

Modelo constitucional tributario y derechos sociales

Tax constitutional model and social rights

JORGE LUIS SALAZAR SOPLAPUCO (*)

SUMARIO: Introducción. I. Sistema tributario justo, redistributivo y promocional, criterio legitimador de la potestad tributaria. II. Deber constitucional de tributar. III. Tributo como presupuesto funcional del estado. IV. Garantismo tributario y política fiscal. V. Reformas para asegurar los derechos sociales. VI. Conclusiones.

Resumen: En el presente trabajo argumentamos sobre la existencia del tributo como elemento esencial en el sistema constitucional peruano. Propone razones para justificar la existencia del tributo en relación al ejercicio de los derechos sociales, que es la justificación, a su vez, material y moderna de la existencia del Estado Constitucional de Derecho. Así, plantea tres propuestas principales: el carácter del sistema tributario peruano, como sistema justo por ser redistributivo; el deber de tributar como esencial para que el sistema alcance sus objetivos; y el presupuesto como mecanismo fundamental para mate-

(*) Abogado por la Universidad Nacional de Trujillo, Magister en Derecho por la Universidad de Bruselas, Doctor en Derecho por la Universidad Antenor Orrego, Doctorando de la Universidad Carlos III, Madrid. Docente de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional de Cajamarca y de la Escuela de Posgrado de la UNC.

rializar la naturaleza del sistema tributario en relación al ejercicio de los derechos sociales.

Palabras claves: Tributo, sistema tributario, deber de tributar, derechos sociales y presupuesto.

Abstract: This paper argues for the existence of the tribute as an essential element in the Peruvian constitutional system. Proposes reasons to justify the existence of the tribute in relation to the exercise of the rights social, that in last instance is it justification material and modern of the existence of the State constitutional of right. Thus, raises three proposed essential: the character of the system tax Peruvian, as system just by be redistributive, the duty of pay as essential to the system reach their objectives and budget as mechanisms essential to materialize it natural of the system tax in relation to the exercise of them rights social.

Words key: Tribute, taxation, duty to pay tax, budget and social rights.

Introducción

El presente trabajo se centra en responder la interrogante de ¿cómo garantizar el ejercicio de los derechos sociales en un Estado Constitucional de Derecho, como es el Perú? Pretendemos resolver una antinomia entre una norma válida que establece derechos sociales, tales como a la salud, educación de calidad, al seguro social, al agua potable, de acceso a la justicia, entre otros, y una práctica gubernativa alejada de estos derechos por ausencia de políticas públicas de inversión social o de ausencia del Estado en los sectores más necesitados del país.

Este aporte aspira a ser la justificación externa a un modelo normativo expansivo, en mi opinión, en el ejercicio de su potestad tributaria. Es la justificación externa, (FERRAJOLI, 2006) requiere para otorgarle legitimidad a un ordenamiento jurídico, en ese caso al derecho tributario.

1. Sistema tributario justo, redistributivo y promocional, criterio legitimador de la potestad tributaria

Concebir al Derecho Tributario como sistema normativo justo, es una garantía no sólo como instrumento hermenéutico de la norma

constitucional, sino como instrumento en el ámbito operacional del Derecho Tributario, es decir en la gestión, administración y recaudación de los tributos. Esta visión garantista de un moderno Derecho Tributario, se configura con determinadas características centrales y que dialécticamente se conjugan con el objeto final de todo el orden jurídico y de la propia existencia del Estado Constitucional de Derecho.

1.1 Delimitado ámbito de poder y competencia tributaria y presupuestaria

La regulación constitucional de la materia presupuestaria y tributaria, se nos plantea en dos sentidos:

En sentido estricto como Derecho Constitucional y por razón de la materia. En el primer aspecto, por cuanto la regulación del poder tributario y del presupuesto afecta a la organización de los poderes del Estado. La distribución de las facultades en materia presupuestaria (elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto) entre distintos poderes del Estado y la definición del contenido constitucionalmente posible de la Ley del Presupuesto de una parte, así como la delimitación del poder tributario, de otra, son cuestiones fundamentales en la organización y reparto del poder en un Estado de Derecho.

Por ello, el reparto del poder tributario y presupuestal (el poder de gravar con tributos y el poder de gastarlos) constituye uno de los instrumentos de equilibrio político, cuya correcta definición constitucional asegura la conservación del sistema democrático. Este sistema de distribución de competencias puede, asegurando el ejercicio de los derechos sociales, estimarse suficiente para garantizar la legalidad de la imposición de los tributos y de la realización del gasto público siempre que exista una efectiva separación e independencia entre los distintos poderes. De ahí que, uno de los temas pendientes en el proceso de descentralización del Estado sea la descentralización fiscal, en donde la imaginación y el poder tributario enfrentan un nuevo reto.

