

Quipukamayoc

Segundo Semestre 1993

LA TRIBUTACION

*Pascual
Chavez Ackermann*

**Universidad Nacional Mayor de San
Marcos**

FUNDAMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Las obligaciones tributarias son impuestas a los particulares por el Estado en virtud de su poder de imperio como organización jurídica soberana, es decir, en virtud de su "jus imperio". No obstante, toda obligación tributaria no queda justificada por el simple hecho que el Estado pueda crearlo y exigirlo, sino, que existe un concepto ético y jurídico que lo justifica toda vez que negarlo sería colocar a los contribuyentes expuestos a las decisiones arbitrarias del poder público. Por ello, que deban existir razones éticas y jurídicas además de principios y fundamentos sobre las cuales debe basarse el cobro de los tributos.

En este sentido, es necesario en esta primera etapa del presente trabajo conocer la causa o fundamento jurídico último de la imposición tributaria. Debemos anotar que plantear la causa de la obligación tributaria es totalmente distinto al de la fuente de la obligación tributaria. La fuente de la obligación tributaria es la Ley, en cambio, la causa de la obligación tributaria es escudriñar el precepto

legislativo mismo y su aplicación concreta que justifique la imposición de carácter tributario.

A continuación, presento las siguientes teorías que fundamentan la imposición tributaria.

1.1 Teoría de los Servicios Públicos.

Los propulsores de la Teoría de los Servicios Públicos sostiene que la causa o fundamento de la imposición tributaria es la de costear los servicios públicos que el Estado presta a los ciudadanos, por lo que el contribuyente paga tributos, siendo éstos el equivalente a los servicios públicos que recibe.

El fundamento de esta teoría radica en el siguiente razonamiento: los ciudadanos agrupados en el Estado tienen necesidades que deben ser satisfechas a través de los servicios públicos que el Estado debe brindar, servicios que requieren de recursos para poder ser brindados, ante lo cual, para generar recursos que satisfagan el gasto público, se recurre a la imposición tributaria a los ciudadanos a quienes se les brinda los mencionados servicios.

Esta Teoría ha sido objeto de críticas, siendo éstas las siguientes:

- a) Pretender encontrar el fundamento de la tributación en los servicios públicos implicaría pensar que todo lo que realiza el Estado es brindar servicios, algo que todos sabemos no es cierto, por que no toda actividad del Estado está encaminada a brindar servicios públicos; por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la prestación de servicios públicos, una parte del recurso público se destina a otras actividades que no constituyen servicios públicos, tales como gasto de inversiones en constitución de empresas, gastos de representación diplomáticas, etc.,.
- b) Otra de las críticas consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, ello hace que nos encontremos con el concepto de servicio público que no sea concretamente definido y se encuentre supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales de cada Estado.
- c) Otras críticas a esta teoría es que no todas las leyes tributarias poseen finalidades fiscales, es decir, existen leyes tributarias con finalidades parafiscales, por lo que si se llegan a obtener ingresos. ello es ajeno al propósito que fundamenta tales leyes, por ejemplo, imponer tasas o alícuotas altas a los tributos que graven a los denominados bienes suntuarios o que pudieran ocasionar enfermedades sociales (cigarrillos, alcohol, etc.). La idea es que estos productos sean cada vez más

caros y se eliminen o restrinjan su consumo, por lo tanto, la finalidad última no es precisamente la de prestar servicios públicos sino más bien la de limitar ciertas actividades económicas "dañinas" para la sociedad. De otro lado, tenemos que el Estado cuando desea promover alguna actividad económica o fomentar alguna región a la vez que elimina los tributos aplicables dota de recursos para la implementación de infraestructura necesaria a fin que se desarrolle adecuadamente la actividad promocionada.

