi (1760 a.c.).

Sin embargo, desde buen tiempo atrás, hay cierto consenso en señalar que el Derecho, como lo conocemos y entendemos modernamente, existe desde que se configura el Estado, pues este en tanto creación humana, tiene como última finalidad garantizar el mantenimiento de la paz y la libertad entre las personas, para lo que recibe de cada individuo, facultades de actuación (que serán mínimas o mayores según el modelo de Estado en el que nos encontremos), que se traducirán justamente en Derecho, a través de normas jurídicas.

Evidentemente, esas facultades significan limitaciones para los individuos sobre los que el Estado ejerce soberanía,

en lo fundamental respecto a sus derechos de libertad personal y de propiedad<sup>(9)</sup>. En el caso del fenómeno tributario, la limitación es sin duda alguna del Derecho de propiedad, pues una parte de la riqueza individual es transferida al Estado para que este cumpla con los fines que la sociedad le ha establecido.

Esa relación intrínseca entre soberanía estatal, tributo y derecho de propiedad, nos hace pensar que el tributo (y todas las implicaciones que tiene) es un fenómeno moderno, de modo que cualquier parecido que pueda encontrarse con este en otras figuras de la historia de la humanidad anteriores a la época moderna, incluso basadas en ciertos principios y nomenclaturas lingüísticas similares, deberá ser analizado con las pinzas del contexto histórico para evitar entrar en un proceso de anacronismo jurídico.

Ahora bien, el instrumento fundamental para la actuación del Estado en el cumplimiento de esa(s) finalidad(es) es la norma jurídica, entendida en términos modernos. Por eso, en algún sentido, la norma jurídica gobierna y transforma la realidad. La norma jurídica (que está en el plano de la idea, y que en resumidas cuentas es compuesta por el supuesto de hecho, el implicativo coercitivo y la consecuencia jurídica) origina por acción de la coerción estatal y a través del fenómeno de la subsunción, una transformación de la realidad (que está ubicada en el plano de lo fenomenológico), lo que ocurrirá cuando en este plano se produzca la consecuencia jurídica estipulada en la norma.

Cabe añadir a lo señalado que la norma jurídica es el núcleo central de lo que entendemos por Derecho, aunque también es verdad que se entiende por tal al discurso jurídico, esto es la reflexión teórica sobre la norma jurídica, lo que

(8) Algunos han llamado a este nuevo Paradigma Jurídico como *Derecho Postmoderno*. Véase: Andrés García Inda, "Cinco apuntes sobre derecho y postmodernidad", *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho* 24 (2001).



## Luis Durán Rojo

evidentemente incluye no solo el estudio de las instituciones jurídicas subyacentes a las normas jurídicas sino también los instrumentos para el adecuado entendimiento, interpretación y aplicación de la norma jurídica a la realidad que la subyace.

En ese sentido, intentando ubicar una conceptualización moderna de lo que venimos señalando (sobre el Derecho), deberíamos decir que resume o es el resultado de un pacto sustancial entre los individuos (la Constitución Política) para establecer cómo se produce la norma jurídica, cuáles son los alcances de la misma y cuáles son las consecuencias de su incumplimiento.

Por eso, no es posible entender el Derecho (y con él el tributo) en términos modernos si no hay en la base los conceptos de Estado y de norma jurídica estatal.

### 2.2. Características cualitativas del Estado de Derecho en el siglo XX

Sobre la base de las ideas de Soberanía Estatal y de norma jurídica estatal, el siglo XX ha sido el tiempo propicio para la construcción de una teoría del Derecho absolutamente diferenciada de la moral, con lo que la heteronomía normativa ganó terreno sobre la autonomía personal y es prácticamente hoy el centro sobre el que gravitan todas las relaciones humanas a lo largo del planeta.

Ahora bien, el Derecho del siglo XX, a la mano del concepto de *Soberanía Estatal*, se construyó sobre la base de un principio fundamental vertebrador que es el de la legalidad estatal, derivado de la representación política del ciudadano<sup>(9)</sup>, encumbrando a la Ley como el pilar principal de todo el sistema operativo. La ley, entendida primero en sentido formal, será el instrumento de concreción de la voluntad general; y luego, en sentido material, será el instrumento de la concreción

de la institucionalidad democrática que, a la larga, es el resultado moderno del principio de soberanía popular.

En ese sentido, el Derecho que se estructuró es uno de carácter estatal monopólico, con base en la lógica jurídica. Es decir, el Estado es el único productor de la norma jurídica y esta última es una abstracción lógica que, por medio de la subsunción estatal, produce efectos en la realidad. Así, es posible decir que el Estado de Derecho construido durante el siglo XX es positivo, y que la norma dirige la realidad y la contiene. Bajo esta lógica, no es posible aceptar que existan otros productores de la norma jurídica que no sean órganos estatales; lo que explica la proscripción de fuentes creadoras de Derecho infra legales, como por ejemplo la de la costumbre.

Así las cosas, la mayor parte de los fenómenos jurídicos (incluido el fenómeno tributario) se desarrollan en una relación de subsunción en dos niveles o planos: el de la Norma Jurídica y el de la Realidad de los hechos. Es verdad que, en nuestra materia, asumimos que el fenómeno tributario tiene una naturaleza especial aunque provenga de la misma estructura jurídica común a cualquier otro fenómeno con contenido normativo pues se trata del comportamiento de llevar dinero a las arcas públicas sobre la base del Deber de Contribuir<sup>(11)</sup>, sin embargo, mantiene la idea común de la existencia de la hipótesis legal de mandamiento (mandato jurídico)

- 
- (9) Aunque partimos de una visión heredera del contractualismo surgido al hilo de la fundación del Estado moderno, no parece necesario discutir aquí las diferentes visiones que se generan, especialmente entre Locke y Hobbes, en lo referente a la relación Ser humano-Estado o Estado de Naturaleza-Estado Social, que forman los cimientos de las corrientes modernas sobre el Estado de Derecho. Sin embargo, sugiero la atenta lectura de Quentin Skinner, *Los fundamentos del pensamiento político moderno*, vol. 1, *El Renacimiento* y vol. 2, *La Reforma* (México: Fondo de Cultura Económica).
- (10) Aunque la idea de la representación tiene talante Republicana, es la base de la Democracia Representativa moderna. Ambas, la República y la Democracia, tienen actualmente como cimiento la idea de la *separación de poderes* y, más modernamente, la *separación de funciones*.
- (11) Véase Luis Durán Rojo, "La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio", en *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Temas de derecho tributario y de derecho público* (Lima: Palestra Editores, 2006), 51-95.

**La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario**  
*The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

y su incidencia en la realidad (ocurrencia de la obligación tributaria).

En este punto es bueno señalar que el *plano de la realidad* de los hechos o fáctico es el que corresponde a lo concreto, aquello que está *a ojos de todos*, que no tiene consecuencias jurídicas sino hasta cuando ocurre la incidencia de la norma jurídica. En materia tributaria la incidencia produce, de manera directa, el denominado hecho imponible que es la materialización del arquetipo establecido en la hipótesis de incidencia, convirtiéndose en un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley.

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

Ahora bien, tal como señala Jarach:

“la característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de hecho jurídico, al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. A este respecto, se debe decir que la obligación nace de la ley, cuando se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un hecho imponible que se puede subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí solo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley<sup>(12)</sup>.”

Respecto al *Plano Normativo* es necesario señalar que es claro que por medio de leyes, el legislador introduce normas al ordenamiento jurídico, las mismas que estructurarán las relaciones establecidas entre el Estado y el ciudadano. El Tribunal Constitucional (TC) peruano, en la Sentencia recaída en el Expediente No. 47-2004-AI/TC, ha señalado que podemos hablar de hasta tres tipos de normas jurídicas, tomando en cuenta el género institucional al que pertenecen:

a) Las *normas productoras*; que en un sentido amplio son aquellas que revelan la expresión y ejercicio de un poder

legislativo (originario o derivado), que promueven y condicionan la expedición de otras normas a las cuales se les asigna una jerarquía inferior. Es el caso de la Constitución y de buena parte de las leyes.

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

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

En el caso tributario, se trataría de aquellas normas que desarrollan la incidencia del tributo describiendo el hecho materia de imposición y los sujetos de la relación jurídica, así como los supuestos de exoneraciones y las infracciones y sanciones que corresponden, entre otros.

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

En materia tributaria serían las disposiciones reglamentarias sobre aspectos operativos, entre otros, las referidas a la actuación inspectora, la determinación de la obligación tributaria y los procedimientos contenciosos.

Sobre el segundo tipo de normas es que se juega el plano de significancia normativa del Derecho moderno, y por ende también del tributo. Efectivamente, en este tipo de norma habrá una hipótesis de afectación (o descriptor) y una consecuencia normativa (o prescriptor), relacionados específicamente, en términos

(12) Citado por Geraldo Ataliba, *Hipótesis de Incidencia Tributaria* (Lima: IPDT, 1987), 82.





## Luis Durán Rojo

jurídicos, por el “enlace formal entre los hechos condicionantes y condicionados”<sup>(13)</sup>, al que Ataliba ha denominado “relación normativa resultante de la voluntad del legislador”<sup>(14)</sup>.

A su vez, según el propio Ataliba, habrá un elemento coactivo o sancionador en sentido lato, que se desencadena en caso de desobediencia el mandato principal de una norma, de modo que una vez incumplido el mandato de pago al Estado, “(...) inciden automáticamente los preceptos que incrementan el volumen del débito con intereses, multas, corrección monetaria, etcétera, y tiene lugar la ejecución coactiva del total”<sup>(15)</sup>.

Este elemento coactivo es considerado por otros autores, entre los que se encuentra De Barros, como otra norma de Derecho, con otro descriptor y prescriptor, a la que se denominaría como norma secundaria en oposición a la primera que sería la norma tributaria propiamente dicha<sup>(16)</sup>.

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

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. En buena cuenta, se trata de aquella parte de la norma que proveerá aquellos datos necesarios para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo, o sea identificará la propia relación jurídica tributaria, a partir del presupuesto fáctico

de que existe el hecho imponible, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

Cabe referir que, a lo largo del siglo XX, ha habido una extensión del territorio de lo que se puede denominar como fenómeno tributario legislado, para incluir en él también a los deberes de colaboración que se han creado al hilo de la necesidad financiera estatal y la creatividad (no siempre positiva) de los funcionarios públicos por luchar contra el fraude de ley y la evasión fiscal<sup>(17)</sup>.

En cuanto al *plano de la incidencia*, habría que señalar en primer lugar que se suele llamar, como bien indica Ataliba, incidencia a aquel fenómeno “(...) específicamente jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma”<sup>(18)</sup>.

Empero, tal como ha hecho notar De Barros “(...) la llamada incidencia jurídica se reduce, por el prisma lógico, a dos operaciones formales: la primera, de subsunción o de inclusión de clases, en las que se reconoce que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en

(13) Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*.

(14) Ataliba, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, 46.

(15) Ataliba, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, 49.

(16) Véase Paulo De Barros Carvalho, *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia* (Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2002), 66-67. El profesor De Barros señala que “(...) Tanto en la primaria como en la secundaria la estructura formal es una sola [D(p□q)]. Varía solamente en el lado semántico, porque en la norma secundaria el antecedente apunta, necesariamente hacia un comportamiento trasgresor del deber previsto en la tesis de la norma primaria, al paso que el consecuente prescribe una relación jurídica en la que el sujeto activo es el mismo, pero ahora el Estado, ejerciendo su función jurisdiccional, pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo. Por eso, lo que existe entre ambas es una relación de orden no simétrica (...)”.

(17) Luis Durán Rojo, “Los Deberes de Colaboración Tributaria. Un enfoque constitucional”, *Vectigalia* 2 (octubre 2006): 15-30.

(18) Ataliba, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, 50.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de los hechos previstos y en el supuesto de la norma general y abstracta. En la segunda, de implicación, la fórmula normativa prescribe que el antecedente implica la tesis, vale decir, el hecho concreto, ocurrido hic et nunc, hace surgir una relación jurídica también determinada, entre dos o más sujetos de derecho<sup>(19)</sup>. En buena cuenta, la incidencia de la norma tributaria permite efectos inmediatos, que son la juridificación del hecho de la realidad, trocándolo en imponible, y mediatos, que son la instauración de la relación jurídica obligatoria.

