

DINO JARACH

EL HECHO IMPONIBLE

TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

Con un prefacio del
Prof. Dr. CAMILO VITERBO

TERCERA EDICION

REIMPRESION



ABELED-PERROT
BUENOS AIRES

Queda hecho el depósito que marca la ley 11.723
Todos los derechos reservados
© by ABELEDO-PERROT S.A. Editora e Impresora
Lavalle 1280 -1328, Buenos Aires, Argentina

I.S.B.N.: 950-20-0054-4

A Benvenuto Griziotti.

El derecho de propiedad de esta obra comprende para su autor la facultad de disponer de ella, publicarla, traducirla, adaptarla o autorizar su traducción y reproducirla en cualquier forma, total o parcial, por medios electrónicos o mecánicos, incluyendo fotocopia, grabación magnetofónica y cualquier sistema de almacenamiento de información; por consiguiente nadie tiene la facultad de ejercitar los derechos precitados sin permiso del autor y del editor, por escrito.

Los infractores serán reprimidos con las penas del artículo 172 y concordantes del Código Penal (arts. 2, 9, 10, 71, 72, ley 11.723).

IMPRESO EN ARGENTINA

PRÓLOGO A LA TERCERA EDICIÓN

Al entregar a la imprenta la tercera edición de esta obra afortunada, no puedo evitar corresponder al interés del público lector con algunas consideraciones tendientes a situar la obra en el estado actual del pensamiento tributario. Lo haré en forma histórico-crítica, como lo hice en una conferencia que pronuncié en Montevideo, invitado por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, en ocasión de celebrarse el vigésimo aniversario de esa entidad.

Para establecer la doctrina del derecho tributario que debe adoptarse, sin perjuicio del reconocimiento de los factores que en el derecho positivo influyen sobre la naturaleza jurídica global de los diferentes institutos, podemos remontarnos a las dicotomías tan frecuentes en la teoría general, algunas de las cuales han merecido un particular interés del autor en esta obra o en otros trabajos.

Menciono en primer término la concepción de Lolini y de Orlando que con ella se enfrentan a la mayor parte de los juristas y consiste en reconocer como normas jurídicas en sentido sustancial las que dicta la Constitución, siendo las demás normas simples actos administrativos. Esta concepción es rechazada por la mayoría de los autores que reconocen la naturaleza de normas jurídicas a las que establecen los hechos imponibles.

Otra pareja de concepciones contrastantes es la que se entabla entre los sostenedores de la concepción del impuesto como relación de fuerzas (Abgabengewalt-verhältnis) cuyos exponentes principales fueron Schneider y Bühler, ambos ya citados en la

segunda edición de esta obra (pág. 51, nota 43) y los sostenedores de la concepción del impuesto como relación de derecho (Rechtsverhältnis). Son fautores de esta teoría entre otros Hensel, Nawiasky, Blumenstein y Giannini.

En el terreno exquisitamente técnico encontramos la controversia entre los que unifican en una sola relación compleja todas las vinculaciones entre el Estado y los contribuyentes cuyo objeto es la prestación del impuesto como obligación de dar o las obligaciones accesorias de recargos, intereses resarcitorios o punitivos como también las relaciones entre la administración y los administrados, que tienen como objeto la prestación de hacer, no hacer o soportar. Algunos autores colocan entre el objeto de la relación compleja también las de carácter penal (Pugliese, Giannini).

Otros autores niegan la naturaleza compleja de la relación jurídica tributaria y prefieren distinguir entre las obligaciones tributarias por un lado y las otras relaciones que acompañan aquéllas y son de variada índole, administrativas, penales y accesorias, por otro lado.

La base u origen de estas controversias creo encontrarla en un aspecto metodológico, a saber, colocar en el comienzo de la descripción del fenómeno Derecho Tributario la actividad de la administración encargada de recaudar tributos. De ahí sigue el desarrollo del derecho pertinente como derecho administrativo y la negación del papel protagónico del impuesto y de las normas sustantivas que lo rigen.

Por otro lado, se encuentran aquellos que —sin perjuicio de reconocer un conjunto de normas jurídicas que rigen el nacimiento, la vida y la extinción del impuesto— mantienen en posición central el tributo como obligación regida por el propósito de suministrar ingresos al Fisco y reúnen a su alrededor las normas legales que definen los hechos imponibles.

En el prólogo a la segunda edición de este libro señalé las doctrinas que en diferentes aspectos representaban una amenaza a la supervivencia de la teoría del Derecho Tributario desarrollada en este libro y en mis cursos para postgraduados.

Creo oportuno ahora examinar, en este prólogo a la tercera

edición, las nuevas doctrinas y su contraste con la mía, la que general está receptada en América Latina y en España.

Sostuve, por ejemplo, que el Poder Fiscal que está en la base de la actividad estatal tendiente a crear y garantizar la recaudación de los tributos, se agota en el momento legislativo. Las actividades originadas en la ejecución de las normas legales ya constituyen la realización del Poder Fiscal sino la consecuencia del mandato legislativo (Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, B. Aires, ediciones Cima, 1957, vol. I, págs. 16, 194, segunda edición, B. Aires, ediciones Cima, 1969, vol. I, pág. 24.)

Nuevas Doctrinas del Derecho Tributario

Parte de la doctrina actual en Italia no acepta el agotamiento del poder tributario en el momento legislativo; considera que el poder tributario, llamado, más bien, potestad tributaria por algunos autores que se acogen a esta doctrina, como Gian Antonio Miceli, Federico Maffezzoni, Andrea Fedele y algunos otros, abarca todo el derecho tributario en su faz de procedimiento administrativo y jurisdiccional tendiente a su realización. Esta doctrina puede enlazarse a la del carácter constitutivo de la actividad administrativa de determinación de los impuestos, como también a la necesidad de dicha actividad para el cumplimiento de los propósitos de la ley tributaria, pero es en cierto modo independiente de ella y considera que la Administración es la titular del poder fiscal, que el Fisco tiene el ejercicio del poder fiscal en todas las etapas, ciñéndose solamente a la base legal en los términos elementales que acabo de mencionar, con lo cual también se justifican la integración de la ley defectuosa y la extensión por vía de interpretación a casos no previstos, como asimismo la discrecionalidad de la autoridad administrativa en un mayor grado, no limitada por cierto a la discrecionalidad técnica y la derogación tácita o explícita de la ley, en los casos en que en virtud de ésta se viola el principio de la capacidad contributiva, definida por la Constitución como la base de los impuestos.

Otro aspecto de la nueva doctrina italiana a la cual me es

segunda edición de esta obra (pág. 51, nota 43) y los sostenedores de la concepción del impuesto como relación de derecho (Rechtsverhältnis). Son fautores de esta teoría entre otros Hensel, Nawitsky, Blumenstein y Giannini.

En el terreno exquisitamente técnico encontramos la controversia entre los que unifican en una sola relación compleja todas las vinculaciones entre el Estado y los contribuyentes cuyo objeto es la prestación del impuesto como obligación de dar o las obligaciones accesorias de recargos, intereses resarcitorios o punitivos como también las relaciones entre la administración y los administrados, que tienen como objeto la prestación de hacer, no hacer o soportar. Algunos autores colocan entre el objeto de la relación compleja también las de carácter penal (Pugliese, Giannini).

Otros autores niegan la naturaleza compleja de la relación jurídica tributaria y prefieren distinguir entre las obligaciones tributarias por un lado y las otras relaciones que acompañan aquéllas y son de variada índole, administrativas, penales y accesorias, por otro lado.

La base u origen de estas controversias creo encontrarla en un aspecto metodológico, a saber, colocar en el comienzo de la descripción del fenómeno Derecho Tributario la actividad de la administración encargada de recaudar tributos. De ahí sigue el desarrollo del derecho pertinente como derecho administrativo y la negación del papel protagónico del impuesto y de las normas sustantivas que lo rigen.

Por otro lado, se encuentran aquellos que —sin perjuicio de reconocer un conjunto de normas jurídicas que rigen el nacimiento, la vida y la extinción del impuesto— mantienen en posición central el tributo como obligación regida por el propósito de suministrar ingresos al Fisco y reúnen a su alrededor las normas legales que definen los hechos imposables.

En el prólogo a la segunda edición de este libro señalé las doctrinas que en diferentes aspectos representaban una amenaza a la supervivencia de la teoría del Derecho Tributario desarrollada en este libro y en mis cursos para postgraduados.

Creo oportuno ahora examinar, en este prólogo a la tercera

edición, las nuevas doctrinas y su contraste con la mía, la que en general está receptada en América Latina y en España.

Sostuve, por ejemplo, que el Poder Fiscal que está en la base de la actividad estatal tendiente a crear y garantizar la recaudación de los tributos, se agota en el momento legislativo. Las actividades originadas en la ejecución de las normas legales ya no constituyen la realización del Poder Fiscal sino la consecuencia del mandato legislativo (Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, B. Aires, ediciones Cima, 1957, vol. I, págs. 16, 17 y 94, segunda edición, B. Aires, ediciones Cima, 1969, vol. I, pág. 24.)

Nuevas Doctrinas del Derecho Tributario

Parte de la doctrina actual en Italia no acepta el agotamiento del poder tributario en el momento legislativo; considera que el poder tributario, llamado, más bien, potestad tributaria por los autores que se acogen a esta doctrina, como Gian Antonio Micheli, Federico Maffezzoni, Andrea Fedele y algunos otros, abarca todo el derecho tributario en su faz de procedimiento administrativo y jurisdiccional tendiente a su realización. Esta doctrina puede enlazarse a la del carácter constitutivo de la actividad administrativa de determinación de los impuestos, como también a la necesidad de dicha actividad para el cumplimiento de los propósitos de la ley tributaria, pero es en cierto modo independiente de ella y considera que la Administración es la titular del poder fiscal, que el Fisco tiene el ejercicio del poder fiscal en todas las etapas, ciñéndose solamente a la base legal en los términos elásticos que acabo de mencionar, con lo cual también se justifica la integración de la ley defectuosa y la extensión por vía de interpretación a casos no previstos, como asimismo la discrecionalidad de la autoridad administrativa en un mayor grado, no limitada por cierto a la discrecionalidad técnica y la derogación tácita o explícita de la ley, en los casos en que en virtud de ésta se viole el principio de la capacidad contributiva, definida por la Constitución como la base de los impuestos.

Otro aspecto de la nueva doctrina italiana a la cual me estoy

refiriendo, consiste en considerar insuficiente por simplista y demasiado limitada, la concepción de la relación jurídica tributaria, ya que ésta no agota el campo de los variados aspectos del derecho tributario, tales como los administrativos, los penales y los procesales (tributarios y penales). Como se ve, ésta es una crítica que se puede formular a la concepción de Giannini y de Pugliese pero no por cierto a la nuestra, que distingue la relación jurídica tributaria sustancial de las demás relaciones administrativas, penales y procesales.

Agregan los autores de la nueva doctrina, que la concepción de la relación jurídica tributaria es estática, mientras que la vida real del tributo debe ser reflejada en su dinámica, lo que se logra con la concepción procesal del derecho tributario. En otras palabras, la concepción de la relación jurídica tributaria debe ser sustituida por la concepción del procedimiento en el cual se realiza, a través de múltiples actos de la administración y de los particulares, la potestad tributaria del Estado o de otras entidades públicas.

Así, por ejemplo, Micheli en sus Lecciones de Derecho Tributario escribe: "... se debe subrayar la exigencia del estudio sistemático de la potestad de imposición en el cuadro general de la actividad financiera del ente público y especialmente el Estado...", "para desarrollar coherentemente el estudio de dicha potestad a partir de la posición de la norma jurídica tributaria, bajando hacia la realización de la misma, la tutela jurisdiccional, civil y penal, del derecho del ente impositor y del contribuyente. Se trata, pues, de un complejo de normas bastante heterogéneas, pero que se unifican en la consideración del fenómeno tributario" (pág. 4).

Como vemos, en este aspecto no hay diferencia entre la concepción del autor mencionado y la nuestra, salvo en la conclusión de que se trata de un estudio unitario de la realización de la potestad tributaria, ya que Micheli, atado a la tradición jurídica europea y a las modalidades de la imposición en Italia, considera la actividad administrativa como una prosecución del ejercicio de la potestad tributaria, mientras que nosotros consideramos que la

misma se agota en el establecimiento de la norma jurídica sustancial que define los hechos imposables en sus diferentes aspectos y determina los modos de satisfacer el crédito fiscal con el respeto de los derechos y garantías de la Constitución.

Escribe más adelante Micheli: "... el contenido de las normas tributarias es instrumental, siendo ellas destinadas a reglar una actividad del ente público dirigida a procurarse los medios para poder desempeñar sus propias actividades institucionales. La norma tributaria es, pues, dirigida a regir una prestación coactiva debida por el particular al ente público y que éste puede pretender como expresión de su poder de supremacía; dicha norma no regula, pues, relaciones o situaciones intersubjetivas entre particulares entre sí y entre ellos y el Estado, sino en función de la disciplina de la prestación coactiva debida por el particular al ente público" (pág. 17). Como vemos, se trata aquí de una manifestación bastante ambigua, ya que aparentemente se niega la existencia de relaciones o situaciones intersubjetivas, pero la expresión final limita esta negación, admitiendo como existentes dichas relaciones sólo en función de la prestación coactiva del tributo. Vemos también que la nueva concepción no diverge sustancialmente de la doctrina alemana del impuesto como relación de poder o de fuerza y no como relación de derecho. Es ésta la consecuencia que ya había descrito en mi Hecho Imponible como derivación necesaria de la falta de análisis y distinción entre derecho tributario sustantivo y los demás derechos tributarios, formal, penal y procesal.

Por su parte, escribe Fedele (Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, tomo 28, pág. 86): "El tributo en suma no ha de ser estudiado bajo el perfil limitado y deformante de la relación jurídica. Es ante todo un instituto jurídico, un conjunto de normas unificado por la ratio común de la realización de la participación de los componentes de la sociedad a los gastos públicos en función de una determinada manifestación de capacidad contributiva. Este resultado se consigue en los casos diferentes a través de la más variada combinación de actos o hechos jurídicos y situaciones jurídicas variadamente conexas entre sí, no

necesariamente y exclusivamente a través de la simple conexión de un derecho de crédito del ente impositor con una obligación del contribuyente."

También de este autor podemos decir que la heterogeneidad de las normas y de las relaciones jurídicas que se observa en el derecho tributario sustantivo con respecto al formal, al penal y al procesal, no justifica tirar por la borda la relación jurídica tributaria, cuyo objeto es propiamente la prestación del tributo, ni concebir unitariamente el derecho tributario como un ejercicio de poder a través de diferentes series de actos, hechos y situaciones.

Alguna noticia y un examen de conjunto de trabajos recientes de los autores Basciu, Farsitta y Fantozzi, nos la ofrece el mismo Andrea Fedele en un artículo: "A proposito di una recente raccolta di saggi sul Procedimento Amministrativo Tributario", en la Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, tomo 30, págs. 433 y siguientes.

Me limito a subrayar que la nueva doctrina no responde a los principios jurídicos que gobiernan la tributación en el estado de derecho ni a la dogmática del derecho tributario, siempre que naturalmente se acepte el distingo doctrinal entre lo que constituye el derecho tributario material o sustantivo y las materias jurídicas agrupadas en los campos del derecho tributario administrativo, penal, procesal, en conexión con el derecho material pero con relaciones jurídicas y ejercicio de poderes bien separados de aquél.

Es éste simplemente un llamado de atención a los estudiosos del derecho tributario, para tomar contacto con las nuevas ideas que inspiran a los juristas especializados en esta materia y para estimular estudios analíticos destinados a tomar posición en este campo de la doctrina jurídica.

Buenos Aires, mayo de 1982

DINO JARACH

PRÓLOGO A LA SEGUNDA EDICIÓN

La primera edición de este libro se efectuó en el mes de mayo de 1943. Desde esa fecha han transcurrido más de veintiocho años y podría parecer un acto de enorme audacia o presunción proceder a una segunda edición, sin ninguna actualización para tener en cuenta los numerosos e importantes aportes doctrinales y la evolución de la ciencia jurídica tributaria, verificados en este lapso y sin un reexamen de mi parte de los aspectos más controvertidos de la materia.

Sin embargo, el gran número de pedidos directos o indirectos de estudiosos del derecho tributario y la imposibilidad o, mejor dicho, una suerte de inhibición psicológica a reescribir totalmente la obra de tantos años atrás, me han inducido a la nueva edición sin ninguna modificación.

Lo que sí considero una obligación ineludible, consiste en formular algunas consideraciones generales acerca de lo que puede haber sido y seguir siendo en este trabajo, un aporte positivo a la doctrina tributaria y los aspectos que han originado mayores controversias doctrinales.

Subdivisiones del Derecho Tributario

En este libro se analizan las relaciones jurídicas que se relacionan con la recaudación de los tributos. Uno de los aspectos salientes de este análisis consiste en lo que en el texto se denomina "Subdivisiones del Derecho Tributario".

Ahora bien, el análisis de las relaciones jurídicas originadas por el fenómeno financiero del tributo exige, para la inteligencia de los institutos, del contenido y alcance de los derechos y obligaciones, para la distinción de las infracciones según la importancia y el carácter de los deberes jurídicos violados, y, en suma, para el conocimiento científico de la materia, una clasificación de las relaciones jurídicas de acuerdo con su ubicación en el derecho; se subdivide, pues, el Derecho Tributario en:

- Derecho Tributario constitucional;
- " " material o sustantivo;
- " " formal o administrativo;
- " " penal;
- " " procesal y procesal penal;
- " " internacional.

Se ha objetado esta subdivisión como un excesivo parcelamiento y se ha puesto en tela de juicio la existencia misma, como ramas del derecho, del derecho constitucional, del derecho procesal y del derecho internacional, y, con mayor razón, del derecho tributario constitucional, derecho tributario procesal y procesal penal y del derecho tributario internacional.

Lo que también se controvierte, en contra de la posición adoptada en este libro, es la afirmación de que el derecho tributario constitucional es, en su esencia, derecho constitucional, del cual se califican como tributarias las normas y principios que a los tributos se refieren; que el derecho tributario administrativo es, ontológicamente, derecho administrativo y, por otra parte, de que el derecho tributario material o sustantivo no forma parte del derecho administrativo; que el derecho tributario procesal o procesal penal se considera parte del derecho procesal, con referencia a las litis tributarias o penales tributarias; que el derecho tributario penal constituye, ontológicamente, una parte del derecho penal y, finalmente, que el derecho tributario internacional constituye un capítulo del derecho internacional.

No tengo reparo alguno en reconocer que el derecho tributa-

rio merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero sigo sosteniendo que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del derecho, ante la cual no sólo deberían olvidarse todas las subdivisiones del derecho tributario, sino también la existencia misma de éste, del derecho constitucional, administrativo, procesal, civil, penal, internacional, público y privado como ramas del derecho.

Distinción entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario administrativo

Un segundo aspecto saliente de la obra es la neta contraposición entre derecho tributario material y derecho tributario administrativo, sobre todo en orden a la naturaleza de las relaciones de la administración con los administrados, diferentes de las relaciones entre fisco acreedor y contribuyentes y responsables de las obligaciones que tienen como objeto la prestación del tributo.

Sigo sosteniendo que la actividad administrativa en materia tributaria no abarca todo el derecho tributario; que las normas que definen los hechos imposables en todos sus aspectos y crean las obligaciones de los contribuyentes hacia el fisco, cuyo objeto es la prestación del tributo, como también las accesorias referentes a intereses, o garantías personales y reales y las opuestas, cuyo objeto es el reembolso del fisco hacia los contribuyentes por impuestos indebidos o pagados en demasía, constituyen un cuerpo de normas que puede definirse como el derecho de las obligaciones tributarias y que, por lo contrario, la concepción de que el derecho tributario es una parte del derecho administrativo y la prestación del tributo no es sino una de las muchas prestaciones que los administrados deben al poder administrador, termina por hacer del derecho tributario un conglomerado de relaciones heterogéneas y culmina con la tesis aberrante de que las leyes tributarias no son normas, con la sola excepción de las constitucionales.

El derecho tributario sustantivo, como lo dije en otra oportu-

nidad, no es la guía de la administración pública en su actividad de recaudación; es cierto lo contrario y que la actividad administrativa tiende solamente a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias propiamente dichas.

Naturaleza jurisdiccional del acto de determinación

Un aspecto muy controvertido de la teoría expuesta en este libro se refiere a la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación.

Por un lado, el profesor Rafael BIELSA, en sus "Estudios de Derecho Público" (vol. II, *Derecho Fiscal*, p. 399 y ss.) afirma que el acto de determinación no es jurisdiccional "a menos que consista en debate contencioso". Para este autor, el acto de determinación "no tiene otro carácter que el de una declaración de *certeza*, requisito indispensable para ejecutar la ley". Ya he dicho y demostrado que en el ordenamiento jurídico positivo de muchos países, y especialmente en la Argentina, existen muchos impuestos respecto de los cuales la ley fiscal se ejecuta sin necesidad del acto de determinación. No comparto, pues, la opinión de que la declaración de certeza sea un requisito indispensable. Pero, aparte de ello, y ciñéndome al punto que está en discusión, esto es, la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación, la crítica de BIELSA radica en el concepto de jurisdicción ligado a la existencia del contencioso. Ahora bien, entiendo que la jurisdicción no está ligada necesariamente a la contienda. *Pronunciar el derecho* no es sólo posible al órgano estatal cuando exista controversia, sino en todos los casos en que debe sustituirse la voluntad de los destinatarios directos de la norma por la del órgano estatal. Es precisamente lo que ocurre en el acto de determinación (Conf. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, U.T.E.T., 1954, 3ª ed., p. 17).

Por otra parte, la existencia del contradictorio entre Administración y contribuyentes, como requisito previo del acto de determinación, se observa en muchos ordenamientos y tiende a afirmarse cada vez más, precisamente como una garantía de justicia en el procedimiento de determinación. Resulta difícil, cuando ello se veri-

fica, negar la existencia del contencioso y, por tanto, la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación. Tal ocurre, por ejemplo, no sólo cuando la reclamación del contribuyente da lugar a un juicio ante un tribunal fiscal, sino también cuando, en el procedimiento de determinación, la ley ofrece al contribuyente la oportunidad de manifestar su conformidad o disconformidad con las verificaciones de inspectores y funcionarios, alegar sobre los hechos y el derecho aplicable y ofrecer las pruebas pertinentes y el órgano resuelve, teniendo en cuenta los resultados del contradictorio entre las partes.

Por consiguiente, podemos decir que, de aceptarse la doctrina de BIELSA —de que hay jurisdicción sólo cuando existe contencioso—, el acto de determinación llega a ser un acto jurisdiccional cuando el ordenamiento positivo asegura el contradictorio previo al pronunciamiento de la autoridad. Y esto constituye una meta deseable, y, en algunos casos, una conquista de los ordenamientos tributarios más perfeccionados.

Desde otro punto de vista, se ha afirmado que el acto de determinación no es de naturaleza jurisdiccional, partiendo del concepto de jurisdicción que se funda sobre la posición preeminente del juez sobre las partes en litis (Francisco MARTÍNEZ, en *Derecho Tributario argentino*, Tucumán, 1956, quien se apoya en la doctrina de CARNELUTTI). También con respecto a esta crítica, debo observar que la autoridad fiscal que emite el acto de determinación no es necesariamente la parte adversa al contribuyente. Ello puede ser cierto sólo en los ordenamientos tributarios menos perfeccionados, en que la autoridad fiscal se comporta como un simple acreedor y manifiesta y hace valer pretensiones fundadas exclusivamente en el interés fiscal de la máxima percepción. Pero no es así en el ordenamiento jurídico tributario moderno, y especialmente en los ordenamientos más perfeccionados, en los que el órgano estatal que emite el acto de determinación no está atado a un interés mal entendido de obtener a todas costas la máxima percepción de impuestos, sino que está investido de la jerarquía y de la autoridad suficientes para ponerse por encima de los intereses de acreedor y

deudor y pronunciar el derecho, o sea, decidir, teniendo en cuenta los hechos y el derecho aplicables, y luego del debido contradictorio, cuál es la obligación tributaria que debe cumplir el contribuyente y, correlativamente, cuál es el crédito que puede exigir el Fisco.

Por consiguiente, también en esto vemos que es un problema de perfectibilidad de los ordenamientos positivos el de lograr que el acto de determinación aparezca, por todos sus requisitos formales y subjetivos, lo que es, a nuestro entender, desde el punto de vista objetivo, esto es, un acto jurisdiccional (Conf. ALLORIO, *Diritto processuale tributario* cit., quien cita, a su vez, a BOMPANI, *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Padova, 1940: "Los órganos del Estado tienen la tarea (poder-deber) de aplicar las leyes financieras en su integridad, no la de exprimir de los contribuyentes menos hábiles la mayor suma posible en concepto de impuesto"; y también a HENSEL, quien pone de relieve que la Administración, por encima de las pretensiones fiscales justificadas por la ley, no puede siquiera aceptar las declaraciones de los contribuyentes).

Con amplias citas de doctrina italiana y extranjera, ALLORIO pone de relieve que el fin genérico de justicia, inherente a toda actividad administrativa, adquiere una posición particular con respecto a la administración financiera. Sostiene este autor que "en la actividad de imposición la Administración persigue el interés de justicia. Ella no se propone, como finalidad, la constitución de obligaciones impositivas no justificadas por la aplicación imparcial de la ley tributaria al caso concreto". Señala luego que "esta exigencia de la justicia tributaria puede ser sentida de manera distinta, de ordenamiento a ordenamiento, de mentalidad a mentalidad jurídica", y que en el ordenamiento italiano, por ejemplo, "la administración financiera se revela en muchas actitudes como órgano imparcial de justicia"; "en seno al propio proceso tributario la administración financiera nos aparece en la posición indiscutible de colaboradora del órgano jurisdiccional", "en posición de órgano de justicia nos aparece también en la actitud probatoria", y citando

a HENSEL, *Steuernrecht* cit., p. 127, indica que "en el proceso tributario la Administración tiene una posición *parecida* a la de la parte (*parteiähnlich*): no una neta posición de parte".

En definitiva, depende de la perfectibilidad de los ordenamientos positivos que la Administración tributaria, en su tarea de determinación, adquiera mayores características de jurisdicción.

Señalo, como un aporte al progreso de los ordenamientos positivos en este sentido, la disposición del art. 36 de la ley argentina n° 11.683, que permite a la Dirección General Impositiva devolver o acreditar de oficio al contribuyente los pagos o ingresos excesivos. Coincidentemente, pero aun con mayor energía, el art. 52 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires (t. o. en 1970), establece que la Dirección *deberá* acreditar o devolver de oficio las sumas ingresadas por pagos no debidos o excesivos.

También constituyen indiscutibles adelantos en el camino indicado las disposiciones de la ley argentina 11.683, que no solamente han completado el proceso de determinación y de repetición con la creación de una instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sino que han instituido y perfeccionado, en la misma etapa administrativa ante el organismo recaudador, un contradictorio con todas las garantías de defensa y cuya omisión implica la nulidad de la determinación. Por el mismo camino se han colocado las legislaciones provinciales y la propia Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Una tercera posición, que también contradice la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación, consiste en sostener que los actos jurisdiccionales sólo pueden pertenecer al Poder Judicial y, por tanto, la autoridad administrativa fiscal, al determinar las obligaciones tributarias, sólo puede hacer valer una pretensión de parte, pero no tiene el poder de decidir o juzgar la situación impositiva del contribuyente. De ahí la consecuencia de que no solamente el acto de determinación no puede constituir acto jurisdiccional, sino también que se le niegue la eficacia de cosa juzgada, cuando no sea recurrido válidamente.

Entiendo que esto constituye una petición de principio, ya que

se niega la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación, porque no se quiere admitir, por definición, que un órgano diferente de los del Poder Judicial pueda cumplir funciones jurisdiccionales.

Esta posición está desmentida por los hechos de la vida jurídica de todos los Estados modernos, y ha sido refutada abundantemente por la doctrina y la jurisprudencia, las que han reconocido la posibilidad y la realidad de funciones jurisdiccionales confiadas a órganos diferentes del Poder Judicial.

Puede ser deseable que, como tendencia al logro de la plena división de los poderes, la función jurisdiccional corresponda lo más posible al Poder Judicial; pero esto no es suficiente para negar que, en casi todos los países, determinadas funciones jurisdiccionales están confiadas al Poder Administrador o al Poder Legislativo, como algunas funciones legislativas han sido atribuidas al Poder Administrador, y algunas administrativas, al Poder Legislativo o al Poder Judicial.

He sostenido en este libro la doctrina según la cual la determinación es un acto jurisdiccional por cuanto constituye la simple reafirmación de la voluntad abstracta de la ley en el caso concreto.

Es interesante recordar la reacción particularmente vivaz del profesor BIELSA a mi posición.

Rafael BIELSA, en sus "Estudios de Derecho Público" (vol. II. *Derecho Fiscal*, p. 66, ya citados) critica la doctrina contenida en el texto, diciendo: "Es impropio hablar de reafirmación de voluntad de la ley, pues basta la voluntad de ésta que, por ser *imperativa, suficiente y válida*, no necesita reafirmación ni confirmación . . . La voluntad de la ley no necesita la reafirmación de una voluntad inferior como la de la Administración". "El acto de determinación no crea ni afirma nada en punto a la obligación. Este acto simplemente hace *cierta* la obligación . . ."

Sin embargo, en la p. 402 el mismo autor escribe: "Pero, si bien la obligación tributaria nace con la ley, y su *determinación* está subordinada a la verificación de algunos supuestos de hecho y de decisiones de derecho, ello resulta de la índole del objeto como ocurre en otras situaciones de derecho privado. La Adminis-

tración fiscal no hace más que *integrar* la actividad legislativa del Estado, sin que la *voluntad administrativa* (esta vez la bastardilla es nuestra) tenga otra esfera de acción que la señalada por la ley . . ." Y prosigue el autor: "El ámbito de la voluntad de la Administración pública en la *función fiscal* es muy distinto del que ella tiene en la prestación de los servicios públicos . . . En la función fiscal, la Administración pública no hace más que ejecutar la ley tributaria. . ." Y a p. 407 agrega: "El carácter del acto es siempre el mismo; se trata de una *decisión* (bastardilla, nuestra) necesaria para ejecutar la ley; con ese acto se *prosigue* y se *especifica la voluntad legislativa* (bastardilla, nuestra)".

Me parece, pues, que, a pesar de la crítica reproducida al comienzo, el insigne administrativista reconoce, en definitiva, que el acto de determinación es un acto de voluntad y que esta voluntad es una simple integración, prosecución y especificación de la voluntad legislativa.

No veo cómo pueda negarse la necesidad de que la voluntad legislativa abstracta sea especificada con el pronunciamiento concreto, salvo cuando el contribuyente cumpla espontáneamente con su obligación sin intervención alguna, previa o posterior, de la Administración.

Tampoco entiendo que se pueda negar el contenido de voluntad al acto de la Administración que determina el impuesto con eficacia imperativa, exigiendo la prestación correspondiente.

Por otra parte, es parcialmente inexacta, y no refleja la realidad de la vida jurídica, la aserción de que el acto de determinación "no crea ni afirma nada en punto a la obligación". Estamos de acuerdo en que la determinación no crea la obligación. Me remito al texto, donde se niega precisamente la eficacia constitutiva de ese acto. Pero no comparto la segunda parte, o sea, que la determinación no afirma nada en punto a la obligación. Al decir BIELSA que ese acto simplemente hace cierta la obligación, se ciñe demasiado literalmente al origen etimológico del concepto de "*acertamiento*". El mismo autor, como ya hemos visto, reconoce que en el acto de determinación existe una *decisión* y ésta implica no sola-

mente una comprobación o una certificación de hechos, sino el conocimiento del derecho por parte del órgano estatal.

Cuando, por ejemplo, la autoridad fiscal determina el impuesto a los réditos de una persona física determinada, no se limita a comprobar el monto de sus ingresos y egresos deducibles como cantidades existentes en una realidad fáctica, fuera de los conceptos normativos de la ley tributaria. Por el contrario, la determinación de los ingresos implica el reconocimiento de que tales o tales otras cantidades reúnen los elementos que la ley tributaria asigna al concepto de rédito bruto; la determinación de las deducciones significa reconocer los caracteres del gasto deducible, según la ley tributaria. Además, hay que agregar el conocimiento de la atribución, siempre según los conceptos normativos de la ley fiscal, al contribuyente y la existencia de los momentos de vinculación con el Poder Fiscal del sujeto que ejerce la pretensión tributaria. Todo ello no es simplemente certificación o comprobación de hechos; es una actividad exquisitamente jurídica de conocimiento —en el sentido procesal— y, por tanto, como en la actividad jurisdiccional, actividad mixta de juicio y voluntad.

Por otra parte, la simple verificación de la legalidad del cumplimiento, en el caso de cumplimiento espontáneo por parte del contribuyente —caso que BIELSA utiliza para demostrar que existen actos de determinación sin voluntad— no constituye un acto de determinación, contrariamente a lo afirmado por ese autor. No niego que pueda utilizarse la palabra “determinación” como equivalente de “verificación”; pero cuando ésta no pasa de la actividad interna de la Administración de comprobar el cumplimiento legal de la obligación por parte del contribuyente, no existe el acto de determinación, del cual estamos hablando, porque ni siquiera existe una manifestación, o sea, una exteriorización de la Administración hacia el administrado. Hay un acto meramente interno de la Administración. Si, en cambio, este acto se transforma en una declaración otorgada al contribuyente, de que su pago se ajusta a la ley, este reconocimiento es un verdadero acto jurídico, o sea, la manifestación de voluntad de la Administración de dar por extinguida la

obligación, esto es, un acto de determinación compuesto de juicio y voluntad: juicio sobre la adecuación del cumplimiento dado a los preceptos legales y voluntad de considerar extinguida la relación tributaria nacida de la ley.

La analogía o casi la asimilación del acto de determinación a la jurisdicción, se halla ya enunciada por Otto MAYER (*Derecho administrativo alemán*, t. II, Parte Especial, traducción castellana, Buenos Aires, Depalma, 1950, p. 215), quien dice textualmente: “La determinación (“cotisation”) tiene que limitarse a declarar lo que la ley ha querido; pero lo hace de manera obligatoria; en lo sucesivo, aquélla será el fundamento directo de la ejecución. Ahora bien, esto constituye la esencia misma de esta categoría de actos administrativos que designamos con el nombre de *decisiones*. Lo que caracteriza los impuestos directos es que sólo son ejecutorios en virtud de una decisión de ese género”.

El pensamiento de Otto MAYER está influido evidentemente por la concepción, típica de los países europeos, de que los impuestos directos necesitan el acto de determinación como requisito indefectible, lo que da a dicho acto el carácter constitutivo de la obligación. Pero, trasladando el punto de vista a un derecho positivo que admita el cumplimiento espontáneo de los impuestos, tanto directos como indirectos, e imponga la naturaleza declarativa y no constitutiva del acto de determinación, la asimilación de esta tarea con la jurisdiccional y, más aún, con la jurisdiccional civil antes que con la criminal, se pone de relieve a plena luz. La exactitud de la argumentación aparece implícitamente en la propia doctrina de MAYER, quien en el trozo citado en nota, dice: “BORNHAK (Preuss. St. R. III, p. 516) observa muy bien que la subsunción del caso concreto en la regla general de la ley de impuesto” que se produce en la determinación (“cotisation”) representa “según su carácter una actividad de autoridad, semejante a la jurisdicción”. MAYER le objeta, teniendo en cuenta los impuestos europeos que exigen la determinación: “La jurisdicción (decisión) no consiste en la subsunción; ésta es una actividad intelectual. Todo el mundo puede ejercerla, no tiene valor jurídico. La jurisdicción, por el contrario,

es la declaración de autoridad según la cual, tal o cual cosa es de derecho, conforme a la subsunción efectuada por la autoridad”.

En conclusión, acéptese o no la doctrina de que el acto de determinación es de naturaleza jurisdiccional y no administrativa, pláceme señalar que el progreso de las instituciones jurídicas, sin pretender que ésta sea la consecuencia de la doctrina misma, tiende a realizarla en las instituciones reales de los ordenamientos tributarios modernos, creando un verdadero contradictorio entre los órganos administrativos y los contribuyentes o responsables; rodeando la determinación tributaria de los requisitos de forma análogos a los que caracterizan las sentencias judiciales y eliminando toda supremacía de la administración con respecto a los contribuyentes. El que pronuncia la decisión debe ser, según reza la ley argentina 11.683, “Juez Administrativo”, y si el nombre es equivocado para los que profesan la doctrina opuesta a la nuestra, no cabe negar que el nombre tiende a subrayar una jerarquía y una posición de superioridad sobre las partes en la decisión que constituye la determinación tributaria. También la creación de tribunales fiscales en el ámbito administrativo debe considerarse una realización en el derecho positivo de la doctrina sostenida en el libro.

Naturaleza del Hecho Imponible

El capítulo central de la obra examina en detalle la definición del Hecho Imponible como presupuesto de la obligación tributaria substancial y tiende a demostrar las características de contenido de dicho presupuesto, a la luz de los fundamentos que presiden a su elección por el legislador.

La teoría sostenida considera como base o fundamentación general de los impuestos, el principio de la capacidad contributiva y tiende a unificar por ese fundamento común —que asimila al concepto de causa de la obligación tributaria— las múltiples formas de gravámenes que la doctrina en general caracteriza de manera diferente, a veces creando categorías o especies de impuestos con fundamentación divergente, o bien, admitiendo la ausencia de cual-

quier fundamentación que no sea la voluntad —cuando no el capricho— del legislador.

No quiero hacer ninguna apología de la doctrina que he esbozado en este libro, pero creo necesario subrayar que ella encuentra su apoyo en textos legales y constitucionales modernos y recoge los resultados de la jurisprudencia, o sea, del derecho vivo de países de la más variada índole y ubicación, como ser: Alemania, Suiza, Italia, Francia, la Argentina y los Estados Unidos de Norte América. La consagración del principio de la capacidad contributiva en las cartas constitucionales de diferentes países respalda también la concepción jurídica del impuesto sustentada en la presente obra. No puedo aceptar que los frutos paralelos de las concepciones jurisprudenciales de la Suprema Corte de los Estados Unidos, el derecho escrito y los fallos de los tribunales alemanes y suizos, a veces sin comunicación alguna entre la doctrina jurídica de los diferentes países, lleguen por puro milagro a conclusiones análogas, ni que dichas concepciones sean equivocadas o índices de demencia, ni que la consagración constitucional del principio de la capacidad contributiva sea el encumbramiento final del manicomio tributario, como lo sostuvo Alfredo Augusto BECKER en su “Teoría Geral do Direito Tributario”.