- d) Así mismo, se critica esta teoría señalando que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que tributan como a las que no lo hacen, es decir, la prestación de los servicios no son colectivos en función a los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Es más, existen servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan tributos debido a su situación personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública. Es decir, que los recursos con que cuenta el Estado sirve para atender de manera global a las necesidades públicas en general buscando de esta manera hacer una redistribución de la riqueza nacional.

A la fecha, las actividades que abarca todo Estado moderno no comprende únicamente la prestación de los llamados servicios públicos sino que cubren otras actividades que son promotoras del desarrollo social además de una franca intervención la actividad empresarial. Los Presupuestos de la República deben ser vistos no como simples volúmenes de dinero que se entregan a la colectividad nacional sino más como recursos empleados para la superación integral de la persona generándole un mayor bienestar.

1.2 Teoría de la Relación de Sujeción.

Quienes sostienen esta teoría señalan contribuyentes de éstos, es decir, del deber de sujeción para con el Estado.

De acuerdo a esta Teoría la obligación tributaria no está supeditada a que el contribuyente percibe ventajas particulares, como en el caso de la Teoría de los servicios públicos, dado que el fundamento jurídico de la tributación es simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, carece de importancia la clasificación tripartita de los tributos: impuestos, contribuciones especiales y tasas, ya que esta división se hace en función al servicio público que se financia con los respectivos tributos.

Como una crítica a esta teoría es que no solamente los contribuyentes de un determinado Estado son los que tributan, sino también los extranjeros.

Considerar que el nacimiento de una obligación tributaria tiene como una única fuente de "sujeción." es desconocer el contenido filosófico y ético-jurídico.

1.3 Teoría de la Necesidad Social.

Quienes sostienen ésta teoría? indican que el fundamento de la tributación es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Sostienen que así como el hombre considerado individualmente tiene dos clases de necesidades: físicas y espirituales; siendo necesidades físicas la alimentación, el vestido, la habitación y todas otras necesidades que permitan la subsistencia y son necesidades espirituales: la cultura, el deporte, la educación, etc. Las cuáles satisfacen una vez que han sido cubiertas sus necesidades físicas, porque las espirituales son para lograr la superación personal; así también la sociedad tiene necesidades, unas para poder subsistir y otras para poder superarse, que lo logra con los recursos que percibe por concepto de tributos. La teoría de la necesidad social sostiene que la sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual sólo que son de carácter general en vez de particular: así se señalan que las necesidades físicas de la sociedad son alimentos, vivienda, orden y seguridad, servicios públicos, salud, etc. y las necesidades espirituales son educación, cultura, deportes, etc.

Aquellos que sostienen esta teoría afirman que también las leyes tributarias que tienen finalidades extrafiscales satisfacen necesidades sociales ya que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad. Así, cuando se elevan las tasas de los tributos que gravan la importación de bienes con finalidad de incentivar la producción nacional, se está pensando en las necesidades del Estado, pues ello logrará el desarrollo de la industria nacional que generará trabajo para la población.

Esta teoría de la imposición u obligación tributaria es sumamente aceptable y comprende mejor las actividades estatales actuales. Además de las características antes señaladas, es decir, que el Estado debe generar bienestar social, éste debe cumplir un papel integrador. Los problemas socio-económicos de un determinado país tiene orígenes que no son ajenos a los que acontecen o acontecieron en otros, de manera que, por medio de un proceso de permanente comunicación, se puede cumplir mejor el papel de satisfacer las necesidades sociales.

1.4 Teoría del Seguro.

Para esta teoría el fundamento de la tributación es el considerar a los tributos como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.

Esta teoría se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, puesto que considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades y de sus vidas, por ello considera que el tributo que los ciudadanos pagan constituye una prima por esta garantía.