### 2.3. El Sistema de Fuentes del Estado del siglo XX

Como hemos venido indicando, la norma jurídica estatal es el centro del Estado de Derecho del siglo XX y se puede decir de ella que está en el mundo hipotético pero transforma la realidad, y que es materia de interpretación el modo de conocer sus alcances.

Si se parte del supuesto que el único productor de Derecho válido sobre un territorio determinado es el Estado, el conjunto de normas jurídicas emitidas por las distintas instancias que lo conforman formarán parte del sistema jurídico estatal. Bajo esa lógica, en el Estado de Derecho se proclama que el Derecho Estatal es auto sostenible, esto es, se recrea a sí mismo a través de un sistema de fuentes de Derecho estructurado por cuatro pilares o instrumentos base.

En este punto, cabe referir que en general la discusión sobre el sentido de las fuentes del Derecho es un asunto de mucho calado y que genera múltiples interpretaciones. Como se ha señalado, “en el lenguaje jurídico, igual que en el lenguaje común, el término fuente designa tanto la idea de principio u origen, como los cauces por los que algo (agua o norma) discurre. Esa pluralidad significativa parecer ser la responsable de numerosos equívocos surgidos del uso de una misma expresión para significar cosas distintas<sup>(20)</sup>.”

Empero, en la perspectiva que venimos trabajando, que es explicativa del Estado de Derecho del siglo XX, hemos de suponer como fuente del Derecho a los factores que dan origen al Derecho, entendido como sistema jurídico. En términos generales, “(...) se consideran fuentes del Derecho a los modos de producción del Derecho, esto es, a la idea de que son las propias normas jurídicas las que establecen cómo se producen otras normas jurídicas<sup>(21)</sup>, pero en términos estrictos las fuentes del Derecho deberían entenderse como fuentes productoras, llamadas también fuentes normativas, las que podría entenderse como “(...) los hechos o actos jurídicos que, a partir de normas sobre la producción jurídica en un determinado ordenamiento, tienen como efecto la creación, modificación o derogación de las disposiciones o normas que lo integran<sup>(22)</sup>. Como ha señalado Guastini<sup>(23)</sup>, tales fuentes productoras tendrían cuatro elementos: (i) la autoridad normativa; (ii) el acto normativo; (iii) el texto o documento; y, (iv) el contenido de significado del documento.

Este último elemento, el contenido de significado del documento, resulta de la interpretación realizada por el intérprete. Como señala Nino, no es del todo exagerado sostener que los intérpretes de las normas, el mayor de los cuales es el juez, “(...) se encuentran vinculados, en el derecho legislado, no por un conjunto de normas, sino por una serie de oraciones cuyo significado es asignado de acuerdo con ciertas reglas semánticas o sintácticas, las haya tomado o no en cuenta el propio legislador<sup>(24)</sup> y respecto

(19) De Barros Carvalho, *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, 45.

(20) Javier De Lucas, ed., *Introducción a la Teoría del Derecho*, 3° ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 1997), 245.

(21) De Lucas, ed., *Introducción a la Teoría del Derecho*, 246.

(22) De Lucas, ed., *Introducción a la Teoría del Derecho*, 246.

(23) Ricardo Guastini, “Concepciones de las Fuentes del Derecho”, *ISONOMÍA* 11 (octubre 1999): 167-176.

(24) Carlos Santiago Nino, *Introducción al Análisis del Derecho*, (Madrid: Ariel), 247.





## Luis Durán Rojo

de las cuales tiene que hallar una solución en la vía de la interpretación. En ese sentido, a los elementos que usará el intérprete para desentrañar el contenido de significado del documento, se les conoce comúnmente como fuentes de interpretación normativa.

Ahora bien, cabe indicar que el Derecho estatal se organiza a través de un sistema de fuentes productoras de Derecho, primer pilar del Estado moderno, todas esas fuentes deben estar reconocidas en la Constitución Política, que incluyen la Constitución, la Ley y el Reglamento, así como otros instrumentos (entre los que cabe relevar las Sentencias de los Tribunales Constitucionales que deciden la Constitucionalidad de una norma legal o reglamentaria).

El sistema de fuentes productoras, para su viabilidad, debe partir de un supuesto ontológico, que es que no pueden cohabitar normas jurídicas que sean contradictorias al punto de anular la implicación de la hipótesis normativa, es decir resulta imposible que para un mismo hecho hipotético se presente más de una única solución normativa (antinomía). En ese sentido, cualquier antinomia que se produzca en el sistema normativo estatal será siempre *aparente*, porque existirá a la mano de los intérpretes reglas para solucionar esas aparentes contradicciones, que serán tres: la Jerarquía, la Sucesión y la Competencia o Especialidad. Aquí estamos ante el segundo pilar del Estado moderno.

Respecto al sistema de fuentes de interpretación de la Norma Jurídica, tercer pilar del Estado moderno, será fuente de interpretación siempre una creación del Derecho estatal, aunque partirán del uso común del lenguaje pues la norma jurídica es siempre lenguaje humano, e incluirá a la Legislación y a la Jurisprudencia (criterios jurisdiccionales con carácter vinculante para todos los intérpretes<sup>(25)</sup>). Además de ellos se encontrará la doctrina de los tribunales (criterios repetitivos en el fallo de los órganos jurisdiccionales) o de los órganos administrativos (criterios de interpretación de los órganos estatales no jurisdiccionales<sup>(26)</sup>).

Cabe precisar que la doctrina privada (realizada por los ciudadanos o en el marco de la sociedad civil) no será considerada en estricto como una fuente de Derecho porque su origen no es estatal; sin embargo, ha ocurrido una desviación (especialmente en América Latina) que es considerar como fuente obligatoria a la doctrina privada, la que a nuestro entender debe ser considerada en el rubro de *argumentos adicionales* para apoyar la interpretación ya realizada en base a las fuentes de interpretación estatales.

La interpretación será considerada como auténtica cuando la realiza el legislador, jurisprudencial cuando la hace el juez y doctrinal cuando la plantea la administración y/o los privados (según fuese el caso).

Ahora bien, respecto al uso operativo de las distintas fuentes de interpretación para solucionar los problemas de interpretación de la norma jurídica, el sistema jurídico estatal provee de criterios y métodos de interpretación, a saber: Literal o gramatical, Lógico, Sistemático (por comparación o por ubicación), e Histórico o de *ratio legis* (original o evolutivo). Se trata del cuarto pilar del Estado de Derecho.

Finalmente, en este punto, cabe apuntar que aunque la separación entre fuentes de creación normativa y fuentes de interpretación normativa nos resultan útiles para lo que venimos comentando, debemos señalar que ya no es vigente en la Teoría del Derecho aquella antigua distinción de dos momentos en el proceso de formulación del Derecho: el de la creación y el de la aplicación,

(25) Aquí tendría que incluirse la jurisprudencia de observancia obligatoria de los Tribunales Administrativos. Caso del supuesto establecido en el artículo 154 del Código Tributario para efectos competenciales del Tribunal Fiscal.

(26) Aquí se incluiría, *latu sensu*, los informes de la SUNAT que absuelven las consultas institucionales realizadas en el marco de lo señalado en el artículo 94 del Código Tributario peruano.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

pues ya se entiende que interpretar es también un acto de creación del Derecho. Sin duda, esta situación trae consigo un replanteamiento del principio de reserva de ley, cuanto menos en los términos que lo conocimos en nuestra disciplina tributaria.

#### 2.4. Apuntes sobre la teoría del Tributo del Derecho Moderno

En el caso tributario, la racionalización hacia una teoría del tributo en el Estado Moderno se basó en el convencimiento de que había que luchar contra la arbitrariedad estatal a partir del sostenimiento de los derechos de propiedad, libertad e igualdad. Esa lucha partió de la situación real y cotidiana de que “todos los ciudadanos son contribuyentes, hasta el punto que tanto da llamarlos contribuyentes que ciudadanos (...)”, de modo que “(...) cada contribuyente está sometido a un ordenamiento prolijo y complejo que lo pone en las más variadas y diferentes situaciones jurídicas a lo largo de su vida, porque claro está que contribuir es mucho más que pagar los tributos. Práctica y jurídicamente, vivir exige contribuir”<sup>(27)</sup>.

El resultado de este proceso, conforme señala Plazas, ha sido la delimitación formal de la actividad tributaria en tres aspectos<sup>(28)</sup>: (i) en la producción de la norma jurídica a través de reglas constitucionalizadas sobre los detentadores del poder tributario, los alcances globales e individuales de su acción y los correspondientes mecanismos de ejercicio<sup>(29)</sup>; (ii) en la producción de la norma jurídica a través de parámetros, muchos ya constitucionalizados, sobre la potestad reglamentaria en el Estado<sup>(30)</sup>; y, (iii) en el establecimiento de las competencias y funciones de recaudación a través de

reglas<sup>(31)</sup> (poco constitucionalizadas) sobre la actividad de verificación y fiscalización tributaria.

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

Efectivamente, muchos juristas empezaron a plantear la profunda necesidad de que el tributo no solo se justificara en términos generales en la necesidad de concederle poder al Estado sino en una situación particular. Bajo esa perspectiva, Griziotti señaló que para aplicar el tributo resultaba necesario que se analice si hay, entre un contribuyente en concreto y el Estado, una relación suficiente que justifique la recaudación, es decir, si existe la causa jurídica de la obligación<sup>(32)</sup>.

Como señala Rampoldi, citando a Griziotti “todo sistema equitativo debe estar estructurado de tal manera que la carga que él implica esté en relación con la riqueza del contribuyente... [de modo que]... cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos”<sup>(33)</sup>.

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

(28) Véase Mauricio Plazas, “Potestad, competencia y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”, en *Tratado de Derecho Tributario* (Lima: Palestra, 2003), 175-192.

(29) Aquí podemos nombrar a los Derechos Humanos, especialmente a los de Propiedad y Libertad, y también los principios tributarios de Igualdad, de Legalidad y/o de Reserva de Ley.

(30) Sobre esto, se puede hablar del principio de Reserva de Ley, conforme a los alcances establecidos por la jurisprudencia constitucional peruana (por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Constitucional peruano recaída en el Expediente No. 2302-2003-AA/TC).

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

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

(33) Luis Humberto Rampoldi, “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”, en *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002* (Buenos Aires: La Ley, 2002), 79.



## Luis Durán Rojo

En buena cuenta estamos ante el establecimiento de la limitación económica al hecho de contribuir, sobre la base de la idea de que “la causa primera o remota del tributo está constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado presta, mientras que la causa última e inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos”<sup>(34)</sup> de modo que el puente entre ambas causas, conforme señala Griziotti, “es aquel que la Ciencia de la Hacienda (desde Ferrara a De Viti de Marco y Einaudi, por limitarnos a algunos autores italianos de pura teoría financiera) señala, afirmando que el Estado es productor de riqueza mediante la organización de servicios públicos, porque éstos aumentan las posibilidades de ganancia, disminuyendo los costes de producción de los particulares e incrementan el poder de adquisición del dinero gastado por los consumidores”<sup>(35)</sup>. De esta manera se inició un proceso que llevó a reconocer a la capacidad contributiva como límite a la actuación del Estado en su función impositiva<sup>(36)</sup>.

Ahora, con la teoría desarrollada por Scoca, que considerará como causa jurídica de la obligación tributaria al presupuesto de hecho establecido por el legislador, culminará el proceso de desarrollo de la teoría causalista, pues se entenderá que la capacidad contributiva no es una causa de la relación de poder derivada de la relación que da origen a la dinámica constitucional, sino una causa del establecimiento de la hipótesis de incidencia.

En el proceso de construcción teórico del tributo, el otro punto importante fue la delimitación de los alcances del fenómeno tributario. En un proceso de reflexión, desarrollado por Blumenstein en Suiza, Hensel en Alemania y Giannini en

Italia, se fue construyendo una estructura del fenómeno tributario enmarcada en lo que se ha dado en denominar “esquema dogmático clásico”, que “enmarcan las instituciones relativas a la tributación en el concepto de relación jurídica adaptando el esquema propio del derecho privado al derecho tributario”<sup>(37)</sup>.