En cuanto a la materia ésta es de Derecho constitucional por el rango de las normas y la validez suprema que ellas contienen. La Constitución incorpora instituciones o conceptos elaborados por el Derecho

Tributario y Financiero, elevándolos a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder fiscal del Estado.

1.2 Los tributos se originan por la voluntad de los ciudadanos, son en esencia formas de auto imposición

El moderno constitucionalismo se cimienta en el derecho del pueblo a consentir los tributos a través de sus representantes (no taxation without representation) y el correlativo derecho de aprobar el destino que se da a los mismos mediante el presupuesto. Esto es, el poder sobre la cartera (the power of the purse), como refieren los anglosajones, ha constituido el núcleo en torno al cual han girado las pugnas políticas sobre la organización y el reparto del poder político característico de las constituciones democráticas.

1.3 Establecimiento de límites al poder tributario, en donde la previsibilidad o certeza del tributo es la base esencial

La positivización constitucional de los principios tributarios y presupuestarios, como el de legalidad, no confiscatoriedad, justicia, entre otros, es decir su elevación a la categoría de normas supremas constitucionales y la asignación por el texto constitucional de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado, constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder tributario al imperio de la ley constitucional, característico del Estado de Derecho y, por tanto, instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por parte de los ciudadanos del manejo de la Hacienda Pública.

Muchos se resisten a entender que la misión fundamental del Derecho Constitucional, es decir la de regular el ejercicio del poder y asegurar los derechos fundamentales de los ciudadanos frente al ejercicio incontrolado del poder, encuentra en la Hacienda Pública un ámbito decisivo de actuación, pues la incorporación al texto de la Constitución de los principios fundamentales de los tributos y la constitucionalidad del procedimiento de aprobación del gasto público, responde precisamente a este propósito garantista característico del Estado de Derecho.

1.4 El modelo de la Constitución fiscal peruana se basa en un modelo tributario justo por ser redistributivo y promocional

El mandato constitucional de una política tributaria redistributiva tiene como finalidad garantizar la legitimidad del Estado no sólo respetando los derechos individuales, sino estableciendo los medios reales para satisfacer las necesidades básicas de las personas y de los pueblos locales o regionales, a través del proceso de elaboración, aprobación y ejecución y control del presupuesto. Es decir, el Estado para cumplir sus fines se sustenta en dos pilares: los ingresos (tributos) y el presupuesto (ingresos-gastos).

Dentro del modelo de sistema económico que la Constitución establece, el de economía social de mercado en el que coexisten empresa privada y sector público, el Estado además de ejercitar la función de regulador del sistema económico, toma a su cargo importantes sectores de la producción social en orden de alcanzar ciertas metas y objetivos como el de mejorar de la calidad de vida, generación de empleo, entre otros.

Lo que es resaltante, es que el Estado asume también una función social de redistribución de la renta y de la riqueza, aspectos que están en la esencia misma de la cláusula constitucional que configuran la naturaleza política de Estado como república social y democrática de Derecho, tal como está definido en los artículos 38º y 43º. Principios que no pueden entenderse como simples calificativos retóricos sin consecuencias jurídico-constitucionales, sino, por el contrario, han de considerarse como auténticos principios estructurales del orden jurídico y criterios hermenéuticos fundamentales del orden político y social establecido en la Constitución.

La relación entre la concepción de república social de Derecho (Estado asistencial, centrado en la prestación de bienes y servicios públicos) con la democracia y la economía social de mercado, pone de manifiesto el carácter de compromiso de la fórmula constitucional, pero al mismo tiempo reafirman la existencia de un mínimo de valores básicos admisibles por todos, fruto de la decidida voluntad de que la Constitución configure un marco social y económico en el que sea posible no sólo la convivencia ciudadana libre y plural, sino también la realización, al me-

nos mínima, de los proyectos de vida de las distintas fuerzas económicas y de las personas de distinto origen social. (Ver Sentencia del TC, en el Exp. N° 008-2003-AI/TC, fj 12)

Este contenido mínimo del principio del Estado social y democrático de Derecho queda determinado fundamentalmente por la comprensión de los valores superiores de la libertad, la igualdad y la justicia, de participación democrática en la formación del orden social y económico, entendidos no en su sentido meramente formal, sino en sus expresiones y contenidos materiales.

Pues la libertad política es irreal si no va acompañada de la libertad frente a las necesidades económicas. Que el derecho a la propiedad ha de tener como límite la funcionalidad para el orden social y económico y los derechos de los que participan en hacerla productiva no son absolutos. Que la seguridad no se entiende sólo como dimensión jurídica, sino también en la dimensión social en general; que la igualdad no lo es sólo frente a la ley, sino que se debe extender, en la medida de lo posible, a las cargas y beneficios, y que la participación se amplía a los bienes y servicios y a las formas de democracia social.