Negocios jurídicos y Hecho Imponible

La relevancia de los negocios jurídicos para la definición de los hechos imposables es otro de los temas centrales de esta obra. Sigo pensando, como hace muchos años, que el distingo entre la voluntad creadora de las partes en el negocio, a los efectos del Derecho Civil o Comercial, y la simple consideración de dichos negocios como hechos imposables por la existencia fáctica de sus resultados económicos, con prescindencia de la intención de las partes de subsumir sus contrataciones bajo ciertos moldes del derecho privado, constituye un fructífero aporte a la teoría del derecho tributario y análisis de sus relaciones con el derecho privado. No es alarde alguno efectuar esta afirmación. Basta para demostrarlo el

intenso y profundizado estudio del tema por parte de juristas como ARAÚJO FALCÃO, Fernando SAINZ DE BUJANDA y Francisco MARTÍNEZ, el primero en su obra *El hecho generador de la obligación tributaria*, traducción española, Bs. As., Depalma, 1964; el segundo, en "Análisis jurídico del hecho imponible", publicado en su colección de escritos bajo el título de *Hacienda y Derecho*, vol. IV: el tercero en un reciente escrito intitulado "El criterio económico y la importancia que para el Derecho Fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intentio facti*) y la intención jurídica (*intentio juris*)", en *Derecho Fiscal*, t. 20, ps. 849 y siguientes.

Mientras la obra de ARAÚJO FALCÃO adopta mi posición doctrinaria con respecto a la valoración del negocio jurídico privado, con relación al hecho imponible, en ambos trabajos de los otros dos autores se llega a conclusiones opuestas a la tesis sostenida en este libro. Haber provocado tales estudios y la discusión jurídica de alto nivel que ya se ha entablado por estos aportes doctrinarios, es una razón de satisfacción, aun cuando las conclusiones de la crítica sean contrarias a mi concepción.

Menciono, además, estos aportes entre muchos otros de diferentes autores de diversos países, para poner de manifiesto cuál es el estado actual de la doctrina con referencia a la misma materia tratada en el libro que se reedita, y a fin de que los lectores estén prevenidos y formen su propia opinión con respecto a la tesis que quieran adoptar.

Por mi parte, reconociendo la indudable importancia de las críticas y los posibles errores en que en mi obra pueda haber incurrido, expreso, sin embargo, la convicción de que los argumentos esgrimidos en contra de mi tesis central no conmueven su tesitura fundamental y solamente sirven de estímulo para el perfeccionamiento y la profundización de la doctrina.

Deseo también dejar formulados los puntos fundamentales de la tesis que mantengo, a pesar de las críticas, por no decir gracias a ellas.

El distingo y en algunos casos la divergencia entre la intención

empírica y la intención jurídica de las partes pueden no ser aceptados en forma unánime por la doctrina civilista y no es mi finalidad examinar aquí si ese distingo y divergencia expresan adecuadamente la problemática de la relevancia de la voluntad en la creación del negocio privado. Sin embargo, considero como utilizable la dicotomía indicada para reflejar la relevancia que los negocios particulares tienen como elementos constitutivos de los hechos imposables, tanto cuando éstos directamente se vinculan a los negocios de los particulares como cuando dichos negocios sólo representan elementos parcialmente concurrentes en complejas definiciones de situaciones jurídicas o fenómenos de la vida real, considerados como hechos imposables.

Si se quisiera limitar la eficacia del distingo entre intención empírica e intención jurídica a los casos de divergencias puestos en evidencia especialmente por la doctrina, como los de negocios simulados, negocios indirectos y negocios fiduciarios, ya sería suficiente el distingo para adoptarlo como criterio interpretativo en la definición de los hechos imposables. Tal vez podría agregar a los tres casos mencionados la hipótesis de los contratos innominados y atípicos cuya subsunción en las normas que definen los hechos imposables puede resultar más ardua que la de negocios o contratos nominados y típicos del Derecho Civil y Comercial.

La doctrina según la cual es relevante para el Derecho Tributario la intención empírica de las partes y no la intención jurídica, cuando ésta tenga divergencia de aquélla, no se identifica, pero es su complemento necesario, con la doctrina según la cual la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley y no de la voluntad de las partes que intervienen en la creación de negocios jurídicos privados. En efecto, el análisis del punto de vista del contenido substancial de la voluntad de la ley al definir el hecho imponible, implica excluir la eficacia creadora de la voluntad privada con respecto a las consecuencias tributarias de sus negocios. No son problemas distintos el enfoque de la fuente de la obligación tributaria y el de su causa. El problema abarca ambos puntos de vista y solamente la integración del aspecto causal del hecho imponible con el

criterio formal de la fuente legal de la obligación, permite desechar las construcciones jurídicas de los particulares que distorsionen o pretendan distorsionar la obligación tributaria que la ley vincula con un determinado hecho imponible nacido de la voluntad negocial. El pretendido error de esta tesis, según MARTÍNEZ, no es tal. Si la voluntad de la ley es la fuente exclusiva de la obligación tributaria, debe considerarse dicha voluntad en su contenido y en su fundamentación causal. La voluntad jurídica divergente de la voluntad empírica en el negocio debe ser dejada de lado y se debe encuadrar el hecho real verificado en la vida económica y social en el marco tributario que corresponde a la voluntad empírica que tiende a la creación del negocio típico correspondiente.

Ha pasado desapercibido, tal vez, al agudo espíritu crítico de MARTÍNEZ, el apoyo que la tesis sustentada en este libro halla en el derecho comparado, como, por ejemplo, en la jurisprudencia de la Suprema Corte norteamericana y en la doctrina suiza que se cita. Repito aquí la llamativa coincidencia entre el fallo de la Suprema Corte norteamericana en la causa "Higgins v. Smith": "Admitir lo contrario permitiría que los planes de los contribuyentes prevalezcan sobre la legislación en la determinación del tiempo y de la manera de la imposición", y la afirmación de BLUMENSTEIN en su ensayo sobre "Die Auslegung der Steuergesetz" cuando afirma: "Se ofrece aquí una posibilidad de que el contribuyente determine unilateral y arbitrariamente la configuración de sus propias obligaciones fiscales".

En otros términos, para que se realice el principio de que la obligación tributaria nace de la ley, cuando exista el presupuesto de hecho que ella abstractamente define, es necesario que el particular no pueda dirigir su voluntad más allá de la creación fáctica inherente a su actividad o conducta privada y la obtención de los efectos jurídicos que el Derecho Privado le reconoce; no puede extender su voluntad creadora al logro de un particular tratamiento fiscal diferente del que corresponde a la situación fáctica originada por su voluntad empírica.

La crítica tampoco me conmueve de la opinión de que el art. 12

de la ley argentina 11.683 en su texto ordenado vigente,¹ ha receptado la doctrina de la divergencia entre intención empírica e intención jurídica y que tal es el significado del principio por el cual, si las partes adoptan formas jurídicas inadecuadas para el logro de sus finalidades empíricas, el encuadramiento que corresponde al hecho imponible realizado es el que se vincula con los efectos jurídicos correspondientes a la relación causal típica del negocio y no a la divergente voluntad jurídica de las partes.

También la doctrina sostenida en este libro, según la cual la elusión del impuesto ("tax avoidance", "Steuerumgehung") no constituye sino un caso particular de aplicación del principio de la consideración económica, y que su definición no depende necesariamente del requisito subjetivo de la intención de evadir el impuesto ni de la teoría del abuso del derecho, se halla fortalecida y no confundida por la crítica.

El aspecto subjetivo del hecho imponible

La tercera parte del libro se refiere a la atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos y a la vinculación con el sujeto activo, titular del Poder Ejecutivo.

A mi entender, la doctrina no ha avanzado mucho en esta materia desde la primera edición de esta obra, salvo algunas variantes en la clasificación de los sujetos pasivos. Por mi parte, sí debo manifestar mi discrepancia actual con la tesis sostenida en el libro, según la cual existe siempre un sujeto, verdadero contribuyente y

¹ "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrece o autoriza para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

deudor por naturaleza, a quien corresponde la capacidad contributiva que es causa del impuesto. Pienso que en muchos casos existe un amplio campo de soluciones alternativas por parte del legislador para determinar el sujeto pasivo principal o deudor del impuesto. Esto ocurre especialmente en los casos de impuestos a los consumos particulares o generales y en los impuestos a las transacciones o al tráfico económico de bienes. En estos casos no hay identificación entre el sujeto pasivo principal y el titular de la capacidad contributiva, y, en el caso de silencio de la ley, la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo principal depende esencialmente de la naturaleza del hecho imponible y de su definición objetiva, sin necesaria vinculación con la titularidad de la capacidad contributiva.

Dejo, pues, al paciente lector la elección entre las dos posiciones doctrinarias, la del texto o la del prólogo.

Buenos Aires, 7 de julio de 1971.

EL AUTOR

PREFACIO

A LA PRIMERA EDICIÓN

Es éste el primer trabajo general de esta materia que se publica en la Argentina, y a la prioridad en el tiempo se agrega una excelencia en el rigor del método, esto es, el científico-jurídico, el mismo que ya ha dado resultados tan decisivos en el último siglo en las varias ramas del derecho.

En efecto, Dino Jarach es esencialmente un jurista, en el mejor sentido de la palabra; y para ocuparse de derecho tributario —parece imposible que por tanto tiempo y en los diferentes países esto no haya sido tenido en cuenta lo suficiente— se exige precisamente un jurista, formado en la escuela del derecho romano, conocedor seguro de los principios generales de la ciencia jurídica.

El hecho de que el autor sea un jurista, no excluye su cualidad indiscutida e indiscutible de especialista de la materia, en el sentido técnico: esto por la razón tantas veces repetida, que la especialización es un "posterius" y no un "prius", un más y no un menos. El autor debe esta especialización a sus años de trabajo en el Instituto de Finanzas de la Universidad de Pavía, dirigido por el profesor Benvenuto Griziotti, que representa la primera escuela no sólo en orden de tiempo, sino también como categoría científica, del derecho financiero en Italia; a su obra de redac-

tor-jefe de la conocida "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", a sus estudios en Alemania, Suiza y Holanda, a la organización en este último país, colaborando con el profesor P. J. A. Adriani de la Universidad de Amsterdam, de la importante Oficina Internacional de Documentación Fiscal.

Este libro es fruto de esta doble cualidad del autor; quien lo lee y asimila se hace dueño del "sistema" del derecho tributario, esto es, de la manera segura de encuadrar y plantear los problemas; pues la dificultad consiste siempre en esto, plantear antes que resolver. En otras palabras, aquí se ofrece al lector la llave que abre las infinitas puertas del derecho impositivo, lo que es mucho más que el examen inorgánico y particular de las varias cuestiones concretas, que no son nunca todas y de las cuales ninguna puede ser idéntica a aquella de la cual el práctico busca en vano la solución lista en los libros.

Por esto, la categoría científica no resta al libro su valor práctico, sino que se lo otorga.

Si fuera necesario ofrecer pruebas de lo dicho, bastaría citar ejemplos de las doctrinas que el autor desarrolla en esta obra: sobre la autonomía estructural del derecho tributario con respecto al derecho administrativo, determinando la naturaleza de la relación jurídica impositiva y del acto de determinación, que considera, de modo completamente original, como acto de jurisdicción y no de administración; sobre la función y el significado del negocio jurídico privado respecto al derecho impositivo, a cuyo propósito analiza el complejo problema de la distinción entre intención empírica e intención jurídica de las partes en

sus manifestaciones de voluntad; sobre el problema de la causa de la obligación impositiva, donde aprovecha la doctrina civilista de la causa, llegando hasta expresar un punto de vista personal respecto a la función y al alcance de este concepto en la teoría general del derecho; sobre la autonomía dogmática del derecho tributario con respecto al derecho civil en la definición del hecho imponible y en su atribución al contribuyente, problema que es el fundamental del derecho tributario substantivo y cuya solución representa la base indispensable para decidir toda cuestión tributaria; sobre el problema de la evasión fiscal, que plantea otra vez el problema del valor del negocio jurídico respecto al derecho tributario, con referencias al problema de los motivos, a la teoría del abuso del derecho, etc.; sobre los momentos de vinculación del hecho imponible al sujeto activo del impuesto, problema tan parecido a los del derecho internacional privado y, sin embargo, con características propias, que el autor pone justamente en evidencia.

La importancia teórica y práctica de la obra es aumentada por su característica, que, según mis conocimientos, no tiene precedentes en la literatura jurídica tributaria: es decir, el hecho de tratarse de una teoría general fundada no sobre un derecho tributario particular, sino sobre la comparación sistemática de los derechos de diferentes países. El lector encontrará citadas y empleadas en la construcción de las diferentes doctrinas, literatura y jurisprudencia de países latinos, como Francia, Bélgica, Italia y Argentina, como de otros países europeos, como Alemania, Suiza y Holanda, y al mismo tiempo de Inglaterra y de los Estados Unidos. La comparación de derechos tan

diferentes como el continental europeo y el anglosajón, de países cuya doctrina tributaria es más anticuada con los de tendencias más modernas, justifica aún más plenamente el subtítulo de la obra.

Es éste, si no el primero, seguramente el más importante fruto que nos da la obra de Dino Jarach en América. La planta criada en Europa en los mejores viveros y trasladada aquí, ya joven árbol, ha demostrado saber aclimatarse perfectamente, hundiendo en el nuevo suelo raíces seguras. Y está bien y es justo, porque el país que supo mantener libre y pura su atmósfera, merece gozar de los frutos que en ésta maduran, aunque la planta haya sido criada en otro lugar, de cuya atmósfera envenenada ya se puede decir con el poeta:

*"non crescono arbusti a quell'aure
o dan frutti di cenere e toscò" (*)*

CAMILO VITERBO

Universidad de Córdoba, marzo de 1943.

(*) "No crecen arbustos a estos aires, o dan frutos de ceniza y de tósigo", G. CARDUCCI, *In morte di Napoleone Eugenio*.

INTRODUCCIÓN

A LA PRIMERA EDICIÓN

Existen en la literatura mundial muchos tratados de derecho tributario; pero no existe una teoría general. La gran mayoría de los tratados existentes profundiza especialmente el derecho formal, es decir, el procedimiento de determinación de los impuestos y lo contencioso-fiscal, mientras que dedica muy pocas páginas al derecho sustantivo; y, sin embargo, es éste el verdadero derecho tributario, autónomo estructural y dogmáticamente.

Existen tratados, y especialmente monografías, en que se citan las leyes, la literatura y, más raramente, la jurisprudencia de otros países. Nunca, sin embargo, se ha hecho una obra de comparación jurídica, en el verdadero sentido, para la construcción de una teoría general; nunca se ha acercado el derecho tributario europeo al anglosajón. Hacerlo hubiera demostrado la fundamental analogía entre los varios sistemas jurídicos en materia tributaria: analogía de problemas, de razonamientos, de soluciones.

Es, precisamente, finalidad de esta obra ofrecer un ensayo de teoría general del derecho tributario sustantivo analizando su posición respecto al derecho administrativo, al financiero y en el cuadro general de las ramas del derecho y demostrando su autonomía estructural; estudiar la na-

turalidad de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, llegando a construir la dogmática del *hecho imponible*, es decir, del presupuesto de la obligación impositiva. Es éste, en efecto, el centro del derecho tributario sustantivo, como el delito lo es del derecho penal o el hecho jurídico, en general, y el negocio jurídico o el acto ilícito, en particular, son el centro del derecho civil. Al hecho imponible se vincula toda la problemática jurídica de las relaciones entre derecho civil y derecho tributario, todas las cuestiones referentes a las maniobras de evasión fiscal, a las exenciones tributarias, a los sujetos activos y pasivos de los impuestos. Por esta razón, este trabajo lleva por título el de EL HECHO IMPONIBLE, y como subtítulo el de *Teoría general del derecho tributario sustantivo*.

Además, la presente obra utiliza legislación, doctrina y jurisprudencia de los más importantes países, con derecho de tipo europeo y anglosajón, y, por consiguiente, es igualmente válida como teoría jurídica para cualquiera de ellos.

En el curso del trabajo he citado numerosos autores y obras; pero no son todos los autores importantes ni todas las obras de trascendencia de la literatura mundial sobre nuestra materia, ni tampoco todas las que tuve oportunidad de leer o estudiar. Algunas de éstas, desgraciadamente, no estuvieron a mi alcance durante la preparación del trabajo; otras, a pesar de su importancia, no presentaban materia de discusión respecto a mi plan de trabajo y al desarrollo de mi teoría; por esto, he citado únicamente los escritos que he utilizado de manera *directa* en la preparación de

este libro. No se considere, pues, como olvido ni como desconocimiento de su importancia, el hecho de que alguna obra de significación no aparezca citada.

A pesar de que el libro está concebido como una teoría general no vinculada al derecho de un país determinado, quiero subrayar, sin embargo, que se trata de un libro argentino, no sólo por haber sido pensado, escrito y publicado en la Argentina, no sólo porque tuve en cuenta constantemente el derecho nacional, sino también porque encontré en este país la acogida generosa y la hospitalidad cordial, en una palabra, las condiciones favorables para dedicarme al estudio y al trabajo de que esta obra es fruto.

Al presentar este trabajo al público, quiero dirigir un pensamiento lleno de afecto y gratitud a mi maestro, el profesor Benvenuto Griziotti, con quien hubiera querido, como en tantas oportunidades, discutir toda idea, recibiendo críticas, sugerencias, consejos, antes de la redacción definitiva del trabajo. Desgraciadamente las circunstancias lo han impedido. Para remediar esta imposibilidad he tratado, sin embargo, de mantener vivo en mí el recuerdo de sus enseñanzas, como instrumento de autocrítica, durante la redacción del trabajo; él solo podrá decir si he sido o no un discípulo fiel, naturalmente dentro de la originalidad e independencia que deben presidir toda obra de ciencia.

A pesar de la lejanía que me separa de la escuela jurídica de la cual provengo, he tenido la suerte de poder mantener con ella contactos ideales durante la preparación de este libro, a través de las conversaciones y discusiones cotidianas con el profesor Camilo Viterbo; por ello quiero manifestarle aquí mi satisfacción y agradecimiento.

Quiero también expresar públicamente mi gratitud visísima al profesor doctor Benjamín Cornejo, Director de la Escuela de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba, quien tuvo la bondad de cumplir con la ingrata labor de leer mi original y de corregirlo desde el punto de vista del idioma.

DINO JARACH

Universidad de Córdoba, marzo de 1943.

CAPÍTULO I

EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO Y SU AUTONOMÍA ESTRUCTURAL

1. CONCEPTO JURÍDICO DE TRIBUTO

El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, pues, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política.

Aunque no olvidamos que la naturaleza objetiva del tributo es la de ser un recurso financiero del Estado, y que, por ende, sus presupuestos técnicos, económicos y políticos tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto, debemos observar que el tributo se caracteriza frente a los otros recursos del Estado también por algunos elementos jurídicos: en primer término la coerción de que es fruto y que lo distingue, por ejemplo, de los empréstitos públicos, que, fuera del caso de empréstitos forzados, son voluntarios y de origen contractual. Además, el tributo como prestación coactiva por parte de los particula-

res al Estado, es efecto de una relación entre dos sujetos, disciplinada de alguna manera por el derecho. Agréguese que la formación histórica del tributo en el moderno Estado toma origen en un principio jurídico-constitucional, el de la aprobación de las cargas tributarias por parte de las asambleas de representantes mediante actos que tienen la naturaleza jurídico-formal de ley.

Todas estas razones hacen necesaria y oportuna una investigación de carácter jurídico sobre el tributo. Esta investigación puede ser considerada en sí misma como objeto de la ciencia jurídica, o de una rama de ésta; puede también ser un instrumento para la comprensión del fenómeno financiero, que puede suministrarlos, solamente ella, una visión exacta de lo que el tributo representa en la realidad.¹ Sea que la consideremos, sin embargo, bajo el primer punto de vista, de objeto de la ciencia jurídica, sea bajo el segundo, como instrumento para el estudio integral de las Finanzas, el método de la investigación no puede ser sino el método jurídico. La naturaleza del tributo, el problema de la autonomía de la rama del derecho objetivo que lo disciplina, se determinan con un análisis exclusivamente jurídico, en base a las características de estructura jurídica del tributo y de las relaciones en que se concreta, no en base a caracte-

¹ Para el estudio integral de las finanzas y el punto de vista de la síntesis del elemento político, del jurídico, del económico y del técnico, véase principalmente Griziotti, *Per il progresso scientifica degli studi e degli ordinamenti finanziari*, con postilla de Ernst Blumenstein, Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin. 1937, I, pág. 1 y sig. y Griziotti, *Brevi analisi e Sintesi finanziarie*, Riv. Dir. Fin. e Sc. de Fin., 1939, I, pág. 243 y sig. Este artículo fue también publicado en castellano en Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero, Buenos Aires, 1939: Griziotti, *Lo studio funzionale del fatti finanziari*, Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., 1940, I, pág. 306 y sig.

rísticas económicas o políticas o técnico-financieras, a no ser que éstas se resuelvan, a su vez, en características estructurales jurídicas.²

El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo.

El tributo es una prestación coactiva. Pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino "*nullum tributum sine lege*". La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley.³

El tributo es una prestación pecuniaria,⁴ objeto de una

² Por esto, mientras estamos completamente de acuerdo con el punto de vista de Griziotti de la necesidad de estudiar las finanzas desde todos los posibles puntos de vista para entender correctamente los fenómenos concretos, no creemos posible aceptar el criterio de usar conceptos económicos o políticos para definir los institutos jurídicos, a no ser, como se dijo en el texto, que los conceptos económicos o políticos se resuelvan en conceptos jurídicos. De esta manera creemos no caer nunca en una confusión de disciplinas científicas heterogéneas; contra conceptos que pueden involucrar confusión de esta naturaleza, véase Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937, pág. 4, nota 5.

³ Veremos luego cuál es la naturaleza de la orden emanada de la autoridad administrativa de pagar el tributo: adelantamos aquí que esta orden, cuando existe, no constituye la obligación tributaria, sino que es un acto de ejecución de la voluntad concreta de la ley, la cual crea dicha obligación.

⁴ Aceptamos el concepto casi unánime en doctrina, de que el tributo es una prestación pecuniaria, porque, en efecto, las prestaciones no pecuniarias son excepcionales en el Estado moderno; para la asimilación de ellas a los

relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

Así configurado el tributo, es evidente la naturaleza de *relación de derecho y de relación obligatoria*, es decir personal, en que el tributo, desde el punto de vista jurídico, consiste. Sobre esta naturaleza, sin embargo, hablaremos luego.⁵

Para que la finalidad del tributo, es decir la exacta y tempestiva prestación pecuniaria sea cumplida, hacen falta medidas legales y administrativas dirigidas a asegurar o a controlar el cumplimiento de la prestación. De la misma ley surgen, en ciertas circunstancias, otras obligaciones además de la prestación pecuniaria que constituye el tributo: obligaciones de carácter accesorio, cuyo sujeto pasivo es alguna vez el mismo contribuyente o deudor del tributo, alguna vez otro sujeto: por ejemplo, obligaciones de garantía, de intereses, de carácter penal, etc. Estas obligaciones constituyen sendas relaciones jurídicas con fuente en la ley y accesorias de la relación jurídica tributaria propiamente dicha.

La obligación pecuniaria y su exacto cumplimiento constituyen un interés del Estado, cuya tutela es confiada

tributos véase Grizotti, *Studi di diritto tributario*, Padova, Cedam, 1931, págs. 25-27. Cabe recordar que el art. 2 del Código Fiscal mejicano define el impuesto como prestación en dinero o en especie.

⁵ V. *infra*, § 4.

a la pública administración, que la ejerce mediante el contralor del cumplimiento por parte del contribuyente y de los otros sujetos de sus obligaciones, principal y accesorias, o mediante la actividad necesaria en general para satisfacer el interés del Estado. El cumplimiento de esta tarea se concreta, pues, en actos jurídicos de la administración pública de diferente naturaleza, algunos reglados, otros discrecionales, otros con la característica de la titulada discrecionalidad técnica, algunos pertenecientes a la categoría de los actos de ciencia, otros a la de los actos de voluntad, a las órdenes: da lugar, además, a relaciones entre administración pública y particulares, sean éstos los sujetos de la obligación tributaria principal o de las accesorias, o sean otros sujetos, relaciones cuya finalidad última es la de favorecer o asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuya finalidad más inmediata, sin embargo, es la de contribuir al desenvolvimiento de la actividad de la administración pública.

Es menester observar que estas relaciones entre administración y particulares presuponen por lo menos la posibilidad de existencia de la obligación tributaria; pero este presupuesto lógico no se traduce necesariamente en presupuesto efectivo, es decir que aquéllas pueden existir aun cuando no surja ninguna pretensión y su correspondiente obligación tributaria.

2. LAS RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS Y LAS SUBDIVISIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Alrededor de la relación jurídica tributaria propiamente dicha, cuyo objeto es el tributo, están las relaciones ju-

rídicas accesorias entre el sujeto activo de la relación tributaria, de un lado, y el sujeto pasivo principal, contribuyente, u otros sujetos pasivos, relaciones cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal, y que son relaciones accesorias, en cuanto lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria. Hay otra relación, que alguna vez surge entre los mismos sujetos de la obligación tributaria principal y que de alguna manera constituye el revés de ésta: es la relación jurídica del reembolso, en la cual la pretensión corresponde al contribuyente y la obligación al sujeto activo; ésta no es una relación accesorias en sentido propio; sin embargo, presupone el cumplimiento de una obligación tributaria, existente sólo presuntivamente o de medida menor de la cumplida.

El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el *derecho tributario sustantivo*, o como se acostumbra denominarlo a menudo, el *derecho tributario material*.⁶ Es éste, a nuestro parecer, el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo.⁷ A éste se refiere el presente ensayo de una teoría jurídica del hecho imponible.

⁶ Para una neta distinción entre derecho tributario material y formal véase el clásico tratado alemán de Albert Hensel, *Steuerverrecht*, Berlín, Springer, 3, Auf., I 1933.

⁷ Esta concepción de la autonomía del derecho tributario material la hemos sostenido por primera vez en el Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal de La Haya en julio de 1939; nuestra intervención ha quedado inédita como las de los demás participantes del Congreso por causa de la guerra. Su contenido, sin embargo, se halla desarrollado en el

Hemos observado antes que hay una actividad administrativa cuya finalidad es la de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que hay relaciones entre administración y particulares, cuyos objetos son prestaciones de diferente naturaleza de los particulares hacia la administración, y que tienen la finalidad indirecta de favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero la finalidad inmediata de favorecer el desenvolvimiento de la actividad administrativa. El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el *derecho tributario administrativo*, o como se lo titula a menudo, el *derecho tributario formal*.⁸

La distinción entre derecho tributario material y de-

presente trabajo. Sobre el problema de la autonomía del derecho tributario véase, en general, el volumen II de los Cahiers de Droit Fiscal International, *L'Autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux?*, Basel, Verlag für Recht u. Gesellschaft, 1939 (que contiene escritos de Enno Becker, J. van Houtre, L. Trotabas, P. Hébraud, C. Georgescu y E. Blumenstein) y la literatura citada. Citaremos más detalladamente las opiniones de los diferentes autores en el curso del trabajo.

⁸ Los tratados de derecho tributario existentes dan la mayor importancia a esta materia; alguna vez olvidando demasiado el derecho material, como Pugliese en sus *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Padova, Cedam, 1937, traducido al castellano con el título de *Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939; alguna vez analizando en particular el contenido de las diferentes relaciones impositivas, pero dejando de lado un análisis de los caracteres generales de éstas, como Giannini en su obra *Il rapporto giuridico d'imposta* cit. Óptimos estudios generales de derecho tributario material están contenidos en monografías de diferentes autores y de diferentes países. Serán citados oportunamente en el curso del trabajo.

recho tributario formal se puede concretar en esta fórmula: el primero es el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo; el formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan al tributo. La vinculación lógica y necesaria al tributo caracteriza el derecho tributario material: la falta de vinculación lógica y necesaria y por otro lado la vinculación teleológica explican la distinción del derecho tributario formal del sustantivo y la razón para titularlo derecho "*tributario administrativo*".

En la definición del tributo, desde el punto de vista jurídico, hemos puesto en evidencia el hecho de que, en el moderno Estado de derecho, el tributo constituye el objeto de una relación jurídica con fuente en la ley, por virtud de la cual el Estado u otra entidad pública tiene la pretensión y uno o más sujetos la obligación de dar una suma de dinero. Estas características del tributo en el Estado moderno, así como el derecho del Estado o de otras entidades públicas de determinar los casos en que pueden pretender el tributo, y los criterios generales que determinan la manera y los límites de las pretensiones tributarias, están disciplinadas por un conjunto de normas jurídicas, lógica y estructuralmente anterior al derecho tributario material y al formal, que constituye el titulado *derecho tributario constitucional*. Es éste una parte del derecho constitucional, que es tributaria por el objeto al que se refiere, pero que es derecho constitucional, pues su tarea es la de disciplinar la soberanía del Estado en un determi-

nado sector, el de la actividad tributaria. La soberanía es la cualidad abstracta que permite al Estado fijar los casos en que le corresponden las pretensiones tributarias concretas; la disciplina de la soberanía del Estado y de las otras entidades públicas a las cuales la estructura jurídica estatal reconoce soberanía originaria o derivada en lo que se refiere a la creación de las pretensiones tributarias. es tarea de un conjunto de normas de grado superior a las normas de las leyes en que se prevén las concretas relaciones tributarias, porque la soberanía es un presupuesto de la misma emanación de estas leyes. Esto tiene particular importancia en los países de constitución rígida y con contralor de constitucionalidad de las leyes por parte de los órganos jurisdiccionales, y además en los Estados federales, donde significa también disciplina entre las diferentes soberanías existentes dentro del mismo país.⁹

Se titula, pues, derecho tributario constitucional el conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las delimitan entre ellas.

Las violaciones de normas del derecho tributario material o formal por parte de los sujetos pasivos constituyen, algunas veces, ilícitos penales, cuya sanción en ciertos casos es la pena criminal común, en otros casos una pena especial, característica del derecho tributario, *la sobretasa*. El conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas llámase *derecho tributario penal*.

Las normas que disciplinan el proceso con que se re-

⁹ Es lo que pasa, por ejemplo, en Suiza, en los Estados Unidos, en la Argentina, en Canadá y en Australia.

suelven las litis entre la administración pública y los sujetos en materia tributaria constituyen un conjunto muy a menudo distinto de las normas que disciplinan la generalidad de los procesos o en particular los procesos en los cuales es parte la administración. A este conjunto de normas procesales se da el nombre de *derecho tributario procesal*.

También el proceso destinado al reconocimiento de la existencia de un ilícito penal tributario y a la declaración de la pena correspondiente está muy a menudo sometido a una disciplina distinta de la de los demás procesos penales: el conjunto de normas particulares que disciplinan los procesos penales tributarios constituye el *derecho tributario procesal penal*.

Las normas de costumbre, si las hay en nuestra materia, y los acuerdos internacionales que delimitan las soberanías fiscales de los diferentes miembros de la comunidad internacional, constituyen el titulado *derecho tributario internacional*. Se acostumbra titular derecho tributario internacional también al conjunto de normas internas de un Estado, que sientan los criterios de vinculación de la obligación fiscal a la soberanía del Estado mismo. Estas normas pueden titularse internacionales solamente en cuanto indirectamente delimitan la soberanía del Estado frente a hechos que de cualquier manera, o por su naturaleza objetiva o por su atribución subjetiva, trascienden de las fronteras del Estado. Su naturaleza, sin embargo, desde un punto de vista jurídico-estructural, es la de normas internas destinadas a fijar los *momentos de vinculación* directamente entre los sujetos de la relación

tributaria en los tributos subjetivos o indirectamente en los tributos objetivos,¹⁰ o, más en general, los momentos de vinculación del hecho jurídico presupuesto de la relación tributaria con el Estado. Estas normas hacen parte del derecho tributario material, porque estos momentos de vinculación representan de alguna manera el puente entre sujeto activo por un lado y sujeto pasivo o hecho jurídico de la relación tributaria por otro. Por esto no usamos la denominación corriente de derecho tributario internacional para estas normas, que estudiaremos en la teoría del derecho tributario material, aunque tenemos que poner en evidencia la analogía, si no la identidad del problema que ellas resuelven con el del titulado derecho internacional privado.¹¹

3. EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO Y SU AUTONOMÍA ESTRUCTURAL FRENTE AL DERECHO FINANCIERO Y AL DERECHO ADMINISTRATIVO: NATURALEZA DEL ACTO DE DETERMINACION ("ACCERTAMENTO")

Nuestro punto de partida ha sido el tributo como uno de los recursos estatales, es decir, como uno de los fenómenos de las finanzas. Aunque consideramos el aspecto jurídico del fenómeno tributario, si ponemos el tributo en el centro de nuestra investigación, podemos encontrar muchas normas jurídicas pertenecientes a diferentes ramas del derecho que tienen en común el tributo como re-

¹⁰ Sobre la distinción entre tributos subjetivos y objetivos, véase principalmente Griziotti, *Imposte reali o personali, e oggettive o soggettive*, in *Rev. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.*, 1937, I, pág. 147 y sig.

¹¹ Ver *infra*, § 23.

ferencia objetiva y sustancial. El conjunto de todas estas normas puede titularse convencionalmente y para finalidades de orden didáctico "derecho tributario" y ser considerado como un conjunto unitario, por lo que se refiere al objeto. Esta unidad, sin embargo, no es suficiente para crear una verdadera autonomía jurídica del derecho tributario.

Si partimos del concepto sustancial de tributo, como uno de los recursos financieros del Estado, ya tenemos que negar autonomía al derecho tributario, desde el mismo lado objetivo, porque autónoma tendría que ser considerada toda la materia jurídica que se refiere a las finanzas del Estado, o sea el titulado derecho financiero, y no solamente la que se refiere a una parte de ella, o sea el conjunto de normas relacionadas con el tributo.

Cabe observar, preliminarmente, que la autonomía de determinadas ramas del derecho con relación a su objeto sustancial siempre es problema de índole didáctica y por ende eminentemente convencional y de oportunidad. Tanto el derecho financiero, conjunto de normas que se refieren a las finanzas del Estado, como el derecho tributario, conjunto de normas que se refieren al tributo, pueden, si por razones de oportunidad de estudio o de enseñanza se lo repute útil, aspirar a esta clase de autonomía objetiva. Esta, sin embargo, no siempre corresponde a una verdadera autonomía jurídica.

Entendemos por autonomía jurídica tanto la autonomía estructural, como la autonomía dogmática; la primera consiste en la configuración formal de los institutos de naturaleza tal que aparezca una uniformidad o una unidad

de estructura de los institutos de una determinada rama del derecho, diferente de la estructura de los institutos de otras ramas del derecho. Si un conjunto de normas jurídicas que tengan un objeto unitario forma institutos jurídicos que poseen también una estructura propia, uniforme, apta a caracterizarlos, se puede afirmar que este conjunto de normas constituye una rama del derecho estructuralmente autónoma: Si, además, esta rama del derecho elabora conceptos propios, que sirven solamente a ella, posee también una autonomía dogmática.

Queremos examinar aquí el problema de si el derecho tributario posee además de la autonomía convencional objetiva, también la autonomía estructural y dogmática. Sobre la autonomía dogmática podremos hablar solamente después de haber penetrado en el análisis de los institutos jurídicos tributarios y de los conceptos que los informan.¹² Estamos ya en condición, sin embargo, de resolver el problema de la autonomía estructural.

¿Corresponde ésta al derecho tributario o más bien al derecho financiero, de que el primero objetivamente forma parte?

El derecho financiero comprende institutos de diferentes naturaleza y estructura. Si se considera como derecho financiero el conjunto de normas que disciplinan las diferentes entradas del Estado, ya nos hallamos frente a institutos jurídicos estructuralmente muy diferentes entre ellos. Las entradas originarias son frutos de un derecho de propiedad o de un derecho real público, análogo al de pro-

¹² Ver *infra*, § 14.

iedad; las entradas de las empresas públicas son ganancias en el sentido del derecho privado; las entradas procedentes de las empresas mixtas son dividendos o ganancias; las entradas procedentes de tributos son prestaciones objeto de una relación jurídica obligatoria, cuya actuación concreta da lugar a otras relaciones de derecho sustantivo o de derecho formal y a una serie de actos y de procedimientos administrativos; las entradas procedentes de los empréstitos públicos son objeto de relaciones jurídicas contractuales de naturaleza privada, en algunos casos, pública en otros, de derecho internacional en otros casos más; las de los empréstitos forzosos constituyen el objeto de una relación jurídica parecida a la relación tributaria, pero en que la causa de la atribución patrimonial es la contraprestación de los intereses o la obligación de reembolso al vencimiento; las entradas procedentes de las penas pecuniaras son sanciones de delitos, y entonces pertenecen, por su naturaleza, al derecho penal. Si, como muchos escritores lo creen,¹³ el derecho financiero comprende, además, todas las normas relativas a la formación, aprobación, actuación y contralor del presupuesto, se agregan institutos jurídicos de estructura aún más heterogénea.

Se ha tratado de indicar como característica sustancial de la actividad financiera la de ser actividad instrumental, dirigida no a la satisfacción directa de las necesidades públicas sino a la adquisición de los medios pecu-

¹³ Véase, por ejemplo, Ingrosso, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Napoli. Jòvene, 1937. Contra, Griziotti, *Diritto Finanziario*, en *Nuovo Digesto Italiano*, Torino, U. T. E. T., 1938.

niarios para cubrir las necesidades presupuestarias.¹⁴ Si esto fuera verdad correspondería al derecho financiero por lo menos una autonomía de la actividad estatal que disciplina; el carácter unitario del derecho financiero derivaría de la naturaleza instrumental y de la finalidad propia de la actividad financiera.

No es posible, sin embargo, admitir esta naturaleza instrumental como característica de la actividad financiera. En efecto, si es posible señalar la naturaleza instrumental de la actividad financiera en comparación con la actividad administrativa para la titulada finanza fiscal, esto no vale para todas las medidas de finanza extrafiscal. Esta no se propone exclusivamente la finalidad de cubrir las cargas presupuestarias sino realizar, además, con el medio financiero finalidades públicas directas. Si se caracterizara la actividad financiera por su naturaleza instrumental y por su finalidad de cubrir las cargas presupuestarias, como lo hacen muchos escritores, se dejaría fuera del derecho financiero toda la finanza extrafiscal, que, jurídicamente, por la estructura de los institutos no se diferencia en nada de los fenómenos de la finanza titulada fiscal.¹⁵ Esto vale también, en particular, para excluir de la definición de tributo la finalidad de cubrir las cargas presupuestarias, es decir, de conseguir una entrada, finalidad

¹⁴ Griziotti, *Diritto Finanziario*, cit.

¹⁵ Nos parece contradictoria la opinión de Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., págs. 6-7, el cual considera que la finalidad del impuesto es la de procurar al Estado una entrada; pero incluye en los impuestos los derechos aduaneros protectores, en los que falta o puede faltar completamente la finalidad fiscal, según él mismo admite estar demostrado por los financistas.

que se indica en muchas definiciones de los tributos, y también en definiciones legales.¹⁶

Por otro lado, la característica instrumental no es exclusiva de la actividad financiera; también la actividad administrativa relacionada con los empleados y funcionarios públicos es una actividad instrumental, en cuanto sirve para proporcionar medios personales para satisfacer las finalidades públicas a las que funcionarios y empleados atenderán.

La naturaleza de la actividad financiera no es objetivamente distinguible de las otras actividades administrativas sino por el hecho de procurar los medios pecuniarios que el Estado necesita. Pero no se puede poner la finalidad de procurar la entrada pecuniaria entre las características objetivas de esa actividad, puesto que toda la titulada finanza extrafiscal tendría, entonces, que ser excluida del campo propio del derecho financiero. Tendrían que incluirse, al contrario, las actividades que ocasionalmente y sin una finalidad predispuesta proporcionan al Estado los medios pecuniarios que necesita; así las penas pecuniarias, resultado de una actividad jurisdiccional, objeto ya del derecho penal y procesal penal, los frutos de los dominios y propiedades estatales, objeto al mismo tiempo del derecho privado y del derecho administrativo, etc.