Posteriormente, con los aportes de Berliri, entre otros, en Italia, de Jarach<sup>(38)</sup> y Giuliani Fonrouge<sup>(39)</sup> en Argentina y de Gómez de Souza y Ataliba<sup>(40)</sup> en Brasil, se completó el esquema dogmático, lográndose distinguir claramente entre el momento de la creación del tributo y el momento de su aplicación, como dos expresiones paralelas de la gestión del ente público<sup>(41)</sup>.

Como se puede haber percibido, este notable esfuerzo conceptual “(...) fue vertebrado esencialmente a través de una relación de derecho y del sometimiento a la ley de los sujetos en igualdad de derechos y obligaciones, como una reacción a la antigua relación de fuerza entre el estado omnímodo y el contribuyente sometido”<sup>(42)</sup>. El resultado final fue la emancipación del Derecho Tributario a partir de: (i) la conceptualización del tributo como institución; (ii) su decantamiento ontológico en la obligación tributaria; y, (iii) el establecimiento de reglas limitantes en su aplicación, constitucionalmente reconocidas.

(34) Manuel Tejerizo López, “La Causa de los Tributos”, *Hacienda Pública Española* 64 (1980): 205.

(35) Citado por Tejerizo López, “La Causa de los Tributos”, 205.

(36) Para conocer el proceso de forma panorámica, ver nuestro texto “La noción del deber constitucional de contribuir: un estudio introductorio”, en *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (Lima: Palestra, 2006), 51-95.

(37) Rubén Asorey, “Estado actual de las teorías del derecho tributario”, en Marcelo Lascano, *Óp. cit.*, 487-491.

(38) Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3° ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001), 238.

(39) Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 2 vol., 6° ed. (Buenos Aires: Depalma, 1997), 1275.

(40) Ataliba, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, 218.

(41) Plazas, “Potestad, competencia y función tributaria. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”, 488.

(42) Asorey, “Estado actual de las teorías del derecho tributario”, 487-488.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

Ahora bien, en los últimos 50 años hemos asistido a un cambio fundamental de la realidad sobre la que el tributo se proyecta generando un real ensanchamiento del ámbito de aplicación objetivo y subjetivo del Derecho Tributario<sup>(43)</sup>. Efectivamente, la aplicación de los regímenes tributarios en base a un mínimo protagonismo de los ciudadanos y estructurado en torno a la prestación principal de pago de tributos (en base a la declaración, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva) ha cedido el paso a un nuevo modelo basado en nuevas posiciones subjetivas y actuaciones distintas de la derivada de la realización del hecho imponible (con o sin contenido patrimonial), de manera de coadyuvar a través de su cumplimiento a la aplicación de los tributos.

Ese cambio ha sido generado por la realidad socioeconómica de los Estados nacionales que han querido mantener un modelo de entidad estatal fijado en una actuación social y justificado en términos teóricos por la realización efectiva del *interés fiscal* que resulta relevante para la consecución de los fines de política económica y social asignados al ordenamiento constitucional<sup>(44)</sup>.

En términos prácticos, Russo ha señalado que esas actuaciones (a las que ha denominado como deberes) abarcarían<sup>(45)</sup>:

- Los deberes formales que surgen a cargo del contribuyente que dependen de la verificación del mismo presupuesto al cual está unida la obligación tributaria (por ejemplo, la obligación de presentar la declaración).
- Los deberes formales que surgen a cargo de terceros que han sido incluidos como sujetos pasivos de la obligación tributaria (por ejemplo, la obligación de presentar la declaración).

- Los deberes formales impuesto a sujetos susceptibles de asumir la posición de contribuyente, pero dependiendo de hechos autónomos respecto a los impuestos.
- Los deberes formales que tienen contenido positivo y negativo, que incumben a terceros.

En ese sentido, siguiendo a Moncada<sup>(46)</sup>, podríamos señalar que un esquema general sobre este aspecto debe generarse a partir del cruce de algunas variables.

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

En segundo lugar, las actuaciones se producen bien por la existencia de una disposición normativa de carácter general que los contemple (aquí se encuentran incluidos los anticipos impositivos, la colaboración vía

(43) Véase Gabriel Casado Ollero, "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *Hacienda Pública Española* 68 (1981): 156 y siguientes.

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

(45) Pascuale Russo, "La Obligación Tributaria", en *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, (Bogotá: Temis, 2001), 31 y siguientes.

(46) Luis Humberto Moncada Gil, "Los deberes de información tributaria sobre terceros" (Tesis de Doctorado, Universidad de Barcelona, 2002).



Luis Durán Rojo

suministro de información y la cooperación vía verificación o recaudación) o bien por el ejercicio de potestades administrativas representadas por requerimientos concretos llevados a cabo caso por caso por parte de la Administración tributaria.

En tercer lugar, debe tomarse en cuenta que por la forma como se manifiesta la colaboración, ésta puede ser activa (la que se despliega en un hacer o un dar a la Administración tributaria) o pasiva (representada por el hecho de tener que soportar ciertas actuaciones efectuadas por la Administración tributaria, tales como la comprobación e investigación de los hechos tipificados como gravables, entre otras).

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

- a) La colaboración puramente material, representada por la entrega de datos:
  - a.1. En el marco de los procesos de administración tributaria (documentos, libros y demás elementos que se estimen necesarios, para las actuaciones de comprobación e investigación que realice la Administración tributaria).
  - a.2. Fuera del marco del proceso de administración tributaria (entrega periódica de información por suministro).
- b) La colaboración que tiene un contenido supramaterial, es decir lleva consigo el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídica:
  - b.1. La presentación de la declaración o la declaración-liquidación que realice el sujeto pasivo.
  - b.2. La responsabilidad o sustitución en el cumplimiento de la prestación tributaria.
  - b.3. La entrega de montos dinerarios como anticipos impositivos.
  - b.4. La retención o percepción de los anticipos impositivos.
  - b.5. La cooperación en recaudación.
  - b.6. La cooperación en verificación.

### 3. Rasgos de las transformaciones del Derecho Moderno

#### 3.1. El sentido de la transformación

En la actualidad el Derecho occidental mantiene un basamento en el Derecho construido en el siglo XX descrito en el acápite anterior de este artículo, aunque ha sufrido una serie de transformaciones en cuanto a su sentido, al espacio de producción de la norma y al razonamiento jurídico que se mantiene.

Cuando hablamos del cambio del sentido del Derecho, nos referimos a que el Derecho estatal ha sufrido un progresivo tránsito de una noción de neutralidad hacia el compromiso en la promoción de un modelo de sociedad, la del Estado Constitucional, donde cada individuo tenga el proyecto de vida que desee, siempre que no afecte a terceros.

Constataciones de ello se muestran a lo largo del sistema jurídico estatal, pero amerita a modo ejemplificador referir tres de ellas: (i) en el Derecho público, hay un relevante tránsito del ausentismo estatal en el mercado a la promoción de los derechos fundamentales, la libre competencia y el derecho del consumidor; (ii) en el Derecho administrativo, hay un interesante paso de la neutralidad administrativa al reconocimiento de la eficacia a favor del ciudadano; y, (iii) en el Derecho civil, hay un paso de la neutralidad de la autonomía de la voluntad a la preservación de la justicia por medio de la defensa de la paridad de la Relación Jurídica Obligatoria (contratación en masa, libre competencia, derecho de concesiones, etcétera).

Respecto al cambio del espacio de producción de la norma, vemos un interesante tránsito de la decisión de la representación nacional a la derivación de la producción legislativa en manos del Poder Ejecutivo (por ejemplo,

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

a las agencias estatales de control del mercado y de la ciudadanía). También asistimos, lo que es muy importante para efectos de este trabajo, a un tránsito de la decisión de la representación nacional (soberanía estatal) a la obligatoriedad de la producción normativa supranacional, en lo que podemos relevar la vigencia de acuerdos de integración, muchos de los cuales crean nuevos sistemas jurídicos, la celebración de tratados de intercambio comercial (TLC), el desarrollo de instancias supranacionales de vigencia y efectividad de los Derechos Humanos (Corte de San José de Costa Rica, Corte Penal Internacional, etcétera). Asimismo, hay una derivación al mundo privado para la solución de conflictos públicos; ejemplos de eso son el arbitraje y la justicia privada según grupos nacionales, etcétera.

El problema en este caso, como se viene señalando en la doctrina comparada, es el profundo déficit democrático que empieza a tener el Derecho. La norma jurídica nacional va poco a poco dejando de ser el pivote de las relaciones jurídicas y, el Derecho, va dejando de ser el instrumento del representante. Debe entenderse que se trata de un proceso de cambio de la base en la representación a la institucionalización.

Finalmente, se encuentra el cambio del proceso de razonamiento jurídico. En concreto, asistimos hoy a una crisis de la norma jurídica estatal por efectos de la crisis del lenguaje, por todos lados la norma aparece como receptora de múltiples interpretaciones posibles y los intérpretes generan un nivel de pluralidad interpretativa que preocupa en términos de seguridad jurídica. A su vez, hay un tránsito de la primacía de la norma legal a la primacía de los principios constitucionales, que en concreto son normas de textura abierta y que dejan a los intérpretes un nivel de decisión sobre los alcances del Derecho que antes no se había visto, máxime si, como sabemos, los principios constitucionales deben someterse unos a otros a juicios de ponderación para su oportuna aplicación al caso concreto.

El proceso de transformación del Derecho estatal del siglo XX que venimos describiendo se concreta en tres fenómenos, uno intrínseco y dos extrínsecos, que han definido los términos del entendimiento de lo que hoy es el Derecho. Como se ha ido avizorando, nos referimos por un lado al desarrollo del proceso de la constitucionalización del Derecho y, por otro lado, al desarrollo y/o preponderancia de dos sistemas jurídicos no estatales: (i) el Derecho Internacional; y, (ii) el Derecho Comunitario.

### 3.2. La Constitucionalización del Derecho nacional

En la segunda mitad del siglo XX, y en lo que vamos del XXI, ha ocurrido una serie de cambios en el diseño del Estado, de modo que se puede vislumbrar que nos encontramos frente a un nuevo tipo de Estado, que no es diferente ni necesariamente contrapuesto al Estado de Derecho, sino su evolución. Häberle le ha denominado Estado Constitucional, pues tiene al proyecto constitucional como base de su realización, y se sostiene en la dignidad humana (en palabras de Rainer, un modelo decididamente personalista o "antropocéntrico"<sup>(47)</sup>), en el poder constituyente del pueblo, en la libertad, en la igualdad, en la democracia y en la división de poderes, entre otros<sup>(48)</sup>.

Se concibe al Estado Constitucional como la superación de la concepción tradicional del Estado de Derecho que facultaba al Poder Legislativo a limitar el accionar de la Administración Pública vía la norma legal. Por eso, ante una Constitución Política en la que reposa la voluntad rígida<sup>(49)</sup> y directa del

(47) Rainer Arnold, "El Derecho Constitucional europeo a fines del siglo XX. Desarrollo y Perspectivas", en *Derechos Humanos y Constitución en Iberoamérica. Libro Homenaje a Germán J. Bidart Campos* (Lima: IIDC - Sección peruana, 2002), 25.

(48) Véase Peter Häberle, *El Estado Constitucional* (México: UNAM-PUCP, 2001), 339; y, *La imagen del ser humano dentro del Estado Constitucional* (Lima: Fondo Editorial PUCP, 2001), 57 y siguientes.

(49) El término se usa en alusión a la clasificación de las Constituciones como rígidas (cuando estas son inmodificables, salvo por mecanismos especiales implementados para dificultar la modificación) o flexibles (en caso la Constitución pueda ser modificada por una ley ordinaria del Parlamento).





## Luis Durán Rojo

poder constituyente, como se entiende la contemporánea, los poderes constituidos se verán subordinados, sin excepción, a esta norma fundamental.