Solamente mediante la satisfacción de los contenidos mínimos que se expresan en el concepto de República social y democrática de Derecho podrá encontrar la Constitución el consenso democrático que legitime la organización política que da forma al nuevo orden social. El cumplimiento de esos contenidos mínimos pasa necesariamente (aunque no suficientemente) por una función redistributiva de bienes y rentas que la Hacienda Pública lleva a cabo por medio de un programa justo de ingresos (tributos) y gastos públicos.

Entonces, desde un enfoque garantista el contenido mínimo de la concepción de una república social y democrática tiene que ver con la satisfacción de los derechos económicos y sociales que constituyen los principios rectores de la política económica y social consagrados en el Capítulo II de la Constitución. Al respecto no comparto la idea de que si bien no todos estos derechos económicos y sociales son derechos subjetivos directamente ejercitados por los ciudadanos y exigibles por vía ju-

risdiccional, ante un juez o tribunal por ejemplo, sólo podrían ser alegados como justificantes de una pretensión ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que disponga las leyes que los desarrollen, es el caso típico, por ejemplo, del derecho a la educación o el derecho a la salud.

Pues si bien estos derechos no son de eficacia inmediata, ello no significa que carezcan de valor jurídico, puesto que han de considerarse como normas jurídicas que obligan a los poderes públicos y en tanto que principios del orden social y económico, informarán a la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos pues contienen normas principios, esto es, determinados fines del Estado, lo que le otorga una eficacia legitimadora y deben fundamentar, por tanto, todo el funcionamiento del Estado y específicamente su Hacienda Pública.

Estos derechos económicos sociales pueden resumirse en: en el derecho al trabajo, el derecho al descanso laboral, el derecho a la seguridad social, el derecho a la salud, el acceso a la cultura, a la educación de calidad, la mejora de la calidad de vida, la conservación del patrimonio artístico, el derecho a una vivienda digna, el derecho a una pensión digna, el derecho al agua potable, entre otros.

Y aunque, carecen de eficacia positiva directa, pues requieren la mediación del legislador para ser exigibles mediante el presupuesto, tienen una enorme fuerza o eficacia negativa como límites a la disponibilidad del poder legislativo en su necesaria mediación para el desarrollo de estos derechos sociales en cuanto prohíben o inhiben los actos de los poderes públicos que manifiestamente los desconozcan o persigan objetivos contrarios o incompatibles con los valores que aquellos significan, pudiendo sustentar por ello, y de darse el caso, una demanda de inconstitucionalidad. Sin olvidar su indiscutible valor como criterio interpretativo, vinculante para los jueces y tribunales.

La “Constitución financiera o Constitución fiscal”, se nos presentan así como una pieza de fundamental relevancia dentro del orden constitucional para garantizar los derechos de las personas. La Constitución peruana de 1993 define un marco político e institucional muy preciso

respecto de cual debe ejercitarse la función de nuestra Hacienda Pública. De dicho marco institucional se deducen una serie de principios jurídicos ordenadores de toda la actividad financiera del Estado y demás entes públicos, los mismos que imponen deberes y límites jurídicos claros a los órganos a quien está encomendada la función de obtener ingresos a través del sistema tributario y de realizar gastos públicos. Este marco institucional aparece diseñado en una serie de preceptos de nuestra Constitución, que más luego vamos a precisar.

Entre todos estos aspectos existe una perfecta relación funcional de lo que se desprende una configuración del Derecho Tributario y Financiero (Hacienda Pública) como instrumentos de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos o de gastos públicos, aparecen comprometidos por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y más justo.

1.5 Sistema tributario justo por ser redistributivo

La justicia social, es decir la formación de la igualdad, de acceso a las oportunidades, satisfacción de las necesidades básicas (salud, educación, vivienda) de la población, no puede lograrse dentro del sistema de economía social de mercado que nuestra Constitución impone, sin la intervención decisiva de Hacienda Pública, porque hoy la igualdad y la justicia reales y efectivas suponen no sólo tomar en consideración el modo que se reparte la carga tributaria, es decir, si el sistema fiscal es justo o no en consideración a la cantidad de contribuyentes y el monto que aportan, sino que implica tomar en consideración también el destino de los ingresos obtenidos a través del sistema fiscal. Porque en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, ello implica que entre los tributos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión.