Se confirma así que la autonomía objetiva del derecho financiero, si de alguna manera se pudiera configurarla, no

¹⁶ Véase la definición legal de la *Reichsabgabenordnung* alemana, relativa al impuesto y la de Giannini, op. cit., en la nota anterior.

correspondería a una autonomía estructural, es decir jurídica, de los institutos de esa rama del derecho.¹⁷

Creemos, al contrario, que algunas partes del derecho financiero, y en modo especial el derecho tributario, como conjunto de normas que disciplinan la relación cuyo objeto es el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, poseen, además de una autonomía objetiva, una autonomía estructural.

Si dejamos de lado el punto de partida de nuestra investigación, que ha sido el fenómeno financiero "tributo", y tomamos en consideración las variadas actividades estatales, observamos que una de las ramas de la administración pública está encargada de obtener los medios financieros que hacen falta al Estado, y que, objetivamente, una de las actividades concretas del Estado es la de procurarse los medios pecuniarios a través de un proceso de coerción sobre los particulares, en determinados casos.

Como la actividad concreta del Estado para conseguir sus finalidades es actividad administrativa y el conjunto de normas jurídicas que disciplinan esa actividad concreta y las relaciones entre Administración, en sentido subjetivo, y particulares constituye el derecho administrativo, parece forzoso concluir que el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad de percepción de los tributos, proveyendo los casos en que corresponde al Estado una pretensión y a un particular una obligación tributaria, y determinando la manera cómo la administración

¹⁷ Sostiene la autonomía del derecho financiero, al contrario, Tesoro, *Sull'autonomia del Diritto Finanziario*, in *Studi per Barillari*, Bari, 1936, y *Principi di Diritto tributario*, Bari, Macri, 1938.

pública debe actuar para cumplir su actividad en este campo, es parte del derecho administrativo.

Desde este punto de vista, no cabe lugar para una distinción, como hemos propuesto al comienzo de este capítulo, entre derecho tributario material y derecho tributario administrativo, porque todo el conjunto de normas del derecho tributario material y formal sería derecho administrativo; lo que hemos titulado derecho tributario material no sería sino el conjunto de normas que delimitan el campo de actuación de la administración pública, determinando sus presupuestos y vinculándola a la existencia de determinados datos de hecho. La existencia de un vasto conjunto de normas que hemos llamado derecho tributario material no sería sino la consecuencia de la naturaleza de actividad reglada que en máximo grado es propia de la actividad administrativa en materia tributaria.

Precisamente aquí, sin embargo, se presenta la característica estructural del derecho tributario, que, a nuestro parecer, le atribuye una autonomía frente al derecho administrativo.

Cuando, en el moderno Estado de derecho, la administración cesa de estar fuera de la ley y se vuelve administración legal, la imposición de los tributos asume una posición característica. Se pone de relieve por la mayoría de los escritores¹⁸ que la actividad de imponer tributos tiene

¹⁸ Véase Hensel, *Steuerrecht*, cit.; Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen, Mohr, 1926, vol. I, pág. 14; *Die Steuer als Rechtsverhältnis*, en *Festgabe für Georg v. Schanz*, Tübingen, Mohr, 1928, II, pág. 4 y sigs. *Die Autonomie des Steuerrechts*, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. II, pág. 72 y siguientes.

en la mayor medida la característica de una administración conforme a la ley, de una administración reglada y no discrecional. Para el derecho administrativos y desde el punto de vista de la actividad administrativa con esto se ha dicho todo.

Sin embargo, no es así. El principio fundamental que en el moderno Estado es propio de los tributos es el principio "*nullum tributum sine lege*", en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material¹⁹ y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas.

Este principio establece un estrecho paralelismo entre el derecho tributario y el derecho penal, que se basa sobre los principios "*nullum crimen*" y "*nulla poena sine lege*". Estos principios significan la existencia de un conjunto de normas destinadas a prever los hechos que constituyen ilícitos penales y establecer las penas que a ellos corresponden. De la misma manera el principio "*nullum tributum sine lege*" significa la existencia de un *corpus* de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde.

La actividad de imponer tributos es una actividad estatal de la misma manera que lo es toda otra actividad administrativa. Pero también la actividad de imponer pe-

¹⁹ Sobre la naturaleza material de las leyes tributarias véase *infra*, § 4.

nas es una actividad estatal concreta, como las demás actividades administrativas. Si el derecho penal no se considera como una parte del derecho administrativo, cuya función fuera la de determinar los límites dentro de los cuales debieran actuar los funcionarios que aplican las penas, no es porque la actividad de imponer las penas sea ejercida por los tribunales (pero no siempre) en vez de una administración burocrática, sino porque la actividad de imponer penas, por efecto del principio *nullum crimen y nulla poena sine lege* es actividad jurisdiccional y no administrativa en sentido objetivo; porque las normas que prevén los delitos y las penas correspondientes son lógicas y estructuralmente anteriores y preeminentes frente a la actividad en la cual se reconoce la existencia en el caso concreto del delito y se determina la pena; porque la relación jurídica entre el Estado, que posee la pretensión penal, y el sujeto que tiene la obligación de someterse a la pena, no surge de la actividad con que se reconoce la existencia del delito y se determina la pena aplicable, sino del delito mismo.

Esto vale cualquiera sea la eficacia del acto con que se hace este reconocimiento, es decir, eficacia declarativa o consecutiva. La actividad de la jurisdicción penal se distingue de la actividad administrativa, porque en ella prevalece el elemento lógico del juicio sobre el elemento de la voluntad;²⁰ esto, en consecuencia de la existencia del de-

²⁰ Aceptamos aquí el concepto de jurisdicción de Scialoja, *Sulla funzione della IV Sezione del Consiglio di Stato*, en *Giustizia Amministrativa*, 1901, parte IV, pág. 61 y sig. Nuestra opinión no pierde valor, sin embargo, si aceptamos el concepto de Chiovenda, *Principi di Diritto processuale civile*, Napoli, Jovene, 1923, pág. 296, que, como él mismo afirma, no es sino una mejor determinación del concepto de Scialoja.

recho penal sustantivo que determina de manera exhaustiva los hechos ilícitos y sus consecuencias jurídicas. Es, pues, la preeminencia estructural de las normas sustantivas sobre las normas formales que determina la autonomía del derecho penal frente al derecho administrativo, y al mismo tiempo determina la naturaleza de actividad objetivamente jurisdiccional propia de los actos del proceso penal. Esto no significa que los órganos de la jurisdicción penal obren para aplicar la ley y no para satisfacer un interés público, el de la aplicación de las penas, de la prevención de los delitos y de la esterilización de la peligrosidad del delincuente. Es precisamente este interés público lo que contribuye a caracterizar como de naturaleza pública el derecho procesal penal.

La actividad jurisdiccional civil también es una actividad estatal; el procedimiento y las relaciones jurídicas procesales tienen naturaleza pública porque es el interés del Estado en la composición de la litis la finalidad intrínseca de la actividad procesal. Sin embargo, a nadie se le ocurre afirmar que el derecho civil no es sino un conjunto de normas que delimitan la actividad de los jueces y que, por ende, el derecho civil es parte del derecho procesal, o, peor, que el conjunto es derecho administrativo. No es así porque la preeminencia lógica y estructural corresponde al derecho sustantivo, al derecho civil, no al derecho formal, o sea al procesal civil.

La preeminencia lógica y estructural del derecho sustantivo frente al formal se concreta en la diferencia de los destinatarios de las normas jurídicas: en el derecho civil los destinatarios son los particulares, las partes de las rela-

ciones jurídicas del derecho civil, no el juez que en caso de litis es llamado a aplicar el derecho civil.

Ahora bien, lo mismo se puede decir para el derecho tributario.

Lo que constituye lógica y estructuralmente la parte anterior y prevaleciente del derecho tributario no son las normas formales que establecen cómo se debe desarrollar la actividad con que se reconoce la existencia del hecho imponible y se determina cuál es el tributo que corresponde y se cumplen los actos necesarios para ingresar el pago o para ejecutar coactivamente la obligación tributaria, sino las normas en que se prevén los hechos que dan lugar al nacimiento de la relación jurídica principal, los sujetos obligados y el monto de la obligación tributaria, es decir, las normas que constituyen el titulado derecho tributario material.

La actividad de la administración con que se reconoce la existencia del presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria y se determina el tributo correspondiente, no es sino actividad de aplicación del derecho tributario material,²¹ actividad que, aunque confiada a una administración burocrática, tiene más analogía con la actividad jurisdiccional que con la actividad administrativa en sentido

²¹ Véase sobre el problema de la naturaleza del acto de determinación, Hensel, *Steuerrecht*, cit.; Blumenstein, *Schweiz, Steuerrecht*, cit., vol. II, pág. 385 y sig.; Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., pág. 232 y sig. Pugliese, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, cit., pág. 126 y sig.; Griziotti, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario*, in *Rivista di Dir. Fin. e Sc. d. Fin.*, 1938, II, pág. 283; y autores citados; véase además Carnelutti, *Produzione del diritto e accertamento tributario*, conferencia resumida por Jaeger, en *Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin.*, 1940, I, pág. 47.

objetivo. Con esto no se niega que las autoridades administrativas en el procedimiento de la determinación (“*accertamento*”) actúen para el interés público de la recaudación de los tributos; pero su actividad es más actividad de juicio, actividad lógica, que actividad de voluntad.

De un desconocimiento de la realidad del procedimiento de determinación, de su naturaleza de actividad de aplicación de la ley, más que actividad de voluntad deriva la opinión contraria, propia de los administrativistas, que escriben, por ejemplo: “La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente cuándo, en cuáles casos y en cuál medida ella puede recaudar su tributo sobre la riqueza privada; y a pesar de esto erraría quien creyera que la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas; la realidad es diferente y la autoridad fiscal está instituida para hallar dinero para el fisco, conformándose, sin embargo, a los preceptos que las leyes han establecido al respecto”.²² No nos interesa la finalidad por la cual ha sido instituida la rama de la administración; interesa examinar la naturaleza de la actividad que desarrolla reconociendo la existencia de los hechos imponibles y determinando la medida de las obligaciones tributarias que la ley vincula a ellos; ésta es preponderantemente actividad de juicio antes que actividad de voluntad, es más parecida a la actividad de la jurisdicción que a la actividad administrativa.

Sin embargo, hay mucho más. El derecho penal no halla actuación sin una actividad jurisdiccional de reco-

²² Vitta, *Diritto Amministrativo*, Torino, U. T. E. T., 1933, vol. I, página 14.

nocimiento de la existencia de los hechos punibles y de determinación de las penas; por esto hasta se pudo decir que el destinatario de las normas del derecho penal sustantivo no es sino el juez, llamado a aplicarlas.

No es así para el derecho tributario. Muy a menudo, y en medida siempre creciente en los derechos positivos de muchos países, las normas sustantivas hallan aplicación sin intervención ninguna de las autoridades administrativas; la aplicación de las normas del derecho tributario material es hecha por los obligados, quienes reconocen la existencia respecto a ellos mismos de un hecho imponible, determinan la magnitud de la obligación nacida del hecho y la cumplen con el pago de la suma correspondiente. Es lo que se verifica en los impuestos de papel sellado o timbre o sello en la casi totalidad de los casos y de los países, y, por ejemplo en los Estados Unidos y en la Argentina, hasta en el impuesto a la renta, que comúnmente está definido en los derechos tributarios europeos como un típico impuesto de "determinación", es decir, un impuesto en el cual la actividad administrativa es un momento fundamental para la realización de la relación tributaria. No cabe duda, en estos casos de aplicación espontánea del derecho tributario material por parte de los obligados,²⁸ que la actividad de la administración fiscal, la cual recibe el pago y ejerce un contralor sobre la conformidad a la ley de la aplicación hecha por el obligado, es distinta y secundaria respecto al derecho sustantivo, el cual se concibe por sí mismo y no como simple determinación de los límites den-

²⁸ Erróneamente se habla en estos casos de una "autodeterminación" o *autoaccertamento*; véase sobre la cuestión *infra*, págs. 36 y sig.

tro de los cuales debe actuar la administración para la finalidad concreta de hallar dinero para el Estado.

Sin embargo, tanto para estos tributos como para los otros que no son susceptibles de aplicación inmediata, no cabe duda que no es destinataria de las normas sustantivas solamente la administración que ejerce la pretensión del tributo y controla el cumplimiento por parte del obligado, o reconoce, con un procedimiento, la existencia del hecho imponible y determina el monto de la obligación, sino que lo son en primer lugar los mismos obligados a la prestación tributaria.

No cabe duda que al derecho tributario material corresponde, entonces, por lo menos aquella autonomía estructural que corresponde al derecho penal, el cual, sin embargo, a diferencia del derecho tributario, nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional: le corresponde, según nosotros, la misma autonomía estructural que al derecho civil.

Precisamente porque la actividad de la administración tributaria es absolutamente reglada, en ella el acto de voluntad en que se concreta la determinación del hecho imponible y del tributo frente a los contribuyentes o responsables es secundaria frente a la actividad lógica de juicio, con que se determina si en el caso concreto se ha verificado para los sujetos el hecho previsto en la ley, esto es, con que se establece la existencia de una concreta voluntad de ley. La actividad que se acostumbra llamar administrativa en que la determinación consiste es prevaletentemente actividad de juicio y la voluntad de la administración no es sino la refirmación de la voluntad de la ley,

determinada en la actividad de juicio. Substancialmente esa actividad tiene naturaleza jurisdiccional más bien que administrativa; falta solamente (pero no siempre y no en todo lugar: ver por ejemplo los *General Commissioners of Inland Revenue* en Gran Bretaña)²⁴ el requisito formal principal de la jurisdicción, o sea la independencia del órgano jurisdiccional.²⁵

La mayoría de los primeros juristas que se ocuparon de derecho tributario,²⁶ como asimismo la mayoría de los administrativistas que de paso se ocupan de esta materia y también algunos destacados especialistas,²⁷ admiten, sin embargo, que el acto administrativo de la determinación, con que se concluye el procedimiento administrativo correspondiente, es algo íntimamente vinculado al nacimiento de la relación jurídica tributaria sustancial; hasta se llega a negar la distinción entre derecho sustantivo y derecho formal,²⁸ por el hecho de que en algunos impuestos

²⁴ Los *General Commissioners* son independientes de la Administración fiscal.

²⁵ Según algunos escritores, como por ejemplo Vitta, *op. cit.*, no se puede hablar de jurisdicción si no se reúnen los elementos objetivos y los subjetivos. Contra estos conceptos, Chiovenda, *Principi*, cit., pág. 293 y sig.

²⁶ Véase v. Myrbach Rheinfeld, *Grundriss des Finanzrechts*, 2. Aufl., München, 1916, págs. 116 y 117.

²⁷ Jèze, *Le fait générateur de l'impôt*, en *Revue de Science et de Législation financière*, 1937, pág. 605 y sig.; Jèze, *Nature et régime de la créance d'impôt*, *Revue de Science et Législ. Financ.*, 1936, pág. 198 y sig.; Girola, *La prestazioni dei privati alla pubblica amministrazione*, Trieste, 1933, pág. 15 y sig. y autores por él citados; ver también Nawiasky, *Steuerechtliche Grundfragen*, München, 1926, pág. 39 y sig. y 74, sobre cuya opinión volveremos luego; Ingrosso, *op. cit.*, II, pág. 62; Griziotti, *op. cit.*, en la nota 21; Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 135.

²⁸ Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 134 y sig.

no se puede proceder al cumplimiento de la obligación tributaria sin la previa determinación administrativa.

La absurdidad de esta tesis queda ya comprobada por la analogía con el derecho penal: habría, en efecto, que negar la existencia del derecho penal sustancial o considerar como una unidad el derecho penal y el derecho procesal penal o considerar la sentencia penal como un factor de la pretensión punitiva del Estado, puesto que en el derecho penal el delincuente no puede aplicarse él mismo la pena y, por ejemplo, después de haber matado, ir él mismo a encerrarse en la cárcel para cumplir la pena que le corresponde según las circunstancias del delito.

Es cierto que existen tributos que no son exigibles hasta que no esté terminado el procedimiento administrativo y no haya emanado el correspondiente acto de determinación: en estos casos hay que analizar la naturaleza de ese acto, que, sin embargo, como hemos observado, no difiere en substancia, a primera vista, de la sentencia penal, acto indispensable para la ejecutabilidad de la pretensión punitiva, aunque no elemento constitutivo de ésta.

Por otro lado existen tributos, y en algunos países de la misma naturaleza de los que en otros exigen el acto de determinación,²⁹ que son de directa aplicación por parte de los obligados; es decir, que la obligación no sólo existe, sino que es exigible y debe ser cumplida prescindiendo de cualquier acto de determinación por parte de un órgano estatal. Algunos escritores han llamado a la actividad lógica

²⁹ En los Estados Unidos y en la Argentina el mismo impuesto a los réditos es abonable directamente por el contribuyente sin necesidad de ningún procedimiento ni acto de determinación.

del obligado, con que él determina la existencia de su obligación y el monto de la prestación adecuada, "*autoaccertamento*", esto es, autodeterminación.³⁰ Este nombre dado a una actividad puramente lógica es erróneo y contiene, lo que es peor, una fundamental equivocación sobre la naturaleza de ella.

La actividad intelectual del obligado no es comparable con la actividad del órgano administrativo que determina la obligación impositiva del obligado de manera imperativa, no es un sustituto del acto de determinación, no es confirmación de una pretendida regla según la cual sin determinación no hay obligación exigible, sino que representa exactamente un principio opuesto, una construcción dogmática diferente de la relación jurídica tributaria, la cual, a diferencia de la pretensión punitiva, no sólo existe siempre por la sola causa de verificarse el hecho imponible sin necesidad de un acto de determinación, sino que en algunos casos es susceptible de aplicación directa por parte del obligado. Por esto, es equivocado el nombre de autodeterminación, tratándose únicamente de la aplicación de la ley mediante el cumplimiento de la obligación.³¹

Es exacto afirmar que la determinación de la existencia del presupuesto de hecho de la relación tributaria debe existir siempre para cualquier clase de impuesto; pero entendiendo la determinación como pura actividad lógica. El acto de determinación del cual se debe analizar la na-

³⁰ Tesoro, *Il c. d. autoaccertamento*, Riv. Ital. Dir. Fin., 1938, I, pág. 12; Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 167 y sigg.

³¹ Carnelutti, Nota bibliográfica a los *Principi* de Tesoro, en Riv. di Dir. process. civ., 1938.

turaleza no es solamente un acto de razonamiento, sino también un acto de voluntad: precisamente en esto consiste su característica: de ser un medio de actuación de una voluntad concreta de ley mediante la manifestación de voluntad de un órgano estatal encargado de esta tarea.

Pero la voluntad de este órgano no es sino la de refirmar la voluntad de la ley, y, por esto, es secundaria respecto a la actividad lógica, de juicio sobre la existencia de una voluntad de ley que hay que realizar en el caso concreto.³² La actividad lógica del contribuyente que autodetermina su obligación tributaria no participa de esa naturaleza porque no hay la voluntad de realizar la ley mediante refirmación de la voluntad concreta de ella, sino solamente actividad lógica para cumplir la obligación que la ley impone. La voluntad del contribuyente que espontáneamente cumple su obligación impositiva no es sino voluntad de cumplir la obligación impuesta por la ley, mientras la voluntad del órgano administrativo es voluntad de refirmar la voluntad de la ley frente a otros sujetos.

Bajo este punto de vista debe ser examinado el problema de la naturaleza del acto de determinación; todo el derecho tributario formal, el procedimiento administrativo, el conjunto de actos, de obligaciones de las partes recibirían nueva luz, como conjunto de actos y de obligaciones que sirven indirectamente a la actuación de la relación tributaria substancial, pero directamente al desenvolvimiento del procedimiento que termina con el acto de determinación o de todo el proceso en que el procedimiento de deter-

³² Conforme Chiovenda, *Principi*, cit., pág. 298; Rocco, *Sentenza civile*, 1906, citado por Chiovenda, loc. cit.

minación es la primera fase, a la cual sigue o puede seguir la fase de determinación contenciosa y la de ejecución. No podemos, sin embargo, sin extralimitarnos, tratar el problema en este trabajo. Aquí esbozamos solamente la naturaleza del acto de determinación para poner en el justo relieve la diferente función del hecho imponible y del acto de determinación y para trazar la división entre derecho tributario sustantivo y formal.

Ya hemos dado nuestra opinión al respecto. Existen tributos que pueden ser aplicados directamente por los obligados: para estos tributos la actividad de la administración fiscal consiste en la actividad puramente interna de verificar si la obligación ha sido cumplida exactamente, o, en su defecto, de ordenar su cumplimiento después de haber emanado el acto de determinación de la existencia y del monto de la obligación tributaria. En los tributos en los cuales los obligados no pueden cumplir la obligación antes de una determinación administrativa, la actividad administrativa consiste en determinar la existencia y el monto de la obligación; al acto de determinación puede unirse la orden de pagar, o sea la orden dada al contribuyente de cumplir la obligación así determinada. En ambos casos el órgano que procede a esta determinación debe afirmar la existencia de una concreta voluntad de ley que disponga la obligación y la pretensión del tributo. En la ley, en efecto, se atribuye al Estado el derecho a la prestación pecuniaria, en algunos casos sin necesidad de una reafirmación de esta voluntad de la ley por parte de un órgano, en otros casos mediante esta reafirmación. En ambos casos el acto de determinación consiste en el afirmar una

concreta voluntad de la ley, o para hacerla cumplir cuando no fue cumplida espontáneamente por los obligados o porque solamente en esta forma la ley prevé la posibilidad de su cumplimiento.

Por esto decimos que el acto de determinación es de naturaleza jurisdiccional, más bien que administrativa, desde el punto de vista objetivo, si se acepta el concepto de jurisdicción de Scialoja, según el cual en el acto de jurisdicción prevalece el momento del juicio sobre el momento de la voluntad³³ y también si se acepta la definición de Chiovenda, que, según este autor, no es contraria, sino más precisa que la precedente, según la cual la jurisdicción consiste en la substitución de un órgano estatal a las partes para la realización de la concreta voluntad de la ley.³⁴ Entonces el acto de determinación es parangonable al fallo del juez; pero ¿tiene naturaleza igual o diferente, según se refiera a tributos de aplicación directa o a tributos de aplicación indirecta mediante el acto de determinación?

En cuanto el tributo sea de aplicación directa y sea efectivamente cumplida la obligación por parte del sujeto pasivo, el acto administrativo de determinación no existe y es substituido por la simple actividad interna y de naturaleza lógica de contralor de la exactitud del cumplimiento. En el caso en que la obligación no sea cumplida o no lo sea exactamente, entonces el acto de determinación no "constituye" la pretensión tributaria si no la declara; no es, pues, parangonable a una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple "accertamento", porque el acto de

³³ Ver Nota 20.

³⁴ Ver Notas 20 y 32.

determinación no realiza una voluntad de ley de que el acto del órgano produzca una modificación en las relaciones jurídicas sustanciales ya existentes, sino una voluntad de ley de la cual derivá la relación tributaria sustancial, que el acto de determinación quiere realizar, no modificar.³⁵

El acto de determinación es, entonces, parangonable, en lo que se refiere a los tributos de aplicación directa, a una sentencia de "*mero accertamento*"; en cuanto se considere este acto junto con la orden de pagar, es parangonable a una sentencia de condena.³⁶

¿Es diferente el caso de los tributos cuya obligación no puede ser cumplida espontáneamente sin un acto de determinación por parte de la autoridad administrativa? En estos tributos también el hecho imponible atribuye al sujeto activo un derecho de crédito y no solamente un derecho potestativo, es decir, el derecho de obtener un derecho de crédito mediante un acto de determinación.³⁷

³⁵ Cfr. Liebman, *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, Giuffrè, 1935, pág. 20, y Calamandrei, *Studi*, pág. 246 y sig., citado por el primero.

³⁶ La orden de pagar, contrariamente a lo que creen generalmente los administrativistas (Jèze, *op. cit.*; Girola, *op. cit.*) no es un acto que necesariamente esté unido a la determinación, y cuando le está unido, más bien que el último acto del procedimiento de determinación, es el primero del procedimiento de ejecución: cfr. Pugliese, *Instituzioni*, cit., pág. 127 y sig.

³⁷ Es ésta la teoría de Nawiasky, *op. cit.* Somos de opinión contraria a ella por las razones expuestas en el texto y también porque la autoridad administrativa no sólo tiene el poder de producir el acto de determinación, sino el deber de hacerlo; nos parece que en este caso falta el concepto propio de derecho potestativo. Sin embargo, hay que agregar que es fundamental el hecho de que la autoridad administrativa no tiene voluntad de contenido diferente de la voluntad de la ley; ella no hace sino refirmar la existencia de la voluntad concreta de la ley de que se cumpla la prestación pecuniaria; se trata, pues, de

El acto de determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que afirma su existencia. El acto de determinación no es, entonces, un acto constitutivo de la relación jurídica tributaria, o si se prefiere expresarlo así, no es constitutivo de la obligación o de la pretensión del tributo, porque no se atribuye al órgano estatal el poder de modificar la relación existente entre sujeto activo y sujeto pasivo, sino solamente el de determinarla.

Exactamente observan algunos procesalistas que en la sentencia constitutiva se distinguen dos momentos: la voluntad de determinar el presupuesto de hecho previsto en la ley y una voluntad de modificar la relación jurídica existente entre las partes en cuanto exista el presupuesto de hecho: en cada sentencia constitutiva debe existir, lógicamente, la posibilidad de modificar o de no modificar la relación jurídica sustantiva.³⁸ En la determinación tributaria, al contrario, falta esta posibilidad de modificar o de no modificar; existe solamente el primer momento de la voluntad, el que corresponde a la determinación del presupuesto de hecho y de la voluntad de la ley en el caso concreto, no la voluntad de modificar una relación jurídica.

El acto de determinación, también en el caso de tributos no susceptibles de aplicación directa, es parangonable a una sentencia de "*mero accertamento*" o, si se lo considera junto con la orden de pagar, a una sentencia de condena.

declarar la existencia de un verdadero derecho de crédito *ex lege*, y no simplemente de un derecho de adquirir un derecho de crédito.

³⁸ Véase Liebman, *op. y loc. cit.*

La relación tributaria es, pues, un concepto unitario y pertinente al derecho sustantivo: ella surge, en efecto, por el verificarse del hecho imponible; el acto de determinación no es un elemento de la relación tributaria sustancial, sino un acto de naturaleza jurisdiccional (por lo menos objetivamente), en cuanto realiza una concreta voluntad de ley, es decir, la voluntad de que, en cuanto se verifique el hecho imponible, surja un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo. En algunos casos, sin embargo, el derecho sustantivo se puede aplicar directamente sin necesidad de esta actividad jurisdiccional, en otros casos, de manera análoga al derecho penal, no puede realizarse directamente sino solamente mediante la actividad del órgano llamado a pronunciar la existencia y el monto de la obligación. En el primer caso el acto de determinación existe sólo en cuanto no exista el cumplimiento espontáneo, en el segundo caso debe existir siempre; pero siempre es de naturaleza jurisdiccional y, a nuestro parecer, parangonable a una sentencia de mero "acertamiento" o, junto con la orden de pagar, a una sentencia de condena.

Hemos llamado la atención sobre la analogía entre los tributos no susceptibles de aplicación directa y la pena; en lo que se refiere a la necesidad de un acto de determinación por parte de un órgano estatal. Sin embargo, la analogía vale solamente dentro de ciertos límites. Al hecho imponible corresponde como efecto una prestación de dar, es decir, que el objeto de la relación jurídica tributaria sustancial es una prestación que puede ser cumplida por el obligado mismo, sin necesidad de una actividad voluntaria de

otro sujeto que no sea la de recibir la prestación; al delito corresponde, a su vez, un efecto jurídico, la pena, que no depende en su realización de la voluntad y de la actividad del sujeto pasivo, sino de un órgano que debe aplicarla: solamente la pena pecuniaria constituye una excepción, pero no hay que olvidar la convertibilidad de la pena pecuniaria en pena corporal, que reconduce el sistema dentro del principio de que la pena, a diferencia del tributo, no es, por su naturaleza, susceptible de aplicación directa. De esta diferencia deriva una diferencia entre el acto de determinación de los tributos para los cuales este acto es indispensable y la sentencia penal. A la sentencia penal puede ser reconocida una eficacia constitutiva de la pena, en cuanto solamente de la sentencia surge una relación entre la administración encargada de la ejecución de la pena y el sujeto pasivo de ésta; el tributo, al contrario, está previsto en la ley como un derecho de crédito del sujeto activo y una deuda del sujeto pasivo y el acto de determinación no agrega nada a este derecho de crédito o a esta obligación que no esté ya en la ley; del acto de determinación surge como consecuencia la exigibilidad del crédito y la posibilidad de cumplimiento de la obligación, no una nueva relación entre un órgano estatal y el sujeto.

Nos parece, en definitiva, que en ambas categorías de tributos el acto de determinación, aunque produzca evidentemente efectos jurídicos propios, de alguna manera comparables con la eficacia de la cosa juzgada en el derecho procesal, no posee eficacia constitutiva, sino solamente declarativa.

Sin embargo, no es tanto la naturaleza declarativa o

constitutiva del acto de determinación lo que importa poner aquí en evidencia, ni su eficacia *ex tunc* o *ex nunc*, como el hecho de que, cualquier eficacia que se le atribuya, es decir, aunque se lo considere paragonable a una sentencia constitutiva, su característica es la de un acto jurisdiccional, de realización de una voluntad concreta de ley mediante el pronunciamiento de un órgano, cuya función es precisamente la de realizar la ley substituyéndose a las partes por lo menos en una fase de la aplicación de la ley. Importa poner en evidencia la distinción entre esta actividad y la aplicación espontánea del derecho tributario material, como también la diferencia entre este momento jurisdiccional de realización del derecho tributario y el momento sustancial del cumplimiento de la obligación tributaria: éste puede sucederle en el tiempo; sin embargo, lógicamente está separado del momento jurisdiccional a causa de su misma naturaleza de aplicación de la ley, es decir, de las normas sustantivas.

En la dogmática del derecho tributario debemos tener como firme la distinción entre derecho sustantivo y derecho formal, entre relación jurídica tributaria, que nace por el verificarse del hecho imponible previsto en la ley y procedimiento y acto de determinación, que es jurídicamente un momento diferente al de la relación tributaria sustantiva.

Hay, pues, una autonomía estructural del derecho tributario sustantivo frente al titulado derecho tributario administrativo, es decir, de las normas que definen los hechos imponibles y su consecuencia, la relación jurídica cuyo objeto es la prestación del tributo, frente a las normas que

disciplinan el procedimiento y las relaciones jurídicas que le están vinculadas.

La objeción contra esta autonomía estructural del derecho tributario que se acostumbra hacer por parte de los sostenedores de su inclusión en el derecho administrativo con negación de una cualquiera autonomía, consiste en observar que el derecho administrativo se compone de muchas ramas, según las diferentes funciones y servicios a los cuales la administración pública sirve, y que por las mismas razones otras partes del derecho administrativo podrían aspirar a idéntica autonomía que el derecho tributario.

El problema, sin embargo, se plantea históricamente en cuanto la actividad administrativa sea tan reglada y tan poco discrecional y además el número de relaciones jurídicas pertenecientes al mismo *genus* sea tan considerable que las normas sustantivas que disciplinan estas relaciones constituyan un conjunto de importancia preeminente frente a las normas de carácter formal relacionadas a la misma materia. Es lo que históricamente ha pasado con el derecho tributario; no se comprueba que el mismo fenómeno se haya verificado para otras ramas del derecho administrativo, si se exceptúa el derecho penal, cuya autonomía estructural es históricamente anterior a la del derecho tributario. Así, por ejemplo, ni se plantea el problema de un derecho del servicio militar, como conjunto de normas sustantivas que disciplinen la obligación de prestar servicio militar. Ninguna rama del derecho administrativo disciplina con tan poco margen de discrecionalidad la actividad de la administración; en ninguna las normas sustan-

tivas representan un *corpus* de derecho comparable con el derecho tributario material; en general las normas sustantivas son pocas y de escasa importancia frente a las normas formales.

Concluimos, pues, dando por sentada una autonomía estructural del derecho tributario sustantivo o material, frente al derecho administrativo o, más en general, frente al derecho público y en el sistema global del derecho objetivo. Esta autonomía, que como hemos visto no significa separación absoluta y que tiene un origen histórico y es susceptible de una evolución más o menos marcada, según la importancia del derecho tributario en el sistema del derecho de un determinado país, no está en contradicción con el principio de la unidad del derecho.

El derecho tributario material depende de premisas que se hallan en normas constitucionales, y no se puede bien entender sino en relación con ellas (el titulado derecho tributario constitucional); la realización del derecho tributario sustantivo o por lo menos el contralor de su aplicación legal es tarea de la titulada actividad administrativa tributaria; las normas formales que la disciplinan están, pues, estrechamente vinculadas con las del derecho tributario sustancial; más aún, como hemos dicho recién, la misma autonomía estructural del derecho tributario material da una naturaleza especial a la actividad de la administración tributaria, más cercana a la actividad jurisdiccional que a las de las demás ramas administrativas. Al derecho tributario sustantivo está vinculada una parte del derecho penal (el titulado derecho tributario penal) y del derecho procesal (el derecho tributario procesal y procesal

penal). También estas ramas del derecho reciben de la materia tributaria características propias.

Con esto se pone en evidencia la inseparabilidad del derecho tributario del sistema general del derecho, aunque se admita la autonomía estructural del derecho tributario material y una autonomía objetiva, científica y didáctica de todo el derecho tributario.

En lo que se refiere al derecho tributario material, la misma relación tributaria principal es, como veremos pronto, una relación obligatoria que estructuralmente en nada difiere de las relaciones obligatorias del derecho privado.

Esto también confirma el principio de la unidad del derecho, aun sin oponer nada al concepto de autonomía estructural que hemos sostenido.

Admitir la autonomía estructural del derecho tributario o negarla es fuente de diferentes maneras de ver la relación jurídica tributaria, es decir, de diferentes definiciones de ésta y de diferentes métodos de estudio del derecho tributario.

4. NATURALEZA DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA SUSTANCIAL

Si se admite la preeminencia lógica del derecho tributario material frente al derecho tributario formal y su autonomía estructural frente al derecho administrativo, se atribuye importancia fundamental en el sistema del derecho tributario y en el sistema del derecho en general a la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Es-

tado u otro entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto. Esta relación, es decir, la relación tributaria propiamente dicha, asume la posición central del derecho tributario. Alrededor de ella están otras relaciones jurídicas, las que hemos titulado accesorias, la relación de reembolso que, estructuralmente, constituye el revés de la relación tributaria. Distintas lógicamente, aunque teleológicamente subordinadas, están las relaciones jurídicas que surgen de la actividad administrativa tributaria. Distintas también las relaciones entre Estado y particulares en consecuencia de un ilícito penal tributario, y las relaciones procesales tributarias.

La sistemática del derecho tributario que hemos trazado y que pone en evidencia la autonomía estructural del derecho tributario material conduce, entonces, a la distinción entre las varias categorías de relaciones jurídicas tributarias y a la preeminencia de la relación sustancial de que el tributo jurídicamente es objeto. El punto de vista de la autonomía estructural, aunque fruto de un análisis exclusivamente jurídico del fenómeno tributario, coincide, pues, perfectamente con el punto de vista funcional, según el cual no cabe duda que el tributo, o sea la prestación pecuniaria que constituye uno de los recursos del Estado, está en el centro de la investigación y tiene preeminencia sobre todas las relaciones entre Estado y particulares que sirven a la finalidad de proporcionar al primero la entrada que necesita. La relación jurídica que tiene por objeto el tributo

es la relación central del derecho tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria.

La posición opuesta a la nuestra, la que niega autonomía estructural al derecho tributario material, que considera éste como el conjunto de normas que reglan el ejercicio de la actividad administrativa dirigida a la finalidad práctica de hallar dinero para el Estado, que construye el derecho tributario como una parte del derecho administrativo, tiene por lógica consecuencia la de no considerar la relación tributaria *stricto sensu* sino como una de las numerosas relaciones entre administración y particulares en que se realiza el derecho administrativo. No hay diferencia ni tampoco preeminencia estructural entre aquélla y las otras obligaciones que sirven al desarrollo de la actividad administrativa tributaria: la obligación de declarar un rédito, la obligación de presentar libros y documentos, la obligación de someterse a inspecciones y controles por parte de funcionarios, las numerosas obligaciones de hacer, de no hacer, de sufrir, están en el mismo plano que la obligación de pagar el tributo.³⁹

Esta posición, a pesar de que no pone en el justo relieve la relación tributaria, no produce, sin embargo, un falseamiento substancial de la relación tributaria. Hay, en efecto, autores⁴⁰ que, aun perteneciendo a esta corriente administrativa del derecho tributario, justamente distinguen las relaciones sustantivas de las formales, como asimismo el derecho tributario material del administrativo.

³⁹ Cfr. Hensel, *Steuerrecht*, cit.: Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 25 y sig. y pág. 27, nota 47.

⁴⁰ Hensel, *op. cit.*

La posición, que se nos permita llamar administrativista, conduce, sin embargo, a otra consecuencia más extrema y que más falsea la visión del sistema del derecho tributario. Esta consecuencia lógica de una posición a nuestro parecer equivocada por falta de análisis de los institutos tributarios, consiste en considerar las diferentes relaciones sustantivas y formales que constituyen el derecho tributario material y el formal, como un conjunto: habría, en otras palabras, una sola *relación tributaria*, en la cual de un lado estaría la administración en el ejercicio de la soberanía fiscal, de otro lado un sujeto y a menudo una pluralidad de sujetos a los cuales correspondería una pluralidad de obligaciones, algunas de hacer, otras de no hacer, o de sufrir o de dar o de prestar. La relación tributaria sería una *relación* compleja, parecida a la relación procesal.⁴¹

Según otro punto de vista, que se vincula también a la fundamental naturaleza administrativa del derecho tributario, la relación tributaria sería única y consistiría en la obligación de dar, es decir en la obligación tributaria *stricto sensu*, porque todas las otras obligaciones sustantivas o formales no constituirían sino accesorios y no sendas relaciones jurídicas.⁴²

De las erróneas premisas sobre la posición del derecho tributario en el sistema del derecho en general y frente al derecho administrativo en particular derivan otras consecuencias aberrantes.

De la unidad del fenómeno administrativo tributario, como manifestación del poder soberano del Estado, de la

⁴¹ Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 26.