Así, la soberanía parlamentaria es sustituida por la soberanía de la Constitución Política<sup>(50)</sup>, de modo que la Ley disminuye en importancia y significación, entrando en grave crisis, en beneficio del Estado Constitucional y de su *Constitución abierta*, que reconocen y se comprometen en el mantenimiento de sociedades pluralistas<sup>(51)</sup>, lo que cambiará en general toda la percepción del Derecho.

En esa medida, se comprende mejor la actual fuerza normativa de la Constitución Política, que se convierte en precepto *normarum* y base de todo el ordenamiento jurídico, tanto en sentido formal como material. A su vez, se evidencia que los derechos y deberes contenidos en la norma constitucional se incorporan como bienes jurídicos que la sociedad asume como valores supremos de modo que la Constitución siendo norma, no es de cualquier tipo, pues postula en general un completo sistema de valores materiales (*Unfassende Wertordnung*), que tienen validez general.

Visto de esta manera, el contenido constitucional carece de precisión al tener “una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad”<sup>(52)</sup>, máxime si la Constitución Política, desarrollada en el contexto de una sociedad pluralista, no puede entenderse como un proyecto agotado, esta “no codifica sino que simplemente regula –y muchas veces en forma puntual y a grandes rasgos– aquello que parece importante

y que necesita determinación”<sup>(53)</sup> apareciendo los bienes constitucionales, de otra parte, “más bien (como) un consenso jurídico acerca de lo que podemos hacer, más que (como) un consenso moral acerca de lo que debemos hacer”<sup>(54)</sup>.

En buena cuenta, “(...) en un Estado Constitucional toda norma, tenga la estructura que tenga, debe estar dispuesta a ser excepcionada por principios constitucionales que puedan excluir su aplicación meramente subsuntiva. Desde este punto de vista, toda norma puede llegar a involucrar la aplicación de un principio. Toda norma puede verse involucrada en una actividad de ponderación y lo que distingue a una norma principal es que sea susceptible de ponderación. Que suela ser aplicada de uno u otro modo no es lo esencial. Lo esencial es que toda norma tiene la disposición a ser desplazada por un principio constitucional”<sup>(55)</sup>.

Así, lo característico de un Estado constitucional es “(...) que no puede haber normas sustraídas de la posibilidad de ser exceptuadas por una norma constitucional y si ello es así y las normas constitucionales pueden ser ponderadas, entonces la ponderación no puede ser excluida ex ante de la aplicación de las reglas (...)”<sup>(56)</sup>.

(50) Gustavo Zagrebelsky, *El Derecho Dúctil* (Madrid: Trota, 1995), 12 y siguientes.

(51) Zagrebelsky, *El Derecho Dúctil*, 21 y siguientes.

(52) Véase José Palomino Manchego, “Control y Magistratura Constitucional”, en *Derecho Procesal Constitucional* (Lima: Jurista, 2003), 168. Palomino Manchego resalta la diferencia entre una concepción kelseniana de la Constitución, que es la que incardina la creación del modelo concentrado de control constitucional, con la concepción contemporánea. La primera entiende a la Constitución “como norma organizativa y procedimental, cuyo objeto va a consistir en fijar la competencia de los órganos del Estado, así como regular la producción de normas generales” y la segunda se reconoce “portadora de valores y por eso mismo, caracterizadas por tener una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad”.

(53) Konrad Hesse, *Escritos de Derecho Constitucional* (Madrid: CEC, 1983), 18. El profesor Hesse indica que “La Constitución debe permanecer incompleta e inacabada por ser la vida la que pretende normar vida histórica y, en tanto que tal, sometida a cambios históricos”.

(54) Luis Prieto Sanchís, *Derechos fundamentales, Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial* (Lima: Palestra, 2002), 124-125.

(55) Alfonso García Figueroa, “La revancha neoconstitucionalista de Grecia contra Roma. Notas sobre la viabilidad de las reglas en el Estado Constitucional”, *Foro Jurídico* 10 (2010): 136.

(56) García Figueroa, “La revancha neoconstitucionalista de Grecia contra Roma. Notas sobre la viabilidad de las reglas en el Estado Constitucional”, 139.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

Debe hacerse notar, en este momento de la reflexión, que en el Estado Constitucional se habla de *bienes constitucionales* para hacer referencia no solamente a los derechos constitucionales sino para incluir a los *deberes constitucionales* como elementos jurídicos exigibles a los ciudadanos, pero que tienen su base necesariamente en los derechos que los demás ciudadanos tienen y que deben ser respetados y cumplidos por todos.

Como ya podemos advertir, los bienes constitucionales deben estar sometidos a la técnica de la *ponderación constitucional*, que es el acto que parte de reconocer, por lo menos hasta hoy, que cada bien constitucional (especialmente los derechos fundamentales) tiene un contenido esencial que debe ser respetado.

Ahora bien, la noción de *contenido esencial* puede ser entendida en base a dos teorías: la absoluta y la relativa. En el caso de la *teoría absoluta*, conforme señala Ignacio de Otto citado por Aguayo<sup>(57)</sup>, el contenido esencial del bien constitucional es un núcleo duro absolutamente resistente a la acción limitativa, entre otros, por parte del legislador, de modo que existe en cada derecho un componente sustancial que excluye por completo cualquier injerencia de los poderes públicos, incluso si esta persigue un fin legítimo basado en algún tipo de razonabilidad o proporcionalidad.

De otro lado, conforme a la *teoría relativa* el contenido esencial de un bien constitucional se verá afectado cuando “(...) este experimente una restricción superior a la necesaria para lograr el fin que motiva la limitación”<sup>(58)</sup>, de modo que no se puede concebir un contenido esencial fijado estáticamente, sino que tendría dimensiones variables, dependiendo de cada caso concreto en el que se establece una relación de medio-fin en la evaluación de cada acción estatal, esté o no basada en otro bien constitucional. Con ello, en palabras de Medina Guerrero, “(...) el contenido esencial podría definirse como aquella parte

del Derecho que comienza cuando el límite deja de ser proporcionado”<sup>(59)</sup>.

En ese sentido, siguiendo al profesor Prieto Sanchís, aunque vistas individualmente las normas constitucionales se presentan como reglas, cuando son relacionadas entre ellas muy posiblemente entran en conflicto y operan como principios. Efectivamente, si “(...) dos reglas se muestran en conflicto, ello significa que o bien una de ellas no es válida, o bien que una opera como excepción a la otra (criterio de especialidad)”, mientras que cuando se trata de dos principios “(...) ambos siguen siendo simultáneamente válidos, por más que en el caso concreto y de modo circunstancial triunfe alguno sobre el otro”<sup>(60)</sup>.

Por tanto bajo la teoría relativa, que es la que actualmente desarrollan los Tribunales Constitucionales, ponderar acaba siendo una consideración imparcial de los aspectos contrapuestos de dos o más principios, de modo que uno de ellos prima sobre el otro en un caso concreto, aunque abstractamente en principio permanecen iguales.

Bajo esta consideración, dado que la ponderación acaba siendo un enjuiciamiento de comportamientos públicos, como puede ser una decisión o una norma que basándose en un bien constitucional acaben limitando otro u otros, requiere que cumplan determinadas fases<sup>(61)</sup>:

- a) Evaluar si la medida materia de análisis tiene un fin constitucionalmente legítimo

(57) Ángel Aguayo, “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”, en *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros* (Madrid: Civitas, 2001), 22 y siguientes.

(58) Manuel Medina Guerrero. *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales* (Madrid: McGraw-Hill, 1996), 147.

(59) Medina Guerrero. *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, 147.

(60) Prieto Sanchís, *Derechos fundamentales, Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial*, 125.

(61) El Tribunal Constitucional peruano ha seguido este proceso de enjuiciamiento, al que ha denominado como *test de razonabilidad*. Véase, entre muchas, la Sentencia recaída, a propósito de un proceso de inconstitucionalidad, en el Expediente No. 0016-2002-AI/TC.



## Luis Durán Rojo

que fundamente la interferencia en la esfera de otro bien constitucional.

- b) Acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la referida medida para conseguir la finalidad expresada.
- c) Estimar la necesidad del medio utilizado, probando que no existe otra medida que pudiendo obtener la finalidad perseguida, resulte menos gravosa o restrictiva.
- d) Realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que consiste en acreditar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida y los daños o lesiones que de dicha medida se pueden derivar para la satisfacción de otro bien constitucional<sup>(62)</sup>.

Ahora bien, ponderar de ninguna manera significa establecer jerarquías de derechos *a priori*, sino conjugar, desde la situación jurídica creada, los bienes constitucionales en tensión, sopesando su eficacia. En esa medida, lo característico de la ponderación es que con ella no se logra una respuesta válida para todos los supuestos posibles, sino que se logra solo una preferencia relativa al caso concreto que no excluye una solución diferente en otro supuesto.

Además del momento de creación de la norma (en materia tributaria denominada hipótesis de afectación o incidencia), el ámbito conceptualmente más visible de la ponderación es cuando el intérprete autorizado<sup>(63)</sup> enjuicia una norma a la luz de la Constitución Política, de modo que por el criterio ponderador tratará de buscar la interpretación de los alcances de la norma que se condigan con los distintos bienes constitucionales.

Por eso, aunque suela decirse que la ponderación es el método alternativo a la subsunción, en realidad se trata de

situaciones diferentes. Como ha dicho el profesor Prieto Sanchís, “las reglas serían objeto de subsunción, donde, comprobado el encaje del supuesto fáctico, la solución normativa viene impuesta por la regla; los principios, en cambio, serían objeto de ponderación, donde esas soluciones, son construidas a partir de razones en pugna”.

Ahora bien, la ponderación resulta muy importante cuando los intérpretes autorizados deben enjuiciar las actuaciones de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones de control de la deuda o recaudación a la luz del parámetro constitucional, incluso, y más aún, cuando la actuación se basa en la discrecionalidad administrativa, lo que significa en buena cuenta enjuiciar el comportamiento de los particulares o de los poderes públicos a la luz no de la norma legal sino de la misma Constitución Política.

En esta medida, debe recordarse que desde la teoría obligacionista, con la que concordamos en su momento, se criticó la extensión de los alcances del Deber de Contribuir al caso concreto, porque se entendía que la actuación de la Administración en su relación con el contribuyente o con el tercero colaborador debería estar enmarcada en el estricto cumplimiento del principio de legalidad administrativa, que modernamente permite la discrecionalidad lo que no significa actuar con arbitrariedad<sup>(64)</sup>.

(62) Puede verse las críticas actuales a la ponderación en: Luis Pietro Sanchís, “Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico”, *Cátedra. Espíritu del Derecho* 8: 133-153..

(63) En términos generales son los Tribunales Constitucionales u órganos encargados del control de constitucionalidad en abstracto, aunque en casos como el peruano también se trata de las instancias del Poder Judicial que realizan control concreto de constitucionalidad, mediante el control difuso en un caso concreto.

(64) Al respecto véase: Eduardo Hinojosa Martínez y Nicolás González-Deleitto, coord., *Discrecionalidad administrativa y control judicial* (Madrid: Junta de Andalucía-Civitas, 1996), 701; Cecilio Gómez Cabrera, *La discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección* (Madrid: McGraw-Hill, 1998), 468; César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2000), 303; y Tulio Rosembuj, “Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria”, *Revista del IPDT* 25.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

Desde la mirada del Estado Constitucional, al ser la Constitución Política también una norma jurídica, debe ser aplicada por la Administración, en virtud al principio de jerarquía normativa. Ello, como ya se ha querido decir aquí, no cuestiona en lo más mínimo la perspectiva de la obligación tributaria sino que plantea el análisis en el nivel constitucional.

Entonces, no encontramos inconveniente para que la Administración Tributaria aplique la Constitución Política por encima de cualquier otra norma, lo que en estricto no es una ponderación. Efectivamente, ya hace tiempo advertimos que los órganos administrativos podían, en aplicación de la norma de mayor jerarquía, realizar sus actuaciones conforme a la Constitución Política<sup>(65)</sup>, pero no realizar un análisis de interpretación constitucional que en el estado actual del Derecho Constitucional significa, entre otros, ponderar.