Es precisamente esta interdependencia, desde el enfoque garantista del derecho, lo que confiere al Derecho Tributario su carácter de

Derecho redistributivo, es decir, un Derecho en el cual la rama de los Tributos debe de concebirse como un derecho que grava más a los que tienen más y la rama del Derecho del gasto público, debe ser una rama del Derecho a favor de los que menos tienen. Sólo de esta manera, a través de una función redistributiva del derecho tributario que funcione de manera desigual en sus dos brazos, en el brazo del tributo y en el brazo del gasto público, puede garantizarse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo (República democrática y social), proporcionando a los ciudadanos un marco social y económico en el que se puedan realizar como personas libres mediante el disfrute de unos bienes que por naturaleza de su función social y económica, el Estado debe garantizar.

Una similar concepción promocional del Derecho, de finalidad tuitiva o compensadora que impone la superación de una igualdad y libertad meramente formales en garantía de la promoción de la igualdad real, ha sido aplicada por el Tribunal Constitucional al Derecho laboral, configurado como un ordenamiento compensador e igualador que corrige al menos, parcialmente las desigualdades realmente existentes entre el empleador y el trabajador.

Esta concepción del Derecho Tributario entra de lleno en lo que el profesor Bobbio ha denominado función distributiva y función promocional del derecho (BOBBIO, 1995). La función del derecho para este italiano, en forma general, no es tanto (aunque también contenga normas de este tipo) prevenir y reprimir los comportamientos desviantes o la de impedir el nacimiento de conflictos y facilitar su arreglo después de surgidos, sino más bien como repartidor de los recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de las personas, estimular, incentivar y promover el comportamiento de individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos teniendo en cuenta el bien común, el bienestar general. (Exenciones y bonificaciones tributarias subvenciones y transferencias presupuestarias, etc.).

La concepción limitativa y reduccionista del Derecho ha determinado que la definición de lo que es derecho se haya realizado tradicionalmente por los juristas por su referencia a su función protectora-represo-

ra, esto es, al Derecho privado y al Derecho penal (subyaciendo en ello su relación con la moral, no con la economía), que son aquellas partes del Derecho que no tienen una función directamente redistributiva o una función promocional. (GRANDEZ CASTRO, 2011)

Al considerar el papel del Derecho Tributario como el de un Derecho garantista, desigual o redistributivo no estamos haciendo otra cosa que comprometer el funcionamiento de la Hacienda Pública en el sentido proclamado por la Constitución de 1993. Primeramente con su artículo 44º, cuando establece que es deber del Estado promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, y en el artículo 59º, cuando obliga a los poderes públicos a estimular la creación de riqueza, garantizar la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria, asimismo a brindar oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad y, por tanto, manda remover los obstáculos que impiden el ejercicio pleno de la libertad y la igualdad entre todos los ciudadanos y grupos sociales, y el artículo 78º de la norma constitucional, que regula los criterios para la programación y ejecución presupuestaria.

Pues bien, los obstáculos de orden económico y social que pueden limitar de hecho la igualdad de los ciudadanos, se centran sustancialmente en la divergencia de las rentas y patrimonios que se profundizará si no se consigue un límite mínimo común para todos. Esta función de redistribución se cumple de una manera mucho más eficaz por la vía de los gastos públicos, mediante las transferencias o subvenciones que solo a través del sistema fiscal, por muy justo y muy progresivo que aparezca configurado en las leyes.

En el mejor de los casos, puede conseguir una redistribución proporcional, pero no progresiva, de la carga tributaria. En todo caso, un programa más justo de gastos públicos es más redistributivo que el más justo de los impuestos sobre la renta. Por eso la Constitución, en su artículo 77º prescribe que el Presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización.

Este dispositivo constitucional al incorporar un precepto que vincula a la hacienda pública para asignar equitativamente los gastos públicos, ha introducido una norma enormemente progresiva y garantista, para cumplir esta función redistributiva en relación con el artículo 44º y 59º y en definitiva en la articulación de esta cláusula constitucional con aquella que establece la naturaleza política del Estado peruano como una república social y democrática de Derecho.

El modelo estadual de República social y democrática de Derecho, asentado sobre una creciente socialización de las necesidades humanas y del modo de satisfacerlas, genera una incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales (no siempre compatibles entre sí y pasibles de financiar) que en la conciencia de los ciudadanos se ha consolidado como una especie de derechos adquiridos de la colectividad frente al Estado, la misma que presiona cuanto no impone a los poderes públicos, a través del mercado político, compromisos sociales normativos de cierto modo irreversibles. La consecuencia de ello es que la hacienda pública debe cargar con los costos comunes de necesidades cada vez más socializadas, que debe financiar, en definitiva, a través de los tributos. La hacienda se encuentra entonces ante dos áreas simultáneas que no siempre son fácilmente conciliables entre sí.