Las críticas que se han hecho a esta teoría, entre otras son las siguientes:

- a) Los defensores de esta teoría parten de un principio falso, por que la actividad del Estado en la actualidad no está reducida a una simple función de protección de la vida y de los bienes de sus súbditos. Si tenemos en cuenta sobre todo, la tendencia actual de los Estados de intervenir cada vez más en esferas que antes se consideraban debían estar en manos de los particulares.
- b) Las cantidades de dineros de los recursos públicos destinados a seguridad de la población si bien son importantes no son materiales comparados con las grandes cantidades que se destina a otros fines, tales como obras públicas, educación, aportes a organismos internacionales, etc.
- c) Una tercera crítica es que se trata de una teoría muy alejada de la realidad por que nunca el Estado ha actuado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona, por que actuar así tendría la obligación de producirse algún siniestro de indemnizar a las víctimas, lo que el Estado hace es evitar la realización de actos que lesionen a sus miembros o a sus bienes y castigar a los culpables, siendo por lo tanto la acción del Estado preventiva y punitiva.
- d) Esta teoría si bien tiene mucho de cierto, es decir, que el Estado tiene la obligación de proteger la vida y el patrimonio de los ciudadanos, pero ésta no es la única obligación, además, la función del Estado es el de ser solidario, con todos los ciudadanos y competente en todas sus necesidades, sean materiales o espirituales.

1.5 Teoría del Eheberg.

Esta teoría expresa que el pago de los tributos es un deber que no necesita fundamento jurídico especial, considerando el deber de tributar como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que

los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir al interés general.

De ésta manera, de acuerdo con ésta teoría el fundamento jurídico del tributo es, precisamente que no necesita ningún fundamento jurídico para justificar su existencia.

Aquí se compara a la tributación con la vida de los ciudadanos la ofrenda de sus vidas, sin que para ello sea necesaria la existencia de fundamento jurídico alguno, para exigir la ofrenda de cosas menos, valiosas que la vida, no es necesario la existencia de un fundamento jurídico, por que todos los ciudadanos deben aportar a la comunidad de fuerzas y valores económicos de que disponen, cuando lo exige el bienestar general.

Esta teoría es sumamente criticada por simplista y materialista y además por que es una que queda al margen de la Filosofía y la Ciencia Jurídica y Económica.

1.6 Teoría del Gasto Público.

Esta teoría señala como fundamento jurídico de la imposición tributaria la necesidad de sufragar los gastos públicos, entendiéndose por gastos públicos los recursos que se destinan a la satisfacción de necesidades individuales, sin embargo, cabe hacer una observación a este concepto de gasto público, en el sentido que deben considerarse incluidos en ellos también los gastos destinados a satisfacer las necesidades individuales, por que el gasto público de un Estado es para satisfacer tanto necesidades colectivas como individuales.

En éste caso la justificación fundamento jurídico y ético de la tributación estaría en el hecho de que el Estado necesita recursos para que el gasto público pueda ser cubierto y se cumpla con brindar los servicios que los ciudadanos en general deban recibir, sean de carácter público o privado. Pero, además creo que a los efectos de determinar la causa de la obligación tributaria es necesario que ésta se relacione con la capacidad contributiva de los ciudadanos afectados con la carga del impuesto, puesto que toda obligación tributaria debe representarle sacrificios mínimos además de cuidar que se cumpla el principio de neutralidad.

Concluyo diciendo que, no existe plena aplicación de ninguna de las teorías expuestas, pues se da el caso que muchas veces contribuyen personas con nula capacidad contributiva de pago, de manera que su sacrificio es enorme y atentan muchas veces incluso con sus vidas, tal como acontece en nuestro país, que

pagan impuesto a la renta personas con ingresos menores de S/.500 ; cuando la canasta familiar tiene un valor de S/.744.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Es parte de un nuevo libro del autor, "Teoría del Impuesto a la Renta".

Córdova R., Alejandro, "Derecho Tributario" 1970.

Jarach, Gino, "El Hecho Imponible" compilación, página 20.

Jarach, Gino, "Derecho Tributario".

Villegas, Héctor, "Derecho Tributario y Financiero", página 220.

————— "La Actividad Fiscal del Perú", Tesis Doctoral

————— "La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo". página 49.