Empero, es real que los Tribunales Constitucionales cada vez van expandiendo su perspectiva de aplicación concreta de la Constitución Política señalando que la Administración Tributaria y los propios ciudadanos que participan del fenómeno tributario también realizan actos de interpretación constitucional, que no llegan a ser calificados o decisivos, pero sí obligatorios. Bajo esta óptica, la Administración Tributaria en sus actos de control y fiscalización de la deuda debería realizar también un acto de ponderación.

En este planteamiento, siguiendo la línea de pensamiento de Cortés<sup>(66)</sup>, y tomando en cuenta la importancia que tiene la Constitución Política para la regulación de todos los ámbitos de la actuación estatal, no debe parecer extraño que se vuelva a hablar, especialmente en Europa, del Derecho Tributario Constitucional y, en general del Derecho Financiero Constitucional, que supondría un estudio constitucional de la actividad de recaudación y distribución de recursos que realiza el Estado. En puridad, lo que se quiere expresar detrás de ese concepto es que, a raíz del desarrollo jurisprudencial cada vez mayor que tienen los Tribunales Constitucionales, se viene

construyendo un análisis constitucional del fenómeno tributario en su conjunto.

Ahora bien, Sánchez Serrano ha sostenido que a pesar de la adecuada lucha por dar independencia al Derecho Tributario, esta misma no debe dejar de lado que la unidad de este Derecho está planteada por la perspectiva constitucional<sup>(67)</sup>, de modo que "(...) en la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Financiero, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho"<sup>(68)</sup>. En adición a esta acertada posición habría que señalar que una gran cantidad de los conceptos, las categorías y los principios más importantes del Derecho Tributario, aunque acuñados hace muchos años por los estudiosos de esta rama jurídica, hoy cobran nuevo sentido al ser recogidos expresamente en la norma constitucional.

### **3.3. La internacionalización de las relaciones económicas y el desarrollo del Derecho de los tratados**

El Derecho Internacional es un sistema normativo de larga data que se basa en lo que se ha definido como el *Derecho Consuetudinario*. En ese sentido, conforme ha señalado Nino, el Derecho Internacional estuvo históricamente constituido en lo fundamental por normas de origen consuetudinario, es decir que surgieron de las reiteradas actitudes de los distintos Estados. Se complementan con los tratados y las convenciones, aunque los juristas especializados en la materia asignaban a estas normas una validez

(65) Véase nuestros comentarios en la sección "Jurisprudencia Comentada" de la Revista *Análisis Tributario* No. 140, setiembre de 1999, páginas 23 a 27.

(66) Matías Cortés, "El Equilibrio Constitucional y el Equilibrio Jurídico Tributario", en *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros* (Madrid: Civitas, 2001), 18.

(67) Luis Sánchez Serrano, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo 1, (Madrid: Marcial Pons, 1997), 614.

(68) Sánchez Serrano, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*.



## Luis Durán Rojo

derivada de las normas consuetudinarias, principalmente de la que establece que los pactos deben cumplirse, conocida como el *pacta sunt servanda*<sup>(69)</sup>.

Para Kelsen la validez de dichas normas de mayor jerarquía del Derecho Internacional presupone una norma fundamental que les otorga validez. Así, "(...) siendo consuetudinarias tales normas, la norma fundamental del derecho internacional deberá tener un contenido adecuado a su función de dar validez a normas de esa índole. Kelsen propone la siguiente fórmula: 'Los Estados deben comportarse como acostumbra hacerlo'<sup>(70)</sup>.

A lo dicho hay que añadir que hasta antes del año 1950 era raro que en la comunidad internacional existan órganos centralizados como las Naciones Unidas o las organizaciones regionales, y mucho menos que tengan algún nivel de importancia actores no gubernamentales como las empresas y las organizaciones no gubernamentales.

Ahora bien, el fenómeno de la globalización ha afectado, quizás de un modo irremediable, las relaciones entre los Estados, así como la estructura misma del sistema jurídico internacional, en vista que la Globalización "(...) implica una mentalidad y un método innovadores, bajo la idea de que todo interfiere en todo y de que todo depende de todo con un significado ideológico. Tal integración e interdependencia se produce planetariamente y erosiona el poder de los Estados para controlar sus problemas y alcanzar sus objetivos"<sup>(71)</sup>.

En rigor, han sido las transformaciones en tecnología y comunicaciones las que han acentuado la interdependencia entre los Estados. Calderón Carrero<sup>(72)</sup>, hacia 2006, hizo una síntesis adecuada de estos cambios:

- Se ha multiplicado exponencialmente el número de operaciones económicas internacionales, entre las que destacan las prestaciones de servicios y cesión de intangibles.

- Existe una gran demanda de operaciones de comercio internacional entre empresas vinculadas o asociadas.
- Existe una desmaterialización de las actividades empresariales en el extranjero, es decir no requieren de establecimientos físicos.
- Existe una mejora sustantiva de las comunicaciones, muchas de las cuales son instantáneas; ello hace surgir una nueva forma de comercio (*e-commerce*) y facilita las operaciones comerciales tradicionales.
- Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades de empresas dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes.
- Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a los Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), erosionando la equidad y neutralidad de sus ordenamientos tributarios. Puede decirse que la denominada *competencia fiscal perniciosa* es un fenómeno materialmente conectado con la globalización económica.
- Hay una creciente competencia fiscal entre Estados, particularmente en relación con la atracción de capitales y de la inversión y actividad empresarial susceptible de deslocalización.

Además, hay que tomar en cuenta que en los últimos años, el ritmo de integración de las

(69) Nino, *Introducción al Análisis del Derecho*, 142.

(70) Nino, *Introducción al Análisis del Derecho*, 142.

(71) María Isabel Garrido Gómez, *Las transformaciones del Derecho en la Sociedad Global*, (Pamplona: Aranzadi, 2010), 11.

(72) José Manuel Calderón Carrero. "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario en el Siglo XXI", en *Documentos* 20 (2006): 6.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

economías y de los mercados nacionales se ha acelerado notablemente, de modo que "(...) la libre circulación del capital y el trabajo, el desplazamiento de los centros de producción de países con costos elevados a países con costos reducidos, la eliminación progresiva de los obstáculos al comercio, el progreso tecnológico y de las telecomunicaciones, y la creación, protección y explotación de la propiedad intelectual han tenido importantes repercusiones en la estructura y la gestión de las empresas multinacionales"<sup>(73)</sup>. Como señala la OCDE, este cambio cualitativo originó una real transformación de los modelos de actividad propios de cada país en modelos mundiales, basados en organizaciones estructuradas bajo una descentralización funcional y en cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a escala regional o mundial. A ello hay que sumar, dice la OCDE, la importancia creciente en la economía mundial de los servicios y de los productos digitales cuyo suministro frecuentemente es directamente por Internet, lo que permite que las entidades empresariales establezcan numerosas actividades productivas en lugares alejados del emplazamiento físico de sus clientes<sup>(74)</sup>.

Finalmente, es claro que actualmente las entidades empresariales que componen una empresa multinacional "(...) ejercen sus actividades siguiendo las orientaciones y estrategias generales definidas por el grupo en su conjunto. Las personas jurídicas individuales que forman el grupo funcionan como una única empresa integrada que aplica una estrategia empresarial conjunta, el personal de dirección puede encontrarse geográficamente disperso y no estar centralizado en un solo lugar, y las estructuras jerárquicas y los procesos de adopción de decisiones ya no reflejan la estructura jurídica de la empresa multinacional"<sup>(75)</sup>.

Así las cosas, todo lo señalado ha hecho que "el derecho internacional, no obstante conservar sus principios fundamentales, haya tenido que incorporar en su dinámica a nuevos actores y sujetos internacionales y reconocer nuevas

situaciones, lo mismo que ampliar su campo de aplicación hacia otros ámbitos antes considerados asuntos domésticos o bien hacia espacios comunes (...)"<sup>(76)</sup>.

Por ahora, hay consenso en señalar que se considera como fuente del Derecho Internacional a lo consignado en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia<sup>(77)</sup>: (i) las convenciones internacionales; (ii) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho; (iii) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas; y, (iv) las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho.

En la doctrina se ha considerado que una excesiva variación en la normatividad internacional, especialmente a instancias de la producción *normativa* de organizaciones de carácter internacional (que formulan *recomendaciones* y cuando sancionan prescripciones, no siempre son eficaces) va a suponer el desconocimiento de la naturaleza del propio ordenamiento internacional, como Derecho de cooperación entre entidades soberanas, y de sus procesos de formación normativa identificados principalmente con el voluntario estatal.

Es cierto que el Derecho Internacional Público no tiene por objetivo último la integración de los Estados, sino que sobre todo busca que estos, a la sazón sujetos del Derecho Internacional Público, se relacionen a través de instrumentos institucionales, generales

(73) OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París: Éditions OCDE, 2013), 31.

(74) OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 31.

(75) OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 32.

(76) Mauricio Del Toro Huerta, "El fenómeno del *Soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional", en *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 4 (2006), 515.

(77) La Corte Internacional de Justicia establecida por la Carta de las Naciones Unidas, como órgano judicial principal de las Naciones Unidas, quedará constituida y funcionará conforme a las disposiciones del presente Estatuto.





## Luis Durán Rojo

y universales. Sin embargo, a pesar de la existencia de entidades supranacionales como la Corte Interamericana de Derechos Humanos que influyen e inciden, con su jurisprudencia por ejemplo, en el orden jurídico y factual interno, estas no tienen facultad *legislativa* ni son productoras formales de normas. Asimismo, salvo excepciones como la señalada, no existe en el Derecho Internacional Público un Tribunal de Justicia, es decir, un sistema jurisdiccional independiente, propio y originario, que no esté a disposición del mandato de los Estados particulares y que garantice una jurisprudencia uniforme. Asimismo, en relación con la soberanía de los Estados el Derecho Internacional Público no representa todavía formalmente una amenaza.

Entrando en la materia tributaria, como han señalado Caamaño Anido y Calderón Carrero, ya se empieza a prefigurar un Derecho Tributario que será intrínsecamente internacionalizado, aunque por ahora únicamente "(...) resulta evidente la notable influencia que ha recibido del exterior tanto en lo referente a la configuración de determinados aspectos de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto, como en lo relativo a los principios ordenadores de la producción legislativa en materia tributaria y en las propias fuentes que actualmente nutren el Derecho Tributario"<sup>(78)</sup>.

Ahora bien, como ya se advierte, en los últimos 50 años se ha empezado a reformular el sistema de fuentes de Derecho Tributario Internacional. A los ya conocidos principios generales del derecho internacional y la costumbre, se han sumado dos fuentes de reciente data: el derecho contractual y las herramientas de coordinación fiscal cuya producción pertenece a organizaciones internacionales como la OCDE, la Organización Mundial de Comercio (OMC), el Banco Mundial (BM) o el Fondo Monetario Internacional (FMI).

La aparición de fuentes de Derecho infrecuentes en el Derecho Internacional Tributario ha venido de la mano de la consolidación de instrumentos normativos que siendo pertenecientes al derecho internacional clásico tienen

reciente data. Es el caso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI) o los Acuerdos de Cooperación entre las administraciones tributarias.

Si bien en un principio, "(...) el Derecho Internacional Convencional en materia tributaria se compone esencialmente de convenios para evitar la doble imposición internacional, en casi su inmensa totalidad bilaterales"<sup>(79)</sup>, al igual que los Acuerdos de Cooperación entre las administraciones tributarias; entre estos instrumentos existen diferencias esenciales.

Los Convenios de Colaboración entre las administraciones tributarias son instrumentos normativos de colaboración y cooperación institucional para evitar el fraude o la elusión fiscal, que incluyen cláusulas de intercambio de información privilegiada y convenios de capacitación y asistencia técnica. Su objetivo está en facilitar las labores de determinación, fiscalización y recaudación de las administraciones tributarias sobre aquellas rentas que, según la naturaleza de su fuente o el sujeto pasivo que las detrae, no resulta en aprehensible o de clara percepción para el fisco. Más precisamente: son convenios entre administraciones adscritas al Poder Ejecutivo y no atribuyen (o distribuyen) poder ni potestad tributaria alguna.