⁴² Pugliese, *Instituzioni*, cit., pág. 40 y sig.

coactividad de la prestación tributaria, de la finalidad de interés público de la recaudación de los tributos, de las garantías de que está circundada la obligación tributaria, de todo el conjunto de deberes y de obligaciones a las cuales están sometidos no sólo los contribuyentes, sino también otros sujetos extraños a la obligación tributaria *stricto sensu*, algunos autores⁴³ deducen que la relación tributaria en su conjunto, que abarca todas estas obligaciones, garantías, deberes, no es una relación de derecho, sino una relación de poder o de supremacía.⁴⁴

Se vincula con esta concepción la doctrina de quienes consideran que, siendo el sujeto que tiene la pretensión del tributo el mismo Estado que en virtud de su soberanía tiene el poder de dictar las leyes bajo las cuales los tributos serán recaudados, no existiendo más que deberes y obligaciones del lado de los particulares y derechos y pretensiones del lado del Estado, y constituyendo el conjunto un interés exclusivo del Estado, la actividad de emitir las leyes y la aplicación de éstas por medio de la administración tributaria no son sino etapas de una actividad única, dirigida a la finalidad práctica concreta de hallar dinero para el Estado. Las leyes tributarias no serían, pues, sino leyes en el sentido formal, no en sentido material; el derecho tributario no sería un conjunto de *normas jurídicas*, sino una manifestación de voluntad de naturaleza administrativa, que

⁴³ Schneider, *Das Abgabengewaltverhältnis, Grundzüge eines allgemeinen Teiles*, Tübingen, Mohr, 1918; Bühler, *Lehrbuch des Steuerrecht*, Berlin, Vahlen, 1927, I, págs. 86-87; contra Hensel, *Steuerrecht*, cit., págs. 15 y 57; Nawiaaky, *op. cit.*, págs. 35-36; Blumenstein, *Die Steuer als Rechtsverhältnis*, cit.; Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 56.

⁴⁴ Discutiremos luego en el texto la naturaleza de la relación tributaria.

en esa etapa es confiada a la autoridad legislativa, pero mantendría su naturaleza objetiva de actividad administrativa. La norma constitucional que exige la aprobación de los tributos por acto del poder legislativo, según esta doctrina, afirma la exigencia de una ley formal, no de una ley material: las únicas normas jurídicas tributarias serían las constitucionales, cuyos destinatarios son los órganos estatales; las leyes tributarias no serían sino manifestaciones de voluntad del Estado en el ejercicio de la actividad administrativa.⁴⁵

Son éstas, como hemos observado, consecuencias aberrantes: hay juristas que, aun perteneciendo a la corriente administrativa, no llegan tan lejos. Debemos reconocer, sin embargo, que ellas derivan lógicamente de la sola premisa de la inclusión del derecho tributario en el derecho administrativo y de la falta de autonomía del derecho tributario material. Debemos, entonces, para confutarlas, reafirmar las exactas premisas estructurales del derecho tributario.

En primer término, no existe una relación abstracta, frente a la concreta relación tributaria, cuyos términos sean la soberanía fiscal de un lado y el deber fiscal de otro la-

⁴⁵ Orlando, *Studi giuridici sul governo parlamentare*, Archivio Giuridico, 1886, pág. 554 y sig.; *Principi di Diritto costituzionale*, 5ª edic.; Firenze, 1925; Lolini, *La norma di diritto tributario nello Stato moderno*, Rivista di Diritto Pubblico, 1912, I, pág. 466 y sig., *L'attività finanziaria nella dottrina e nella realtà*, Roma, 1920, pág. 427 y sig.; más recientemente Di Paolo, *La non giuridicità della norma tributaria*, *Tributi*, 1939, pág. 10 y sig. Contra, Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam, 1932: especialmente para confutar el escrito de Di Paolo y con argumentos definitivos Tosato, *Sulla natura giuridica delle leggi tributarie*, *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, I, pág. 309 y sig.

do.⁴⁶ Esta relación abstracta que se agotaría en el aspecto subjetivo de la relación tributaria y que solamente el presupuesto de hecho convertiría en una relación tributaria concreta dándole el contenido propio de la relación obligatoria, es una construcción artificiosa y jurídicamente falsa. Del lado del sujeto pasivo o de los sujetos pasivos no existe un deber fiscal, sino solamente obligaciones fiscales o administrativas o penales o procesales y éstas surgen en cuanto se realicen los presupuestos sentados en la ley; estos presupuestos no dan contenido a una relación subjetiva abstracta, sino determinan el nacimiento de las relaciones jurídicas, en sus aspectos subjetivo y objetivo. Por otro lado, la soberanía no es un elemento de la relación fiscal porque no es sino la cualidad o, mejor dicho, el poder en virtud del cual el Estado puede crear la ley, en particular la ley tributaria, atribuyéndose una pretensión en cuanto se realice el presupuesto de hecho, es decir, en cuanto nazca concretamente la relación tributaria; a la soberanía no corresponde sino el "status" de sujeción de los ciudadanos y de los súbditos y de los extranjeros que se encuentren dentro de la soberanía territorial. Este "status" significa una sumisión a las leyes del Estado, en particular a las leyes tributarias, pero no constituye un deber fiscal abstracto.⁴⁷ Los criterios con que las leyes tributarias determinan los sujetos pasivos de la relación están sentados en las mismas normas que es-

⁴⁶ La existencia de esta relación abstracta ha sido, por el contrario, sostenida por Blumenstein, *Schweiz, Steuerrecht*, cit., I, pág. 30; contra Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 29, nota 49, quien, sin embargo, repite luego en el texto la misma construcción de Blumenstein, que critica; *op. cit.*, pág. 94.

⁴⁷ Véase *intra* en el texto (§ 4) la construcción de la relación tributaria.

tablecen el presupuesto de hecho; en los elementos de la relación tributaria sustantiva tienen su lugar los criterios de conexión del sujeto pasivo con el presupuesto de hecho y la vinculación de éste con el sujeto activo. La relación entre los sujetos titulares de la soberanía fiscal y del deber fiscal no es sino un aspecto de la concreta relación jurídica tributaria sustantiva. (Véase *infra*, Cap. III).

En segundo término, no existe una relación jurídica tributaria como relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace del verificarse del presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables. Las normas que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula al nacimiento de la relación tributaria, tienen como destinatarios de un lado el sujeto que tiene la pretensión de la prestación pecuniaria, de otro lado los sujetos que tienen la obligación de esta prestación. Estas normas son evidentemente normas jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes; en primer término la pretensión del tributo, o crédito tributario y el derecho de ejercer esta pretensión, en los procedimientos que las leyes prevén para esta finalidad; de otro lado, sin embargo, no sólo la obligación de prestar el tributo, sino también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y

que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la ley. La existencia de estos derechos subjetivos como fruto de las normas tributarias materiales da a la relación tributaria la naturaleza de una relación de derecho y no de una relación de poder.

De otros presupuestos de hecho establecidos en las leyes tributarias pueden nacer también otras relaciones jurídicas de carácter accesorio, pero siempre de naturaleza sustantiva, como la que tiene por objeto la prestación de intereses, la prestación de garantías, etc., o la prestación de reembolso de prestaciones tributarias indebidas.

Del mismo presupuesto de hecho establecido en la ley tributaria material o de otros presupuestos de hecho pueden tomar nacimiento relaciones entre la administración fiscal que ejerce y hace valer la pretensión tributaria y el contribuyente u otros sujetos. Estos presupuestos no están necesariamente vinculados a la existencia de la relación tributaria sustantiva: los sujetos obligados no son necesariamente contribuyentes o responsables del tributo. Asimismo, la existencia de la relación tributaria sustantiva no implica necesariamente la existencia de la relación administrativa, porque las normas tributarias materiales pueden ser llevadas a efecto directamente por los obligados, sin intervención de la determinación administrativa, como pasa en los tributos cobrados con el método del papel sellado o del timbre. No hay, pues, razón para considerar las obligaciones formales como una unidad con la relación sustantiva, sea dando la preeminencia a ésta y considerando aquellas como simples accesorios de la obligación tributaria.

como sostiene Pugliese⁴⁸ o más bien considerando el conjunto como una relación compleja, como sostiene Giannini.⁴⁹ Agréguese que las obligaciones formales no derivan siempre directamente de la ley, sino algunas veces de manifestaciones de voluntad de la autoridad administrativa, o sea de órdenes emanadas no en el ejercicio de una actividad reglada, sino de una actividad discrecional. Estas relaciones no son siempre relaciones jurídicas, con la igualdad de posición jurídica entre los dos sujetos, sino relaciones de poder y sumisión. Las normas que dictan los límites de esta actividad discrecional no tienen por destinatarios los sujetos obligados, sino la administración; los particulares no tienen derechos subjetivos, sino solamente intereses simples o intereses legítimos.

Que el procedimiento de "determinación", o sea aquel con el que se reconoce por parte de la administración fiscal la existencia del presupuesto de hecho de la obligación tributaria sustantiva y se determina el monto de la obligación misma, sea parangonable al proceso y se pueda configurar una relación compleja entre administración, de un lado, y sujetos que colaboran con ella para el fin del procedimiento de "determinación", es no sólo exacto, sino perfectamente en concordancia con la tesis que hemos sostenido de la naturaleza esencialmente jurisdiccional del procedimiento de determinación.⁵⁰ Pero no hay que confundir la relación compleja y formal en que consiste el procedimiento administrativo con la relación sustancial del tributo, que no es

⁴⁸ Pugliese, *Istituz.*, cit., pág. 40 y sig.

⁴⁹ Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 26.

⁵⁰ Véase más arriba en el texto.

una relación procesal, sino una relación jurídica obligatoria y que no es compleja, sino simple.

Debemos entonces estudiar y determinar la naturaleza de la relación tributaria sustantiva.

De todo lo dicho se desprende que, si se distingue la relación tributaria de sus presupuestos constitucionales y de las relaciones formales, penales y procesales, se pone en evidencia sin posibilidad de duda que la relación tributaria es una relación de derecho y no de poder. Los derechos y las obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley; no hay una superioridad de una de las partes sobre la otra; la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas: asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias. Bajo la disciplina jurídica del derecho tributario material, fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica, como el deudor y el acreedor de la relación obligatoria del derecho privado.⁵¹

La relación tributaria es, además, una relación obligatoria. Esto significa que es una relación de naturaleza personal y no de naturaleza real.

Si queremos ser consecuentes y mantener la distinción entre la relación tributaria material y la relación formal

⁵¹ Cfr. Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 51 y sig.; contra Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 42.

del procedimiento de determinación, la naturaleza personal de la primera debe deducirse de su propia estructura y no de las obligaciones formales que la pueden acompañar.⁵² De la misma manera, sin embargo, es menester distinguir la relación tributaria de las obligaciones materiales accesorias.⁵³ Bajo estas premisas se puede analizar detenidamente el problema.

Hay quien no admite la naturaleza personal de la relación tributaria para algunas clases de tributos, como los impuestos aduaneros y los impuestos internos de consumo y para los titulados tributos "reales" como el impuesto a la propiedad territorial, la contribución de mejora, etc.⁵⁴ En el derecho positivo de muchos países, en efecto, no siempre se pone en evidencia el sujeto pasivo de la relación tributaria y se habla algunas veces de tributos sobre la mercadería que se importa al país, o que se introduce en el libre tráfico interno, o de tributo que grava la propiedad territorial por su valor o por la mejora obtenida por una obra pública, etc.

Sin embargo, esto significa simplemente que el sujeto pasivo se determina en base a una relación determinada en

⁵² Véase los argumentos de Giannini, *Il rapporto*, cit., págs. 31-32 para demostrar la naturaleza personal de la obligación aduanera.

⁵³ Por ejemplo, de la garantía real que acompaña la contribución territorial o el derecho aduanero, en casi todos los países.

⁵⁴ Léase Giannini, *Il rapporto*, cit., quien cita a los más importantes sostenedores de la naturaleza real de estos tributos, con crítica acertada. Para una exacta crítica de la teoría real véase especialmente Grizzotti, *Imposte reali o personali*, cit., en la nota 10, y *Principi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, Cedam, 1929, pág. 168 y sig. Véase también Jarach, *Naturaleza de los impuestos inmobiliarios y garantía sobre los frutos*, en *Jurisprudencia Argentina*, n° 1147, y doctrina citada.

la ley positiva con el hecho jurídico que da nacimiento a la relación misma.

En el impuesto aduanero y en el impuesto interno al consumo, el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, el de la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera para destinarla al mercado interno o de la introducción en el mercado libre de una mercadería de consumo. El contribuyente es la persona que materialmente cumple ese acto o aquel por cuenta o por interés del cual el acto se cumple, según el derecho positivo de los diferentes países.⁵⁵

En los titulados tributos "reales", como el impuesto territorial o la contribución de mejora, el presupuesto de hecho no es la existencia de la tierra o del inmueble, sino la propiedad o el goce del contenido económico fundamental del derecho de propiedad, es decir, el uso y los frutos, esto también con algunas diferencias según los diferentes derechos positivos. Sujeto pasivo de estos tributos es, pues, el propietario o el que goza del contenido económico fundamental del derecho de propiedad, por ejemplo, en algunos derechos, el usufructuario y el enfiteuta.⁵⁶ Aun cuando siempre únicamente el propietario sea reconocido como obligado al pago del tributo, éste no es una *carga real*, sino una relación personal, en la cual la determinación del sujeto pasivo se deriva del presupuesto de hecho, mientras en otros

⁵⁵ Volveremos luego (Cap. III) hablando de la atribución del hecho imponible al contribuyente, sobre el sujeto pasivo principal del impuesto aduanero.

⁵⁶ Por ejemplo, en el derecho italiano; v. Giannini, *op. cit.*, pág. 37.

tributos, por ejemplo, el impuesto personal a la renta, el sujeto es un *prius* lógico en base al cual se determina el presupuesto de hecho. Es esta característica que puede hacer titular reales los tributos como el impuesto territorial y la contribución de mejora; más exactamente, sin embargo, y evitando el peligro de deducir de este carácter una naturaleza "real" de la relación tributaria, se los titulan "tributos objetivos", siendo denominados, por el contrario, tributos subjetivos aquellos en que el sujeto se determina en primer término y el hecho jurídico se deriva por una vinculación establecida en la ley con el sujeto.⁵⁷

El equívoco de considerar de naturaleza real y no personal u obligatoria la relación tributaria es causado también porque en las leyes fiscales muy a menudo se agrega a la relación tributaria *stricto sensu* un derecho real de garantía sobre el objeto, como ser la mercadería en los tributos aduaneros y de consumo, los terrenos o los inmuebles en los tributos como el impuesto territorial o la contribución de mejoras. Se considera, pues, la relación tributaria como una carga real o un derecho real, por la falta de análisis que hemos puesto en evidencia recién, por no distinguir la propia relación tributaria, que es de naturaleza personal, de las relaciones accesorias, como la garantía, que pueden ser de naturaleza real.⁵⁸

Un error análogo cometen, sin embargo, muchos autores precisamente para rechazar la supuesta naturaleza real de los tributos antedichos y sostener la naturaleza per-

⁵⁷ Griziotti, *Imposte reali o personali*, cit.

⁵⁸ Cfr. obras citadas en la nota 54.

sonal de la obligación tributaria. Ellos invocan, en efecto, en defensa de la naturaleza personal, las obligaciones de denuncia de los hechos relevantes para el nacimiento de la relación tributaria, las obligaciones de cooperar a la actividad de la administración para la determinación de la pretensión tributaria, y hasta la relación penal que surge de la violación de las normas tributarias, como el contrabando en materia aduanera o el fraude fiscal.⁵⁹ Es cierto que estas obligaciones son de naturaleza personal, es cierto que los sujetos obligados son a menudo los mismos sujetos pasivos de la relación tributaria, pero no se puede deducir de estas obligaciones la naturaleza personal de la relación tributaria, porque ésta no es una unidad que abarque las obligaciones sustantivas principal y accesorias y las formales, penales y procesales. Este criterio es tan poco lógico que de él se podría hasta deducir el contrario si se atribuyera un peso preponderante a la garantía real que acompaña la obligación tributaria. Si se argumenta tomando por base las relaciones formales y penales, ¿por qué distinguir la garantía de la propia obligación tributaria?

La naturaleza personal de la relación tributaria sustantiva principal se deduce de la estructura de la relación tributaria misma, como hemos expuesto. De las obligaciones formales de denuncia y de cooperación solamente se puede deducir un argumento indirecto en favor de la naturaleza personal de la relación tributaria porque, en general, pero no siempre, el sujeto obligado a las primeras es el

⁵⁹ Giannini, *Il rapporto*, cit., págs. 31-32. Este autor, sin embargo, determina exactamente el sujeto pasivo de la obligación aduanera en otra parte de su obra.

mismo deudor del tributo. El origen histórico y las normas constitucionales de los Estados de derecho en materia tributaria abogan también por la naturaleza personal, porque el tributo como carga real es precisamente el fenómeno propio del Estado feudal, que el sistema jurídico del Estado de derecho quiso abolir, determinando con expresiones diferentes pero equivalentes en substancia, en las constituciones, que los tributos son impuestos a las personas y no a las cosas.⁶⁰

La naturaleza personal de la relación tributaria nos conduce a no considerarla como una limitación del derecho de propiedad. Nos sorprende, por el contrario, que sostenedores de la naturaleza personal de la relación tributaria, hayan podido caer en la opinión contraria.⁶¹ Se puede discutir, desde un punto de vista filosófico, si el tributo limita la libertad individual; y se puede, desde este punto de vista, contestar que el tributo corresponde al complejo de ventajas que el Estado proporciona a los particulares con su existencia y su actividad.⁶² Pero tanto la afirmación como la negación de esa pregunta exceden del terreno jurídico, porque el concepto de libertad no es un concepto jurídico sino exclusivamente filosófico. Pertenece a la investigación jurídica, por el contrario, contestar a la pregunta de si el tributo limita el derecho de propiedad o algún otro derecho subjetivo individual. Y la contestación debe ser negativa,

⁶⁰ En casi todas las Constituciones existe, en efecto, la norma de que "todos los ciudadanos contribuirán a los gastos públicos en proporción de sus medios" o que "los gravámenes serán impuestos proporcionalmente a la población" u otra norma equivalente.

⁶¹ Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 22.

⁶² Griziotti, *Principi*, cit., pág. 166; *Studi*, cit., pág. 30.

no por las ventajas que el Estado proporciona al contribuyente (la titulada causa del impuesto según la teoría de Griziotti),⁶³ sino por la razón jurídica de que la relación tributaria es una relación de derecho y una relación obligatoria. Como todas las otras obligaciones, comprendidas las del derecho privado, por ejemplo la obligación legal del resarcimiento de los daños, no se consideran como limitaciones del derecho de propiedad, asimismo el tributo, por no ser una carga real o un derecho eminente del Estado sobre las cosas, sino una relación personal y una relación de derecho, no limita el derecho de propiedad ni ningún otro derecho individual, sino de la misma manera con que se limitan entre ellos todos los derechos individuales, por el hecho mismo de su coexistencia.

Por esta razón las leyes tributarias materiales, es decir, las normas que determinan la relación tributaria propia, no son leyes limitadoras de los derechos. No hace falta invocar argumentos filosóficos ni el concepto griziottiano de causa del impuesto, que en cuanto explica el fundamento del derecho de imposición, o sea de la soberanía fiscal, es extrajurídico.⁶⁴ La igualdad de las normas tributarias sustantivas con las demás normas jurídicas que establecen obligaciones *ex lege* deriva únicamente de la naturaleza de la obligación tributaria, que jurídicamente constituye una relación de derecho y de carácter personal.

Resulta también de lo dicho que no hay diferencia de estructura jurídica entre la relación obligatoria tributaria y las relaciones obligatorias del derecho privado. La carac-

⁶³ Véase *infra*, § 9.

⁶⁴ Véase *infra*, § 9.

terística del tributo que se acostumbra poner en evidencia. de ser una obligación de derecho público, no significa sino que el sujeto activo, que tiene la pretensión o el crédito tributario es el Estado u otra entidad pública y que la finalidad o la función del tributo es la de satisfacer una necesidad pública. Pero en vano se busca una diferencia de estructura jurídica entre obligación tributaria y obligaciones legales del derecho privado.⁶⁵ Solamente quienes, por insuficiencia de análisis, consideran la relación tributaria como una relación compleja que comprende la relación sustantiva, las accesorias, las formales, etc.⁶⁶ o los que consideran todas las obligaciones formales como simples accesorios de la obligación tributaria⁶⁷ o deben reconocer una naturaleza diferente a esta relación, o se encuentran en contradicción lógica en cuanto tratan de sostener, como es exacto, la identidad de estructura jurídica entre la obligación tributaria y las obligaciones legales del derecho privado.⁶⁸

⁶⁵ Conforme Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 52.

⁶⁶ Giannini, *op. cit.*

⁶⁷ Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 40 y sig.

⁶⁸ En efecto, no tiene sentido sostener, como lo hace Giannini, la identidad de naturaleza entre la deuda tributaria y las deudas privadas, si se considera, como él lo hace también, que la deuda tributaria no es algo independiente, sino una manifestación de una relación compleja. Si fuese cierto que la deuda tributaria no es sino un elemento de la relación compleja, resultante de la obligación de dar y de las demás obligaciones de hacer, de no hacer o de sufrir para cooperar al desarrollo de la actividad de la administración, sería inútil determinar la naturaleza del solo elemento deuda pecuniaria, aislado de todo el contenido de la relación compleja; solamente si, como nosotros sostenemos, la obligación tributaria substancial está separada de las obligaciones formales, tiene un sentido hablar de la naturaleza privada o pública de la deuda tributaria, para concluir por la identidad entre la obligación de pago del tributo y las obligaciones de dar del derecho privado.

5. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL: EL HECHO IMPONIBLE COMO CENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de "contribuyente"⁶⁹ y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria);⁷⁰ el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo (véase § 1); el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

El estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria: en gran parte el estudio del sujeto activo es extraño al derecho tributario material y pertenece más bien al derecho constitucional. Sin embargo, como a través de la ley tributaria positiva la pretensión del tributo puede ser atribuida a un sujeto diferente del que posee la soberanía, el sujeto activo del cual hay que ocuparse en el derecho tributario material es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto

⁶⁹ Ver *infra*, § 18.

⁷⁰ Ver *infra*, § 19.

o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos.⁷¹

El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica de derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.

No pertenece exclusivamente al lado subjetivo de la relación tributaria el estudio de los momentos de vinculación de la obligación tributaria a la soberanía fiscal del Estado o de otro sujeto activo, porque estos momentos vinculan directamente el sujeto pasivo al sujeto activo solamente en los titulados tributos subjetivos, mientras para los tributos objetivos la ley tributaria vincula directamente al sujeto activo el hecho jurídico, y sólo indirectamente, por la

⁷¹ Esta manera de ver nuestra está en oposición con los criterios usados por la mayoría de los escritores para tratar del sujeto activo de la relación tributaria; sin embargo, estamos convencidos que si se distingue rigurosamente el derecho tributario material del constitucional no hay lugar en un estudio del primero para los conceptos de soberanía fiscal, de soberanía originaria o derivada, de destinatario del producto de la recaudación. Todos estos conceptos pertenecen al derecho constitucional y no interesan mayormente para la definición de la relación jurídica tributaria, para la cual el sujeto activo es el que, según las normas del derecho tributario material, posee el derecho de crédito tributario, tanto si la constitución le atribuye el poder de dictar él mismo las leyes materiales que crean ese derecho, como si lo hace depender de leyes emanadas de otra entidad pública a la cual el poder de dictar las leyes tributarias está reservado, y como si el sujeto activo puede dictar las normas tributarias sustantivas solamente en base a una delegación por parte del poder legislativo de otra entidad pública.

atribución del hecho jurídico a un sujeto, se determinan los criterios de vinculación entre sujeto activo y sujeto pasivo. Por esto, no compartimos el método de muchos escritores⁷² que ponen los momentos de vinculación como determinantes de un abstracto deber tributario subjetivo⁷³ que sería el término contrario a la soberanía fiscal y con la cual constituiría una relación tributaria abstracta. Ya hemos observado que no existe una distinción entre relación subjetiva abstracta y relación obligatoria concreta, que no existe un deber tributario distinto de la concreta obligación tributaria; el deber tributario no se determina en un primer momento abstractamente en virtud de momentos de vinculación con el sujeto activo, para concretarse en un segundo tiempo en una obligación tributaria en cuanto se verifique el presupuesto de hecho. En muchos tributos no sólo el lado subjetivo de la relación tributaria no es anterior lógicamente al lado objetivo, es decir, al presupuesto de hecho, sino al contrario: en estos tributos, que se titulan objetivos, el contribuyente se determina por una relación con el presupuesto de hecho, que es el elemento que en la ley ocupa una posición de prioridad, y que alguna vez es el único elemento que la ley pone en evidencia, como hemos dicho en el pá-

⁷² Blumenstein, *Schweiz, Steuerrech*, cit., I, pág. 31 y sig.; Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 72 y sig.; Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 50 y sig. Tampoco nos parece oportuno en la codificación de la parte general del derecho tributario establecer previamente estos criterios de vinculación de manera general para todos los tributos, siendo siempre necesaria en la definición de los presupuestos de hecho de cada uno de ellos una repetición del particular criterio de vinculación que se toma en consideración. La regla general no es, pues, una norma jurídica, sino una simple enunciación de principio, que sería más oportuno omitir en la ley. Véase el Código Fiscal, mejicano, art. 21.

⁷³ Blumenstein, *op. y loc. cit.*

rafo precedente.⁷⁴ En estos tributos se determina directamente la vinculación del hecho jurídico al sujeto activo y sólo indirectamente, de la atribución del presupuesto de hecho a un sujeto, se deduce el criterio de vinculación subjetiva.

El estudio de la relación jurídica tributaria, sin embargo, se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material.⁷⁵

La teoría del presupuesto de hecho debe ser encarada desde muchos puntos de vista: en primer término, desde el punto de vista de la fuente de la relación tributaria, hay que determinar el valor del presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria; después, desde el punto de vista causal, hay que establecer la naturaleza substancial del presupuesto de hecho y distinguir entre las diferentes categorías de presupuestos de hechos, que dan nacimiento a sendas especies de tributos. La coordinación de los dos aspectos permite determinar el valor de la voluntad privada frente al presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria y al mismo tiempo determinar la autonomía dogmática del derecho tributario material con res-

⁷⁴ Véase *supra*, pág. 4.

⁷⁵ Es ésta la razón por qué este ensayo de una teoría general del derecho tributario material está construido alrededor de la teoría del hecho imponible; este primer capítulo, cuya finalidad es la de demostrar la autonomía estructural del derecho tributario material, debe al mismo tiempo servir para poner en evidencia el papel central que el hecho imponible juega en el derecho tributario.

pecto al derecho civil y definir el concepto, propio del derecho tributario material, de evasión fiscal.⁷⁶

Pertenece, por último, al estudio del presupuesto de hecho de la relación tributaria la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal, es decir, al contribuyente y los criterios de atribución a los otros sujetos pasivos. La atribución representa el aspecto subjetivo del hecho imponible, o si se prefiere, la coordinación entre momento subjetivo y momento objetivo de la relación jurídica tributaria.

Para completar el estudio de la relación tributaria en su aspecto estático, es necesario analizar, por último, los momentos de vinculación del presupuesto de hecho al sujeto activo de la pretensión tributaria; estos momentos de vinculación están contenidos en las normas que alguna vez, inexactamente, se titulan normas internas del derecho tributario internacional.

Se acostumbra en la mayoría de los tratados de derecho tributario y en las monografías sobre la relación tributaria⁷⁷ anteponer el análisis del aspecto subjetivo de la relación jurídica tributaria al estudio del presupuesto de hecho, es decir, del hecho imponible. Asimismo se hacen preceder los criterios de vinculación del sujeto activo con el sujeto pasivo a la investigación del hecho imponible, y alguna vez hasta se admite, como ya hemos observado, la existencia de una relación personal abstracta entre sujeto activo y sujeto pasivo, de la cual deriva, al verificarse el

⁷⁶ Véase *infra*, §§ 14 y 15.

⁷⁷ Véanse obras citadas en la nota 72 y en general todos los tratados de derecho fiscal.

hecho imponible, la relación obligatoria concreta. En la pretendida relación abstracta estarían, pues, de un lado el sujeto activo, como titular de la soberanía fiscal, y de otro lado, los sujetos pasivos, titulares de los pretendidos deberes fiscales abstractos, clasificados en diferentes categorías.⁷⁸

Esta manera de tratar la relación jurídica tributaria está, sin embargo, equivocada. Ni el mismo sujeto activo de la relación tributaria es un *præ* respecto al hecho imponible: dentro de la relación jurídica tributaria material su pretensión no surge sino después de verificarse el hecho imponible. El hecho de ser él mismo el titular de la soberanía en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria (y este hecho se verifica solamente en los casos de la titulada soberanía fiscal originaria) no cambia la situación jurídica del sujeto activo, que es titular de la pretensión en cuanto, y sólo en cuanto se haya verificado el presupuesto de hecho. En lo que se refiere a los sujetos pasivos, la clasificación de los diferentes sujetos, la misma individualización del contribuyente, deudor principal del tributo, su capacidad jurídica tributaria, la naturaleza de sus obligaciones, las circunstancias subjetivas, como edad, sexo, estado civil y de familia, nacionalidad, religión, domicilio, residencia, etc., los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho.

Por esto, hay que examinar en primer término, como

⁷⁸ Véase para una excelente clasificación Pugliese, *Istituzioni*, cit., página 60.

lo haremos, el hecho imponible, y después, ocuparse del análisis de los criterios con que el hecho imponible se vincula con uno o más sujetos, para atribuirles las obligaciones, o cómo se vincula a otro sujeto, entidad pública, para atribuirle la pretensión del tributo, y se podrá desprender toda la problemática jurídica relativa a los sujetos de la relación jurídica tributaria, como por ejemplo el problema de la distinción entre deudor principal, o contribuyente, y codeudores o responsables, el problema de la solidaridad, de la substitución y de la sucesión tributaria, de la capacidad, de las circunstancias subjetivas que influyen sobre la relación jurídica tributaria, de las exenciones subjetivas, y de los momentos de vinculación entre presupuesto de hecho y sujeto activo. Esto explica por qué en este trabajo tratamos antes del hecho imponible y después de los sujetos, considerados no por sí mismos, sino como aspecto subjetivo del mismo hecho imponible.

En este ensayo de teoría general del derecho tributario material todo el análisis se cumple, entonces, poniendo como centro el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el hecho imponible. Se trata de una glorificación del presupuesto aún más acentuada que la que caracteriza el célebre tratado de Albert Hensel,⁷⁹ y las monografías de Geyler,⁸⁰ y que ha sido mal comprendida y por esto crítica-

⁷⁹ Hensel, *Steuerecht*, cit., pág. 56 y sigg.

⁸⁰ Geyler, *Steuer, Besteuerung und Steuertatbestand, als Grundbegriffe des Doppelbesteuerungsrechts. Veröffentlichungen des Steuerinstitutes an der Handelshochschule, Leipzig*, n° 14, 1931, págs. 42 y 94; *Steuerliche Mehrfachbelastung und ihre normative Abwehr*, vol. I, 1931, pág. 42 y sigg.

da por algunos autores.⁸¹ Este ensayo constituye la tentativa de una teoría general del derecho tributario sustantivo, como una teoría general del delito es el núcleo fundamental de la teoría del derecho penal.

⁸¹ Mirbt, *Gundias des deutschen und preussischen Steuerrecht*, Leipzig, Scholl, 1926, pág. 86 y sigg.; Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 27, nota 47.

Es evidente que para los autores que consideran la relación jurídica tributaria como una relación compleja, que abarca al mismo tiempo la obligación substancial y las formales, el presupuesto de hecho no es el centro del derecho tributario, ni el derecho tributario material tiene una posición autónoma frente al derecho tributario formal, ni tampoco una posición sobresaliente. Se comprende también que estos autores no hablen de un acreedor y de un deudor tributario (Buhler, *Lehrbuch*, cit., págs. 7-8), sino de una relación entre administración tributaria y obligado tributario. Poco consecuente es, al contrario, la posición de quien, como Giannini, *op. cit.* (pág. 28), sostiene la pertenencia del derecho tributario al derecho administrativo y la naturaleza compleja de la relación tributaria, y, sin embargo, admite la posibilidad de una solución conciliadora, considerando la existencia de una relación tributaria en su conjunto, cuyos sujetos son la entidad con poder financiero y los obligados, y de una relación en sentido estricto con un acreedor y un deudor tributario; poco consecuente también la teoría de Pugliese, *Istituzioni*, cit., puesto que considera exactamente la relación tributaria substancial como relación obligatoria, pero considera las obligaciones del derecho formal como accesorias de la relación substancial, y, sin embargo, atribuye una función de derecho substancial a la actividad de determinación, a la cual dedica toda su obra, mientras que al derecho material son dedicadas pocas páginas, sin tratar una construcción dogmática de la relación substancial.

CAPÍTULO II

EL HECHO IMPONIBLE Y LA AUTONOMÍA DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

6. FUENTE Y PRESUPUESTO DE HECHO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.

Desde este punto de vista, la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal.

Es fundamental comprobar que en el moderno derecho tributario, siendo siempre la obligación tributaria una obligación *ex lege*, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un *negocio* jurídico. Esta comprobación, sin embargo, parece ser dudosa en dos casos. En el caso de obligaciones de pago de una suma de dinero en relación a un servicio público recibido, caso en el cual parece que obligación de pago y servicio no son sino las dos obligaciones de un contrato bilateral entre sujeto privado y administración pública. El segundo caso tiene importancia aún más grande para la configuración dogmática de la relación tributaria, como asimismo para la aplicación práctica de los impuestos, y se refiere a los titulados impuestos a los *negocios jurídicos* o a la circulación jurídica de los bienes. "*Les droits d'enregistrement*", "*le tasse di registro*". los impuestos de sellos, los impuestos a las ventas o a las transacciones y los impuestos a las sucesiones y donaciones pertenecen a esta categoría.

En el primer caso, que atañe a la naturaleza jurídica de la tasa, parece evidente la solución teórica. Solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administración y sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posición de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; en el caso contrario no se trata ya de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, de derecho privado,⁸² una retribución de servicio que, aun

⁸² Véase Giannini, *Il concetto giuridico di tassa*, Rivista italiana di Diritto finanziario, 1937, pág. 22 y sig.; Jarach, *Concetto giuridico di tassa*

disciplinada por leyes especiales, no puede hacer parte del derecho tributario.

La solución teórica, basada sobre la misma definición de tributo, o sea rígidamente dogmática, encuentra, sin embargo, dificultades muy grandes en la aplicación práctica en los casos dudosos. Ella no hace sino resolver el problema planteando otro, igualmente o aún más difícil. Precisamente la importancia y la función de la voluntad privada en las relaciones con las entidades públicas, el problema de saber si y cuándo esa voluntad constituye el elemento formativo de un acuerdo de voluntades entre administración e individuo, son en la práctica problemas de los más difíciles sobre la base de la interpretación del derecho positivo.

Ahora bien, el criterio de distinción entre obligación tributaria y obligación contractual (que da lugar a una entrada privada del Estado), basado sobre la función de la voluntad privada en la creación de la obligación, a saber, función de simple presupuesto de hecho o, más bien, de elemento de un acuerdo de voluntad entre administración e individuo, puede, en principio, ser aceptado únicamente si no se admite la figura del titulado contrato de derecho público.⁸³ En caso contrario, en efecto, también las tasas debidas por las concesiones administrativas, siendo la concesión administrativa un contrato de derecho público, deberían perder su naturaleza de obligaciones tributarias, hasta ahora indiscutida. Si, por el contrario, se quiere afirmar que

e natura del corrispettivo pel servizio comunale di trasporto delle immondizie, Foro della Lombardia, 1937, fasc. 9-10.

⁸³ Véase nuestro artículo citado en la nota anterior, pág. 8.

las obligaciones de retribuciones de servicios derivadas de contratos de derecho público, poseen también naturaleza de obligaciones tributarias, necesariamente hay que abandonar el criterio del origen contractual, o sea de la función creadora de la voluntad privada en las obligaciones tributarias.

No podemos insistir aquí en el análisis de la distinción entre la obligación tributaria y la obligación contractual, resultantes del goce de un servicio público. Quede sentado, sin embargo, que solamente admitiendo el titulado contrato de derecho público se puede admitir que la voluntad privada tenga función creadora en la relación jurídica tributaria. Si no se admite el contrato de derecho público, la obligación tributaria correspondiente a un servicio público demandado por el individuo tiene su fuente únicamente en la ley.

En lo que se refiere a los impuestos que se acostumbra llamar sobre los negocios jurídicos, o sobre la circulación jurídica de los bienes, es necesario distinguir entre las expresiones comunes, convencionales y el lenguaje técnico jurídico.

Cuando, en el derecho privado, se dice que una relación jurídica tiene como presupuesto un *negocio*, se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de voluntad como *fuerza* de la relación jurídica. Es decir, que, desde el punto de vista de la causalidad jurídica, la manifestación de voluntad aparece como la causa de la existencia de la relación jurídica, aunque no todos los efectos hayan sido queridos por las partes, sino que derivan de la ley misma, en el caso en que se verifique la manifestación de volun-

tad.⁸⁴ En el derecho privado, en definitiva, el negocio jurídico es él también el simple presupuesto de hecho de una relación jurídica. Pero la particularidad que lo caracteriza como *negocio* es que, de los efectos que la ley le atribuye algunos son queridos por las partes y se producen en cuanto las partes los quieren; otros pueden no ser queridos, pero se verifican porque los quiere la ley misma; mas siempre se considera a la manifestación de voluntad de las partes como fuente del conjunto de efectos jurídicos que constituyen la relación jurídica.

En el derecho tributario, por el contrario, también en los impuestos que tienen su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio y de los cuales comúnmente se dice que tienen como presupuesto un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley. En el derecho privado, aunque algunos efectos de la manifestación de voluntad son queridos por la ley, aun cuando las partes no los quieran o hasta quieran el contrario, la lógica jurídica pone como centro, como fuente de la relación en su conjunto, la manifestación de voluntad. En el derecho tributario, por el contrario, la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes. Desde el punto de vista de la causalidad jurídica, es absurdo afirmar que la relación tributaria es una simple consecuencia legal de la manifestación de voluntad privada. Los efectos tributarios de la relación jurídica privada tienen su fuente

⁸⁴ Véase Von Tuhr, *Der allgemeine Teil des deutschen bürgerlichen Rechts*, Verlag von Duncker & Humblot, München u. Leipzig, 1914, II B., I. H., pág. 143 y sig., 177 y sig.

exclusivamente en la voluntad de la ley, la cual, si asume como presupuesto una relación derivada de un negocio privado, no por eso reconoce en la manifestación de voluntad que creó la relación privada también la *fuerza* de las consecuencias tributarias.

Hay, en otros términos, un hiato entre presupuesto de hecho y relación tributaria, porque ellos, según la lógica jurídica, no están vinculados como la causa y el efecto; el presupuesto es solamente presupuesto, mientras que la relación encuentra su *fuerza* únicamente en la voluntad de la ley. Este hiato no existe entre presupuesto de hecho y relación contractual privada, porque ésta tiene como *fuerza* a aquél, aunque algunos de los efectos del negocio son queridos por la ley, hayan sido o no queridos por las partes.

El mismo presupuesto de hecho, manifestación de voluntad, en un caso es *fuerza* y en el otro simple presupuesto de una relación jurídica. En el primer caso la manifestación de voluntad es técnicamente un negocio jurídico; en el segundo no. Por esto se puede decir, según la terminología convencional, que algunos impuestos tienen como presupuesto un negocio jurídico; pero, desde el punto de vista dogmático, aquí no se trata de negocio, porque la ley no atribuye a la manifestación de voluntad de las partes sino únicamente a sí misma el poder de crear efectos tributarios. Lo que es *negocio* en sentido técnico para el derecho privado es solamente un *hecho* para el derecho tributario; lo que según la lógica jurídica es la causa de los efectos jurídicos en el derecho privado, o sea la causa prin-

cial, la *fuerza* de la relación, es solamente una *concausa* remota, un presupuesto, en el derecho tributario.