Por un lado, debe recaudar la cuantía del tributo que se requiere para financiar las funciones de intervencionismo económico del sector público en detrimento de las ganancias e ingresos privados, aplicándola con racionalidad suficiente como para evitar perturbaciones en el proceso de crecimiento económico y de acumulación de capital. Por otro lado, la recaudación de los tributos tiene que hacerse de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes respetando los derechos fundamentales y que evite situaciones de conflicto social (resistencia o revueltas fiscales) como consecuencia del reparto de la carga tributaria o del volumen que alcance la presión fiscal y satisfaga así la creciente necesidad de legitimación del Estado.

2. Deber constitucional de tributar

En este contexto, de concebir al Derecho Tributario y al tributo como instrumentos garantizadores de los derechos sociales de la persona y en especial del contribuyente-receptor en el marco del Estado social y democrático de Derecho, es esencial el rol que cumple la persona, como contribuyente-pagador. Rol sin la cual no se podría constituir un sistema tributario justo y redistributivo, pues se carecería de una base material esencial.

Por ello, dentro de la concepción garantista, el deber de tributar debe concebirse como un deber-garantía para asegurar la concreción de los derechos sociales. Sin solidaridad no es posible el goce el ejercicio de los derechos sociales.

En el Derecho Constitucional moderno cuando se argumenta sobre los derechos, siempre la frase: <derecho a> viene acompañado de su otra cara: <el deber de>; de tal forma que, desde el derecho constitucional <derecho a - deber de> es una categoría jurídica muy importante para comprender el ejercicio de los derechos fundamentales.

Así, por ejemplo, cuando expresamos la idea de que todos tenemos el derecho a no ser detenidos, salvo por mandato judicial o en caso de flagrancia, este derecho constitucional, contiene el deber que tiene el Estado o cualquier elemento de la sociedad civil, de no privar de la libertad a ninguna persona, sin que haya orden judicial o sin que exista la comisión flagrante de un delito.

De igual forma, sucede con los derechos constitucionales que implican alguna prestación o un acto positivo del Estado. Así, todos tenemos el derecho a una educación gratuita, al menos primaria y secundaria; en otro caso, todos tenemos derecho a la salud. En el primer caso, el derecho de una persona a gozar de una educación gratuita, implica el deber del Estado de construir escuelas o colegios, de equiparlas con materiales e infraestructura adecuada, de conseguir y remunerar a buenos maestros. En el segundo, cuando la Constitución establece que todos tenemos el derecho a la salud, equivale a decir que el Estado tiene el deber de brindar prestaciones de salud, construyendo hospitales, equi-

pándolos, pagando sueldos decentes y justos a médicos, entre otros. (Ver Sentencia del TC, Exp. N° 3208-2004 AA/TC fj.5)

Cuando el <derecho a> implica un <deber de no hacer> (no detener ilegalmente, por ejemplo) no requiere necesariamente un esfuerzo económico o material del Estado. Sin embargo, los derechos sociales (a la salud, a la educación, al acceso a la justicia, a la vivienda, etc.) contienen un <deber de> cuyo cumplimiento tiene un costo material, físico, tangible o económico por parte del Estado. El Estado tiene que invertir, tiene que gastar en nombre de todos nosotros, para posibilitar el ejercicio de tales derechos sociales. Sin inversión Estatal no existe posibilidad del ejercicio de los derechos sociales.

Ahora bien, ¿de dónde logra el Estado los recursos económicos para cumplir con su deber de posibilitar el ejercicio de los derechos sociales?. No hay otra respuesta: los obtiene apropiándose de parte de la riqueza social que es producida por las personas naturales o jurídicas en sus variadas actividades económicas o no económicas que ellas realizan.

A esta riqueza social de la que se apropia el Estado para que sea destinada al ejercicio de los derechos sociales, se les llama Tributos. Esa apropiación es incluso compulsiva, por la fuerza (siempre ha sido así) sólo que en un Estado Constitucional de Derecho, esa apropiación de una parte de la riqueza social que llamamos tributos, debe encontrar justificaciones éticas y morales para que los ciudadanos se avengan en forma voluntaria y pacífica a entregarle al Estado, esa parte de su producto o de la riqueza que ellos han generado, en algunos casos, con la oposición del propio Estado.

Uno de los argumentos que el Derecho ha creado para justificar la entrega de los tributos a favor del Estado, es el deber de contribuir, como mandato moral de hacer algo, sea por imperativo de la ley o por una regla general de la moral política, es decir de las reglas de comportamiento ciudadano frente a la polis, o sea frente a los demás ciudadanos. Ese deber contiene un elemento, una regla de comportamiento, que la filosofía política llama solidaridad. Entonces, el deber de tributar, es decir la obligación de entregar parte de nuestro patrimonio al Estado, tiene como fundamento la solidaridad, ese mandato moral que conlleva

a que todos compartamos algo de nuestra riqueza o de nuestra situación buena, a favor de los que no tienen o de extender las buenas posiciones que uno ha logrado a lo largo de su vida, para que todos tengan la misma posibilidad de obtenerlas y gozarlas. Entonces, la solidaridad “implica creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo, sino consustancial”.