Por otro lado, los CDI son normas diseñadas para impedir la doble imposición internacional en el ámbito de la imposición directa. La doble imposición se produce cuando "(...) en los supuestos de conflictos positivos donde exista solapamiento de criterios sobre una misma persona y objeto tributario por el ejercicio de la soberanía fiscal de distintos Estados"<sup>(80)</sup>.

- 
- (78) Miguel Ángel Caamaño Anido y José Manuel Calderón Carrero, "Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario?", *Revista Española de Derecho Financiero* 114 (2002): 180.
- (79) Carlos María López Espadafor, "La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Revista Crónica Tributaria* 125 (2007): 41.
- (80) Manuel Gutiérrez Lousa y José Rodríguez Ondarza, "Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española", *ICE: Revista de Economía. Nuevas Tendencias en economía y fiscalidad internacional* 825 (2005): 53.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

Así, los CDI tienen como objetivo principal la eliminación, o atenuación, de la doble imposición, evitando la evasión fiscal; y con ello se logra que no se generen supuestos de *confiscatoriedad* sobre una determinada ganancia o efectos distorsionantes en las transacciones (por ejemplo, en los movimientos del capital que puede fluir a determinados lugares por razones fiscales y no de estricta racionalidad económica<sup>(81)</sup>). En este sentido, a través de los CDI se debe ofrecer soluciones prácticas a los supuestos de doble imposición en las referidas operaciones, y a los problemas de eficiencia y equidad que se originan en las mismas, los cuales son perjudiciales tanto para los contribuyentes como para los Estados.

Además, dichos Tratados Internacionales presentan los objetivos adicionales siguientes:

- La cooperación entre administraciones fiscales para combatir la evasión fiscal.
- La seguridad jurídica y fiscal necesaria para atraer capital y comercio.
- La eliminación de la tributación discriminatoria.
- El justo reparto de los ingresos fiscales entre los Estados<sup>(82)</sup>.

A fin de lograr tales objetivos, los CDI contienen disposiciones por las que los Estados contratantes racionalizan el uso de su Facultad de Imposición, de manera que se tiende a evitar la doble imposición jurídica. En relación a ello, conforme ha señalado Calderón, históricamente se entiende que los CDI son una especie de "(...) reglas de autolimitación de soberanías fiscales de los Estados implicados, de manera que únicamente

pueden recortar el ejercicio de soberanía tributaria que estos ya han establecido a través de su Derecho interno, más en ningún caso ampliarlo incrementando la sujeción fiscal del contribuyente (...)"<sup>(83)</sup>.

Como se ve, la función principal de los CDI es asignar, coordinadamente, la Facultad de Imposición a los Estados contratantes con la finalidad de evitar la doble imposición<sup>(84)</sup>. Dicha función, vista desde la Facultad de Imposición Estatal puede ser considerada como *limitaciones negativas* en el sentido que acaban señalando qué no será materia de gravamen en cada Estado contratante.

Ahora bien, como ha señalado Bustos<sup>(85)</sup>, los CDI tienen una segunda función con miras a eliminar la doble imposición, cual es limitar la aplicación de la legislación interna. Dichas reglas, a las que enmarcaríamos como *limitaciones positivas*, se derivan de las limitaciones negativas ya señaladas, y funcionan como elementos de coordinación de los sistemas impositivos de los Estados contratantes con la finalidad de lograr que la eliminación de los efectos de la doble imposición se produzca de una determinada forma: "(...) con los efectos fiscales y económicos que los sujetos activos han articulado, así como coordinando los aspectos jurídicos-tributarios de los ordenamientos de los Estados a efectos de lograr la correcta operatividad de todo el sistema convencional"<sup>(86)</sup>.

(81) Juan José Rubio Guerrero, "Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Tributación Internacional", en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2º ed., Teodoro Cordon (Madrid, 2004), 64.

(82) Fernando Serrano Antón, "Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación", en *Fiscalidad Internacional*, 3º ed. (2007), 258.

(83) José Manuel Calderón Carrero, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea* (Navarra: Aranzadi Editorial, 1997), 46.

(84) A la que muchos autores todavía aluden como "reparto del poder tributario para garantizar la supresión de la doble imposición".

(85) José Antonio Bustos Buiza, "Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición", *Cuadernos IEF* 9 (2001): 14.

(86) José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez, "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación", en *Convenios Fiscales Internacionales* (Valencia: CISS, 2005), 29.



## Luis Durán Rojo

Es por ello que autores como Calderón Carrero y Martín Jiménez aprecian una tendencia creciente a instrumentar el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante MCOCDE) y los CDI celebrados en el mundo, no solo como un mecanismo de reparto de Facultad de Imposición sino también “(...) como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios a través de la incorporación... de cláusulas de carácter material y procedimental que reconfiguran la regulación interna aplicable a la materia”<sup>(87)</sup>. En buena cuenta, a fin de coordinar las legislaciones tributarias de los Estados contratantes, los CDI buscan “(...) reducir el concurso impositivo... toman(do) como objeto mediato el propio Derecho Tributario (interno) de cada uno de los Estados contratantes, en cuanto al tratamiento de las categorías de renta previstas en su ámbito de aplicación, que corresponden a la incidencia de determinados impuestos cobrados internamente”<sup>(88)</sup>.

Como se puede ver, las cláusulas bajo comentario acaban contribuyendo a la delimitación positiva y negativa de la calificación, atribución y cuantificación de la renta que efectuarán los Estados contratantes, “(...) aunque la creación del hecho imponible y su configuración sustantiva tiene y tendrá su origen, como regla, en el derecho interno de los Estados contratantes”<sup>(89)</sup>. De ello se deduce que la Facultad de Imposición Estatal se ve afectada ya no solo negativa, como ocurría en el reparto competencial, sino positivamente.

La existencia de los límites negativos y positivos descritos no debe llevar a transpolar directamente los alcances de los CDI a las reglas propias del Derecho Interno, pues como ha señalado

Vogel, “las reglas de los convenios tributarios suponen que los Estados contratantes gravan de acuerdo a su propia ley; a diferencia de las reglas del derecho internacional privado, las reglas del Convenio no se encuentran dirigidas a la aplicación de la ley extranjera. Más bien, las reglas del Convenio, aseguran que se evite la doble tributación, limitando el contenido de la ley tributaria de ambos Estados contratantes; en otras palabras, la consecuencia legal derivada de la aplicación de las normas del Convenio alteran la ley interna, ya sea excluyendo la aplicación de las provisiones correspondientes al pago de tributos donde esta no hubiera podido ser aplicada, o por exigir a uno o a ambos Estados que permitan un crédito contra su impuesto interno por los tributos pagados en el otro Estado”<sup>(90)</sup>. Asimismo, el referido autor señala que “los convenios tributarios, a diferencia de las reglas de conflicto del derecho privado internacional, no hacen frente al problema de elegir entre la aplicación de la ley interna y la ley extranjera. En vez de ello, ellos reconocen que cada Estado contratante aplique su propia ley y luego ellos limitan la aplicación de la ley del Estado contratante”<sup>(91)</sup>.

En ese sentido, debe tomarse en cuenta que por las características propias de los CDI<sup>(92)</sup>,

(87) Calderón Carrero y Martín Jiménez, “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación”, 29.

(88) Heleno Taveira Torres, “El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional* (Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005), 880.

(89) José Manuel Calderón Carrero, “La tributación de los beneficios empresariales”, en *Estudios de Derecho Internacional Tributario* (Bogotá: ICDT, 2006), 159.

(90) Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3<sup>o</sup> ed. (Múnich: Kluwer Law International, 1997), 20. Traducción libre.

(91) Vogel, *Double Taxation Conventions*, 26. Traducción libre.

(92) García Novoa señala que “los CDI, en cuanto tratado, tienen una innegable proyección interna, mucho mayor que la de cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDI tengan una imbricación con esos ordenamientos internos mucho mayor que en cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque sólo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización”. Véase: “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, en Juan Pablo Godoy, *Estudios de Derecho Internacional Tributario* (Bogotá: ICDT, 2006), 8-9.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

su incorporación a la legislación interna no puede resolverse en términos semejantes a los de cualquier otra clase de tratado internacional ya que debemos observar los alcances, finalidades y propósitos que tienen cada una de las normas de los CDI a fin de no darles una aplicación o interpretación inadecuada<sup>(93)</sup>. Es por ello que ante la presencia de un CDI, la aplicación e interpretación de la legislación interna debe realizarse atendiendo a la finalidad y dentro del marco de dichos Tratados.

Para lograr lo previamente señalado, es que en lo referido al modo de tributación en cada Estado contratante, estos harán uso de su, ya limitada, Facultad de Imposición dentro de su campo de competencia, pero los referidos objetivos acabarán siendo una obligación propia de cada Estado. Lo dicho no significa que el Estado aplique el Convenio solo cuando ejerza su facultad legislativa, "sino siempre (en los casos previstos convencionalmente), a los fines de proveer el ejercicio del derecho para los beneficios previstos en la convención para los residentes"<sup>(94)</sup>.

Por lo antes expuesto cabe afirmarse que cada Estado debe promover un proceso de armonización de sus respectivos sistemas jurídicos internos con los CDI, lo que no quiere decir que dicho Tratado se convierta en *norma programática interna* sino que desde el momento en que entra en vigencia en los Estados contratantes, las relaciones tributarias que surjan entre un residente de uno de los Estados contratantes

con el otro Estado "(...) pasan a ser regidas 'acumulativamente' por las normas de derecho interno y por las reglas convencionales"<sup>(95)</sup>.

En buena cuenta, su aplicación deberá realizarse dentro de los cauces del Derecho existente en ese Estado: aplicación directa por la Administración Tributaria, recojo de sus alcances por la jurisprudencia administrativa o jurisdiccional o, de darse el caso, incorporación de disposiciones normativas sustanciales o de procedimiento para fomentar los fines del CDI. Para tal efecto, como ha señalado TAVEIRA, "debe entenderse por 'aplicación del convenio' las intensas actividades desarrolladas por las autoridades públicas de los respectivos Estados contratantes (administrativas o judiciales) destinadas a hacer valer el contenido normativo del convenio ante los residentes de uno u otro Estado contratante, mediante la constitución de normas individuales y concretas informadas con su contenido en la continuidad del proceso de positivización del derecho"<sup>(96)</sup>.

Como contraparte, como ocurre con cualquier disposición de un tratado internacional cuando es considerado como norma jurídica

(93) Al respecto de las relaciones entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno, cabe señalar que las posiciones se dividen bajo la doctrina dualista (la cual considera que el ordenamiento jurídico internacional y los ordenamientos jurídicos internos son dos sistemas que se mueven en planos que marchan de manera paralela, por lo que no existe conflicto entre ellos y uno no puede primar sobre el otro), la doctrina monista (sostiene que ambos ordenamientos forman parte de un mismo sistema jurídico, por lo que sus normas interactúan y en algunos casos entran en conflicto; dichos conflictos se resuelven en su mayoría a favor del Derecho Internacional) y las doctrinas conciliadoras. Es en estas últimas doctrinas que consideramos que los CDI tienen una mejor explicación, ya que "estas doctrinas reconocen entre el derecho internacional y el derecho interno una relación de coordinación jerárquica bajo un orden jurídico común(...). En el mismo sentido, De Luna postula que tanto el Derecho Internacional como los ordenamientos nacionales se encuentran subordinados al bien común internacional(...) no hablan de subordinación del Derecho interno al Derecho internacional, ni de delegación de este a favor de aquel, sino de coordinación entre uno y otro sobre la base de normas superiores, que serían precisamente las del Derecho Natural", en Fabián Novak y Luis García-Corrochano, *Derecho Internacional Público*, Tomo I (Lima: PUCP, 2003), 540-548.

(94) Taveira Torres, "El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional", 885.

(95) Taveira Torres, "El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional", 885.

(96) Taveira Torres, "El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional", 885.