La terminología común, que habla de impuestos sobre los negocios jurídicos,⁸⁵ la manera usada por muchos civilistas y comercialistas latinos y anglosajones que tratan estos impuestos como simples consecuencias tributarias de determinados negocios jurídicos, dando, por ejemplo, como apéndice de los contratos de compraventa, de locación, de constitución de sociedades, los impuestos (de registro, de papel sellado, etc.) que tienen como presupuesto esas relaciones privadas, constituyen una terminología convencional y, respectivamente, un método práctico de exposición; pero alteran la visión exacta de los institutos jurídicos, considerando el negocio como el centro de gravedad no sólo de la relación privada, sino también de la tributaria, la cual queda en la misma posición de los numerosos efectos legales de la voluntad privada. Es un error de punto de vista que tiene fundamentales consecuencias teóricas y prácticas.

Desde el punto de vista dogmático, partiendo de la comprobación fundamental de que la obligación tributaria tiene su *fuerza* exclusivamente en la ley y de que la voluntad de las partes puede ser solamente un presupuesto y no una causa del nacimiento de la obligación tributaria, no se puede afirmar en seguida, como ha sido hecho, por ejem-

⁸⁵ Esta terminología es universalmente aceptada, en Alemania y en Suiza, donde se habla de *Rechtsverkehrssteuern* (impuestos sobre el comercio jurídico) en Francia donde los "*droits d'enregistrement*" son definidos como "*impôts sur les actes juridiques*", en Italia donde lo mismo se verifica con referencia a las "*tasse di registro*". No necesitamos, entonces, más detalladas citas de autores que la usen.

plo, por la jurisprudencia norteamericana, que la manifestación de voluntad que refleja una *intentio* no relativa a la relación jurídica privada, sino a las consecuencias tributarias de aquélla es indiferente para el derecho tributario, y que suponer lo contrario significaría atribuir a la voluntad privada un alcance para las obligaciones impositivas en contradicción con el principio de la exclusiva legalidad del impuesto.⁸⁶

Es cierto que es necesario analizar la manifestación de voluntad de las partes en sus dos componentes: manifestación de voluntad dirigida a crear los efectos empíricos, es decir, la relación económico-social y manifestación de voluntad dirigida a la absorción de la relación económico-social bajo un determinado esquema y una determinada disciplina jurídica privada, para poder deducir si las dos son relevantes para el presupuesto de hecho de la obligación impositiva o solamente la primera. En el derecho privado esta distinción entre *intentio facti* e *intentio juris* no ha sido todavía objeto de una sistematización doctrinal segura y unánime. Sin embargo, no son los mismos crite-

⁸⁶ Véase el fallo de la *Supreme Court* norteamericana *Higgins v. Smith* (enero de 1940), en que se afirma "to hold otherwise would permit the schemes of the taxpayers to supersede legislation in the determination of time and manner of taxation". (Admitir lo contrario permitiría que los planes de los contribuyentes prevalezcan sobre la legislación en la determinación del tiempo y de la manera de la imposición). Análogamente Blumenstein, *Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung*, Archiv f. schweiz. Abgaberecht, vol. 8, afirma: "Ist hier doch die Möglichkeit einer einseitigen willkürlichen Einwirkung des Steuerschuldners auf die Ausgestaltung seiner eigenen fiskalischen Verpflichtungen" (Se ofrece así la posibilidad de que el contribuyente determine unilateral y arbitrariamente la configuración de sus propias obligaciones fiscales).

rios del derecho privado los que pueden guiarnos para establecer la importancia de la *intentio juris*.

En el derecho privado se puede admitir que el derecho conceda relieve jurídico a la voluntad que no se limita a los efectos empíricos sino que se extiende también a los efectos jurídicos de derecho privado; es decir, que para el derecho privado sea relevante no sólo la *intentio facti* sino también la *intentio juris*.⁸⁷ Esto porque en el derecho privado la manifestación de voluntad que no choque contra una disposición prohibitiva de la ley es considerada como fuente de la relación jurídica y la voluntad de la ley se limita a conceder una ratificación a la voluntad privada creadora. Para el derecho tributario el problema de la importancia que corresponde a la *intentio juris* o solamente a la *intentio facti*, se puede resolver únicamente después de analizar el hecho imponible bajo el punto de vista de su característica substancial, que es la que indujo al legislador a elegirlo precisamente como hecho imponible.

El análisis de la fuente de la relación jurídica tributaria no conduce directamente a considerar como indiferente la manifestación de voluntad que corresponde a una *intentio juri*; es necesario antes otro análisis, que podríamos, con una expresión nueva, titular dogmático-substancial, para determinar qué cosa propiamente interesa al derecho tributario en la relación jurídica que deriva de un negocio: ¿la *intentio facti*, es decir, la finalidad empírica. la relación económica, o también la *intentio juris*, que es

⁸⁷ Véase Grassetti, *Rilevanza dell'intento giuridico in caso di divergenza dall'intento empirico*, Milano, Giuffrè, 1936, y doctrina por él citada.

dirigida a someter esa relación a un determinado régimen de derecho privado?

Para contestar esta pregunta es preciso saber cuál es el criterio por el cual el legislador ha tomado un hecho, en particular la relación derivada de un negocio privado, como presupuesto de la obligación tributaria. Es preciso, en otras palabras, determinar cuál es la característica del hecho imponible, o la causa de la imponibilidad. Si encontramos este criterio, sabemos también distinguir los diferentes tributos en razón del diferente criterio que informa sus presupuestos de hecho; sin este análisis, por el contrario, no podemos, desde el punto de vista jurídico, sino reconocer la existencia de una obligación tributaria, o sea del solo *genus* tributo, sin distinción de especies.

7. NATURALEZA DE LOS HECHOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS: DISTINCIÓN ENTRE TASA, CONTRIBUCIÓN E IMPUESTO

Todas las obligaciones tributarias tienen en común, la naturaleza de obligaciones legales, por las cuales es debida una prestación pecuniaria, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho establecido en la ley. Todas tienen el resultado, si no la finalidad⁸⁸ de procurar una entrada al sujeto activo, entidad pública. ¿Qué es, entonces, lo que distingue la obligación tributaria de las otras obligaciones legales? ¿Qué es lo que distingue las obligaciones tributarias entre ellas?

El criterio distintivo no es seguramente la finalidad,

⁸⁸ Véase la crítica al elemento teleológico en la definición del tributo en el § 3 y notas 15 y 16.

porque no todas las obligaciones tributarias tienen como finalidad la de procurar una entrada. Sin embargo, si no es esta finalidad que las caracteriza como obligaciones de naturaleza *financiera* o *tributaria* y que sirve para distinguir las de obligaciones pecuniarias de otra naturaleza, como las obligaciones pecuniarias penales,⁸⁹ ¿cuál es, entonces su carácter propio?

Tampoco el criterio distintivo se encuentra en el hecho de ser obligaciones legales, que nacen en cuanto se verifique un presupuesto establecido en la ley; tampoco en el poder en virtud del cual el Estado impone estas obligaciones legales, es decir, el poder de imperio, que se manifiesta para todos los tributos como para las otras obligaciones legales igualmente bajo el aspecto de la soberanía. Además, la soberanía, que da origen a la creación de los tributos, es un momento jurídicamente anterior a la relación jurídica tributaria; se manifiesta en el momento de la creación de la *ley tributaria* y su estudio pertenece, pues al derecho constitucional más bien que al tributario.⁹⁰

Solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos. Bajo este criterio será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones, impuestos.

⁸⁹ Como ya hemos dicho antes, la finalidad de procurar la entrada podría servir para distinguir el tributo de la pena pecuniaria, pero a costa de excluir de la categoría tributaria todos los impuestos con finalidad extrafiscal; lo que en el Estado moderno significaría prácticamente tener un concepto de tributo vacío de contenido.

⁹⁰ Véase arriba, § 5 y nota 71.

Sin embargo, la mayoría de los escritores determina la naturaleza del hecho jurídico tributario de manera positiva solamente para las tasas y las contribuciones o impuestos especiales, mientras que define la del impuesto de manera esencialmente formalista y negativa. En efecto, mientras que se reconoce que el presupuesto de hecho de la tasa es caracterizado por corresponder a un servicio de la administración pública hacia el sujeto pasivo del tributo⁹¹ y el presupuesto de la contribución o impuesto especial por corresponder a una ventaja particular resultante para el sujeto pasivo de una obra o de un gasto público,⁹² se afirma, por el contrario que el presupuesto de hecho del impuesto no tiene características suyas propias. Según Blumenstein⁹³ a quien hace eco Giannini,⁹⁴ cualquier hecho es de por sí idóneo para constituir el presupuesto del impuesto. Según Otto Mayer⁹⁵ la obligación de impuesto a diferencia de las de tasa o de contribución, es "*rein und voraussetzungslos*", o sea pura y sin presupuestos, es decir, que se distingue de las otras obligaciones tributarias por no tener las características que son propias de aquéllas. Esta

⁹¹ Véase Giannini, *Il concetto giuridico di tassa*, cit.; Jarach, *Concetto giuridico di tassa*, etc., cit., y demás autores allí citados.

⁹² Véase Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 16, y autores por él citados.

⁹³ Blumenstein, *Schweiz. Steuerrecht*, cit., I, pág. 169; *La causa nel diritto tributario svizzero*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1939, I, pág. 362 y sig.

⁹⁴ Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 154; este autor, mientras afirma que cualquier situación de hecho puede, en principio, ser susceptible de imposición, agrega que en el Estado moderno, sin embargo, las situaciones que son elegidas por el legislador son de naturaleza económica y demuestran capacidad contributiva.

⁹⁵ Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, 3ª edic., 1914, pág. 316.

definición formalista y negativa es también la definición legal del derecho impositivo alemán.⁹⁶

Esta manera de ver nos parece contraria a la realidad del derecho impositivo y dogmáticamente inadecuada.

En el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, por lo que resulta del derecho positivo, obra de tal manera, decimos que hay un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles, y que los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores provistos de fantasía.

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una *capacidad contributiva*. Es cierto que el Estado por su poder de imperio, podría exigir impuestos en base a cualquier presu-

⁹⁶ El § 1 de la *Reichsabgabenordnung* define al impuesto como "la prestación en dinero, instantánea o periódica, que no representa una contraprestación por una prestación especial, y que una entidad jurídica impone, para obtener entradas a todos aquellos para los cuales se verifica el presupuesto al cual la ley vincula la obligación de prestar". Esta definición, literariamente bastante mala también en el idioma original, ha sido objeto de crítica especialmente por Nawiasky, *Steuerrechtliche Grundfragen*, cit., pág. 23 y sig.

puesto de hecho, por caprichoso que fuera. Pero el Estado, afortunadamente no hace así.

En efecto, si teóricamente, es decir, *a priori*, prescindiendo de las leyes positivas, nos preguntamos cuáles son los criterios que pueden ser elegidos para someter los contribuyentes a tributos y que son adecuados para que el Estado logre su propósito, no encontramos sino tres grandes categorías: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado; a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto, o a los que poseen la capacidad de pagar, o capacidad contributiva. Siempre dentro del terreno teórico podemos distinguir tres categorías de tributos: los que corresponden al primer principio (tasas), al segundo (contribuciones) y al tercero (impuestos).

El criterio teórico que hemos atribuido a una forma de tributación llamada impuesto halla una primera confirmación inductiva en la norma constitucional, contenida en los derechos positivos de casi todos los Estados modernos, de que el Estado puede imponer tributos a los súbditos en proporción a sus riquezas. Cualquiera sea el valor jurídico de este principio, especialmente en las constituciones elásticas,⁹⁷ su significado no puede ser sino la atribución del poder impositivo bajo este criterio; imposición según la capacidad contributiva, dejando al legislador la tarea de decidir cómo y cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva.⁹⁸

⁹⁷ Se dijo, por ejemplo, que este principio constitucional no constituye una verdadera norma jurídica, sino solamente una afirmación de principio: Giannini, *op. cit.*, pág. 5.

⁹⁸ Véase nuestra obra *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, Cedam, 1937, pág. 14 y sig.

Es útil, sin embargo, precisar los requisitos esenciales de la capacidad contributiva. En efecto, hallando en el análisis inductivo de las normas tributarias positivas estos requisitos, podremos así identificar los tributos concretos con la forma de tributo que, teóricamente, hemos dicho corresponde al principio de la capacidad contributiva, esto es el impuesto.

¿Qué es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho *deben* ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias, se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen *naturaleza económica* en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza. Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación. La base sobre la cual se mide el impuesto es una

magnitud aplicada directamente al mismo objeto material del hecho imponible.⁹⁹

Se puede comprobar así inductivamente que en el impuesto se realiza el principio de vincular la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible.

Lo mismo se verifica para la contribución o impuesto especial, porque también para este tributo la obligación está vinculada con la ventaja particular derivante de una obra o de un gasto público; la magnitud sobre la cual se mide la obligación se aplica más o menos directamente al hecho que representa el beneficio particular del contribuyente. Cuando la aplicación es más directa la contribución se acerca más al impuesto, en el caso contrario es más parecida a la tasa. En la tasa, en efecto, no hay esta relación entre base de medida de la obligación y presupuesto de hecho.

La aplicación directa de la base de medida de la obligación al objeto del hecho imponible es una de las características del impuesto, que sirve, en caso de duda, para distinguirlo de la tasa y de la contribución, en los cuales falta o es menos directa al correspondencia entre presupuesto de hecho y unidad de medida.¹⁰⁰ Esta característica

⁹⁹ Ver *infra*, § 17.

¹⁰⁰ Un ejemplo interesante de aplicación de este criterio para distinguir el impuesto de la contribución es el tributo sobre el consumo de nafta: muchas veces se afirma que este tributo es una contribución porque corresponde al beneficio que los propietarios de vehículos reciben por la administración de vialidad; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, el presupuesto de hecho de la obligación parece ser solamente el hecho de la adquisición de la nafta y la unidad de medida sobre la cual se aplica la obligación

es una consecuencia de la característica substancial y fundamental del hecho imponible: la de ser una situación económica reveladora de capacidad contributiva.

Muchos autores admiten que la capacidad contributiva es un principio característico del impuesto, de la misma manera que la prestación de un servicio público y un beneficio particular derivado de las obras o de los gastos públicos son respectivamente los principios característicos de la tasa y de la contribución.¹⁰¹ Sin embargo, rechazan este concepto en la definición del impuesto, que queda definido de manera negativa, en cuanto no tiene las características propias de la tasa y de la contribución.

Los inconvenientes de las definiciones negativas son la falta de criterio para caracterizar las formas de tributos mixtos en los cuales la característica de la tasa, por ejemplo, existe, pero es inadecuada para explicar las consecuencias tributarias que derivan del hecho imponible,¹⁰² y sobre todo la falta de criterio para determinar el valor de la voluntad privada para la creación de la relación jurídico im-

es, por ejemplo, el litro o el galón, es decir, que es una magnitud que mide el mismo objeto material del presupuesto de hecho de la obligación.

Viceversa, en la contribución que los propietarios de edificios pagan, por ejemplo, en la Argentina, por los beneficios del servicio de alumbrado y barrido de las calles, el presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación es el servicio público en cuestión, pero la unidad de medida a la cual se aplica el tributo es el valor de la propiedad; hay, pues, un hiato entre el hecho imponible y unidad de medida.

¹⁰¹ Véase v. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de Droit Financier*, Giard et Brière, 1910, pág. 132; Giannini, *op. cit.*, pág. 154; Tesoro, *Principi*, cit., pág. 174; Romano, *Principi di Diritto Amministrativo*, Milano, Soc. Ed. Lomb., 1912, pág. 317.

¹⁰² Véase Jarach, *Concetto giuridico di tassa*, cit.

positiva. Solamente la definición del impuesto que tenga en cuenta las características positivas del hecho imponible puede eliminar estos inconvenientes.

Adducere inconvinens no es, sin embargo, criterio lógico para demostrar la exactitud de un concepto. Esta nos parece comprobada, para la definición del impuesto, del examen de los hechos imponibles en todos los impuestos modernos de todos los países; como lo hemos puesto en evidencia, el examen del derecho positivo nos indica claramente cuál es el criterio por el cual determinados hechos son elegidos como ocasión de impuestos, esto es, la capacidad contributiva. ¿Por qué, entonces, se rechaza este concepto en la definición jurídica del impuesto? Acaso falta una mejor sistematización dogmática de este concepto, para que los juristas puedan aceptarlo.

El concepto de capacidad contributiva es, en efecto, un concepto *a priori* para el derecho y los juristas, que desean tener bien distinguido el estudio jurídico del impuesto del estudio teórico, pueden dudar de la posibilidad de introducir en la dogmática jurídica un concepto apriorístico. Ya hemos puesto en evidencia, sin embargo, cuál es la diferencia entre el estudio del concepto de capacidad contributiva por la ciencia de las finanzas y la aplicación que del mismo se hace en el estudio jurídico del impuesto. Nos parece útil, sin embargo, intentar una mejor sistematización de él en el derecho tributario, con referencia a otros conceptos estudiados en la parte general del derecho privado y también del derecho público.

8. TEORIA DE LA CAUSA JURIDICA DEL HECHO IMPONIBLE

Hemos sostenido en otras ocasiones¹⁰³ y lo repetimos, que la capacidad contributiva constituye lo que, con la extensión de un concepto ya elaborado y usado en el derecho privado, aunque todavía materia de discusiones y divergencias,¹⁰⁴ se podría titular causa jurídica del impuesto. Usando este término no atribuimos al concepto de capacidad contributiva un relieve que no tendría de otra manera; negando la extensión del concepto de causa al impuesto, no se puede negar que la capacidad contributiva sea el principio propio del impuesto, del cual deriva la característica del hecho imponible, esto es, su naturaleza económica.

Solamente la exigencia de dar una sistematización dogmática a los conceptos que se definen y la identidad de posición lógica entre el concepto de causa jurídica en el derecho privado y en el derecho administrativo y el concepto de capacidad contributiva, como asimismo el de contraprestación de servicio y de ventaja derivada del gasto público, que son los principios propios de la tasa y de la contribución, nos inducen a extender el concepto de causa al derecho tributario. Y esto es así, aunque, cronológicamente, hemos llegado a este resultado por el camino contrario.

¹⁰³ Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 9 y sig.; nota bibliográfica a Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1938, I, pág. 93.

¹⁰⁴ En el presente estudio hemos prescindido del examen de todas las teorías civilistas sobre el concepto de causa de los negocios y de las obligaciones; hemos, sin embargo, citado oportunamente a los autores cuyas doctrinas aceptamos en algún respecto.

Ha sido, en efecto, el impulso sugestivo dado por Griziotti a los estudios del derecho financiero que nos puso, desde el comienzo,¹⁰⁵ frente al problema que el maestro había propuesto y al cual había dado una solución: el problema de la causa jurídica del impuesto. Estudiando la teoría de Griziotti¹⁰⁶ con los antecedentes que él había puesto en evidencia¹⁰⁷ y con los desarrollos hechos por sus discípulos, principalmente Vanoni¹⁰⁸ y Pugliese¹⁰⁹ y las críticas formuladas por otros escritores,¹¹⁰ hemos llegado a comprobar lo siguiente:

Si buscamos la causa, en el sentido común y no téc-

¹⁰⁵ Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit. Advertimos, sin embargo, al lector que nuestra teoría ha sufrido desde entonces alguna modificación; la más importante es que atribuimos la causa del tributo no al acto administrativo de imposición, sino al presupuesto de hecho; hemos así tenido en cuenta la crítica formulada contra nuestra teoría primitiva por Giannini en su nota bibliográfica a nuestra obra citada en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1937; véase, sin embargo, la contestación a esta crítica en Jarach, *Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro*, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1938, nº 2.

¹⁰⁶ Griziotti, *L'imposition fiscale des étrangers*, Recueil de Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, Paris, Sirey, 1927; *Principi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, cit., pág. 149 y sig.

¹⁰⁷ Ranalletti, *Natura giuridica dell'imposta*, Municipio italiano, 1898, págs. 8 y 24.

¹⁰⁸ Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, cit., pág. 88 y sig.

¹⁰⁹ Pugliese, *La finanza ed i suoi compiti extrafiscales negli Stati moderni*, Padova, Cedam, 1932, pág. 71 y sig. *Istituzioni di Diritto Finanziario*, cit., pág. 98 y sig.

¹¹⁰ Scoca, *Sulla causa giuridica dell'imposta*, *Rivista di Diritto Pubblico*, 1932, I, pág. 650 y sig.; Tesoro, *Principi*, cit., pág. 172; Di Paolo, *La causa giuridica dell'imposta nello Stato fascista*, y *Nuove considerazioni sulla causa giuridica dell'imposta nello Stato fascista*, *Rivista di Politica Economica*, 1936, fasc. VI y XII; contra estos últimos estudios, véase nuestra nota bibliográfica en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1937, I,

nico-jurídico, de la obligación de pago del impuesto, y en esta forma está planteado originariamente el problema de la causa por Griziotti,¹¹¹ podemos remontar de causa en causa, hasta a la causa primera de todo: se paga el impuesto porque se verifica el presupuesto de hecho que la ley ha previsto (es éste el concepto de causa del impuesto en el cual se detienen algunos escritores);¹¹² se paga, pues, porque la ley así manda (es éste un concepto de causa del impuesto, que constituye una confusión con el concepto de fuente de la obligación, que, sin embargo, ha sido aceptado por algunos eminentes escritores);¹¹³ la ley manda, porque el Estado tiene el poder de imperio, que le permite hacerlo mediante la ley (en el poder de imperio consiste, pues, según otros autores, la causa del impuesto)¹¹⁴ y porque tiene la necesidad de procurarse los medios pecuniarios para satisfacer sus finalidades;¹¹⁵ el Estado tiene poder de imperio, porque . . ., tiene la necesidad de procurarse medios pecuniarios porque... Evidentemente, remontando la escalera de los "por qué" se llega pronto fuera del campo del derecho tributario, para entrar en el constitucional, y

pág. 123; Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 46. Entre los escritos que llegan a conclusiones negativas respecto a la existencia de una causa del impuesto, el mejor es seguramente el de Blumenstein, *La causa nel diritto tributario svizzero*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, I, pág. 355.

¹¹¹ Griziotti, obras citadas en la nota 106.

¹¹² Scoca y Tesoro, obras citadas en la nota 110; véase recientemente la adhesión de Giuliani Fonrouge, *Anteproyecto de Código Fiscal*, Buenos Aires, 1942, pág. 395, nota 74.

¹¹³ Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 46.

¹¹⁴ Blumenstein, *Schweiz. Steuerecht*, cit., I, pág. 2.

¹¹⁵ Blumenstein, *op. y loc. cit.* en la nota precedente; véase también Vanoni, *Natura e interpretazione*, cit., pág. 99 y sig.

pronto se sale del derecho en general entrando en la especulación metafísica y, lo que más importa, metajurídica, de las razones de la existencia del Estado, de su poder y de sus necesidades.

La causa técnico-jurídica del impuesto, al contrario, no puede ser buscada sino en la causa próxima entre las innumerables causas, en la causa que es inmanente en el mismo hecho jurídico de la relación tributaria y explica su naturaleza y sus características.

En el derecho privado, a nuestro parecer, pasa lo mismo; la causa jurídica no puede ser buscada en una cualquiera de las causas, en el sentido común, del negocio jurídico, sino en la causa próxima; de otra manera se sale del terreno del derecho, para penetrar en las especulaciones psicológicas y metafísicas sobre las causas primeras y los móviles absolutos del obrar humano.

Por otro lado, no nos parece suficiente detenernos en el presupuesto de hecho de la relación, considerando a éste como causa jurídica. El presupuesto de hecho de la relación jurídica es también una causa en el sentido lógico, común; pero identificar la causa con el hecho imponible, como lo hacen algunos autores,¹¹⁶ significa eludir el mismo concepto de causa que se busca. Como en el derecho privado los titulados anticausalistas dicen que buscar la causa del contrato o en general del negocio significa buscar el cuarto lado de un triángulo ya formado¹¹⁷ y que, por ende,

¹¹⁶ Véase nota 112. La identificación de la causa con el hecho imponible es criticada también por Giannini, *Il rapporto*, cit., pág. 46, nota 68.

¹¹⁷ Giorgi, *Obbligazioni*, criticado por Levi: Véase Griziotti, *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza*

es suficiente limitarse a los otros elementos universalmente admitidos del negocio, así en el derecho tributario identificar la causa con el hecho imponible significa renunciar a ir más lejos de los elementos unánimemente reconocidos como determinantes de la relación tributaria. Como si en derecho privado se pretendiera identificar la causa con la voluntad o con el objeto del negocio. Sin entrar en la definición del concepto de causa ya puede sentarse de antemano el principio: o negar el concepto de causa o ir más allá del simple presupuesto de hecho.

En efecto, la introducción del concepto de causa en todas las ramas del derecho significa una superación de los simples presupuestos de hecho de las relaciones jurídicas; es esta superación que tenemos que analizar en el derecho privado, para comprobar su aplicabilidad en el derecho tributario.

Nos parece que en el derecho privado la causa del negocio jurídico representa el puente entre la voluntad privada que crea o que destruye una relación jurídica y la voluntad de la ley que reconoce a la voluntad privada este poder. La causa, en efecto, es la circunstancia objetiva que la ley considera como razón necesaria y suficiente para reconocer como productiva de efectos jurídicos a la voluntad privada. En cuanto se trate de obligaciones, la causa representa, entonces, la razón por la cual la ley reconoce el poder de la voluntad privada de crear obligaciones.

¿Cuál es esta circunstancia, razón necesaria y sufi-

delle Finanze, 1939, I, pág. 380, quien resume un escrito de Levi sobre el tema; Levi, *La fonction de la cause dans les actes juridiques*, *Revue internationale de la théorie du droit*, 1939, págs. 323-4.

ciente de la tutela acordada por el derecho objetivo a la manifestación de voluntad de las partes? ¿Dónde hay que buscar esta razón, en la ley o en el negocio? ¿Es, pues, la causa un concepto subjetivo u objetivo? Se sabe que a estas preguntas corresponden diferentes teorías de la causa de los negocios.¹¹⁸

Respondiendo a la primera, nos parece que hay que partir del principio fundamental del derecho privado, por el cual la ley reconoce a los particulares el poder de crear relaciones jurídicas mediante declaraciones o manifestaciones de voluntad, protegiendo estas relaciones con el aparato del derecho objetivo. Este poder creador de la voluntad está sometido a algunas limitaciones: debe en primer lugar existir una efectiva finalidad económica o social, el objeto empírico de la manifestación de voluntad, es decir, la relación económica o social que por virtud de la tutela jurídica de los efectos queridos por las partes y de los efectos que la ley misma agrega a ellos, se volverá relación jurídica; en segundo lugar, esta relación económica o social debe ser lícita, esto es, no ser contraria a ninguna norma prohibitiva del derecho.¹¹⁹

¹¹⁸ Según nosotros, como veremos luego, el concepto subjetivo de causa, es decir, el concepto que identifica la causa con la finalidad de las partes y el concepto objetivo, que ve en la causa más bien la voluntad de la ley antes que la de las partes, según la expresión de Bonfante, no son sino dos aspectos de un mismo concepto; no existe, a nuestro parecer, un concepto de causa que sea absolutamente subjetivo o absolutamente objetivo, sino un concepto que sirva de conexión entre la voluntad de las partes y la voluntad de la ley. Véase, sin embargo, más detalladamente en el texto.

¹¹⁹ Según estos conceptos la causa del negocio es la *causa lícita* de que hablan muchas leyes positivas, con una terminología que nos parece incorrecta. A nuestro parecer, un negocio tiene causa o no tiene causa; cuando se diga

En cuanto exista la relación económica o social y ésta sea lícita, la ley concede la tutela jurídica a la manifestación de voluntad. La causa jurídica del negocio, es decir, la circunstancia, razón necesaria y suficiente de la tutela de la manifestación de voluntad, es, pues, la finalidad económica o social lícita de la manifestación de voluntad, o si se prefiere,¹²⁰ el interés perseguido por las partes en cuanto lícito.

A la segunda pregunta se puede ahora contestar que la causa se encuentra al mismo tiempo en la ley, porque es la razón, que se halla en el derecho objetivo, de la juridicidad del negocio, y en la voluntad, porque es la finalidad o el interés, que en cuanto lícito, es suficiente para justificar frente al derecho objetivo la tutela jurídica de la manifestación de voluntad.

¿Es, pues, el concepto de causa del negocio un concepto subjetivo u objetivo? Según lo que hemos dicho antes, no existe razón de disputa entre teorías subjetivas¹²¹ y teo-

que tiene causa no lícita significa que no tiene causa; la palabra "causa" usada en los textos legales es, pues, sinónimo de finalidad no lícita. Véase sobre este punto Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 12, nota 3.

¹²⁰ Carnelutti, *Teoria generale del reato*, Padova, Cedam, 1933, pág. 151; Levi, *Istituzioni di Teoria generale del diritto*, Padova, Cedam, 1935, II, págs. 162 y 165.

¹²¹ La teoría subjetiva de la causa niega que ésta se pueda aplicar al negocio, sino solamente a las obligaciones; así Capitant, *De la cause des obligations*, Paris, Dalloz, 1930; véase, sin embargo, una concepción absolutamente subjetiva de la causa de los actos jurídicos en Josserand, *Essai de téléologie juridique: les mobiles dans les actes juridiques de droit privé*, 1928.

También Coviello, *Manuale di Diritto Civile*, ed. 1929, pág. 612 y sig., define la causa como la finalidad del negocio, pero entiende la función del negocio en su conjunto, no las finalidades de las partes.

rias objetivas¹²² de la causa. Si la causa representa, como hemos visto, el puente lógico entre la voluntad de las partes y la voluntad de la ley, hay, en el concepto de causa que aceptamos, el concepto de Bonfante¹²³ de la causa como voluntad de la ley frente a la voluntad privada, el significado objetivo de función económico-social del negocio¹²⁴ de circunstancia que justifica el negocio frente al derecho objetivo,¹²⁵ de interés de las partes,¹²⁶ y también el subjetivo, porque esta razón, esta circunstancia consiste en la finalidad empírica,¹²⁷ en el último móvil de las partes, que la ley reconoce como suficiente para justificar los efectos creadores de la voluntad.

Según este concepto de causa, que vincula la voluntad con la ley, no hay quien no vea que en el derecho privado el concepto de causa no está lejos del concepto de *ratio legis*, relativa a la materia de los negocios. Se puede afirmar que el concepto de causa introduce en la misma dogmática del derecho privado las consideraciones sobre las finalidades de la ley, es decir, los criterios que inspiran la titulada "*Interessenjurisprudenz*" (jurisprudencia de los

¹²² Véase, por ejemplo, Dusi, *Istituzioni di diritto civile*, Torino, 1929, I, pág. 144; Ferrara, *Sul concetto dei negozi astratti*, Rivista di Diritto Commerciale, 1904, I, págs. 281-290; De Ruggiero, *Istituzioni di Diritto Civile*, 3ª ed., 1929, pág. 612 y sig.; Alessi, *Intorno ai concetti di causa giuridica, illegittimità, eccesso di potere*, Milano, Giuffrè, 1934; Levi, *op. y loc. cit.*

¹²³ Bonfante, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, Vallardi, 1925, pág. 82.

¹²⁴ De Ruggiero, *op. y loc. cit.*; Coviello, *op. y loc. cit.*

¹²⁵ Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 10.

¹²⁶ Carnelutti, *op. y loc. cit.*

¹²⁷ La finalidad empírica, el último móvil de las partes, es, en efecto, el de realizar, de dar nacimiento a la relación económico-jurídica que constituye la función propia del negocio, o sea la causa en sentido objetivo.

intereses); mediante esta conceptualización ellos se vuelven criterios de "*Begriffsjurisprudenz*" (jurisprudencia de los conceptos). El concepto de causa de los negocios se podría, pues, titular concepto dogmático-substancial, frente a los dogmático-formales que son los únicos admitidos por los anticausalistas y que parecieron insuficientes a muchos en el moderno derecho latino y también en el alemán y como tradicionalmente lo son en el derecho anglo-sajón.¹²⁸

Análogos conceptos y razonamientos podrían valer para la causa de los actos administrativos.¹²⁹

Ahora bien, a nuestro parecer lo mismo vale también para el derecho tributario. La causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria. Como en el derecho privado esta razón debe ser buscada en la voluntad de las partes, porque la voluntad es el presupuesto de hecho, al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación, así en el derecho tributario esta

¹²⁸ En el derecho alemán no se conoce el concepto de causa del negocio jurídico, sino solamente el de causa de la transferencia patrimonial: véase a propósito Enneccerus, *Lehrbuch des bürgerlichen Rechts*, 1923, Schuldrecht, § 440; creemos que el concepto de causa de la transferencia patrimonial pueda incluirse en el concepto de causa que hemos acogido, y que se refiere no sólo al negocio jurídico, sino también al acto jurídico en general y hasta al hecho jurídico; esta generalización del concepto de causa nos parece que vuelva conceptual la titulada *Interessenjurisprudenz*; la función del concepto de causa es, pues, la de transformar la jurisprudencia de los intereses en una jurisprudencia de conceptos.

¹²⁹ Véase Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 11 y sig.

razón debe ser buscada en el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria.¹³⁰

La causa nos parece el elemento característico del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el criterio según el cual se distinguen los diferentes tributos, la razón última y aparente por la cual un hecho de la vida es tomado como presupuesto de obligación tributaria. Como la causa es el concepto que permite introducir en la dogmática del derecho privado y del derecho administrativo con-

¹³⁰ Resulta de lo dicho en el texto que extendemos el concepto de causa no sólo a los negocios jurídicos, sino también a los hechos jurídicos. En particular la afirmación de que la causa del tributo debe ser relacionada con el presupuesto de hecho de la obligación está en contradicción con nuestra precedente opinión expresada en la obra citada en la nota anterior, según la cual la causa del tributo se buscaba en el acto administrativo de determinación. El cambio de opinión es debido en primer término a la acertada crítica de Giannini en su nota bibliográfica sobre nuestro trabajo en *Rivista Italiana de Diritto Finanziario*, 1937; en segundo término a una mayor profundización del estudio del acto de determinación, al cual no atribuimos naturaleza administrativa, sino jurisdiccional, y que no tiene eficacia constitutiva, sino declarativa; en tercer término a la circunstancia de que hay tributos para los cuales el acto de determinación no es indispensable, siendo la obligación susceptible de cumplimiento directo por parte del obligado, para los cuales, entonces, la causa no puede atribuirse sino al hecho imponible.

La extensión del concepto de causa a todos los hechos jurídicos no es, sin embargo, una revolución con respecto de la doctrina dominante, sino más bien una generalización conceptual. La causa del negocio se refiere al negocio en cuanto éste es el presupuesto de hecho de una obligación, no en cuanto negocio: el reconocimiento del poder creador de la voluntad determina tan sólo las características propias de la causa del negocio, pero no es la circunstancia que da lugar al mismo concepto general de causa. Me parece evidente que esta generalización conceptual de la causa para todos los presupuestos de obligaciones resuelve la oposición actualmente existente en la doctrina civilista entre los que sostienen que se debe hablar de una causa de los negocios jurídicos y los que, como Capitant, *op. cit.*, dicen que hay una causa de las obligaciones y que la causa de los negocios es una expresión sin sentido.

sideraciones de carácter substancial y no solamente formal, que permite transformar en criterios de *Begriffsjurisprudenz* consideraciones sobre las funciones de los institutos jurídicos y sobre las finalidades de la ley, que, según los críticos del método de la *Interessenjurisprudenz*, quedan fuera del derecho, así lo permite también en el derecho tributario. Aquí también representa la conexión, el vínculo entre presupuesto de hecho y ley como en el derecho privado entre voluntad y ley.

Algunos autores, aunque partidarios del concepto de causa en el derecho tributario, han sostenido que, si éste usa el concepto de causa, necesariamente debe hacerlo de otra manera que el derecho privado.¹³¹ Esta afirmación no es exacta. Es evidente que si de una rama particular del derecho queremos trasladar un concepto a otra rama, hay que sacarle en primer término todo lo que depende de la naturaleza específica de la materia particular, tratar de buscar el concepto genérico no vinculado a las características de la rama particular. Descendiendo después a la otra rama del derecho hay que adaptar al concepto genérico las otras características derivadas de la naturaleza específica de ésta. En el concepto de causa del derecho privado no hay que buscar las características derivadas del reconocimiento de la voluntad privada como fuente, como creadora de relaciones jurídicas, sino la función de conexión entre

¹³¹ Bühler, *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, I, pág. 24. Blumenstein, *La causa nel diritto tributario svizzero*, *cit.*, afirma que solamente hay una analogía entre el concepto de causa del derecho civil y el concepto de causa en el derecho tributario.

voluntad, esto es, presupuesto de hecho, y ley. Que al presupuesto de hecho de la relación privada sea reconocido un poder creador, es decir, la naturaleza de fuente de la relación, es la peculiaridad de la relación de negocio privada, que no puede ni debe ser trasladada al concepto de causa de la relación tributaria.

En ésta vale, como hemos dicho, el principio opuesto, de no reconocer valor de fuente, valor de generadora de la obligación, a la voluntad de las partes. El presupuesto es simple presupuesto; sin embargo, es aplicable el concepto de causa como puente entre el presupuesto y la ley, es decir, como razón por la cual la ley asume hechos de una determinada naturaleza como presupuesto de las relaciones tributarias.

En la obligación de tasa esta razón es la contraprestación de un servicio administrativo; en la contribución es la ventaja económica que el particular recibe de un gasto o de una obra pública.

En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Ésta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de

capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto.

9. CRÍTICA DE LA TEORÍA DE LA CAUSA DE GRIZIOTTI

Contra la tesis aquí sostenida, de que la característica del hecho imponible es la naturaleza económica en relación con el principio de la capacidad contributiva, y contra la sistematización dogmática que hemos intentado, asimilando el concepto de capacidad contributiva al de causa jurídica del hecho imponible, algunas substanciales objeciones han sido hechas expresamente o pueden deducirse de las doctrinas sostenidas por otros escritores.

Fue, como bien se sabe, el profesor Griziotti el primero que atribuyó importancia y posición preeminente, en el derecho impositivo, al concepto de causa jurídica del impuesto. Después de haber definido como causa la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado,¹³² más tarde, aceptando con la objetividad y la modestia propias del gran maestro las críticas y las ideas manifestadas por quien aquí escribe, entonces su discípulo y colaborador en el Istituto di Finanza de la Universidad de Pavia, modificó la teoría precedentemente sostenida, introduciendo nuestro concepto de capacidad contributiva, que él mismo ya había profundizado desde el punto de vista de la ciencia de las finanzas, en la definición de causa del impuesto.¹³³

¹³² Griziotti, *L'imposition fiscale des étrangers*, cit.; *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, cit.

¹³³ Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit.

La causa quedó así definida, según Griziotti,¹³⁴ como la capacidad contributiva, en cuanto síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado.