Entonces, el Estado puede construir escuelas, remunerar adecuadamente a los maestros y a los profesionales de la salud, construir hospitales, crear juzgados, remunerar decentemente a los jueces, o brindar seguridad, si y solo si obtiene de los ciudadanos (contribuyentes) los fondos necesarios, para invertirlos y financiar los derechos sociales. Sin tributos no existe posibilidad de ejercitar los derechos sociales.

El deber de tributar, como expresión del deber de ser solidario, si bien no es recogido expresamente en nuestra Constitución, deviene en un valor implícito en el orden constitucional y legal. Así lo ha determinado nuestro Tribunal Constitucional, el mismo que señala que:

“En una sociedad democrática y justa, la responsabilidad de la atención de los más necesitados no recae solamente en el Estado, sino en cada uno de los individuos con calidad de contribuyentes sociales.”, A “todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho”. (Ver Sentencia del TC, Exp. N° 0011-2002-AI/TC)

Se trata pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dado su carencia de compromiso social, rehúyen a la potestad tributaria del Estado y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación (artículo 44° de la Consti-

tución), mediante la contribución equitativa al gasto social. (Ver Sentencia del TC, Exp. N°2945-2003-AA/TC)

El deber de tributar se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43° de la Constitución, al señalar que: “La República del Perú es democrática social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de separación de poderes” y además, en el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que prescribe que: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

3. Tributo como presupuesto funcional del estado

Surge así el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo. Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.

4. Garantismo tributario y política fiscal

Si precisamente la visión garantista del Derecho busca remover todos los obstáculos, materiales y subjetivos que impiden el ejercicio libre y pleno de los derechos constitucionales, el garantismo tributario buscará, a través de la política fiscal, remover los obstáculos materiales y económicos, los desequilibrios sociales derivados de la desigual distribución y acumulación de la riqueza, o de las necesidades básicas incumplidas, a través de una política tributaria y un sistema fiscal justo y redistributivo.

La política tributaria garantista, por tanto, será el reverso de la medalla, la misma que en su anverso tendrá al presupuesto como mecanismo para aliviar los desequilibrios sociales y promover la justicia social. Una política tributaria garantista, cabalgará a caballo entre un sistema tributario justo y un presupuesto redistributivo.

El garantismo se vincula a una filosofía política que impulsa el proyecto de un Derecho Tributario justo y redistributivo, basado en la presencia mínima o restringida del poder tributario, y por tanto, en la idea que el tributo sólo se justifica en la medida que cumpla con la finalidad redistributiva, de satisfacción de necesidades sociales y de equilibrio de la riqueza individual, es decir si en la realidad de las relaciones económicas y sociales permite reducir las desigualdades y genere posibilidades de auto-determinación. Finalmente, desde una visión garantista se justifica el deber de tributar si en la práctica, la administración tributaria asegura el cumplimiento de tal finalidad.

5. Reformas constitucionales para asegurar los derechos sociales

Como hemos visto el Tribunal Constitucional a través de diversas sentencias ha venido refiriéndose, para asegurar el ejercicio de los derechos sociales, al concepto de “mínima actuación del Estado a través del establecimiento de servicios públicos” dejando que el gobierno en ejercicio de sus facultades estableciera esos mínimos presupuestarios. Sin embargo, en la acción práctica gubernativa y a pesar del gran apogeo de los ingresos tributarios que se ha tenido en los últimos cuatro gobiernos (2002-2015), pues se calcula que el Perú ha recibido más de 30 mil millones de dólares por conceptos de impuestos (DEL VALLE, 2013) a pesar de la altísima evasión y elusión que existe, los servicios básicos (educación y salud por ejemplo) no han mejorado como requieren los contribuyentes y, en algunos sectores, se han deteriorado (seguridad pública y seguro social).

Considero que desde la posición garantista de esos derechos, es decir del cómo asegurar su ejercicio por parte de los contribuyentes, no es suficiente el señalamiento tan genérico del Tribunal Constitucional

sobre la intervención “mínima del Estado”. Se requiere fortalecer y ampliar las garantías normativas que vinculen a los gobierno a cumplir con esas mínimas intervención.