## Luis Durán Rojo

vigente al interior del Estado, los residentes de ambos Estados contratantes, al hacer uso de los alcances de las cláusulas del CDI han de reclamar la aplicación de sus beneficios, en base a que gozan de un derecho subjetivo público plenamente aplicable de acuerdo a lo dispuesto en el CDI (en algunos casos más ventajoso que el que hubiera existido de no mediar ese Tratado)<sup>(97)</sup>. En tanto derecho subjetivo público pasa a ser uno “(...) esgrimible por antonomasia frente al Estado y no frente a otros órganos o personas”<sup>(98)</sup>.

### 3.4. El desarrollo del Derecho Comunitario

La globalización, sobre la que venimos hablando en este documento, ha atizado la necesidad de que los Estados unan fuerzas para enfrentar los giros de la economía mundial y así mantener una posición aceptable en el seno del consenso mundial. Por eso, desde una óptica externa, los Estados se han visto en la necesidad de integrarse en grandes bloques o comunidades a fin de consolidar mercados únicos donde la circularidad de bienes y servicios sea flexible. Para tal efecto, han implementado instrumentos normativos ajenos al radio del derecho internacional clásico y al derecho interno, a través de los cuales ceden soberanía a una entidad particular de cariz supranacional que produce derecho de aplicación obligatoria al interior de estos Estados nacionales.

Ello se origina en la poca eficiencia del Derecho Internacional convencional para incidir en la integración de sistemas normativos que coadyuvan a forjar un mercado más grande y articulado. Como sostiene Bouza Vidal, “(...) la necesidad de un Derecho uniforme es mucho más apremiante en un esquema de integración económica (...) que en el marco de cooperación interestatal tradicional”<sup>(99)</sup>. De modo tal que el

Derecho Internacional convencional perdió sustento como instrumento para coordinar políticas regionales, ya que “(...) la unificación del Derecho por vía convencional se enfrenta a numerosas dificultades. Son frecuentes los Tratados firmados y no ratificados por los Estados o aquellos en los que transcurre un largo período de tiempo antes de conseguirse un número suficiente de ratificaciones para su entrada en vigor”<sup>(100)</sup>.

Por último, el Derecho Comunitario es una clase especial de norma internacional. Su peculiaridad recae en que es una comunidad de derecho, esto es, “(...) un ente supranacional sui generis con personalidad jurídica; no es una organización internacional. Tampoco estatal, al carecer de una competencia general. Su competencia material se encuentra limitada a la que le asigna el Tratado fundacional para las finalidades específicas acordadas por los Estados miembros”<sup>(101)</sup>.

Ahora bien, el Derecho Comunitario tiene cuatro características esenciales:

- a) Alude a un orden supranacional de Derecho; Se habla de orden jurídico supranacional pues el derecho comunitario regula el poder de una entidad que, “(...) en el ámbito de sus competencias (...) dispone de un poder político propio de orden superior, aunque derivado de los Estados miembros. Se trata de una comunidad de

(97) Véase Sentencia del TC peruano recaída en el Expediente No. 1417-2005-PA/TC; y Alexei Julio Estrada, *La teoría de los derechos públicos subjetivos en la obra de Georg Jellinek* (Bogotá: Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita, 1997), 91.

(98) Contesse Singh, “El derecho de acceso a la información y el sistema jurídico chileno”, <http://www.cajpe.org.pe/NUEVODDHH/ch-contesse.pdf>.

(99) Nuria Bouza Vidal, “Modalidades de unificación y armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea”, en Eduardo García de Enterría, Julio González Campos y Santiago Muñoz Alonso, *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo 3 (Madrid: Civitas, 1986), 553.

(100) Bouza Vidal, “Modalidades de unificación y armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea”, 552.

(101) Agustín Torres, “Derecho tributario comunitario”, en Horacio García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Tomo II (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 578.

**La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario**  
***The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law***

progresiva integración, que no es un Estado, ni siquiera un Estado federal. Su ordenamiento, con vigencia inmediata y rango superior, está separado del de los miembros integrantes<sup>(102)</sup>.

- b) Es un sistema normativo propio, con fuentes, procesos e instituciones particulares; en el Derecho Comunitario se alude a un sistema en tanto regula “(...) una estructura política sui generis (...) que se diferencia de la organización internacional por la cuasi completud de sus instituciones políticas, al modo de la organización estatal dispone: de un (cuasi) Parlamento, un Consejo (órgano de impulso político), una Comisión (gobierno) y un Tribunal de Justicia (...)”<sup>(103)</sup>. Como sostiene Cassagne, el Derecho que surge de las fuentes del Derecho Comunitario no constituye en rigor un Derecho extranjero ni tampoco un Derecho exclusivamente internacional; más bien “(...) se trata de un derecho que también es propio de los Estados miembros y que posee una fuerza jurídica de penetración en el ordenamiento interno de los países miembros, lo que se revela en tres de las notas peculiares del derecho comunitario, a saber: a) su aplicabilidad inmediata; b) el efecto directo de las normas originarias y derivadas, y c) la primacía sobre los derechos nacionales”<sup>(104)</sup>.

Así, su distinción respecto de otros sistemas jurídicos radica en que siendo diferente a los sistemas de derecho nacionales, ostenta una institucionalidad jurídica independiente y única que lo diferencia radicalmente de otras entidades internacionales. La misma se materializa en la existencia de un sistema de administración de justicia, en el uso intensivo de un conjunto articulado de fuentes del derecho propio<sup>(105)</sup>, y finalmente en principios jurídicos “(...)

que no son extrapolables a otros sistemas organizativos, por presentar elementos de aproximación y de separación respecto a las formas estatales y a otras instituciones internacionales”<sup>(106)</sup>.

Todo ello, naturalmente, nace de una habilitación estatal, aunque finalmente la atribución de competencias soberanas por los Estados al Sistema comunitario, como indica Sánchez, “(...) ha generado un sistema jurídico original y distinto”, al punto que si se pretendiese aplicar mecánicamente categorías o técnicas de procedencia estatal o internacional en esta esfera comunitaria, podría generarse “(...) conclusiones perturbadoras”<sup>(107)</sup>.

- c) Implica un desplazamiento de soberanías nacionales al ente internacional creado, es decir a la Comunidad; en concreto, se ha cedido la producción de ciertas materias legislativas a la Comunidad, lo que sin duda es impensable en otro ordenamiento que no sea el comunitario. Así, debe entenderse que “(...) una de las primeras consecuencias que se generan con la instauración de una Comunidad de Estados y de su consecuente ordenamiento comunitario es la referente a la declinación del dogma de la soberanía que ya no reviste aquel carácter absoluto que, respecto del Estado, le atribuía la doctrina clásica del derecho público”<sup>(108)</sup>.

(102) Juan Solozábal Echavarría, “Algunas consideraciones constitucionales sobre el alcance y los efectos de la Integración Europea”, *Revista de Estudios Políticos* 90, (octubre-diciembre 1995): 47.

(103) Solozábal Echavarría, “Algunas consideraciones constitucionales sobre el alcance y los efectos de la Integración Europea”, 47

(104) Juan Carlos Cassagne, “El Mercado Común del Sur: Problemas jurídicos y organizativos que plantea su creación”, *Revista de Administración Pública* 127 (1992): 357.

(105) Como ha señalado Sánchez Rodríguez, “el particularismo del mundo jurídico comunitario (...) por fuerza ha de manifestarse en el terreno de las fuentes normativas”. Véase Luis Sánchez Rodríguez, “Los Tratados Constitutivos y el derecho derivado”, en Eduardo García de Enterría, Julio González Campos y Santiago Muñoz Alonso, *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo III (Madrid: Civitas, 1986), 314.

(106) Sánchez Rodríguez, “Los Tratados Constitutivos y el derecho derivado”, 316.

(107) Sánchez Rodríguez, “Los Tratados Constitutivos y el derecho derivado”, 316.

(108) Cassagne, “El Mercado Común del Sur: Problemas jurídicos y organizativos que plantea su creación”, 354.





## Luis Durán Rojo

- d) Es un sistema sustentado en un proceso de integración; es claro que estamos ante un Derecho de Integración pues tiene una finalidad concreta: perseguir la integración de los Estados miembros. Esta situación dista de los objetivos que persiguen los propios Estados, toda vez que estos propenden a ser organizaciones de fines generales o indefinidos. En ese sentido, "(...) los diversos tratados constitutivos de la Comunidad no piensan en la supresión de los Estados, sino en la realización de sus objetivos (sobre todo la integración económica, aunque con una evidente significación política, al asentar las bases de la paz, e institucional, estableciendo una estructura política común)"<sup>(109)</sup>.

Recapitulando lo señalado hasta aquí, podríamos afirmar que el Derecho Comunitario es el conjunto de normas jurídicas que regulan el proceso de integración entre Estados<sup>(110)</sup>. No obstante ello, es necesario enfatizar en que su origen convencional no puede llevar a concluir que se trata de una rama del Derecho Público Internacional.

Efectivamente, si bien el Derecho Comunitario se formó a través de la mecánica de los tratados internacionales, esto es, a través del acuerdo y el consenso de los Estados que lo conforman, no es posible aplicar esta misma lógica a los procesos institucionales posteriores de integración. Al respecto, López Espadafor ha precisado que el derecho comunitario "(...) no es como el Derecho Internacional tradicional. De este último son solamente sujetos los Estados y las organizaciones internacionales, presentándose como los únicos verdaderos titulares de los derechos y obligaciones del Ordenamiento internacional tradicional. El Derecho Comunitario nace de instrumentos internacionales, pero luego afecta directamente a los ciudadanos comunitarios, creando derechos directamente en relación a estos, sin necesidad, en principio (...), de una intervención normativa estatal. Son derechos del ciudadano comunitario frente a su Estado, frente a los otros Estados comunitarios y frente a la propia Unión Europea (...)"<sup>(111)</sup>.

Asimismo, en relación con la soberanía de los Estados nacionales, el Derecho Internacional público no representa amenaza, hecho

que no ocurre con el derecho comunitario o de integración, pues este "(...) reposa en una premisa extraña al derecho internacional clásico: la divisibilidad de la soberanía. Si bien antes, en las estructuras que proveían de un marco a la integración, quedaba intacta la soberanía de los Estados, en el nuevo derecho se ceden ciertas competencias materiales (...) a instituciones especializadas de la comunidad, que al ejercerlas de conformidad con los objetivos de los tratados fundacionales, limitan los poderes de los Estados miembros con tal intensidad que prevalece la norma comunitaria"<sup>(112)</sup>.

Llegado a este punto, cabe referir que en el sistema comunitario "cabe hablar (...) de fuentes del derecho comunitario en sentido estricto, formadas por el llamado derecho originario y por el derivado, junto a una acepción más amplia de este término integrado por los principios generales del Derecho, la jurisprudencia, etcétera"<sup>(113)</sup>.

No obstante ello, principalmente hablamos de dos fuentes de Derecho, el Derecho originario y el Derecho derivado, que en estricto son categorías nuevas ajenas al ordenamiento jurídico internacional. En efecto, "Los tratados comunitarios y el derecho derivado, emanado de los órganos comunitarios, conforman un orden jurídico propio que se aparta de las categorías generales del derecho internacional"<sup>(114)</sup>.

Ahora bien, el Derecho originario está conformado por los tratados constitutivos y protocolos que añaden, modifican o eliminan contenidos del pacto original. Es el marco general sobre el que se desarrolla el Derecho Comunitario, estableciendo sus límites y sus objetivos, así como sus instituciones y órganos administrativos. En buena

(109) Solozábal Echavarría, "Algunas consideraciones constitucionales sobre el alcance y los efectos de la Integración Europea", 48.

(110) Torres, "Derecho tributario comunitario", 574.

(111) López Espadafor, "La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", 45.

(112) Torres, "Derecho tributario comunitario", 577.

(113) Sánchez Rodríguez, "Los Tratados Constitutivos y el derecho derivado", 315.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

cuenta, es la norma de reparto competencial y tiene dos tipos de prescripciones: (i) Las llamadas *cláusulas institucionales*, "(...) en las cuales se regula el entramado orgánico de las Comunidades y, en particular, la organización, funcionamiento y poderes de las instituciones, la organización financiera y de la administración pública comunitaria, así como las relaciones exteriores"<sup>(115)</sup>; y, (ii) las denominadas *prescripciones materiales* que llenan de contenido el sistema de referentes valorativos de la Comunidad.