La nueva teoría de Griziotti, que parcialmente acepta la nuestra, como él mismo tuvo la bondad de declarar,¹³⁵ se acerca así a la expresada mucho tiempo antes por Ranelletti.¹³⁶ Este autor, en efecto, había puesto en evidencia una doble causa de la obligación impositiva; una general, que consiste en la participación en las ventajas derivadas de la actividad del Estado; y una particular, es decir, la posesión de un determinado rédito.

La nueva teoría de Griziotti, sin embargo, se distingue de la Ranelletti tanto porque acertadamente habla de capacidad contributiva y no de posesión de un rédito, pues ésta representa más bien el hecho imponible que la causa, cuanto porque reúne con un estrecho vínculo la causa general, participación en las ventajas derivadas de la actividad del Estado, y la causa particular, capacidad contributiva. Desde este punto de vista, adhiere más bien a Ranelletti antes que a Griziotti, Pugliese, el cual, aceptando nuestra teoría de la capacidad contributiva como causa próxima del impuesto, mantiene el primitivo concepto de Griziotti, como causa remota.¹³⁷

¹³⁴ Griziotti, *Rellesioni di Diritto internazionale, politica, economia e finanza*, Pavia, Treves, 1936, págs. 17-18.

¹³⁵ Griziotti, *op. y loc. cit.* en la nota precedente.

¹³⁶ Ranelletti, *Natura giuridica dell'imposta*, cit.

¹³⁷ Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 100.

Cabe observar que otros escritores como Trotabas¹³⁸ y Bühler¹³⁹ adhieren también al concepto de capacidad contributiva como causa de la obligación impositiva.¹⁴⁰

Ahora bien, recientemente Griziotti insiste sobre la necesidad de tender un puente lógico entre causa primera o remota y causa última o inmediata, pues de otra manera, él escribe, tendrían razón sea Jarach, quien se limita a la causa última, sean los otros (Tesoro, Scoca, y nosotros agregaríamos también todos los escritores alemanes que no conocen el problema de la causa y se limitan al hecho imponible y al mismo Ranelletti, cuya causa última es más bien el hecho imponible y no la capacidad contributiva¹⁴¹) que

¹³⁸ Trotabas, *L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1937, I, pág. 34 y sig. y especialmente en pág. 43; donde explícitamente afirma: "Esta definición (la nuestra), presenta la causa como el vínculo que une los elementos de hecho de una situación a la *ratio legis*. Ella conduce muy acertadamente, en materia financiera, a presentar como causa de los impuestos la capacidad contributiva".

¹³⁹ Bühler, *La causa giuridica*, cit., pág. 24. Este autor da en su estudio una amplia aplicación al concepto de causa como fundamento de la interpretación económica característica del derecho impositivo, según los mismos criterios que nosotros ya habíamos sostenido en nuestro libro *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, para los impuestos a las transferencias y en nuestra nota de jurisprudencia *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1937, II, pág. 54, más en general para todos los impuestos. Veremos luego en el texto más detenidamente los vínculos conceptuales entre causa del impuesto e interpretación económica de las leyes impositivas.

¹⁴⁰ Después de las explicaciones dadas en el texto y en la nota 130, creemos posible usar la expresión causa de la obligación impositiva o causa del impuesto sin temor de equivocarnos.

¹⁴¹ Ranelletti, *op. cit.*, afirma, en efecto, que la causa última es la posesión de un rédito; es evidente que ésta constituye el hecho imponible, no la capacidad contributiva que es su causa.

dejan de lado la causa última y se limitan a la simple circunstancia de hecho, a la cual la ley vincula la obligación impositiva y consideran el impuesto como una obligación sin presupuestos que la justifiquen.¹⁴²

La crítica de Griziotti está en realidad dirigida a la distinción de Ranelletti y solamente de manera implícita se critica también la opinión nuestra de considerar únicamente, en un análisis jurídico del impuesto, la causa última. Esta crítica implícita se compone de dos tesis. La primera, de que no es suficiente limitarse a la capacidad contributiva, como fundamento del impuesto; la otra de que, si uno se limita a la capacidad contributiva, lo mismo valdría hacer como Tesoro, Scoca y la mayoría de los escritores alemanes que se limitan al presupuesto de hecho, dejando de lado cualquier análisis de la naturaleza substancial, o según la doctrina causalista, la investigación sobre la causa última del impuesto.

Prescindamos de tratar la conexión entre problema de la naturaleza substancial del hecho imponible y problema de la causa del impuesto, porque de esto ya hemos hablado más arriba. Ya hemos afirmado, además, que la identificación de la causa del impuesto con el presupuesto de hecho, es decir, con el hecho imponible, equivale a rechazar el concepto de causa, porque este concepto no cumpliría ya con su función característica, la de representar el puente lógico entre la voluntad de la ley y la situación de hecho, de las cuales al mismo tiempo la relación jurídica deriva.

¹⁴² Griziotti, *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario*, cit., pág. 373.

Desde el punto de vista que ahora nos ocupa, quisiéramos demostrar que la primera tesis de Griziotti, sea dicho con todo el respeto para el maestro, es inexacta, desde el punto de vista jurídico. Jurídicamente es admisible y además necesario indagar la naturaleza substancial del presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria. Esta investigación de carácter substancial no es ajena a las otras ramas del derecho; por el contrario, los más prestigiosos comercialistas¹⁴³ han sostenido la necesidad para el jurista de conocer los institutos del derecho comercial no sólo desde el punto de vista formal, sino también desde el punto de vista de la función substancial que ellos cumplen en la vida social. Para el tributo esta investigación significa no limitarse a comprobar que para el nacimiento de la obligación tributaria se necesita la realización de un presupuesto de hecho, previsto en la ley, sino, sistematizando y sintetizando el examen de todos los presupuestos legales, establecer el carácter común propio de los presupuestos de las obligaciones impositivas, para deducir de éste la naturaleza propia del instituto "impuesto" y distinguirlo de otros institutos cuyos presupuestos poseen otro carácter, como la tasa y la contribución. Esta investigación es de carácter jurídico, porque se basa exclusivamente sobre el análisis de los normas positivas de las leyes tributaria, aun cuando identifica los resultados así obtenidos con un principio o concepto, como el de capacidad contributiva, tomado *a priori*.

¹⁴³ Rocco, *Studi di diritto commerciale in onore di Cesare Vivante*, Roma, Foro Italiano, 1931, vol. 1; véase también Carnelutti, *Scuola italiana del diritto*, Rivista di Diritto Processuale Civile, 1936.

Se diferencia, por el contrario, de esta investigación de derecho positivo la relativa a las razones de carácter económico, político o filosófico, que pueden explicar por qué el Estado ha preferido imponer tributos según un criterio antes que según otro; es decir, por qué la capacidad contributiva ha sido elegida como criterio de imposición y por ende por qué todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen la característica de hechos económicos, manifestaciones de capacidad contributiva.

La investigación jurídica se limita al estudio de las normas positivas y no indaga sobre las razones político-filosóficas de éstas; pero estudia la norma en todo su alcance, no limitándose al aspecto formal, sino abarcando la substancia del instituto que ella disciplina. Las únicas justificaciones o razones de las normas que el intérprete puede indagar son las que están contenidas en las normas mismas; toda investigación que vaya más lejos de las normas positivas, aun cuando intente buscar las razones de estas normas, es necesariamente extrajurídica.

Cada ciencia está sujeta a una autolimitación; la búsqueda de las razones primeras, aunque sea para interpretar mejor las normas positivas, está fuera del alcance de la ciencia jurídica. Ésta se limita a la causa última, que es immanente en la norma misma. La ciencia del derecho tributario puede y debe indagar sobre la naturaleza de los presupuestos de hecho que el legislador ha elegido para la creación de las relaciones tributarias, para entender y sistematizar, pero debe limitarse a esto sin pretender descubrir las razones político-filosóficas de esa elección por parte del legislador.

Esto, en lo que se refiere a la primera tesis contenida en la observación de Griziotti, es decir, de que es insuficiente limitarse a la capacidad contributiva, causa última de la obligación impositiva, sin tender un puente lógico entre ésta y la participación en las ventajas derivadas de la actividad del Estado, causa primera, remota, del impuesto.

En lo que se refiere a la segunda tesis, esto es, de que si uno se limita a la causa última, lo mismo valdría hacer como los escritores que prescinden también de ésta conformándose con el presupuesto de hecho, sin analizar su naturaleza substancial, ya hemos dicho implícitamente por qué esto nos parece insuficiente. Buscar la causa de la obligación impositiva o tributaria en general no significa sino estudiar íntegramente el presupuesto de hecho, no solamente su aspecto exterior, sino también su naturaleza más profunda, su característica que es común para cada especie de impuesto y que representa el puente entre la voluntad de la ley y el presupuesto material de la obligación. La naturaleza substancial del presupuesto de hecho del impuesto es necesaria para definir y distinguir el impuesto de los otros tributos, de la misma manera que es necesaria y es usada unánimemente en doctrina para definir la tasa y la contribución.

10. PRETENDIDA DIFERENCIA DE NATURALEZA Y DE CAUSA ENTRE IMPUESTOS PERSONALES E IMPERSONALES, ENTRE DIRECT Y EXCISE TAXES: CRÍTICA

Otra objeción fundamental está contenida, por ejemplo, en un reciente escrito del profesor holandés P. J. A.

Adriani,¹⁴⁴ quien no cree que la capacidad contributiva sea el fundamento de todos los impuestos, sino solamente de los que él titula personales; mientras que de los otros el fundamento sería la participación en la vida social, o sea en la vida del Estado. Objeción análoga, aunque necesariamente poco desarrollada, está contenida en una nota bibliográfica de Buzzetti¹⁴⁵ a una obra nuestra, en que este autor afirma que "el concepto de capacidad contributiva, extendido a todos los impuestos, resulta demasiado dogmatizado, casi mortificado, frente a la realidad más dúctil y variada". La misma objeción está también contenida en un escrito del profesor Pugliese,¹⁴⁶ quien, aunque más recientemente haya aceptado el concepto de capacidad contributiva como causa próxima del impuesto,¹⁴⁷ sostenía que algunos impuestos modernos (los impuestos sobre el rédito de las sociedades comerciales, por ejemplo, y los impuestos sobre la renta bruta, es decir, sobre la cifra de los negocios) no pueden ser referidos al principio de la capacidad contributiva. Esta objeción está, además, implícita en la distinción propia del derecho impositivo norteamericano entre *direct taxes* y *excise taxes*. Los primeros impuestos son los que tienen en cuenta el principio de la

¹⁴⁴ Adriani, *La causa giuridica delle imposte*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1942, I.

¹⁴⁵ Buzzetti, nota bibliográfica de Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1937, I, pág. 130.

¹⁴⁶ Pugliese, *Considerazioni al margine della capacità contributiva*, Giornale degli Economisti, nov. 193.

¹⁴⁷ Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 98 y sig.; nota bibliográfica a la obra de Giannini, *Il rapporto giuridico di imposta*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1937, pág. 115.

capacidad contributiva, mientras los segundos son debidos por causa del goce de un derecho o de una ventaja, como el de poder ejercer un comercio en el Estado o el de gozar del privilegio de la forma de sociedad anónima (*corporate form*).¹⁴⁸

Estas objeciones ponen en evidencia la necesidad de distinguir entre el concepto de capacidad contributiva, cual puede ser tenido en cuenta por el derecho tributario, que es un concepto genérico, cuyo alcance y significado ya hemos expuesto, y los principios de capacidad contributiva que la teoría financiera puede elaborar.

Cualquiera sea la conclusión, desde el punto de vista político, económico y de la ciencia de las finanzas, sobre la aplicabilidad de un concepto de capacidad contributiva elaborado por una u otra doctrina a ciertos impuestos, nos parece que, tanto en los impuestos impersonales de los cuales habla Adriani, como por ejemplo los impuestos sobre el movimiento de la riqueza, como en los impuestos, de que habla Pugliese, a los réditos de las sociedades anónimas o a la renta bruta de las empresas productivas, o en los impuestos norteamericanas titulados *excise taxes*, la razón que se da para justificarlos en nada contradice al hecho de que todos toman como presupuesto una situación o un fe-

¹⁴⁸ Véase, por ejemplo, la opinión de la *Court of Claims* de los Estados Unidos, en el fallo *Berliner Handelsgesellschaft v. The United States* de fecha 4 de diciembre de 1939; donde se afirma: "Un impuesto sobre el capital es un impuesto sobre el privilegio de hacer negocios bajo la forma de sociedad anónima y está basado sobre el rédito que se obtiene actuando como sociedad"; mientras poco antes se afirma que es una *excise tax*, impuesto sobre el privilegio de hacer negocios en los EE. UU.; citamos este fallo, que, sin embargo, no hace sino repetir la definición corriente de *excise tax*.

nómeno económico y gradúan la obligación tributaria según la magnitud económica de la situación a la cual el impuesto esá vinculado. Del análisis objetivo del presupuesto de hecho de esos impuestos lo mismo que de los impuestos que Adriani llama personales, como de los típicos impuestos que, según Pugliese y la mayoría de los autores, reconocen como principio básico el de la capacidad contributiva, como de los titulados *direct taxes* de la doctrina norteamericana, se deduce que la ley ha elegido como presupuestos de hecho de las obligaciones impositivas hechos de naturaleza económica, de los cuales presume una determinada capacidad contributiva.

Todo esto resulta del examen del derecho positivo; de éste no resulta, por el contrario, el pretendido fundamento de los impuestos impersonales de Adriani, de que la obligación impositiva dependa de la participación en la vida social, o del goce de las ventajas generales y particulares ofrecidas a las empresas productivas por la actividad del Estado, como dice Pugliese, adhiriendo, pues, a la primitiva teoría de la causa de Griziotti,¹⁴⁹ o como admite la doctrina norteamericana, del goce de una particular situación de derecho garantizada por el Estado.

Estas justificaciones de las obligaciones impositivas no resultan del examen del hecho imponible: son, pues, justificaciones extrajurídicas. Para los *excise taxes* norteamericanos, ellas son debidas a un residuo histórico de tasa, o sea del principio de la contraprestación, en tributos cuya función y naturaleza actual es la de impuestos.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Griziotti, *op. cit.* en la nota 132.

¹⁵⁰ Este residuo de tasa es el mismo que se encuentra en los *droits d'en-*

Ellas, sin embargo, conducen a una distinción y a un hiato artificioso entre el hecho imponible y la unidad de medida, o base imponible. Si se admiten las justificaciones dadas por Adriani, por Pugliese, por la doctrina norteamericana, el presupuesto de hecho del impuesto parece ser más bien la participación en la vida social, el goce de las ventajas o de la situación de derecho, antes que la transferencia de los bienes, o la renta bruta o la renta de los negocios ejercidos en el país o los actos de introducción de las mercaderías en el mercado, etc. Unidad de medida, base imponible, a la cual se refiere y sobre la cual se gradúa la obligación, sería, por el contrario, la transferencia en su magnitud económica, la renta bruta o la renta neta, la posesión de un capital social, el cumplimiento de actos económicos de diferente naturaleza, como, por ejemplo; ventas comerciales.¹⁵¹ Este hiato no ayuda en nada a aclarar la dogmática del derecho tributario; crea una distinción entre algunos impuestos en los cuales hecho impositivo y unidad de medida no son más que dos aspectos del mismo

registrement de los países latinos de Europa (*tasse di registro* en Italia); estos impuestos, como las *excise taxes*, toman como ocasión el ejercicio de un derecho o de un privilegio o el goce de un servicio que el ordenamiento jurídico o la actividad del Estado concede; pero su función es la de impuestos, cuyo hecho imponible es la transferencia de bienes, como, en las *excise taxes*, es el rédito o el capital o el acto de la introducción en el comercio libre, etc.

¹⁵¹ No podemos, pues, aceptar la distinción propia de la doctrina norteamericana, entre objeto y medida del impuesto; para nosotros la medida es una magnitud que se aplica al mismo objeto material del hecho imponible; si la medida es el valor del capital social, el objeto del impuesto es el mismo capital social, y no el privilegio de hacer negocio en forma de sociedad anónima; véase más arriba en el texto.

hecho, e impuestos donde ellos no tienen ninguna lógica relación.

Si queremos evitar este hiato y esta distinción entre impuestos, cuya consecuencia absurda es la de negar que los impuestos constituyan un instituto jurídico unitario, con características uniformes, sino dos y tal vez más institutos distintos, debemos rechazar justificaciones *a priori*, limitarnos a la observación del hecho imponible, y comprobar la adherencia, típica del impuesto, de la graduación de la obligación a la magnitud del hecho imponible, actuada mediante la aplicación al objeto material de éste de una determinada unidad de medida, en general *valor monetario*. Estos elementos concuerdan en poner en evidencia como *causa* la capacidad contributiva, según hemos dicho antes.

En lo que se refiere a la imposición de los réditos o del capital de las sociedades anónimas, otra observación ha sido hecha por Pugliese¹⁵² y por Adriani,¹⁵³ para negar que el principio de la capacidad contributiva constituya su fundamento. Se ha afirmado, en efecto, que este principio tiene un significado solamente para las personas físicas y no para las personas jurídicas. Esta afirmación, sin embargo, nos lleva a un concepto de capacidad contributiva propio de ciertas doctrinas financieras, según las cuales solamente las personas físicas pueden ser tomadas en cuenta como sujetos de la imposición según el principio de la capacidad contributiva, porque las personas jurídicas no son

¹⁵² Pugliese, *Considerazioni al margine della capacità contributiva*, cit., pág. 4 y sig.

¹⁵³ Adriani, *La causa giuridica delle imposte*, cit.

sino ficciones, que no poseen, pues, una capacidad contributiva propia.

Desde el punto de vista jurídico, por lo menos, no es posible compartir esta opinión. Es precisamente una tendencia del derecho moderno, y el derecho tributario se une a la tendencia general, la de reconocer cada vez más la personalidad de las entidades colectivas, en particular la de las sociedades comerciales. En el derecho tributario esta tendencia es evidente; es claro, entonces, que se debe admitir una capacidad contributiva propia de estas entidades. La limitación del concepto de capacidad contributiva a las personas físicas está en contradicción con la tendencia asociacionista moderna y con las tendencias del derecho a reconocer personería a estas formas colectivas.

Puede ser que tenga razón Adriani, en cuanto afirma que no se puede extender el principio de la capacidad contributiva a las sociedades sin cambiar el significado del principio mismo. Pero esto no es sino otra manera de afirmar que el concepto de capacidad contributiva de la ciencia de las finanzas o de una determinada teoría financiera¹⁵⁴ no es el mismo concepto del derecho tributario; éste es un concepto más genérico, en que solamente se reconoce que un aspecto de la riqueza de una persona, física o jurídica, es considerado suficiente para representar un hecho imponible y que la imposición se realiza según la magnitud del hecho imponible. No se puede dudar que, desde este punto de vista, también los impuestos sobre los réditos o el capital de las sociedades comerciales tienen como elemento

¹⁵⁴ Véase en el texto, § 7.

característico del hecho imponible, como fundamento de la imponibilidad, el concepto de capacidad contributiva.

11. HECHO IMPONIBLE Y CAUSA DE LOS IMPUESTOS DE CAPITACIÓN

Hay, sin embargo, algunos impuestos que parecen contradecir nuestra opinión y rehusar todo criterio unitario, de clasificación de los impuestos, v. gr. el de ser obligaciones tributarias cuyo presupuesto de hecho, siendo de naturaleza económica, representa capacidad contributiva. Son los impuestos más simples y rudimentarios, los impuestos de capitación o por cabeza, titulados "impuestos personales" en Suiza y "*poll taxes*" en los Estados Unidos.

El hecho imponible de estos impuestos es la misma existencia física de la persona. Parece entonces que la capacidad contributiva no tenga nada que ver en esta forma primitiva de tributo; y, en efecto, este impuesto es primitivo precisamente porque el concepto de capacidad contributiva no recibe un desarrollo adecuado. Sin embargo, no sería exacto afirmar que el principio de capacidad contributiva falte completamente; aquí también constituye un elemento calificador del hecho imponible, pero de manera negativa. En efecto, aunque el hecho imponible no esté constituido por una situación o un movimiento de riqueza, sino por la existencia de la persona, la falta absoluta de riqueza, sin embargo, sirve para excluir la obligación tributaria. Todos los que por su edad o por su situación económica son considerados como sin capacidad contributiva bajo cualquier aspecto, están exentos de la obligación tri-

butaria.¹⁵⁵ Las "*poll taxes*" norteamericanas, por ejemplo, son, en general, debidas por personas mayores de edad y con capacidad de ganar. En algunos casos parecen prescindir de cualquier consideración económica; pero en estos casos no son impuestos, sino tasas: como las debidas por gozar de los derechos electorales. En efecto, éstas constituyen la condición y la contraprestación del goce de un derecho público; su causa es, pues, la concesión por parte del Estado de un derecho.

También la "*head tax*" pagada por cada inmigrante parece más bien una tasa, correspondiente al derecho de establecer su domicilio en el Estado, antes que un impuesto.¹⁵⁶

12. PRETENDIDA DISTINCIÓN ENTRE HECHOS IMPONIBLES JURÍDICOS Y ECONÓMICOS: CRÍTICA

Contra la doctrina que hemos expuesto ahora, y que fundamentalmente ya habíamos sostenido hace algunos años,¹⁵⁷ se opone como obstáculo fundamental otra distinción de impuestos, distinción propia del derecho francés y de la doctrina tradicionalista francesa, italiana y belga, recientemente presentada con mucho éxito al primer congreso internacional de derecho financiero y fiscal de La Haya.¹⁵⁸ Frente a impuestos como el impuesto a los rédi-

¹⁵⁵ Blumenstein, *Schweiz. Steuerrecht*, cit., I, pág. 171.

¹⁵⁶ *Poll taxes*, por Shoup, en *Encyclopaedia of the Social Sciences*.

¹⁵⁷ Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 9 y sig.; *Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro*, cit., pág. 5 y sig.

¹⁵⁸ V. Houtte, *L'autonomie du droit fiscal et le problème des doubles impositions*, Cahiers de droit fiscal international, Basel, Verlag für Recht und Gesellschaft, 1939, pág. 28.

tos, el impuesto sobre el patrimonio, que se reconocen como impuestos sobre hechos económicos, se opone otra categoría de impuestos sobre negocios o actos jurídicos¹⁵⁹ como los impuestos a las herencias y a las donaciones, los impuestos a las transferencias, bajo sus diferentes títulos (*droits d'enregistrement, tasse o imposte di registro; Rechtsverkehrsteuern*), los impuestos sobre la constitución, la transformación, etc., de sociedades comerciales.

Ya hemos dicho, desde el punto de vista de la *fuerza* de la obligación tributaria, o sea desde un punto de vista que hemos llamado dogmático-formal, cuál es el error de la terminología y de la doctrina que reconoce una categoría de impuestos a los negocios o a los actos jurídicos. Debemos, sin embargo, agregar un examen de esta terminología y de esta doctrina bajo el segundo aspecto, que hemos llamado dogmático-substancial, es decir, de la *causa* de la obligación impositiva.

Nosotros no desconocemos el hecho de que hay impuestos en cuyo hecho imponible ocupa un lugar una relación jurídica de derecho privado; pero sostenemos que el negocio o el acto jurídico no tiene importancia para el na-

¹⁵⁹ Para una primera confutación de estos conceptos véase nuestra obra *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 33 y sig. Contra nuestra opinión, véase más recientemente Avezza, *Considerazioni sull'articolo 8 della legge di registro, Diritto e Pratica Tributaria*, 1939, pág. 3 y sig.; contra, Griziotti, *Il principio della realtà economica negli articoli 8 e 68 della legge di registro* y *Postilla sulla interpretazione della legge di registro*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1939, II, pág. 202 y sig.; en este último escrito se confuta la teoría de Avezza en defensa de la doctrina tradicional que considera los impuestos de registro como impuestos sobre actos jurídicos.

cimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea. Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva.

La distinción entre impuestos sobre los hechos económicos e impuestos sobre la circulación jurídica de los bienes peca sea por defecto, sea por exceso. Peca por defecto, porque no incluyen en la categoría de impuestos a la circulación jurídica de los bienes todos los casos de impuestos reconocidos universalmente como sobre hechos económicos, en que, sin embargo, un negocio jurídico está vinculado estrechamente con la misma situación económica que constituye el hecho imponible, tan estrechamente como en los impuestos titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes. Peca por exceso, porque incluye en la categoría de los titulados impuestos a los negocios, impuestos que tienen naturaleza idéntica a la de los impuestos a los hechos económicos. Claro está que los excesos y los defectos pueden considerarse al revés teniendo en cuenta la primera categoría de impuestos en lugar de la segunda.

Veamos, en primer término, por qué la distinción peca por defecto.

El impuesto a los réditos es considerado universalmente como el típico impuesto sobre un hecho economi-

co.¹⁶⁰ Se admite asimismo que responde al principio de la capacidad contributiva, sea en su sentido más general, sea en el más estricto propio de la ciencia de las finanzas.¹⁶¹

Sin embargo, entre los requisitos del concepto de rédito imponible en la mayoría de los derechos tributarios positivos hay el de la realización del rédito.¹⁶² No podemos profundizar aquí este concepto; es suficiente poner en evidencia que muchas veces la realización se cumple mediante un determinado negocio jurídico; por ejemplo, la realización de un mayor valor de una empresa se realiza a través de la cesión de la empresa a una sociedad; o el mayor valor de edificios o de títulos a través de la venta o de la permuta de ellos. El negocio jurídico es, entonces, el presupuesto de uno de los requisitos del hecho imponible; hace parte, pues, del presupuesto de hecho de la obligación impositiva; ¿por qué se dice, entonces, que ésta recae sobre un hecho económico y no sobre un negocio jurídico? Para nosotros en estos casos la cesión de la empresa, el negocio de venta, de permuta, todos los negocios de reorganización de sociedades, como fusiones, incorporaciones, que juegan un papel importantísimo en el derecho impositivo norteamericano¹⁶³ y en el de muchos países europeos¹⁶⁴ son

¹⁶⁰ Blumenstein, *Schweiz, Steuerrecht*, cit., I, pág. 176 y sig.; v. Houtte, *op. y loc. cit.*

¹⁶¹ Adriani, *op. cit.*; Blumenstein, *op. y loc. cit.* en la nota precedente; Wyss, *Der Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht*, Bern, Genossenschafts. Buchdruckerei, 1937, y nuestra nota bibliográfica en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1937, I, pág. 432.

¹⁶² Véase principalmente la espléndida obra de Magill, *Taxable Income*, New York, Ronald Press, 1936.

¹⁶³ Magill, *op. cit.*

¹⁶⁴ Por ejemplo, en Francia, en Bélgica, en Italia, en Alemania, para

presupuestos de la obligación tributaria de la misma manera que los negocios jurídicos para los impuestos a las transferencias por causa de muerte o entre vivos bajo las diferentes formas que estos impuestos reciben en los distintos sistemas tributarios.

Prueba de esta analogía entre los impuestos es la de que uno de los problemas más discutidos en el derecho tributario italiano, para la "tassa di registro" que seguramente pertenece a la categoría de los titulados impuestos a los negocios jurídicos, es el de la aplicación del impuesto en caso de pluralidad de contratos vinculados entre ellos o de contrato único divisible en una pluralidad de contratos,¹⁶⁵ que se plantea de manera análoga y se resuelve análogamente al problema de las tituladas "step transactions" del derecho norteamericano de impuesto a la renta.¹⁶⁶

No solamente el requisito de la realización introduce los negocios jurídicos en los presupuestos de hecho del impuesto a los réditos, sino que así también lo hace la misma definición de los elementos que componen la renta global o que constituyen los réditos. En efecto, en los impuestos que gravan la renta total tiene importancia en muchos casos¹⁶⁷ el origen del rédito que entra a hacer parte de la renta

la aplicación del impuesto a los réditos; véase Thuysbaert, *Meerwaarde en be-lasting op het inkomen*, *Annalen voor Rechtsgeleerdheid en Staas-wetenschappen*. Leuven, 1938.

¹⁶⁵ Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 68 y sig.

¹⁶⁶ Paul y Zimet, *Step transactions*, en *Paul's Selected Studies in Federal Taxation*, 2nd Series, 1938.

¹⁶⁷ En cuanto el concepto de rédito se funda sobre la titulada teoría de las fuentes.

total y en los que gravan separadamente las diferentes categorías de réditos siempre la tiene el origen de los diferentes réditos que están sometidos a impuestos parciales. En algunos sistemas de imposición a los réditos que se basan sobre la titulada teoría de las fuentes, el origen o fuente del rédito es precisamente el elemento fundamental del concepto de rédito. Esta fuente es, sin embargo, en muchos casos un negocio jurídico. Así, por ejemplo, la fuente de los intereses puede ser el contrato civil de mutuo; en el derecho italiano la problemática del impuesto a los réditos sobre los intereses de los capitales dados en préstamo está fundada sobre el contrato de mutuo como presupuesto de la obligación impositiva, de la misma manera como se consideran presupuestos de los impuestos a las transferencias los contratos de venta, permuta, cesión, etc.¹⁶⁸ Asimismo los réditos del trabajo en relación de dependencia reconocen su origen en un contrato de trabajo; ¿por qué no se considera también aquí el negocio como presupuesto de la obligación tributaria?

Muchos otros ejemplos pueden agregarse: siempre dentro del impuesto a los réditos, la distribución de dividendos es un negocio jurídico que, en cierto sentido, es el presupuesto de la obligación impositiva que grava los dividendos y así es considerada por el derecho tributario de algunos países;¹⁶⁹ lo mismo que la distribución de los cu-

¹⁶⁸ Véase sobre la analogía de los problemas jurídicos en el caso de los impuestos sobre los negocios jurídicos y del impuesto sobre el rédito procedente del contrato de mutuo, Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 52 y sig.

¹⁶⁹ Por ejemplo, en Holanda, en el impuesto, ahora substituido por un impuesto a las ganancias sobre los dividendos y *tantièmes*.

pones.¹⁷⁰ Fuera del impuesto a los réditos, encontramos otro ejemplo de notable importancia en el impuesto sobre el intercambio comercial: este intercambio se verifica necesariamente a través de contratos comerciales, o sea de negocios jurídicos; pero la doctrina que distingue impuestos a los negocios jurídicos de impuestos a los hechos económicos no se atreve a considerar estos impuestos como pertenecientes al primer grupo;¹⁷¹ ¿cómo se explica esta inconsecuencia?

La distinción, hemos observado, peca también por exceso. Comprende, por ejemplo, entre los impuestos a los negocios jurídicos los impuestos a las herencias y a las donaciones; estos impuestos en casi todos los países son impuestos que gravan no el negocio jurídico sucesión o donación, sino la adquisición de una suma a título gratuito.¹⁷²

¹⁷⁰ Por ejemplo, en el impuesto holandés sobre los cupones, y en el impuesto federal suizo de sello sobre los cupones.

¹⁷¹ El impuesto al intercambio comercial es definido en general, en contraste con los impuestos a la circulación jurídica de los bienes, como impuesto a la circulación económica de los bienes. A pesar de esto se admite, por ejemplo en Italia, la imposibilidad de que la misma transferencia sea sometida al impuesto de registro sobre la transferencia, considerada por la doctrina tradicional como impuesto a los negocios jurídicos, y al impuesto sobre el intercambio, considerado como impuesto sobre un hecho puramente económico. Si fuera exacta la distinción entre impuestos a los negocios jurídicos e impuestos a los hechos económicos, no habría ninguna incompatibilidad en la imposición de dos impuestos con hechos imposables tan diferentes.

¹⁷² En el derecho impositivo federal norteamericano se insiste sobre el hecho de que los impuestos a las sucesiones y donaciones no gravan la adquisición de riqueza, sino la transferencia. Esto es exacto, según la estructura dada por el derecho positivo a esos impuestos; pero con esto se afirma tan sólo que se grava el hecho económico de la transferencia, no por cierto el negocio jurídico que da lugar a la sucesión o el negocio jurídico donación. Además, a pesar de que el impuesto a las donaciones es considerado como un impuesto a las transferencias y no como un impuesto sobre la adquisición de riqueza

Que es así, está demostrado por muchos síntomas, sobre los cuales no podemos insistir en esta oportunidad.¹⁷³

Lo que nos interesa poner en evidencia con estos ejemplos es únicamente la siguiente afirmación: el criterio distintivo de los impuestos en impuestos a los hechos económicos e impuestos a los negocios jurídicos es arbitrario y apriorístico; desde un punto de vista absolutamente objetivo todos los impuestos reconocen como hecho imponible un hecho económico, aun cuando éste se incorpore o tome origen en un negocio jurídico. En los impuestos a los réditos, a las herencias, a las donaciones, al intercambio comercial, el presupuesto de la obligación impositiva es respectivamente la adquisición de un rédito, de una suma a título gratuito, un acto de intercambio; en los impuestos a las transferencias, a las constituciones o modificaciones de sociedades, a los actos de repartición de dividendos, de cupones, etc., el presupuesto de la obligación es respectivamente la transferencia de bienes, los aportes o los aumentos de capital social, la distribución o, según los casos, la adquisición de los dividendos o de los cupones, aun cuando en los

a título gratuito, intérpretes autorizados afirman que las donaciones no hacen parte del rédito sometido al impuesto correspondiente, únicamente porque ya están sometidas a un impuesto especial; esto no tendría sentido si no se admitiera analogía entre los presupuestos de los impuestos a las donaciones y a los réditos.

¹⁷³ En la doctrina alemana los impuestos a las sucesiones y las donaciones que se consideraban un tiempo y se consideran todavía en muchos países, como impuestos indirectos, por ser impuestos a las transferencias, y que en Francia hacen parte de los impuestos de registro, típicos ejemplos de los pretendidos impuestos a los negocios jurídicos, son considerados ahora como impuestos directos, del mismo modo que el impuesto a la renta o el impuesto al patrimonio.

impuestos primeramente nombrados como en estos últimos el presupuesto de hecho sea originado por un negocio jurídico.

La distinción entre impuestos a los hechos económicos e impuestos a los negocios jurídicos es errónea desde un punto de vista teórico, deducido de la naturaleza misma de la relación jurídica impositiva, puesto que no tiene sentido, no posee puente entre presupuesto de hecho y *ratio legis*, la imposición que tenga como presupuesto un negocio jurídico; la relación económica que el negocio jurídico crea, sí responde, en cambio, a la característica unitaria de los impuestos, a su causa, la capacidad contributiva.¹⁷⁴

Objetiva e inductivamente esta afirmación se comprueba por el hecho mismo de que todos estos pretendidos impuestos a los negocios jurídicos no son basados sobre negocios jurídicos cualesquiera, sino sobre determinados negocios que producen adquisición o transferencia de riqueza; que la base imponible o unidad de medida es el valor de la adquisición o de la transferencia y que la obligación se gradúa en base a esta medida.¹⁷⁵

Cabe entonces preguntarse: si, desde el punto de vista de la dogmática del derecho tributario, el negocio jurídico no constituye el presupuesto de la obligación impositiva, ¿cuál es su importancia en la configuración de la relación jurídica tributaria?

La contestación a esta pregunta se puede formular, a

¹⁷⁴ Queda así demostrado que la identificación de la causa con la capacidad contributiva permite construir un concepto de impuesto uniforme, dando características uniformes a todos los hechos imponibles.

¹⁷⁵ Véanse nuestras obras *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., y *Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro*, cit.

nuestro parecer, de la siguiente manera: para el nacimiento de la obligación impositiva es relevante la relación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La ley tributaria, sin embargo, no puede ignorar que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva.

Si volvemos, entonces, a la distinción establecida más arriba entre la *intentio facti* y la *intentio juris*, vemos que, en principio, solamente la *intentio facti* es relevante para el nacimiento de la obligación impositiva. La *intentio juris*, sea referida a la clasificación de derecho privado de la relación, sea, a *fortiori*, referida a los mismos efectos tributarios de la relación económica que se crea, no tiene importancia, y si la tuviese, ello significaría atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación jurídica tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la relación jurídica tributaria.

De esto resulta que la investigación dogmático-formal por sí sola no es suficiente, pero que la dogmático-substancial le da el lógico y necesario complemento. De la primera, en efecto, se podía deducir solamente que el negocio jurídico frente al derecho impositivo debe ser considerado exclusivamente como un hecho y no como un negocio, o sea, que la voluntad de las partes no puede poseer un poder directamente creador de la relación impositiva; el problema así planteado estaba todavía lejos de su resolución, puesto

que no se podía afirmar hasta qué punto el negocio es asumido por la ley impositiva como circunstancia relevante para el nacimiento de la obligación tributaria. Interviene el análisis dogmático-substancial para darnos la necesaria solución: es la relación económica creada por el negocio jurídico la que interesa al derecho tributario como presupuesto de obligación impositiva; sólo la *intentio facti*, entonces, y no la *intentio juris* es decisiva.

13. HECHOS IMPONIBLES CAUSALES Y ABSTRACTOS O FORMALES

Esta consecuencia de la configuración dogmática de la relación impositiva vale, sin embargo, dentro de ciertos límites que el derecho positivo impone. Nada impide, en efecto, al legislador, aun quedando en el titulado principio de la capacidad contributiva, o sea tomando como presupuesto de la obligación impositiva hechos económicos y graduando el monto de la obligación a la magnitud del hecho económico mismo, considerar taxativamente como representativo de una relación económica el negocio jurídico, en su conjunto, como ha sido creado por las partes o hasta como resulta de un determinado documento.¹⁷⁶

Cuando esto ocurre no cambia el fundamento dogmático de la relación impositiva; el negocio queda como simple presupuesto de hecho de la obligación impositiva; la fuente queda en la ley y la causa en la capacidad contribu-

¹⁷⁶ Es éste el titulado principio documental (*Urkunden-prinsip*) de que habla Bühler, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., I, pág. 111. Véase también Gianini, *Il rapporto...*, cit., pág. 162.

tiva; hecho imponible es también la relación económica; pero se asume taxativamente como una determinada relación económica el negocio jurídico que sirve para crearla o como aparece de un documento determinado.

Hay que admitir la posibilidad de este fenómeno, porque hay que admitir que el legislador puede substraer al intérprete el poder de investigar sobre la relación económica que constituye el presupuesto de la obligación impositiva, fijando taxativamente en características formales lo que queda para su investigación. Si usamos nuestra terminología, que asimila el principio de la capacidad contributiva con la causa del hecho imponible, podemos decir que encontramos, en estos casos, hechos *abstractos* o *formales*, siendo por el contrario *causales* los de la mayoría de los casos en que el intérprete puede indagar cuál es la relación económica que la ley quiso dar como presupuesto de la relación impositiva.¹⁷⁷ El hecho de dar características formales al presupuesto de la obligación impositiva responde al deseo de una mayor certidumbre del derecho, pero en perjuicio del principio de la igualdad; la ausencia de requisitos forma-

¹⁷⁷ El concepto de hecho imponible abstracto en contradicción con el hecho causal ha sido formulado por vez primera por Bühler, *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco*, cit., pág. 24. Nos permitimos observar que el distinguido autor alemán formula esa distinción entre hechos causales y hechos abstractos o formales, partiendo del concepto de causa, cual lo hemos definido en nuestras obras, como él mismo declara en el artículo citado. En éste se aplica al derecho positivo alemán la doctrina que creemos haber formulado por vez primera en nuestro libro *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., y en nuestra nota *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, cit., doctrina según la cual la interpretación económica de las leyes impositivas deriva del concepto de causa de la obligación de impuesto, identificada con el principio de la capacidad contributiva.

les significa por el contrario mayor libertad para el intérprete y, por consecuencia, mayor respeto del principio de la igualdad substancial en daño, quizá, de la certidumbre del derecho. Como el hecho imponible abstracto o formal representa una limitación al poder del intérprete, en perjuicio de la investigación sobre la naturaleza económica efectiva del hecho concreto, la cual es la verdadera característica del hecho imponible, mientras el hecho imponible causal responde a las exigencias de la mejor adaptación del impuesto a su fundamento, el hecho abstracto debe considerarse no como una regla, sino como la excepción. Si manifiestamente no resulta la vinculación taxativa de la obligación a los requisitos formales del hecho imponible vale el principio fundamental deducido de la configuración dogmática de la relación impositiva, y el intérprete debe investigar sobre la relación económica efectiva llevada a cabo por las partes, prescindiendo de la *intentio juris* que se evidencia por las formas usadas.