En ese sentido, desde el garantismo, sería conveniente que por vía interpretativa o incluso mediante reforma constitucional se realicen un conjunto de cambios en el ordenamiento constitucional encaminados a introducir mínimos vinculantes a la política presupuestaria, a través de la constitucionalización de objetivos tales como la incidencia porcentual del gasto público en la satisfacción de las necesidades básicas, limitación a la presión fiscal y de la incidencia del gasto público respecto del producto interior bruto. Lo más relevante, en cualquier caso, es que esa tendencia de hacer valer el cálculo económico y las reglas del mercado como vínculos límites frente al Estado democrático y social que no se ha quedado en el plano de lo político-cultural sino que han empapado la política y los niveles institucionales de gobierno de la economía, como lo muestra la generalizada política de “desregulaciones”, privatizaciones de empresas y servicios públicos y fijación al límite al gasto público, sea trasladada al cálculo económico de la satisfacción de los derechos sociales.

En ese sentido, se requiere iniciar una discusión sobre la modificatoria de los artículos 77º y 78º de la Constitución Política.

El Artículo 77º prescribe, que:

“Art. 77º.- (...)”

El presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización.”

La frase prescribiendo que: “El presupuesto (...) responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización”, es gramaticalmente un contrasentido pues en lugar de consignar que el presupuesto de la republica cumpla con el criterio de justicia y equidad social prescriba un criterio vacío, que se presta a cualquier interpretación en el momento de elaborar el presupuesto general. En

todo caso, debería indicarse expresamente que la programación ejecución presupuestaria responden a los criterios de satisfacción del ejercicio de las necesidades básicas de los ciudadanos. Esto ayudaría a que el proceso de elaboración, aprobación y ejecución presupuestaria estén vinculados jurídicamente a un contenido del gasto público dirigido fundamentalmente, aunque no exclusivamente, a satisfacer el ejercicio de la educación de calidad, servicios de salud, servicios de justicia, etc. Incluso, se podría sugerir que en este artículo contenga expresamente los “mínimos” porcentuales que el presupuesto de la república debería contener, por ejemplo, que la partida de educación no tenga menos que el 6% por ciento de total del gasto público, o que salud no tenga asignado menos del 8% del gasto total para cubrir las necesidades básicas más importantes en este periodo de tiempo que cubre el presupuesto.

Por otro lado, el artículo 78º, prescribe:

“Artículo 78º.- (...)

El proyecto presupuestal debe estar efectivamente equilibrado. (...)

No puede aprobarse el presupuesto sin partida destinada al servicio de la deuda pública”.

Es desconcertante verificar como en una república democrática y social como es el Perú, exista el mandato constitucional de pagar la deuda externa como prioridad presupuestaria, es decir en cada presupuesto anual que el Congreso apruebe, se debe asegurar el pago de deuda con organismos y gobiernos extranjeros, sin que con el mismo razonamiento y obligación constitucional, se contemple una prescripción mandatoria (obligación a) de establecer los mínimos porcentuales para asegurar el gasto público para financiar, sobre todo, las necesidades básicas sociales.

Conclusiones

- La propuesta garantista del derecho tributario, asegura el ejercicio de los derechos sociales a través de un sistema tributario justo y redistributivo, donde el Estado, vía la hacienda pública y el presupuesto, viabiliza la realización de prestaciones a favor del

contribuyente en educación, salud, etc., y por tanto asegure su legitimidad material.

- Desde la perspectiva garantista, es posible elaborar un Derecho Tributario cuya piedra angular ya no sea únicamente el interés del fisco, sino más bien, la protección y promoción de los derechos sociales e individuales del contribuyente, en su calidad de receptor o pagador.
- Desde un enfoque garantista se debe iniciar el debate sobre la modificación constitucional para asegurar el ejercicio de los derechos sociales. En ese sentido se debe plantear la modificación de los artículos 77° y 78° de la Constitución. El primero se debe precisar y mejorar la redacción para asegurar que el presupuesto debe regularse con el criterio de “satisfacer el ejercicio de satisfacción de las necesidades básicas. Y el segundo, 78°, en donde se prescriba los montos mínimos presupuestarios.

Lista de referencia

- ADAME GODDARD, J. (2002). Derechos Fundamentales y Estado. Instituto de Investigaciones Jurídicas, N°96, 59-85.
- ANCHUSTEGUI IGARTUA, E. (2013). El tiempo de la filosofía política. Lima: Grijley.
- ARISTOTELES. (2003). La Política. Lima: Cuadernos Didácticos.
- ATIENZA, M. (2010): Teoría de la Argumentación Jurídica. Lima: Palestra
- BARQUERO ESTEBAN, J.M. (2002). La Función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho. Madrid: Centro de Estudios Políticos Constitucionales.
- BRAVO CUCCI, J. (2007). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima: Grijley.
- BOBBIO, N. (1995). Prólogo a Derecho y razón. Teoría del garantismo penal de Ferrajoli, Luigi. Madrid: Trotta.
- BUJANDA, S. D. (1975). Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Derechos Políticos.