En el caso de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), de la cual forman parte hoy Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, el Derecho originario está dado por el Acuerdo de Cartagena, el Protocolo de Trujillo, el Protocolo de Sucre, el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, y el Protocolo de Cochabamba, entre otros.

En cuanto al Derecho derivado, podemos señalar que es el conjunto de normas emitidas y formuladas por órganos de la comunidad en el ejercicio de sus competencias. En el caso de la CAN, hablamos de las Decisiones del Consejo Andino de Cancilleres, de la Comisión de la Comunidad Andina y de las Resoluciones de la Secretaría General, teniendo también este carácter los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Las normas pertenecientes al Derecho derivado están limitadas formal y sustancialmente por el tratado constitutivo de la comunidad. Por ejemplo, en la CAN una norma primaria no puede ser modificada ni alterada por una Decisión de los órganos comunitarios con capacidad de promulgar decisiones vinculantes, como son el Consejo Andino de Cancilleres y la Comisión de la Comunidad Andina<sup>(116)</sup>.

Ahora bien, en relación al sistema jurídico del Estado nacional, ambos instrumentos normativos no solo pasan a formar parte

de ese ordenamiento jurídico nacional sino que además generan efectos (obligaciones y derechos subjetivos) en la esfera de los particulares.

Conforme a ello, las normas comunitarias tienen una naturaleza especial. La primera característica de las normas del Derecho Comunitario es su supremacía sobre las normas de derecho interno: "El efecto que produce este principio de la primacía es doble pues mientras, por una parte, torna inaplicable de pleno derecho las disposiciones nacionales contrarias al derecho comunitario, por la otra, viene a impedir la formación válida de actos legislativos posteriores que fueran incompatibles con la legislación comunitaria"<sup>(117)</sup>.

Dicha primacía se revela cuando la norma comunitaria colisiona con la norma interna a través de dos formas de contradicción: (i) contradicción entre una norma comunitaria y una norma interna anterior; y, (ii) contradicción entre una norma comunitaria y una norma interna posterior.

La lógica que está detrás de la primacía del derecho comunitario es la unidad normativa. Así, debe entenderse que "(...) la prevalencia del derecho comunitario sobre el derecho de los países miembros es una regla que hace a la específica naturaleza (...) y existencia de un Mercado Común, por cuanto si sus normas no tuvieran primacía respecto de los derechos nacionales se afectaría un principio general

(114) Mathías Herdegen, *Derecho económico internacional* (Madrid: Civitas, 2005), 33.

(115) Sánchez Rodríguez, "Los Tratados Constitutivos y el derecho derivado", 320.

(116) Cabe precisar que lo mismo ocurre respecto a una norma constitutiva de cualquiera de los organismos que conforman el Sistema Andino de Integración, sin embargo en este caso, como señala Vigil, si existiera conflicto entre una norma de aquellas (constitutiva de un organismo comunitario) con alguna de las señaladas como *primarias* de la CAN, "primarian estas últimas ya que son normas comunitarias a diferencia de las constitutivas de los órganos del Sistema Andino de Integración, que si bien crean órganos que pueden o no ser parte del Sistema Andino de Integración, no dejan por ello de ser normas sujetas al derecho internacional". Véase Ricardo Vigil Toledo, *La estructura jurídica y el futuro de la Comunidad Andina* (Madrid: Civitas, 2011).

(117) Cassagne, "El Mercado Común del Sur: Problemas jurídicos y organizativos que plantea su creación", 362.



## Luis Durán Rojo

en el que reposa todo derecho comunitario: el de la unidad de legislación<sup>(118)</sup>.

Por otro lado, las normas comunitarias son susceptibles de tener aplicación directa en los países miembros de la Comunidad, esto es, entrar en vigor y formar parte del Derecho interno sin necesidad de acto legislativo (o interno) de incorporación.

Finalmente, las normas comunitarias son susceptibles de generar obligaciones y derechos subjetivos en los ciudadanos de los países. Es lo que se llama la eficacia inmediata de las normas comunitarias y lo que les permite ser “(...) fuente inmediata de derechos y de obligaciones para todos los afectados por ellas, bien se trate de instituciones (...), bien de los Estados miembros, bien de particulares que sean parte en relaciones jurídicas que incumben al Derecho comunitario<sup>(119)</sup>”.

### 4. Colofón: En la ruta, con afirmaciones y métodos adecuados

Luego de lo revisado en los apartados anteriores, la cuestión final es preguntarnos si este proceso de cambio del Derecho hacia un nuevo paradigma es irreversible. La mayoría de estudiosos de la materia lo dan por hecho y dicen que todo apunta a que será así, y pasaremos hacia un policentrismo normativo, producido especialmente por el imparable proceso globalizador y porque hay una creciente creencia en los operadores jurídicos de los tres sistemas normativos actuales (estatal, comunitario e internacional) de que así hay que actuar.

En ese sentido, se dice, está claro que aunque el concepto de Estado-nación (que es el que ha delineado el Derecho actualmente existente) se mantiene fuertemente enraizado en las sociedades contemporáneas y eso significa que la mutación del Derecho será más lenta, hay una crisis que incide en varios niveles. “En el de la teoría jurídica, precisándose una revisión de la teoría de la validez basada en la disociación entre validez y vigencia, y en una nueva relación entre forma y sustancia de las decisiones (...), en el de la teoría de la interpretación y de la aplicación de la ley, siendo indispensable una nueva definición del papel del juez y una actuación de las formas y

las condiciones de su sujeción a la ley. Y en el de la Ciencia Jurídica, que ha de superar lo meramente descriptivo para convertirse en crítica del objeto que contempla<sup>(120)</sup>”.

Por eso y por ahora, mientras el nuevo paradigma se vaya cimentando en principios valorativos fundamentales, resulta necesario relevar el fenómeno y exigir a los jueces y resolutores de casos concretos la necesidad de clarificar y utilizar estrictamente la lógica, reglas y fuentes del sistema jurídico que les ha dado la competencia de dirimir conflictos.

Al hilo de lo que venimos señalando, debería mantenerse tres afirmaciones necesarias por las cuales luchar en este proceso de configuración de un nuevo paradigma del Derecho.

En primer lugar, es necesario afirmar la idea de ciudadanía y del ciudadano como intérprete normativo y productor indirecto o directo de la norma jurídica. Luego, es necesario afirmar la noción de deberes en marco similar a los derechos. Por último, hay que afirmar la noción de que el Derecho responde a las necesidades de una sociedad, a través de un Estado. Eso conlleva a superar la situación de periferia respecto al centro de producción normativa mundial.

Finalmente, también es necesario evitar el uso indiscriminado de fuentes doctrinales para desarrollar argumentos de interpretación de las normas nacionales. Eso supone, como se ha visto en este trabajo, desechar la vieja idea de entender que la norma jurídica tiene una interpretación unívoca y que debe moldearse y adecuarse a la *institución jurídica* de la que deriva originariamente, la misma que permanece unívoca a lo largo del tiempo y en todos los sistemas jurídicos comunes.

(118) Cassagne, “El Mercado Común del Sur: Problemas jurídicos y organizativos que plantea su creación”, 359.

(119) Francisco Enériz Olaechea, “El derecho de la Unión Europea”, en Francisco Enériz Olaechea, *Derecho de la Unión Europea* (Pamplona: Gobierno de Navarra, 2006), 164.

(120) Garrido Gómez, *Las transformaciones del Derecho en la Sociedad Global*, 12.

## La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario

### *The Transformation of modern law and its impact on the conception of Tax Law*

En materia tributaria, por ejemplo, ya no es posible en el estado actual del cambio de paradigma, entender al tributo como la única institución jurídica predicable en los mismos términos (o cuanto menos en términos similares) en Francia, España, Italia, Argentina y Perú (ordenamientos todos ellos adscritos en líneas generales al modelo Europeo Continental), sin que importe el contexto temporal y territorial en el que se encuentre. Por eso, en nuestro entorno, hay que aplaudir aquellas reflexiones sobre el fenómeno tributario que contienen una visión claramente contextual, que valora y critica las adecuaciones, mutaciones y perspectivas propias que se han ido tomando, especialmente en los veinte últimos años, pero que las somete a verificación en el marco del Estado Constitucional, en los términos indicados por nuestra jurisprudencia y doctrina nacional en materia tributaria.


Sin duda, es bueno reconocer, siguiendo a López Medina<sup>(121)</sup> y otros juristas extranjeros, que la legislación, la jurisprudencia y la reflexión doctrinal latinoamericana se han ido desarrollando sobre la captación de lo mejor del pensamiento de los países prestigiosos en materia de producción de teoría jurídica (*sitios de producción*). Pero, como señala él, es bueno saber que los teóricos jurídicos de esos *sitios de producción* mantienen una forma de escribir y debatir con conciencia de sus interlocutores (los otros participantes con quienes se dialoga), sin tomar en cuenta que pueden tener una audiencia de juristas en otros países (*sitios de recepción*).

Ello contribuye a que éstos últimos acaben leyendo y estudiando el texto de las teorías jurídicas sin lograr captar el *contexto* de las mismas, con lo que pierden un elemento central de entendimiento, y pueden acabar reconociendo conclusiones teóricas y prácticas que en realidad no corresponden a tales reflexiones.

Luego, cuando a su vez estos teóricos de los *sitios de recepción* produzcan teoría jurídica de alcance nacional o regional, pensarán en sus interlocutores correspondientes (que pueden ir desde otros juristas, jueces, abogados, contadores, estudiantes de universidad, etcétera), al punto que originarán una *transformación* o *trasmutación* de la teoría jurídica de los *sitios de producción*, la que es adecuada al lenguaje, parámetros culturales y particularidades institucionales de los *sitios de recepción*.

De ello ocurrirá que en los *sitios de recepción*, al cabo de cierto tiempo y por la propia realidad, se recrean y producen nuevas teorías jurídicas que pese a utilizar los mismos términos de las teorías jurídicas de los *sitios de producción* podrían estar refiriéndose a nociones parcial o totalmente diferentes. Ello se potencia exponencialmente cuando esos *sitios de recepción* trasuntan a convertirse en *sitios de producción* (como por ejemplo, ocurrió con los Estados Unidos de Norteamérica en la filosofía jurídica en el mundo Anglosajón, o la Argentina en materia tributaria en el mundo latinoamericano), puesto que los juristas de otros espacios jurídicos que empiezan a conocer y estudiar las teorías jurídicas de estos sitios utilizarán los conceptos y el entendimiento de las mismas, pero sin captar el contexto correspondiente, lo que a la larga significará un incorrecto entendimiento de los alcances de las mismas y una posterior *transformación* en los nuevos *sitios de recepción* correspondientes.

No hay en la perspectiva descrita la defensa de un relativismo cultural o una incomunicación entre los distintos espacios jurídicos de los Estados nacionales; más bien queremos reconocer un elemento que explica mucho de lo ocurrido en el Perú y América Latina en los últimos años y que debe tomarse en cuenta cuando se desee realizar un análisis de investigación y/o crítica que quiera incluir espacios jurídicos nacionales como el nuestro.

En buena cuenta, podemos terminar estas reflexiones advirtiendo al lector que cuando lea alguna reflexión teórica o la utilice en sus actividades cotidianas de interpretación de la norma tributaria, no sólo conozca al autor (y su historia académica o profesional) sino intente también conocer cuáles son los marcos de referencia, parámetros culturales, temporales y de lugar, y las perspectivas jurídicas del *sitio de producción* desde el que nos habla. Si no lo hace, puede ocurrir que se aplique el conocido refrán “le vendieron gato por liebre” y que capaz este cruzando paradigmas jurídicos provocando un verdadero caos conceptual. 

(121) Diego Eduardo López Medina, *Teoría impura del derecho. La transformación de la cultura jurídica latinoamericana* (Bogotá: Legis, 2004), 480.