Como síntoma práctico de la causalidad del hecho imponible, hay que indicar su perfecta correspondencia, como lo describe y define la ley positiva, con la base de medida de la obligación, según lo que antes hemos observado.¹⁷⁸

En general esto se desprende del hecho de estar en primer plano en la definición legal el resultado económico de los actos, la identificación aparente entre el objeto material del hecho imponible y una suma de dinero, o una cantidad en número o en peso.¹⁷⁹ Cuanto más acentuada es

¹⁷⁸ Véase más arriba, § 7.

¹⁷⁹ Como se verifica, por ejemplo, en el impuesto a la renta, en el impuesto al capital de las sociedades, en el impuesto sobre el monto total de los

esta identificación entre objeto del hecho imponible y base de medida, tanto más se pone en evidencia la capacidad contributiva como *causa* de imponibilidad, y el presupuesto de la obligación aparece típicamente causal. En cuanto el hecho imponible se aleja de la identificación con la base de medida, en cuanto su definición aparece unida a requisitos formales, el hecho imponible se aleja de la causalidad acercándose a la abstracción o formalidad. Sin embargo, sólo cuando aparezca la voluntad explícita de vincular el hecho imponible a los requisitos de forma, él puede considerarse como abstracto o formal en el sentido antes especificado y con las consecuencias indicadas.

No es posible decir en general cuáles son los hechos imponibles abstractos y cuáles los causales. Precisamente porque la formalidad debe resultar explícitamente de la ley, la distinción debe hacerse sobre el terreno riguroso del derecho positivo de cada país. Impuestos que en un determinado derecho poseen un hecho imponible causal, en otro son, por el contrario, caracterizados por un hecho imponible abstracto: así, por ejemplo, el impuesto a los cupones que en muchos países tiene presupuesto causal, en Suiza lo tiene abstracto.¹⁸⁰

negocios, etc., o en impuestos sobre la importación de mercaderías o sobre la fabricación de determinados productos, que se miden según el número de unidades producidas o importadas o según el peso.

¹⁸⁰ Así, por lo menos, lo decidió el Tribunal Superior Suizo, BGE 61, S. 289. Véase Blumenstein, *Die Auslegung der Steuergesetze...*, cit., pág. 180. El fallo citado afirma muy exactamente que el impuesto "en los tributos de sello se basa sobre hechos formales". El impuesto a los cupones en Suiza hace parte de los impuestos de sello.

14. AUTONOMÍA DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO FRENTE AL DERECHO PRIVADO EN LA DEFINICIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El análisis dogmático formal y substancial del presupuesto de hecho de la obligación impositiva nos da la clave para aclarar las relaciones entre derecho tributario y derecho civil, y para definir el fenómeno, de importancia sobresaliente en el derecho tributario material, de la titulada evasión fiscal, en lo que se refiere en general al hecho imponible.¹⁸¹

La diferente fuente de la relación jurídica, voluntad de las partes y voluntad de la ley, la diferente causa jurídica del presupuesto de hecho, licitud del interés privado que está en la base de la relación de negocio, y capacidad contributiva que se desprende de la relación económica creada por el negocio, la fundamental unidad de los diferentes impuestos, que todos se configuran dogmáticamente de la misma manera, como relaciones jurídicas legales cuyo presupuesto es de naturaleza económica, actuando el principio de la capacidad contributiva, la distinción entre pre-

¹⁸¹ Llamamos evasión fiscal al fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque substancialmente se verifique para él el hecho imponible; este fenómeno jurídico tiene un nombre exacto en el idioma alemán (*Steuerumgehung*) y en el idioma inglés (*Tax avoidance*). Ni en francés, ni en italiano, ni en castellano existe una palabra análoga que permita distinguir este fenómeno eminentemente jurídico de los fenómenos de la evasión fiscal que constituye un ilícito, es decir, una violación de la ley tributaria, y que en inglés se llama precisamente *tax evasion*. Para indicar en castellano la esencia de la *tax avoidance* o *Steuerumgehung* hay que recurrir a la expresión eludir o dar la vuelta al impuesto. Téngase entendido, sin embargo, que en el texto usaremos siempre la expresión evasión fiscal como equivalente de *tax avoidance* o de *Steuerumgehung*.

supuestos causales y presupuestos abstractos de la obligación impositiva, son los elementos sobre los cuales se construye la doctrina de la autonomía del derecho impositivo frente al derecho privado en lo que se refiere al hecho imponible.¹⁸²

El problema de la autonomía del derecho tributario frente al derecho privado encuentra su solución, a nuestro parecer, en la fórmula siguiente: el derecho impositivo no considera como presupuesto de la obligación un negocio jurídico sino la relación económica que éste crea; relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino solamente la *intentio facti*; la disciplina que el derecho privado da a una determinada relación es, pues, relevante para el derecho tributario solamente en cuanto directamente deriva de la *intentio facti*, no en cuanto deriva de una preeminencia acordada por el derecho privado a la *intentio juris* de las partes.

Sin embargo, esta formulación de la doctrina de la autonomía dogmática del derecho impositivo no significa, como ya se ha expresado en otra oportunidad,¹⁸³ una revolución conceptual en el campo del derecho. La posición au-

¹⁸² En este párrafo tratamos de demostrar la autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo, mientras en el párrafo 3 hemos demostrado la autonomía estructural. La autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo consiste en la independencia de la formación de conceptos frente al derecho civil; la autonomía estructural consiste en la independencia de estructura respecto al derecho administrativo y deriva, como hemos visto, de la neta distinción existente entre derecho tributario sustantivo y formal y de la naturaleza objetivamente jurisdiccional de la actividad administrativa de determinación.

¹⁸³ *Postilla sulla interpretazione delle leggi di registro*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1939, II, pág. 209.

tonomista deriva únicamente del hecho de que la manifestación de voluntad de las partes no es para el derecho impositivo fuente de la obligación, sino solamente presupuesto y que la causa de éste no consiste en la licitud del interés perseguido por las partes, sino en el criterio con el cual el Estado impone los tributos titulados impuestos, es decir, el principio de la capacidad contributiva.

El problema de la autonomía dogmática del derecho impositivo frente al derecho privado y la fórmula de su solución deben ser planteados de manera general o sea con respecto al valor de los institutos jurídicos privados para la configuración del presupuesto de hecho de la obligación impositiva, en general. Es errónea, por el contrario, la formulación del problema en los siguientes términos: cuando la ley impositiva toma como presupuesto de la obligación un negocio jurídico del derecho privado, ¿considera por esto también como relevante la disciplina jurídica del derecho privado, o más bien sigue criterios propios?

Planteado así, el problema ya está resuelto apriorísticamente; hemos demostrado, en efecto, que la relación jurídica impositiva nunca tiene como presupuesto el negocio, como el derecho privado, sino una relación económica. En cuanto la relación económica sea el efecto de un negocio jurídico, habrá que indagar sobre la relación dogmática entre derecho privado que disciplina el negocio y la relación jurídica que de él deriva de un lado y, del otro, derecho tributario, que disciplina los efectos impositivos de una determinada situación económica, cuya fuente puede ser un negocio jurídico.

Pero esto vale de manera general para todos los im-

puestos, no de manera particular para una categoría de impuestos titulados a los negocios jurídicos. El problema de la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil vale tanto para el impuesto a la renta o al patrimonio como para los impuestos a las transferencias de bienes. Si se planteara el problema solamente para los impuestos que se titulan erróneamente a los negocios jurídicos se admitiría implícitamente que para estos impuestos el negocio jurídico es presupuesto de la obligación impositiva y que tiene importancia para el derecho tributario no sólo el fin empírico, la *intentio facti*, sino también la *intentio juris*.

De esta errónea premisa deriva la doctrina conciliadora de la cual se hizo sostenedor con mucho éxito en el primer congreso internacional de derecho financiero y fiscal el profesor belga van Houtte,¹⁸⁴ que consiste en admitir la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil solamente para los impuestos sobre los hechos económicos, negándola, al contrario, para los impuestos que él titula a la circulación jurídica de los bienes. Esta doctrina desconoce el problema dogmático resolviéndolo, con una petición de principio, en la misma distinción de dos categorías de impuestos con la cual se plantea.

No existe tal categoría de impuestos a la circulación jurídica de los bienes en el sentido de que el presupuesto de ellos sea la manifestación de voluntad de las partes que

¹⁸⁴ Van Houtte, *op. cit.* e intervención oral en las discusiones del Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, inédita. La tesis de van Houtte fue apoyada también por el profesor belga Gothot, autor de una renombrada obra de derecho fiscal sobre los impuestos de registro, y por el profesor francés Lecarpentier; las intervenciones en las discusiones de estos dos autores han quedado inéditas.

produce la circulación, es decir, la transferencia de los bienes. Existen impuestos sobre situaciones o relaciones económicas que, por necesidad, pueden reconocer como fuente un negocio jurídico. Cuando esto ocurre, y puede ocurrir en cada impuesto, como hemos visto más arriba, es importante para el derecho impositivo la manifestación de voluntad dirigida a los efectos empíricos, es decir, a crear la relación económica, presupuesto de la obligación impositiva. La disciplina jurídica que el derecho civil da a la relación que deriva del negocio tendrá importancia solamente en cuanto dependa únicamente de la *intentio facti*. Si, por el contrario, esta disciplina no es la que el derecho privado independientemente de la voluntad de las partes da a sus manifestaciones de voluntad con finalidad puramente empírica; si ella deriva de una *intentio juris* de las partes, dirigida a poner bajo una determinada disciplina del derecho privado la relación empírica que se proponen crear, el derecho impositivo ignora esa disciplina fundada sobre la *intentio juris* y considera como decisiva y como efectivamente existente; en los casos en que la ley impositiva se refiere a un determinado instituto del derecho civil, a la disciplina que sin la *intentio juris* hubiera sido dada al negocio por el derecho objetivo.

En suma: en los casos en que la ley impositiva asume como presupuesto de la obligación una relación económica cuya fuente es un negocio jurídico privado, es innegable la importancia del negocio jurídico para el nacimiento de la obligación impositiva. El problema de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho civil consiste en delimitar esta importancia, esto es, determinar la importancia de la

disciplina jurídica civil para el derecho tributario. La coordinación del análisis dogmático-formal y dogmático-substancial conduce a la distinción entre *intentio facti* e *intentio juris*.

La *intentio facti*, es decir la finalidad empírica, es siempre necesariamente importante para los efectos tributarios; la *intentio juris* es importante en cuanto se limita a querer la asunción de la relación jurídica bajo la disciplina del derecho civil, que aun sin esa *intentio*, el derecho objetivo mismo le hubiera dado. En otras palabras, la *intentio juris* es relevante para el derecho tributario siempre que signifique una voluntad de las partes idéntica a la voluntad de la ley, que daría una determinada disciplina a la manifestación de voluntad empírica aun sin una manifestación de voluntad de las partes al respecto. No es relevante cuando sin ella la disciplina civilista sería otra. Esto vale cualquiera sea el motivo por el cual las partes quieran una determinada disciplina civil de su relación empírica, motivo que en muchos casos puede ser el de tratar de lograr la disciplina tributaria que más les agrade.

Hay, sin embargo, una sola excepción a esta falta de importancia de la *intentio juris*, esto es, el caso en el cual el presupuesto de hecho de la obligación impositiva sea formulado por la ley de manera abstracta o formal, es decir, cuando resulte la explícita voluntad del legislador de vincular el presupuesto de la obligación impositiva a requisitos formales correspondientes a una determinada manifestación de voluntad de las partes, o sea a la *intentio juris*, por motivos de cualquier naturaleza. En estos casos, sin em-

bargo, tampoco se puede decir que el derecho tributario adopte la disciplina del derecho civil, porque alguna vez la importancia que poseen los requisitos de forma produce el efecto contrario que el de la adopción de la disciplina civil, siendo relevante para el derecho tributario una determinada manifestación de voluntad, aun cuando ésta no lo sea para el derecho privado.¹⁸⁵

El problema de la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil se planteó, sin embargo, primeramente no a propósito de hechos imponibles, cuya fuente es un negocio jurídico, sino para la imponibilidad de los réditos procedentes de actividades inmorales o ilícitas.¹⁸⁶ Mientras la teoría clásica de Laband del valor universal del derecho civil, concebido como derecho común, concluía por la no imponibilidad, la teoría más moderna sostuvo victoriosamente, sea con los argumentos generales opuestos por la doctrina jurídica a la tesis de Laband, sea con otros especiales relativos a la materia tributaria, que el impuesto a los réditos no grava la actitud profesional o las relaciones jurídicas que se le refieren, sino su resultado económico.¹⁸⁷ La tesis labandiana, sin embargo, conserva todavía una in-

¹⁸⁵ Por ejemplo, en el caso de actos absolutamente simulados, que son nulos para el derecho civil, mientras dan lugar al impuesto en ciertos casos. Véase sobre el punto Jarach, *Principi*, cit., pág. 76.

¹⁸⁶ Véase sobre todo la monografía de Ball, *Steuerrecht und Privatrecht*, Mannheim, 1914, pág. 58 y sig., 61 y sig., 82 y sig.

¹⁸⁷ Véase Blumenstein, *Die Auslegung*..., cit., pág. 236: "Es decisiva, escribe, la consideración de que el impuesto a los réditos no grava la actividad lucrativa en sí, sino su efecto económico, es decir, el rédito y la capacidad contributiva así manifestada". Citamos estas palabras por el apoyo que dan a nuestras tesis.

fluencia dominante en Francia,¹⁸⁸ en Bélgica¹⁸⁹ y en Holanda¹⁹⁰ mientras ha sido desbaratada sólo recientemente en Italia.¹⁹¹

La reacción de las doctrinas alemana,¹⁹² suiza¹⁹³ e italiana¹⁹⁴ y de algunos aislados aunque valientes escritores franceses¹⁹⁵ triunfó rápidamente en lo que se refiere al im-

¹⁸⁸ En Francia, sin embargo, han luchado con éxito contra esa doctrina Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, Revue de Science et Législation Financières, 1926; Corneille, *Conseil d'État*, 21 Janvier 1921, Dalloz, 1922, 3, 34. Véase también: Trotabas, *L'autonomie du droit fiscal est-elle susceptible de favoriser la conclusion des accords internationaux?*, Cahiers de Droit fiscal international, Basel, Verlag für Recht und Gesellschaft, 1939, vol. II, pág. 34 y sig.; y la óptima monografía de Hebraud, *L'autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux?*, Cahiers de Droit Fiscal International, cit., vol. II, pág. 46 y sig.

¹⁸⁹ Véase nota 185.

¹⁹⁰ Véase especialmente Van Doorne, *De controle en repressiemiddelen van de Fiscus en verband met het publiekrechtelijk karakter van het belastingrecht*, Purmerend, Mauusses, 1939, pág. 25. Las relaciones entre derecho civil y derecho impositivo son objeto de óptimo estudio por parte de Adriani, *Het Burgelijk Wetboek en het Fiscaal Recht*, Gedenkboek BW., y en su intervención oral en el Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, inédita.

¹⁹¹ Por mérito especialmente de la Escuela de Pavia, es decir del Prof. Griziotti y de sus alumnos; recientemente la Corte de Cassazione aceptó en materia de impuestos a las transferencias la doctrina desarrollada en nuestra obra *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, y en las otras obras citadas en nota 159.

¹⁹² Véase especialmente Ball, op. cit.; Becker, *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, Berlin, de Gruyter, 1931, pág. 37 y sig.; *Zur Auslegung der Steuergesetze*, Steuer und Wirtschaft, 1924, col. 145 y sig.; Lion, *Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe*, Vierteljahrschrift für Steuer und Finanzrecht, 1927, pág. 133 y sig.

¹⁹³ Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, cit.; *Die Bedeutung zivilrechtlichen Begriffe für das moderne Steuerrecht*, Bern, 1913; *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, Basel, 1933; *Die Auslegung...* cit. especialmente, pág. 225 y sig.

¹⁹⁴ Ver nota 191.

¹⁹⁵ Ver nota 188.

puesto a los réditos; no logró todavía imponerse definitivamente, como ya hemos indicado, para los titulados impuestos a la circulación jurídica de los bienes. La razón de la fácil aceptación para la primera categoría es debida a la evidente causalidad de su presupuesto de hecho; el desconocimiento para la segunda es debido a una insuficiencia de planteo dogmático del problema.

La doctrina alemana, en efecto, ha afirmado por primera vez el criterio de interpretación de las leyes fiscales conocido como criterio económico ("*wirtschaftliche Betrachtungsweise*";¹⁹⁶ éste ha sido también dictado como norma en la ley tributaria general, la *Reichsabgabenordnung*;¹⁹⁷ la jurisprudencia suiza se ha unido a este criterio, por lo menos en una primera época.¹⁹⁸ Las razones de este criterio han sido, sin embargo, no de carácter dogmático, sino más bien fundadas sobre consideraciones de intereses, sobre la finalidad inmanente en el derecho impositivo.¹⁹⁹

Justamente puede contestar a esto la doctrina suiza, por boca del más grande jurista en materia de derecho tri-

¹⁹⁶ Ver autores citados en la nota 192.

¹⁹⁷ El art. 9 de la Reichsabgabenordnung de 1934 dispone que en la aplicación de las leyes impositivas hay que tener en cuenta su finalidad, su contenido económico y el desarrollo de las circunstancias. La ley de adaptación impositiva (*Steueranpassungsgesetz*) de 1934 dispuso en el art. 1 que las leyes impositivas deben ser interpretadas según la concepción nacionalsocialista, su finalidad, su contenido económico y el desarrollo de las circunstancias. Véase a propósito Becker, *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco*. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1937, I, pág. 155 y sig.

¹⁹⁸ Véase Blumenstein, *Die Auslegung...* cit.

¹⁹⁹ Emge, *Gratisaktien und Steuern, grundsätzliche Erwägungen über die Beziehungen des Steuerrechts zum Zivilrecht*, 1923, habla a pág. 42 de un "desarrollo de la finalidad inmanente en el derecho impositivo". Véase la crítica en Blumenstein, *Die Auslegung...* cit., pág. 229 y sig.

butario actualmente vivo, Blumenstein,²⁰⁰ quien fundamentalmente teoriza la más reciente tendencia de la jurisprudencia de su país, de que tanto el derecho impositivo como el derecho civil asumen como presupuestos relaciones económicas y que no hay razón para suponer, como lo hace la doctrina alemana, que necesariamente la manera de considerar la misma relación económica tenga que ser diferente en las dos ramas del derecho. Por esto, la doctrina y jurisprudencia suiza se compendian en la fórmula ecléctica, que a nuestro parecer es bastante equívoca: Tener en cuenta la definición civilista del hecho en examen, con salvedad, sin embargo, de las consideraciones tributarias en el sentido del criterio económico.²⁰¹

Igualmente está fundada en consideraciones de "*Interessenjurisprudenz*", y es poco convincente la doctrina sentada en muchos fallos de la jurisprudencia norteamericana, en el sentido de que la imposición es materia de substancia y no de forma, y por ende el resultado económico, no las formas empleadas tienen importancia para la aplicación de los impuestos.²⁰² El dilema forma y substancia ha

²⁰⁰ Blumenstein, *Die Auslegung*, cit. . . . , pág. 229 y sig.

²⁰¹ Blumenstein, op. y loc. cit.; véase también en el mismo sentido Giannini, *Il rapporto* . . . , cit., pág. 158, nota 10.

²⁰² *Mr. Justice Pitney*, de la *Supreme Court* en el fallo *Southern Pacific Co. v. Lowe*, 247 U. S. 332, 62 L. Ed. 1142, 38 S. Ct. 540 (1918) fue el primero en introducir en la jurisprudencia norteamericana el dilema forma-substancia. Véase también el fallo de la *Supreme Court* de fecha diciembre 18 de 1939, *Griffiths v. Helvering*, en que *Mr. Justice Frankfurter* escribe: "Un determinado resultado al término de un camino derecho no se vuelve un resultado diferente por ser alcanzado a través de un camino indirecto: así esta corte en el fallo *Minnesota Tea Co. v. Helvering*. Las palabras legislativas no son inertes y derivan su vitalidad de las finalidades para las cuales fueron concedidas, especialmente en una ley impositiva. . ." Es evidente en estas palabras

sido planteado con preferencia para la segunda, pero por consideraciones también de *Interessenjurisprudenz* por el profesor holandés Polak.²⁰³ Contra el mismo planteo del dilema forma y substancia y contra la regla práctica de que debe prevalecer la segunda sobre la primera en la aplica-

la tendencia hacia una *Interessenjurisprudenz*, como método interpretativo en materia fiscal; hay que poner de relieve también la cita del nombrado fallo *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, porque el argumento usado en él por la Corte ha sido posteriormente repetido muchas veces y constituye uno de los principios sobre que se basan en la jurisprudencia norteamericana las relaciones entre derecho común y derecho impositivo. Paul y Zimet, *Step Transactions*, cit., pág. 228, llaman este argumento "el criterio pragmático del resultado último" y afirman que aunque pretenda ser un criterio realístico, puede ser criticado porque un equivalente económico está lejos de ser invariablemente un equivalente jurídico. Contra los fallos que aceptan ese argumento citan otros opuestos, en que se considera importante lo que se ha hecho, aunque el resultado sea el mismo que hubiera podido ser alcanzado de manera más simple.

El problema de las relaciones entre derecho tributario y derecho civil en los Estados Unidos, sin embargo, se plantea de manera bastante diferente que en los otros países; hay que recordar, en efecto, que no existe allí un derecho civil común a todo el país, sino en muchos Estados rige, el "*common law*" no codificado, en otros hay códigos civiles; la autonomía del derecho tributario federal respecto al derecho privado estatal representa, pues, una tendencia hacia la uniformidad del derecho tributario en todo el país. Sobre este punto. véase Paul, *The Effect on Federal Taxation of Local Rules of Property*, Paul's Selected Studies on Federal Taxation, cit.

En este artículo del prestigioso escritor se dan muchos ejemplos de los diferentes conceptos del derecho tributario respecto al civil, de dividendo, de sociedad anónima y de sociedad colectiva, de propiedad, etc.

Observamos de paso que también en el derecho inglés se sostiene la autonomía de los conceptos del derecho tributario de los del derecho privado. Véase, por ejemplo, Burr, *Sur-tax and Undistributed Income*, London, Taxation Publishing Co., Ltd., 1939, que escribe: "Es posible que lo que constituye capital para el derecho comercial en materia de sociedades anónimas o para otras finalidades pueda ser rédito a los efectos del impuesto a los réditos o del sobreimpuesto (*Pool v. Guardian Investment Trust Co. Ltd.*, 8 T. C. 167).

²⁰³ Polak, *Vorm of Wezen als Richtsnoer bij de heffing van Belastingen*, Purmerend (Holanda), Muusses, 1934.

ción de los impuestos, se han dirigido severas críticas por parte de prestigiosos jueces norteamericanos e ingleses.²⁰⁴ Sus críticas, sin embargo, están dirigidas más contra la generalización de la regla práctica de tener en cuenta la substancia, por su naturaleza de simple regla práctica (*rule of thumb*) que contra la ausencia de fundamento dogmático de la misma. A nosotros nos parece, sin embargo, que el defecto más profundo de esta doctrina está en la falta de explicación dogmática de una máxima, que parece inspirada en criterios de *Interessenjurisprudenz*. Si, por el contrario, el principio de la interpretación substancial está fundado en razones de naturaleza conceptual, como hemos intentado hacerlo en este trabajo, la máxima pierde su equívoca generalidad de regla práctica y puede ser aplicada en

²⁰⁴ Véase a propósito Paul y Zimet, *Step transactions*, cit. La máxima de que en materia de impuestos vale la substancia y no la forma ha sido objeto de desaprobación por parte de Lord Trolin en el fallo *Commissioners of Inland Revenue v. Westminster* (1936), A. C. 1. cit. por Shaw y Baker, *The Law of Income Tax*, London, 1937, pág. 32, nota, mientras antes se había aceptado la doctrina de *Mr. Justice Pitney*; en lo que se refiere a la jurisprudencia norteamericana nos parece útil citar las palabras del juez Learned Hand: "Se ha sido a menudo que los impuestos son materia de substancia y no de forma, y, acaso, algunas veces esto puede ser cierto, aunque a mí me parezca, tengo que confesarlo, una doctrina más bien desatendida que observada; pero cuando una ley se basa sobre un concepto como el de la realidad de la personalidad de una sociedad anónima, no puedo comprender cómo este concepto pueda dejar de ser decisivo. No veo ninguna manera de resolver la contradicción verbal que enfrentamos, sino considerando la forma como real y evitando de invocar una "substancia" punitiva, la cual, además, aparece como un *ignis fatuus*" (*Sage v. Commissioner*, 83 F. (2nd) 221, 224 (CCA, 2nd, 1936). El mismo juez definía más recientemente las palabras forma y substancia como "vagas alternativas", como "calmantes para los dolores del pensar". Paul y Zimet aprueban las críticas del distinguido juez y agregan que la máxima ha desviado a los intérpretes. Lo que nos interesa más poner en evidencia es que la crítica hecha por Learned Hand alude también a la oposición de los conceptos legales a los

cada caso según los principios generales de la relación impositiva, de su fuente, de su presupuesto y de su causa.

Ni el hecho de que el precepto de la interpretación según el criterio económico haya sido puesto en la ley, ni la especificación más reciente en el derecho alemán de que este criterio debe aplicarse a la interpretación de los hechos impositivos,²⁰⁵ mejoran la insuficiencia dogmática de la regla. Es clara la necesidad de fundar este criterio en un principio de orden conceptual, es decir, en la misma naturaleza del presupuesto de hecho de la obligación impositiva y en su fuente.

Los críticos del criterio económico como regla general, por otro lado, yerran en la apreciación de su fundamento. Afirma, por ejemplo, Blumenstein²⁰⁶ que la titulada *wirtschaftliche Betrachtungsweise* procede del hecho de que el impuesto es una prestación pecuniaria. Esto nos parece inexacto.

También la tasa, también la multa son prestaciones pecuniarias y, sin embargo, el criterio de apreciación del presupuesto de ellas no es el criterio económico. Para reconocer el significado del criterio económico hay que reconocer primero exactamente cuál es su fundamento conceptual verdadero.

criterios finalistas y de intereses, sobre que se basa el principio substancial: se critica, pues, este principio por estar en contradicción con la doctrina de la *Begriffsjurisprudenz*; es ésta la razón porque nosotros tratamos de dar fundamento dogmático a la interpretación económica en materia tributaria, vinculándola con el concepto de causa y con la definición del hecho imponible.

²⁰⁵ Como lo ha hecho la legislación alemana en la ley de adaptación impositiva de 1934.

²⁰⁶ Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit. pág. 167.

Este no consiste en la naturaleza de prestación pecuniaria propia del impuesto, sino en la naturaleza del hecho imponible. Este, desde un punto de vista dogmático-formal, es siempre un hecho y nunca un negocio, es decir, que no se reconoce a la voluntad de las partes más que una influencia indirecta sobre el nacimiento de la obligación impositiva; desde el punto de vista dogmático-substancial es un hecho de naturaleza económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de la capacidad contributiva. Los dos puntos de vista coordinados, según hemos visto, son suficientes para explicar el porqué del criterio económico, no en base a consideraciones de *Interessen-jurisprudenz*, sino de *Begriffsjurisprudenz*: lo que las consideraciones sobre la finalidad de la ley, los intereses que ella quiere proteger, expresan imperfectamente, es puesto en evidencia mediante criterios dogmáticos, y por ende fortalecido contra cualquier crítica jurídica. Tiene razón, en efecto, Blumenstein cuando afirma que no existe necesidad de una continua divergencia entre derecho civil y derecho tributario, respecto a la disciplina del presupuesto de las obligaciones, porque los dos derechos presuponen y disciplinan hechos económicos.²⁰⁷ Tiene razón también la doctrina norteamericana, la cual afirma que equivalentes económicos no siempre son equivalentes jurídicos.²⁰⁸ Sin embargo, existe una independencia dogmática del derecho tributario respecto al derecho civil, porque diferente es el valor que los dos atribuyen a la voluntad privada y diferente es la causa

²⁰⁷ Blumenstein, op. cit. en la nota precedente, pág. 229 y sig.

²⁰⁸ Paul y Zimet, op. cit., pág. 228: "un equivalente económico está lejos de ser invariablemente el equivalente jurídico de lo que efectivamente acontece".

jurídica de los presupuestos de hecho de las obligaciones en las dos ramas del derecho.

En conclusión, para todos los impuestos, sean ellos a los réditos, al patrimonio, a las herencias y a las donaciones, a las transferencias de bienes, los titulados a las ventas o los al intercambio, la relación económica privada es el presupuesto de hecho de la obligación. Su existencia es por sí misma suficiente a determinar el nacimiento de la obligación impositiva, cualquiera sea la disciplina jurídica del derecho civil. Si la relación económica halla su fuente en un negocio jurídico, la manifestación de voluntad de las partes vale solamente por su contenido empírico, no por la *intentio juris*, a no ser que la *intentio juris* no modifique para nada la disciplina que el derecho civil daría a la relación sin ninguna manifestación de las partes respecto a la disciplina civilista misma, o a no ser que el derecho impositivo, asumiendo el hecho económico como presupuesto de la obligación impositiva, lo haya vinculado a características formales, cuya existencia depende de la voluntad de las partes.

Esta última salvedad no significa, sin embargo, necesariamente una dependencia del derecho tributario respecto al derecho civil, porque también en estos casos puede ser que el derecho civil no atribuya a la voluntad de las partes la importancia que le atribuye el derecho tributario.²⁰⁹ La primera salvedad tampoco significa dependencia del derecho tributario respecto al privado, sino tan sólo coincidencia de disciplina.

²⁰⁹ Véase nota 185, y Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 163, aunque el ejemplo aducido no sea completamente exacto; a propósito Jarach, *Principi...*, cit., pág. 100 y sig.

15. EL CONCEPTO JURÍDICO DE EVASIÓN FISCAL

De las bases así echadas sobre la autonomía dogmática del derecho tributario respecto al civil, deriva lógicamente la configuración dogmática del fenómeno jurídico de la evasión fiscal.

Es preciso afirmar primeramente la exactitud de esta posición, por la cual el concepto mismo de evasión fiscal y las consecuencias jurídicas de ella deben sacarse de la configuración dogmática del presupuesto de hecho de la obligación impositiva y de la autonomía del derecho impositivo frente al derecho civil, y la inexactitud de la posición contraria, a la cual parecen inclinadas la doctrina y la jurisprudencia suizas, las cuales, del concepto de evasión tributaria y de la aplicación de éste hacen derivar una limitada autonomía del derecho impositivo frente al civil.²¹⁰

A nuestro parecer vieron bien los escritores alemanes (Becker, Ball)²¹¹ que sostuvieron que la evasión fiscal no necesita ninguna especial reglamentación por parte del legislador, porque deriva lógica y directamente de los principios generales y sobre todo del criterio económico. Lo que ellos no demostraron suficientemente es el fundamento dogmático del criterio económico; una vez fundado éste, como

²¹⁰ Véase Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 190, en que afirma: "más recientemente el Tribunal Superior ha aprobado muy exactamente que se desatienda una disciplina de las relaciones económicas legalmente obtenida mediante determinadas formas civilistas, tan sólo en cuanto exista una verdadera evasión fiscal, es decir en cuanto las formas elegidas persigan evidentemente el solo fin de eludir la obligación impositiva o de lograr otra situación fiscal más ventajosa para las partes". Véase también op. cit., pág. 238 y sig.

²¹¹ *Op. cit.* en nota 192.

hemos tratado de hacerlo en el presente estudio, sobre la configuración del presupuesto de hecho de la obligación impositiva, de ésta debe derivarse el concepto de la evasión fiscal y la disciplina jurídica que le corresponde. Y erran entonces, a nuestro parecer, los que como Blumenstein,²¹² creen que la evasión fiscal, como consciente actividad del contribuyente para evitar el impuesto que gravaría el hecho económico creado mediante negocios jurídicos anormales, sea decisiva para dar vida a la independencia del derecho impositivo frente al derecho civil, independencia que, lógicamente, tendría, pues, que ser limitada a la hipótesis de evasión fiscal.

Hay una notable contraposición, en este respecto, entre la doctrina y la jurisprudencia suizas y las norteamericanas. En Suiza se define la evasión fiscal como resultante de dos requisitos objetivos y uno subjetivo: que las formas jurídicas civiles elegidas por las partes no sean normales para la relación económica que las partes se proponen llevar a cabo; que se obtenga por este medio una disminución de impuesto; que las partes hayan elegido las formas jurídicas anormales para evitar un impuesto o lograr uno menor.²¹³

En los Estados Unidos, al contrario, en el sobresaliente fallo *Gregory v. Helvering*²¹⁴ se refirma que la intención de evadir al impuesto no es suficiente para someter al impuesto un hecho que por sí mismo no fuese imponible.²¹⁵

²¹² Blumenstein, op. y loc. cit.

²¹³ Blumenstein, op. cit., pág. 273 y sig.

²¹⁴ 293 U. S. 465, 79 L. Ed., 55 S. Ct. 266 (1935).

²¹⁵ Este principio había ya sido expresado en un fallo más antiguo, *United States v. Isham* (84 U. S. [17 Wal.], 496, 21 L. Ed. 728 [1873]).

Muchas veces, sin embargo, la intención de evadir al impuesto es considerada decisiva en muchos fallos de las cortes norteamericanas.²¹⁶

En cuanto se verifiquen los tres elementos expuestos, afirma Blumenstein,²¹⁷ existe el fenómeno de la evasión fiscal, cuya consecuencia es que el impuesto se aplica como si las partes hubiesen elegido las formas jurídicas normales para su relación económica; es decir, se considera como presupuesto no el negocio creado por las partes, sino el que las partes normalmente hubiesen creado para sus finalidades económicas, si no hubiese existido la intención de evadir el impuesto.²¹⁸ A nosotros nos parece, sin embargo, que estos tres requisitos son establecidos arbitrariamente, apriorísticamente. No hay razón jurídica para que la concurrencia de la finalidad de evadir el impuesto, mediante el uso de formas jurídicas anormales, junto con el resultado conforme a los deseos de las partes, sea suficiente para hacer imponible un hecho que por sí mismo no lo sería o lo sería de otra manera.

Es perfectamente lógica, al contrario, la afirmación tradicional de la jurisprudencia norteamericana. Si el presupuesto de hecho del impuesto no se configura dogmáticamente de manera que comprenda también el hecho concreto que las partes realizan, no hay razón para que éste sea comprendido en el presupuesto legal de la obligación impositiva, es decir, para que en este caso el derecho impositivo se considere independiente del derecho civil. Hay que elegir: o el presupuesto de hecho de la obligación impositiva debe ser configurado siempre de manera autónoma respecto a la configuración propia del derecho civil, o la simple intención de evadir el impuesto no puede ser suficiente para hacer imponible un hecho concreto que sin esa intención no lo sería.

²¹⁶ Véase sobre este punto la monografía de Paul, *Motive and Intent in Federal Tax Law*, Paul's Selected Studies, cit., pág. 272 y sig.

²¹⁷ Blumenstein, *op. y loc. cit.*

²¹⁸ Esta consecuencia es determinada explícitamente en la disposición del art. 10 de la *Reichsabgabenordnung* alemana, que disciplina la evasión fiscal.

Para nosotros la coordinación de la dogmática formal y substancial del presupuesto legal de la obligación impositiva conduce al resultado de trazar una distinción entre la voluntad privada que tiene importancia para el derecho impositivo y la que no la tiene. Es importante la que corresponde a la *intentio facti*, o sea la que está dirigida solamente a la finalidad empírica del negocio, a la relación económica que las partes se proponen crear; esto, porque el presupuesto de la obligación impositiva no es sino la relación económica, sobre la magnitud de la cual se mide el impuesto, según el principio de la capacidad contributiva. Carece de importancia, al contrario, la manifestación de voluntad que corresponde a la *intentio juris*, o sea que está dirigida a poner la relación económica bajo una determinada disciplina jurídica de derecho civil. Si la *intentio juris*, es decir, la manifestación de voluntad que intenta poner la relación económica bajo una determinada disciplina de derecho civil, está motivada por la intención de que las consecuencias tributarias de la relación económica sean menores de lo que serían de otra manera, estamos frente al fenómeno de la evasión fiscal: pero el motivo fiscal, la finalidad de evasión no agrega nada a la consecuencia pro-

pia de la naturaleza del presupuesto legal del impuesto. esto es, que la *intentio juris* carece de importancia y es importante la *intentio facti*, cualquiera sea el motivo de las partes y cualquiera sea la importancia que el derecho civil atribuya a la *intentio juris*.

Mientras para la doctrina y la jurisprudencia suiza, contra el principio tradicional de la jurisprudencia norteamericana, el elemento subjetivo de la evasión fiscal es el fundamental, para nosotros él no sirve sino para calificar como evasión fiscal un caso particular de distinción entre voluntad privada importante y voluntad sin importancia para el derecho impositivo. Se verifica coincidencia entre disciplina civilista y disciplina impositiva del negocio jurídico cada vez que las formas jurídicas son las que corresponden a la disciplina que aun sin una particular *intentio juris* el derecho positivo habría atribuido a la relación empírica de las partes; hay discordancia, por el contrario, cuando la *intentio juris* hace recaer la relación económica bajo una diferente disciplina de derecho civil, por motivo de evasión fiscal o no.

Lo que es relevante para el derecho impositivo es el hecho económico, la *intentio facti*, o, para usar una expresión empleada en la jurisprudencia norteamericana, el "*business purpose*".²¹⁹ Si las formas jurídicas corresponden a una *intentio juris*, que influye sobre la disciplina del derecho privado orientándola en dirección diferente de la que sin manifestación de voluntad habría sido dada por el derecho objetivo, las formas jurídicas elegidas son indiferen-

²¹⁹ En el fallo *Gregory v. Helvering*, cit. en nota 214.

tes para el derecho impositivo; admitir lo contrario chocaría contra la naturaleza del hecho imponible, que es económica y no jurídica, y además contra la fuente de la relación impositiva, que es exclusivamente la ley y no la manifestación de voluntad de las partes.