- CARVALHO, P. (1998). Teoría de la norma tributaria. Sao Paulo: Max Limonad.
- CASCAJO CASTRO, J. L. (1998). La tutela constitucional de los derechos sociales. Madrid: Cuadernos de Debates 5.
- CASAS, J.O. (2002). Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, A partir del principio de reserva de ley tributaria. Buenos Aires-Argentina: Edit Ad-hoc.
- CARBONELL, M. (2003). El principio constitucional de igualdad. México: Edit. Comisión Nacional de los Derechos Humanos.
- CARBONELL, M. y SALAZAR, P. (2005) Garantismo, Estudios sobre el Pensamiento jurídico de Lui Ferrajoli. Madrid: Edit. Trotta.
- CHAVEZ ACKERMANN, P. (C.): Tratado de Derecho Tributario, Lecciones dictadas por el Dr. Dino Jarach, Lima: Instituto de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Contables.
- DE BARROS CARVALHO, P. (2012). Curso de Derecho Tributario. Lima: Gijley.
- FERNANDEZ SESSAREGO, C. (2005). Comentarios a la Constitución, La Constitución comentada, T I. Lima: Gaceta Jurídica.
- FERRAJOLI, L.
- (1995). Derecho y razón. Teoría del garantismo penal. Madrid: Trotta.
 - (2001). Derechos y garantías. La ley del más débil. Madrid: Trotta
 - (2010). Principio Iura. Ts.I.II.III. Madrid: Trotta.
 - (2013). Democracia en Derechos. Madrid: Edit. Trotta.
- GARCIA BELSUNCE, H. (2003). Tratado de Tributación, T.I. Buenos Aires-Argentina: Astrea.
- GARCIA ETCHEGOYEN, M.F.(2004) El Principio de Capacidad Contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino. Buenos Aires-Argentina: Edit. Abaco de Rodolfo Desalma.

- GRANDEZ CASTRO, P. (Editor) (2011). El Derecho frente a la pobreza. Lima: Palestra.
- HART, H. (1998). El Concepto del Derecho. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- HERNANDEZ BERENGUEL, L. (1993). El poder tributario y la nueva Constitución. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 24, junio 1993, pp. 12, 57.
- PECES BARBA, G. (1999). Curso de Derecho Fundamentales. Madrid: Dykinson.
- PECES-BARBA MARTINEZ, G. (1988). Historia de los Derechos Fundamentales T I. Madrid: Dykinson.
- PELAYO, P. A. (1990). Temas de Derecho Tributario. Madrid: Temas.
- PIKETTY, T. (2014). El capital en el siglo XXI. Madrid: Fondo de Cultura Económica.
- PLAZAS VEGA, M. (1995). El liberalismo y la teoría del tributo. Santa Fe de Bogotá: Temis.
- REALE, M. (1995). Teoría tridimensional del derecho. Lima: UNMSM
- RUBIO CORREA, M. (1999). Estudio de la Constitución Política de 1993, Tomo 2. Lima: PUCP.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1977). Sistema de Derecho Financiero, T I. Madrid: Universidad Complutense.
- SCHOMÖLDERS, H. (1962). Teoría General del Impuesto. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- SEVILLANO CHAVEZ, S. (2014). Lecciones de Derecho Tributario, Principios Generales y Código Tributario. Lima: PUCP.
- SOLER H, O. (2001). Los Derechos y Defensas del Contribuyente. Buenos Aires: La Ley.
- SPISSO, R. (2003). Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: De Palma.

NORMAS LEGALES CONSULTADAS

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Convención Interamericana de Derechos Humanos

Constitución Política del Perú 1993

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia en el Exp. N°0689-2000-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°0976-2001- AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°2762-2002-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°0964-2002-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°2409-2002-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°0918-2002-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°2488-2002-HC/TC.
Sentencia en el Exp. N°2727-2002-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°0008-2003-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°0858-2003-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°2945-2003-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°0018-2003-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°0001-2004-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°0050-2004-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°0042-2004-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°3208-2004-AA/TC
Sentencia en el Exp. N° 3208-2004-AA/TC.
Sentencia en el Exp. N°3741.2004-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°0048-2004-AI/TC.
Sentencia en el Exp. N°050-2004-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°051-2004-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°004-2004-AI/TC
Sentencia en el Exp. N°0001-2004- AI/TC
Sentencia en el Exp. N°0041-2004- AI/TC
Sentencia en el Exp. N°1417-2005-AA/TC
Sentencia en el Exp. N°0023-2005- AI/TC
Sentencia en el Exp. N°1417-2005-AA/TC