Blumenstein afirma²²⁰ que, si dejamos de lado el requisito subjetivo de la intención de evadir el impuesto, que para nosotros no agrega nada a las consecuencias de los principios dogmáticos del presupuesto legal, se cae en una fiscalidad exagerada, porque la anormalidad de las formas jurídicas elegidas por las partes puede corresponder a razones objetivas, es decir, a particulares finalidades económicas, diferentes de las fiscales, que las partes pueden haber tratado conseguir y que no podían ser conseguidas con formas jurídicas normales. Esto es muy exacto, pero no aboga por el requisito de la intención de evadir el impuesto. En efecto, el problema de la finalidad de evasión se transforma, por la misma observación de Blumenstein, en el otro, más preciso y más conforme a la dogmática de la relación impositiva, de la existencia de una finalidad económica que justifique la elección de formas jurídicas anormales; pero en este caso es un error hablar de formas anormales: si ellas están justificadas precisamente por la finalidad empírica de las partes, no son anormales, sino son adecuadas a la finalidad económica. Por otro lado se demuestra que el punto central del concepto de evasión fiscal no es la finalidad de evadir al impuesto, sino la inexistencia de una finalidad económica, del "*business pur-*

²²⁰ Blumenstein, *op. cit.*, pág. 275.

pose" que efectivamente en la jurisprudencia norteamericana recibe siempre más importancia en daño del elemento subjetivo de la intención fiscal.²²¹

Esto es lo que también se desprende de la disciplina dada por el derecho inglés a las "transacciones artificiosas" y a un caso particular de evasión fiscal.²²²

Agréguese que el motivo de evasión no puede ser probado sino a través del hecho objetivo de la ausencia de una finalidad económica que justifique las formas jurídicas elegidas.²²³ Siempre volvemos a ver que el motivo, la intención de evadir al impuesto, no es el motor que da nacimiento, en las oportunidades en que ella existe, a una limitada autonomía dogmática del derecho impositivo respecto al civil, sino que la relación económica que las partes ponen en vida determina la obligación fiscal, y que del negocio jurídico que las partes crean solamente tiene importancia la *intentio facti*, no la *intentio juris*, sea que ésta esté motivada por una razón fiscal (en cuyo caso

²²¹ Como lo observa Paul, *Motive and Intent*, cit., pág. 290: "La Corte (en el fallo *Gregory v. Helvering*) insiste que no es decisivo el motivo de evadir el impuesto, sino la ausencia de una verdadera finalidad de reorganizar la sociedad".

²²² Véase Burr, *Sur-tax and Undistributed Income*, cit., pág. 12, en que se citan los fallos *David Carlaw & Sons, Ltd., v. Commissioners of Inland Revenue* (5 A. T. C. 432) y *Glasgow Numerical Ticket and Check Book Printing Co., Ltd., v. Comm. of Inland Revenue* (5 A. T. C., 432).

²²³ En el derecho tributario norteamericano, a diferencia del inglés, se dispuso que se considera como sometido a una sobretasa el beneficio de una sociedad anónima acumulado sin necesidad, tan sólo cuando exista la finalidad de evadir el impuesto; sin embargo, esta finalidad se prueba para el hecho mismo de la acumulación exagerada, sin una real necesidad para la explotación de la empresa; véase Halperin, T. D. 4914 and... the Sur-Tax on Corporations Improperly Accumulating Surplus, Taxes, 1940, pág. 72 y sig. Paul, *Motive and Intent...* cit., pág. 277.

existe el fenómeno de la evasión fiscal), sea que esté motivada por otras razones, cuando la manifestación de voluntad de las partes no se limita a querer la disciplina jurídica que de cualquier manera el derecho objetivo hubiera dado a la relación económica, sino una disconforme e inadecuada a la *intentio facti*.

Es, pues, la autonomía dogmática del derecho impositivo la que permite configurar el fenómeno de la evasión tributaria y sus consecuencias jurídicas y no el concepto de evasión y especialmente el motivo fiscal de los negocios jurídicos, el que puede determinar una limitada autonomía del derecho impositivo.

Si quisiéramos, por el contrario, admitir, como la jurisprudencia y la doctrina suizas, que el concepto de evasión fiscal determina la autonomía del derecho tributario frente al derecho civil, chocaríamos inevitablemente y sin posibilidad lógica de solución contra la máxima, tantas veces repetida por la jurisprudencia de muchos países, y que en cierta forma representa la aplicación al derecho impositivo del principio de la autonomía de la voluntad: las partes son libres de elegir para sus negocios las formas jurídicas que llevan consigo el mínimo de carga tributaria en cuanto sean legales.²²⁴

Contra este principio se ha pronunciado con ironía Magill,²²⁵ que lo define como "perfectamente verdadero, perfectamente general y perfectamente sin sentido". En

²²⁴ Véase Paul y Zimet, *Step Transactions*, cit., 230; véase también la doctrina y la jurisprudencia que aceptan este principio y su crítica en Jarach, *Principi*, cit., pág. 48 y sig.

²²⁵ Magill, *Taxable Income*, cit.

efecto, es verdad, y de carácter general, que las partes tienen el derecho de concluir los negocios jurídicos con las formas que más les gusten; esto deriva del principio de derecho civil, de que los negocios lícitos son admitidos y protegidos por el derecho objetivo, cualquiera sea el motivo por el cual las partes los realizan. Como no hay ninguna norma positiva que declare ilícitos los negocios cuyas consecuencias tributarias son menores que las de otros, los primeros no son ilícitos y son, pues, perfectamente válidos, aunque motivados por la intención de evadir el impuesto. No hay duda que la evasión fiscal no constituye negocio ilícito y menos aún delito civil o penal.²²⁶

²²⁶ Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 273, critica la definición de la evasión fiscal del derecho positivo alemán, en que se habla de un *abuso* de las formas o de las posibilidades de adaptación del derecho civil. Exactamente afirma que no se trata de un abuso, porque en la evasión fiscal no hay nada de ilícito o de contrario a la moral; recordamos a propósito que en el citado fallo norteamericano *Gregory v. Helvering* también la Corte pone mucho cuidado en no hacer aparecer la evasión fiscal como algo condenable jurídica o moralmente (véase Paul, *Motive and Intent...*, cit., pág. 292); sin embargo, también Blumenstein cree que la intención de evadir al impuesto sea el elemento decisivo para prescindir de las formas jurídicas usadas por las partes; y si esta intención no es en sí condenable, ¿cómo puede ella sola hacer imponible un hecho que de otra manera no lo sería? La Corte norteamericana en cuanto niega la condenabilidad de la intención de evadir al impuesto, saca la consecuencia mucho más lógica, de que no es, pues, el motivo lo que hace imponible la transacción, sino la esencia misma de la transacción que cae bajo las normas que definen el hecho imponible.

La definición de la evasión fiscal que se funda sobre el elemento subjetivo de la intención de evadir el impuesto no se diferencia, a nuestro parecer, de la misma errónea definición del derecho positivo alemán, que la considera como un abuso. Mucho mejor era la crítica que el mismo Blumenstein hacía de esta doctrina en una óptima monografía anterior *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, cit., en que afirmaba (pág. 224): "Desde un punto de vista jurídico no se trata de un abuso de las posibilidades de adaptación del derecho civil, sino de un conflicto entre el desarrollo

La libertad de las partes de concluir los negocios con las formas jurídicas que más les gusten es, sin embargo, absolutamente insignificante para el régimen impositivo de sus relaciones económicas. Este régimen es impuesto por la voluntad de la ley según el presupuesto que la ley ha establecido, en función del criterio de apreciación que el legislador ha elegido para la obligación impositiva, o sea en función de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica, según las medidas determinadas por la ley.

Las partes son libres de hacer los negocios que quieren, con las formas jurídicas que les perzcan más oportunas; de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil; el derecho tributario debe deter-

de las relaciones económicas y su función tributaria... El problema consiste, en definitiva, en juzgar en el caso concreto en qué consiste realmente el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, establecido por el legislador." En el mismo sentido véase también Hensel, *Steuerrecht*, cit., pág. 98.

Sea concibiendo la evasión fiscal como un *abuso*, sea poniendo como requisito esencial el elemento subjetivo de la intención de evadir el impuesto, se transfiera el problema desde el punto de vista de la definición del hecho imponible, al punto de vista de la doctrina del abuso del derecho. La nueva doctrina de la jurisprudencia suiza y de Blumenstein, en efecto, no admiten que las partes puedan substraerse al impuesto con el uso de formas civiles anormales si esto hace parte de un plan predeterminado precisamente para evitar el impuesto, mientras reconocen la libertad de las partes de elegir las formas jurídicas que más les agrade para sus negocios, si no hay tal intención. A esta doctrina podemos, entonces, objetar como se objeta en general a la doctrina del abuso del derecho, que a su vez se vincula a la *Interessenjurisprudenz*; la doctrina es contraria a la certidumbre del derecho; puede admitirse tan solo en cuanto la ley confiera un poder discrecional al juez, para conciliar los diferentes intereses; (Scialoja, *Aemulatio*, en *Enciclopedia Giuridica*; Foro italiano, III, 1, 481, y IV, 1, 119; véase sobre la teoría del abuso

minar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación. Como es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o la ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto.

Es también erróneo suponer, como ha sido afirmado, que el problema de la validez de la voluntad privada es un problema de grado.²²⁷ Es verdad que hay un conflicto

del derecho Rotondi, *L'abuso del diritto*, en *Rivista di Diritto civile*, 1923, pág. 105), pero este poder discrecional es seguramente contrario al principio de la absoluta legalidad de la obligación impositiva. Este principio se opone a la consideración del problema como un problema de grado, de conciliación de intereses, y a la discrecionalidad en la apreciación del elemento subjetivo de la intención de evadir el impuesto o del abuso del derecho de elegir las formas civiles de los negocios. A este inconveniente la ley alemana hasta 1934 remediaba definiendo taxativamente los casos en que debía admitirse la existencia de un abuso; sin embargo, triunfó la tesis de Becker de que tal enunciación taxativa no era necesaria; y el art. 6 de la ley de adaptación fiscal la suprimió (véase Becker, *Accentramento e sviluppo...*, cit., pág. 163); pero queda el concepto de evasión fiscal definido como abuso y éste implica el elemento subjetivo de la intención de evadir al impuesto, como observa justamente Blumenstein; este concepto está, pues, en contradicción con la doctrina de Becker, de que la prohibición de la evasión fiscal deriva directamente de la autonomía dogmática del derecho tributario. El ilustre autor considera como un triunfo la supresión de la definición legal del *abuso*; mucho más grande triunfo hubiera sido la total supresión de la norma, puesto que la interpretación económica ya basta para impedir la evasión fiscal.

²²⁷ Paul y Zimet, *Step transactions*, cit., escriben: "No podemos ir tan lejos en una dirección como para decir que un contribuyente no puede legalmente elegir las formas que le hacen reducir al mínimo sus obligaciones impositivas, y no podemos ir tan lejos en la otra dirección, como para decir que cada forma, por insignificante e incidental que sea, será respetada. Hay que

entre el interés del Estado en cobrar los impuestos y el interés de las partes en disminuir lo más posible la magnitud de sus obligaciones fiscales; sin embargo, el conflicto de intereses no se resuelven en el derecho mediante una transacción o apreciaciones de grado, sino de manera rigurosa en base a los conceptos sentados en la ley impositiva. Cuáles son estos conceptos ya lo hemos visto y repetido en demasía. Afirmamos una vez más que si las tentativas de evasión no fueran intrascendentes por la misma configuración dogmática de la relación impositiva y por la definición del hecho imponible, no sería concebible que la sola intención de evadir el impuesto permitiera al intérprete atribuirse el derecho de crear el concepto de evasión fiscal y sacar de éste las consecuencias que sabemos, si la ley misma no lo estableciera. Ni la ley suiza ni la ley norteamericana contienen normas que definan la evasión fiscal y que autoricen a sacar de ella consecuencias impositivas;²²⁸ la doctrina que deriva del concepto de evasión fiscal una limitada autonomía del derecho tributario respecto al civil es entonces arbitraria e injustificada.

De todo lo dicho resulta que fundar sobre el motivo

trazar una línea en algún punto entre estos dos polos, porque, después de todo, el problema es un problema de grado (Paul, *Studies in Federal Taxation* [1937], pág. 100)."

²²⁸ Una norma de tal naturaleza hállase en la ley alemana, en el art. 10 de la *Reichsabgabenordnung*, que define la evasión fiscal (*Steuerumgehung*) como un abuso de las formas o posibilidades de adaptación del derecho civil; hállase también en una ley impositiva italiana, aunque de carácter particular y no general, es decir, en la ley de impuesto de registro (art. 8), que dispone que los impuestos se aplican según la naturaleza intrínseca y los efectos de los actos y transferencias, aunque no les correspondan la forma o el título. Véase sobre el punto Jarach, *Principi...*, cit., pág. 57 y sig.

de evasión la autonomía dogmática del derecho tributario significa atribuir al juez un poder de crear obligaciones impositivas en casos que la ley no establece; significa resolver un problema eminentemente jurídico sobre la base de una transacción entre intereses antes que con criterios conceptuales derivados de la misma ley impositiva. Resulta también que la configuración dogmática de la relación tributaria que hemos intentado más arriba permite, por el contrario, la solución del problema con criterio riguroso; la evasión fiscal no es ya un concepto arbitrariamente creado para resolver un conflicto de intereses, sino un caso particular de aplicación de la autonomía dogmática del derecho tributario.

Esta, sin embargo, va más allá del caso en que la *intentio juris* sea indiferente para el derecho impositivo a causa del motivo fiscal que la impregna y se aplica de la misma manera cada vez que la *intentio juris* no corresponde a la disciplina que el derecho objetivo mismo daría a la relación empírica de las partes, aunque el motivo que determina esta elección de formas jurídicas por las partes no sea el de evadir el impuesto. Si se admitiera lo contrario, como lo hace por ejemplo la *Supreme Court* norteamericana²²⁹ y como lo admite Blumenstein²³⁰ se cae-

²²⁹ Véase el fallo de la *Supreme Court*, *Higgins v. Smith*, de fecha enero 2 de 1940, en que *Mr. Justice Reed* escribe: "Un contribuyente es libre de adoptar la organización de sus negocios que más le guste y habiendo decidido hacer algún negocio bajo la forma de sociedad anónima debe aceptar las desventajas fiscales. Por otro lado, el Fisco no está obligado a conformarse con la elección del contribuyente de la forma de hacer negocios que es más ventajosa para él". Véase también Paul y Zimet, *Step Transactions*, cit., pág. 230, que muy bien definen la doctrina de la mayoría de las Cortes norteamer-

ría en el principio de interpretación de las leyes tributarias "*in dubio pro fisco*", que es contrario a la naturaleza misma de la relación tributaria como relación de derecho, basada sobre la igualdad de los sujetos. La naturaleza del presupuesto de la obligación y el principio de igualdad obligan al intérprete a desatender la *intentio juris* no adecuada a la finalidad empírica, al "*business purpose*" aun si la consecuencia no es un aumento sino una disminución de impuesto; la dogmática del derecho tributario no se aplica, como el concepto de evasión fiscal, solamente en daño del contribuyente y en ventaja del Fisco, sino también cuando la consecuencia es más favorable al contribuyente.²³¹

Ha sido justamente observado²³² que el concepto de evasión fiscal no se aplica a los impuestos para los cuales la ley ha vinculado expresamente el presupuesto legal de la obligación a características formales, que dependen de la voluntad de las partes. En estos casos, evidentemente, la ley quiso substraer del intérprete la apreciación de la exis-

ricanas, escribiendo: "Hay una fuerte tendencia a mirar a la «sustancia» cuando la forma adoptada evade el impuesto. Al contrario las cortes pueden quedarse en los aspectos literales de la transacción, si esto da como resultado una obligación impositiva más grande que en el caso contrario; en efecto, las estratagemas pueden volverse un *boomerang*, en el sentido de que ellas no sólo no logran evadir el impuesto, sino que pueden resultar en una doble obligación fiscal por efecto de las formas adoptadas (ver el fallo del *Board of Tax Appeals*, 32, 76, en causa *Royal Marcher*).

²³⁰ Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 275.

²³¹ Se respeta así el principio de igualdad que es fundamental en materia impositiva y que el motivo de evasión fiscal, considerado como decisivo en la interpretación de las leyes fiscales, tiende a violar.

²³² Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 277.

tencia o inexistencia de identidad entre la *intentio juris* de las partes y la disciplina que el derecho privado mismo hubiera dado a la relación económica. No hay lugar, pues, para el concepto de evasión fiscal. Según la configuración dogmática de la relación jurídica impositiva que hemos intentado en este trabajo, el caso que se plantea como de no aplicación del concepto de evasión fiscal, corresponde al de hechos impositivos abstractos o formales.

Es verdad que no hay lugar para el concepto de evasión fiscal, pero continúa valiendo el principio de la autonomía dogmática del derecho impositivo. En efecto, en estos casos en que el hecho imponible está taxativamente definido mediante requisitos formales, no sólo puede adquirir importancia la disciplina civilista de la relación económica, sino que la *intentio juris* puede ser tomada en cuenta por el derecho impositivo aun cuando fuera indiferente para el mismo derecho civil. Esto pasa especialmente cuando los requisitos formales del presupuesto legal consisten en el titulado principio documental (*Urkundenprinzip*)²³³ propio de los impuestos cobrados por medio del papel sellado.

Hasta negocios que para el derecho civil serían absolutamente nulos o inexistentes pueden constituir hecho imponible, en los casos de presupuestos abstractos o formales. Sin embargo, este caso constituye una excepción respecto a la generalidad de los hechos impositivos, que son causales; solamente si resulta de manera explícita la intención del legislador de limitar el poder interpretativo de

²³³ Véase nota 176.

los llamados a aplicar los impuestos fijando taxativamente los requisitos de forma del hecho imponible, es lícito atribuir importancia a la manifestación de voluntad de las partes que trasciende de la relación económica y está dirigida a las formas jurídicas o a los medios documentales en que el negocio se concreta, dejando de lado, por consecuencia, la distinción entre *intentio facti* e *intentio juris* y hasta la disciplina del derecho civil.

16. CONSECUENCIAS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES IMPOSITIVAS

En resumidas cuentas, la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.

Es decisiva, en efecto, la distinción que deriva del análisis dogmático formal y substancial del presupuesto, entre voluntad importante para el derecho impositivo, que es solamente la que crea la relación económica y voluntad que no lo es y que está dirigida a determinar la disciplina jurídica del negocio, para finalidades fiscales u otras. Sin embargo, si el hecho imponible es definido de manera absolutamente abstracta o formal, como pasa en ciertos impuestos de papel sellado, la distinción entre voluntad empírica y voluntad jurídica no tiene importancia para el régimen impositivo del negocio, porque, prescindiendo de la

causa, la ley vincula el nacimiento de la obligación fiscal a la existencia de las formas aparentes de que están revestidos o disfrazados el negocio y la relación económica.

Una conclusión fundamental se puede sacar de estas premisas, respecto a los principios que gobiernan la interpretación de las normas tributarias que fijan los hechos imponibles. Con exactitud se afirma que en las leyes tributarias como en todas las leyes que imponen obligaciones de derecho público, no existen verdaderas lagunas; las obligaciones que la ley expresamente no impone no existen.^{233 bis} Un juez inglés, de quien en este momento no podemos acordarnos el nombre, dijo, a este propósito, que los impuestos son materia legal y no de equidad (*matter of statute and not of equity*) y que una obligación que no resulte de la letra de la ley no puede ser impuesta aunque esté dentro de su espíritu. Esta afirmación corresponde a la interpretación que se da en general a la norma constitucional de muchos países, según la cual ningún impuesto puede ser exigido sin una ley que lo establezca.^{233 bis 1}

Las exigencias prácticas y las razones teóricas que hemos desarrollado en el párrafo anterior ya han desbaratado en todos los países el principio de la interpretación literal de las leyes impositivas.^{233 bis 2} Sin embargo, la doc-

^{233 bis} Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 168.

^{233 bis 1} Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 155, nota 6.

^{233 bis 2} Nos parece interesante citar a propósito Paul, *The effect on Federal Taxation of Local Rules of Property*, cit., pág. 3, nota, que escribe: "La creciente tendencia de los jueces de alejarse de las «notas» literales de la ley impositiva en favor de su «melodía» (ver las palabras del Juez Hand en el fallo *Gregory v. Helvering*) demuestra tal vez una creciente apreciación

trina que afirma la falta de lagunas verdaderas en las leyes tributarias produce como consecuencia la imposibilidad de la interpretación analógica.^{233 bis 3} Nosotros creemos que, efectivamente, la interpretación analógica de las normas que prevén los hechos imponibles no es lícita; sin embargo, la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de la manera más amplia sin hacer necesario, ni por razones prácticas ni por razones de igualdad y de equidad impositiva, el recurso a la interpretación analógica.

Sólo en las obligaciones impositivas con hechos abstractos o formales no es posible la interpretación analógica, ni el hecho imponible puede ser concebido de la manera amplia que su causa jurídica exigiría. Precisamente por estas razones nos parece contradictoria la doctrina que asume como concepto dogmático el de evasión fiscal, fundado sobre el elemento subjetivo de la intención de evadir el impuesto. En efecto, si solamente en la hipótesis de evasión fiscal se permite al intérprete aplicar el impuesto como si se hubiera realizado efectivamente el hecho imponible, esto significa una interpretación analógica del hecho imponible. Solamente si se admite que el hecho imponible por su misma naturaleza abarca también el hecho cumplido, a pesar de sus diferencias formales, no se aplicará la norma tributaria por analogía, sino según el con-

de las necesidades prácticas del gobierno, pero también ocasiona muchas incertidumbres en cuanto diferentes músicos tocan melodías discordantes".

En general sobre los criterios de interpretación de las leyes tributarias, véase Vanoni, *Natura e interpretazione...*, cit.

^{233 bis 3} Véase Giannini, *op. y loc. cit.*

cepto amplio de hecho imponible que la autonomía dogmática del derecho tributario sugiere.^{233 bis 4}

17. EL OBJETO MATERIAL DEL HECHO IMPONIBLE Y SU MEDICIÓN

El objeto del hecho imponible (que no se debe confundir con el objeto de la obligación) es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto. Es, sin embargo, fuera de lugar tratar particularmente del objeto en una teoría general del hecho imponible, puesto que los objetos tienen características diferentes según el hecho imponible al cual se refieren. Por ejemplo, rédito, patrimonio, monto de las ventas, mercaderías importadas o fabricadas, son los objetos de los hechos imponibles del impuesto a los réditos o de los impuestos aduaneros o de los impuestos sobre fabricación, etcétera. La única característica general es que al objeto se aplica la unidad de medida, por ejemplo valor monetario, o peso, o número de unidades, sobre la cual a su vez se aplicará la tasa del impuesto.²³⁴ No necesita mayores aclaraciones el hecho de

^{233 bis 4} Nos parece que Blumenstein, que, como nosotros, niega explícitamente la interpretación analógica en la hipótesis de hechos imponibles abstractos o formales, mientras afirma que en los demás casos "hay que partir del hecho imponible, que debe ser comparado con la figura abstracta de la ley impositiva según su naturaleza económica", sin necesidad lógica introduce después aquí el elemento de la intención de evadir al impuesto. Si, como él afirma, en estos casos el legislador renuncia a una definición formal, y el hecho imponible debe ser considerado tan sólo por su naturaleza económica, esto ya es suficiente para poder prescindir de las formas jurídicas sin necesidad alguna del requisito subjetivo de la intención de evadir el impuesto. Sobre el punto véase Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 277.

²³⁴ Véase Blumenstein, *Schweiz, Steuerrecht*, cit., I, pág. 216 y sig. Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 189 y sig.

que la autonomía dogmática del derecho tributario en lo que se refiere al concepto de hecho imponible y sus consecuencias vale en particular para las definiciones de los objetos.

Merece ser aclarado, sin embargo, el concepto de exención objetiva. Muchas veces las leyes tributarias definen el hecho imponible de manera general y hacen también referencia en general al objeto material, pero exceptúan algunos objetos, en normas particulares. Se plantea, en la interpretación de estas normas, el siguiente problema jurídico: ¿se trata de excepciones o más bien de una técnica legislativa para delimitar mejor el hecho imponible? En la primera hipótesis valen las reglas de interpretación propias de las normas excepcionales; en la segunda hipótesis, al contrario, la norma debe ser interpretada como otra norma general del derecho tributario substantivo. Solamente en el primer caso se trata de una verdadera exención objetiva, en el segundo no.²³⁵

²³⁵ Véase Giannini, *op. cit.*, pág. 205 y sig.

CAPÍTULO III

LA ATRIBUCIÓN DEL HECHO IMPONIBLE A LOS SUJETOS PASIVOS Y LOS MOMENTOS DE VINCULACIÓN CON EL SUJETO ACTIVO

18. ATRIBUCIÓN DEL HECHO IMPONIBLE AL SUJETO PASIVO PRINCIPAL: DEFINICIÓN DE CONTRIBUYENTE

El hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que, por efecto de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, no son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas precisamente en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados.

Para entender la naturaleza de los criterios de atribución es menester repetir las conclusiones a las cuales hemos llegado en el estudio del hecho imponible. Éste, por la causa jurídica que lo caracteriza, es decir, por el principio de la capacidad contributiva, es siempre un hecho de naturaleza económica; la voluntad del particular es considerada importante en cuanto crea las circunstancias económicas que son relevantes en la definición del hecho imponible, no, al contrario, en cuanto se dirija a la elección, para la

relación económica creada, de una disciplina jurídica, a menos que el hecho imponible, por expresa voluntad de la ley, sea concebido de manera absolutamente abstracta o formal.

Ahora bien, lo mismo vale en lo que se refiere a la atribución del hecho imponible a los sujetos que resultan obligados. Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva. Lo mismo se puede decir, *mutatis mutandis*, con referencia a la tasa y a la contribución: también para estos tributos es obligado en primer término quien goza del servicio administrativo o de la ventaja especial, que constituyen respectivamente la causa de la tasa o de la contribución. Este sujeto o (como también puede ocurrir) estos sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a él o a ellos la capacidad contributiva (o el goce del servicio o de la ventaja en la tasa y en la contribución) es o son el deudor principal o los deudores principales, el o los contribuyentes (S).

El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un *título propio*, y, si se me permite la expresión,²³⁶ es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.²³⁷

²³⁶ Esta expresión ha sido usada también por Sinningh Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch Belastingrecht*, Zwolle, Willink, 1928, pág. 96, con referencia al sujeto pasivo de la obligación aduanera.

²³⁷ Conceptos análogos en Pugliese, *Istituzioni...*, cit., pág. 61 y sig.

El criterio de atribución del hecho imponible al sujeto pasivo principal depende de la naturaleza del mismo hecho imponible.

Es necesaria, sin embargo, una distinción. En el derecho positivo de muchos países, para algunos tributos el contribuyente está indicado en primer término y el hecho imponible ocupa un lugar digamos secundario: estos tributos se llaman subjetivos.²³⁸ En otros, que se llaman objetivos,²³⁹ el contribuyente no sólo no es indicado en primer término, sino muy a menudo no es indicado para nada. En éstos no sólo hay que buscar el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente, sino que únicamente de esta manera es posible saber quién es el contribuyente. En otras palabras, el contribuyente de los tributos subjetivos está indicado en la ley y la tarea del intérprete consiste solamente en distinguir el contribuyente de los otros sujetos, a través del examen de los criterios de atribución del hecho imponible que se hallan expresados en la ley; en el caso de los tributos objetivos el contribuyente se descubre solamente mediante el criterio de atribución y éste tampoco está indicado expresamente en la ley, sino que hay que deducirlo de la naturaleza misma del hecho imponible.

La diferencia entre tributos subjetivos y objetivos es una diferencia más bien de técnica legislativa, con consecuencias para la práctica interpretativa, antes que una diferencia dogmática. Desde el punto de vista dogmático, en efecto, debe sentarse el principio de que todos los tributos consisten en una relación personal, y que entonces

²³⁸ Véase nota 10.

²³⁹ Véase nota 10.

para todos existe un sujeto pasivo; y que el criterio de atribución al sujeto principal, al contribuyente, es siempre en función de la naturaleza del presupuesto de hecho.

Así, por ejemplo, en el impuesto a la renta global (impuesto que es un típico tributo subjetivo en todos los derechos positivos) si el presupuesto de hecho es la disponibilidad de una renta, es evidentemente criterio de atribución la disponibilidad, es decir, la efectiva posesión de la renta, y es por ende contribuyente quien dispone de ella. No extrañe la aparente tautología que está contenida en esta afirmación: todo el análisis que estamos haciendo se refiere al mismo hecho imponible, que solamente analizamos desde diferentes puntos de vista. En la definición concreta de un hecho imponible está comprendido el aspecto objetivo, como sería en el ejemplo propuesto el rédito, el aspecto subjetivo, es decir, la atribución al contribuyente y a los otros obligados, como asimismo el momento de vinculación al sujeto activo (v. *infra*).

El hecho imponible del impuesto a la renta global podría, pues, al menos en la mayoría de los casos, ser definido así: la disponibilidad de una renta por parte de una persona física domiciliada en el territorio del Estado al cual corresponde la pretensión impositiva.

La tautología, de que hemos hablado, no aparece en los tributos objetivos, en los cuales ni el sujeto pasivo, ni el criterio de atribución están indicados de manera explícita en la ley. Corresponde al intérprete la búsqueda del uno y del otro.

En el impuesto aduanero, por ejemplo, es preciso definir previamente el hecho imponible, y esto se puede des-

prender de un minucioso examen de todas las normas de las leyes aduaneras. Como ocurre en general (las leyes suiza y alemana constituyen en este respecto dos excepciones),²⁴⁰ no hay indicaciones seguras sobre el momento subjetivo del hecho imponible: se acostumbra, en efecto, decir en las leyes aduaneras y también en el lenguaje común que todas las mercaderías que entren en el territorio serán sometidas al impuesto. ¿Quién es el sujeto pasivo principal, el contribuyente? ¿Es el que materialmente introduce la mercadería, o es el propietario, o el poseedor de la mercadería, o el destinatario o el que cumple las formalidades de denuncia y de despacho? La contestación a estas preguntas no puede darse sin una definición previa del hecho imponible. Para definirlo es menester saber cuál es la naturaleza substancial, el principio que está en la base del tributo.

El tributo aduanero es un impuesto y como tal tiene por causa la capacidad contributiva, y en particular la capacidad contributiva que resulta de la importación de una mercadería para destinarla al consumo, o al comercio o al empleo productivo en el interior del país. El contribuyente por naturaleza no es quien importa materialmente, sino aquel para el cual la importación se efectúa, es decir, el propietario, si éste es el destinatario de la mercadería en el interior, y, cuando la propiedad queda en el remitente extranjero, el que en el interior podrá dar a la mercadería,

²⁴⁰ La ley suiza es una de las mejores leyes impositivas habiendo sido elaborada por el prof. Blumenstein con los criterios científicos a los cuales el distinguido autor había dado desarrollo en sus obras doctrinales y en sus cursos universitarios. La ley alemana vigente es muy reciente, habiendo sido aprobada en 1939.

a la salida de la aduana, el destino que le corresponda. Éste es el contribuyente del impuesto aduanero, es decir, el deudor por título propio, porque para él se realiza el hecho imponible en conformidad con su naturaleza substancial, es decir, con su causa.²⁴¹ Naturalmente, puede, al lado del contribuyente, ser indicado por la ley otro responsable del tributo, como el transportador, o el despachante, o el que obra en lugar del importador en virtud de un contrato de comisión, o sea en nombre propio, sin representación del propietario o del destinatario contribuyente. Pero estas otras personas son responsables del tributo, en algunos casos solidariamente, en otros casos substitutivamente (v. *infra*), pero no contribuyentes: y su deuda o, mejor dicho, su responsabilidad nunca suprime la deuda propia del des-

²⁴¹ Véase Pesenti, *I soggetti passivi dell'obbligazione doganale nella legge italiana*, Pavia, Treves, 1934. También en el derecho inglés el contribuyente es definido de manera análoga. Véase *Customs Regulations and Procedure in the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, London, 1935, para uso oficial, en que se escribe (pág. 25): "Definición de importador: el término importador significa propietario u otra persona que temporalmente tenga la posesión o tenga el interés beneficiario sobre las mercaderías desde el momento de la importación hasta que ellas han pasado la Aduana. Un representante encargado de despachar por cuenta de un importador debe presentar una autorización escrita de la persona por cuenta de la cual actúa".

También en el derecho holandés el importador es reconocido como el contribuyente por naturaleza, aunque otros sujetos puedan ser responsables del pago solidaria o substitutivamente. Véase Sinningh Damsté, *op. cit.*, págs. 96-97.

En el derecho argentino una prueba de que el propietario en el interior del país es el contribuyente, deudor del tributo por título propio, por naturaleza, se encuentra en la disposición según la cual las transferencias de propiedad de las mercaderías antes del despacho, no son reconocidas por la Aduana si comprador y vendedor no lo soliciten por escrito firmado por ambos.

tinatario de la mercadería en el interior, quien es el contribuyente.²⁴²

Si el hecho imponible es siempre un hecho de naturaleza económica, como antes lo hemos dicho, también el criterio de atribución al contribuyente, que no es sino un aspecto del mismo hecho imponible, participará de esa naturaleza económica. En los criterios de atribución que necesariamente impliquen relaciones jurídicas será relevante la relación económica que forma el contenido de la relación jurídica, no ésta en cuanto tal.

Así, por ejemplo, si el hecho imponible es constituido por la propiedad inmobiliaria, en línea general hay que entender que el derecho de propiedad es el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente y que, por ende, el contribuyente es el propietario del bien raíz, en cuanto el propietario es efectivamente el titular de la situación económica que forma el contenido substancial del derecho de propiedad. Pero si, por una razón cualquiera, el derecho de propiedad, el título está separado de su contenido económico esencial en vista del cual ha sido tomado como he-

²⁴² Así, por ejemplo, el delito de contrabando según el decreto reglamentario italiano en materia aduanera (art. 336) tiene como consecuencia que el contraventor sea considerado deudor del tributo. Se ha interpretado erróneamente esta disposición en el sentido de que el contraventor sea deudor en lugar del propietario, o sea del contribuyente verdadero; (fallo de la Corte di Appello de Génova, de fecha 6 de agosto de 1937, *Finanza c. Soc. An. It. Texas Company*, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1938, II, pág. 38, con nota de A. Cutrera, y en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1937, con nota de A. Uckmar, que aprueba la interpretación de la Corte). Pero esto no es exacto; la disposición tiene por efecto el de agregar al contribuyente un nuevo responsable, con responsabilidad substitutiva, pero no elimina el verdadero deudor del tributo.

cho imponible, el contribuyente no es el propietario, sino el que efectivamente se encuentra en la situación económica que constituye el hecho imponible.

Y si la atribución del hecho imponible a un sujeto depende de un negocio jurídico privado, es la intención práctica de las partes, no la intención jurídica, la que determina el criterio de atribución. Si una preponderancia de la intención jurídica puede producir como resultado la atribución del hecho imponible a un sujeto diferente de aquel al cual sin esa intención jurídica hubiera sido atribuido por virtud de la sola finalidad práctica, la intención jurídica es inoperante y se atribuye el hecho imponible al sujeto que la finalidad práctica sola, según los efectos que el derecho objetivo le reconoce, hubiera indicado.

En otras palabras, para el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente, es decir, para la indicación del deudor principal del impuesto, vale aquella autonomía dogmática del derecho tributario frente al civil que hemos expresado antes; vale de la misma manera y con los presupuestos dogmáticos y los mismos efectos el concepto jurídico de evasión fiscal.

De esta manera se entiende exactamente el fundamento de la teoría de la propiedad económica, que ha sido desarrollada por la doctrina alemana y que alguna vez ha encontrado aplicación en la jurisprudencia suiza e italiana;²⁴³ podemos entender asimismo el concepto de la juris-

²⁴³ Véase Blumenstein, *Die Auslegung...*, cit., pág. 188; Ruedin, *Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht*, Aarau, Sauerländer, 1935; véase en la jurisprudencia italiana el fallo de la Corte di Cassazione de fecha 27 de noviembre de 1938 que modifica el fallo de la Corte de Génova citado en la

prudencia norteamericana, según la cual vale más el poder económico sobre la renta que las minuciosidades del título.²⁴⁴

Se comprende, además, que no hay diferencia dogmática entre deudor por razón del título sobre el rédito y deudor por razón de la simple disponibilidad del rédito.²⁴⁵ Como ya ha sido demostrado exactamente²⁴⁶ no tiene sentido esta distinción, porque si sólo el título fuera el criterio de atribución, no sería deudor del tributo el que tiene la simple disponibilidad; y si, al contrario, la disponibilidad del rédito es el criterio de atribución, el título es también criterio de atribución, pero sólo en cuanto se identifique con su contenido principal, que es precisamente la disponibilidad del rédito. Si no fuera así, no se podría considerar la simple disponibilidad como criterio de atribución: si se la considera, significa que el título jurídico vale sólo como

nota precedente y define correctamente el significado de la palabra propietario a los efectos de la obligación aduanera.

²⁴⁴ Véase fallo *Griffiths v. Helvering* de la Suprema Corte norteamericana en que Mr. Justice Frankfurter escribe: "Nunca reiteraremos bastante que los impuestos no se relacionan tanto con las minuciosidades del derecho de propiedad como con el poder actual sobre la propiedad sometida a impuesto, el beneficio por el cual se paga el impuesto (*Corliss v. Bowers*, 281 U. S., 376, 378). Y no hace diferencia el hecho de que ese "poder" pueda ser ejercido mediante una especial retención del título legal o mediante la creación de un nuevo interés fundado sobre la equidad, pero controlado, o mediante el mantenimiento de un beneficio efectivo, a través de la interposición de un agente subordinado (*Gregory v. Helvering*, 283 U. S., 465).

Véase también Paul, *The Effect on Federal Taxation of Local Rules of Property*, cit., pág. 40, en que escribe: "A la luz de otras decisiones parecería que el criterio general de imposición bajo la ley federal de impuestos es el contralor económico, más bien que la propiedad en sentido técnico".

²⁴⁵ Contr. Pugliese, *Istituzioni...*, cit., pág. 67, nota 1.

²⁴⁶ Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 142.

presunción de la disponibilidad, y que no hay una diferencia entre las dos categorías de sujetos, deudores los unos por el título del rédito, los otros por su disponibilidad.

Estas premisas son fundamentales para entender los criterios de la jurisprudencia norteamericana en la imposición de los réditos atribuidos a *trusts*²⁴⁷ y para resolver el caso de propiedad fiduciaria de mercaderías sujetas a impuesto aduanero, como se planteó en la jurisprudencia italiana.²⁴⁸ Son fundamentales para entender las normas del derecho inglés sobre la atribución a los accionistas de los réditos exageradamente acumulados por las "private companies",²⁴⁹ distinguiéndolas de las normas análogas del

²⁴⁷ Véase el fallo de la *Supreme Court, Helvering v. Clifford*, de fecha 26 de febrero de 1940, en el cual se decidió que debía atribuirse el rédito al creador de un trust, porque del examen de los hechos resultaba que la creación del trust no traía ninguna modificación sustancial en su posición económica; él conservaba la sustancia del pleno goce de todos los derechos que antes tenía sobre la propiedad. Mr. Justice Douglas, que redactó el fallo, dice que este criterio es decisivo, a pesar de que "pueda no ser cierto si se consideran tan sólo los estrictos derechos legales".

²⁴⁸ En la causa citada en las notas 242 y 243, se planteó el caso de que el despachante se presentó a la aduana como propietario de las mercaderías por efecto de un endoso hecho por el destinatario en las pólizas de carga a favor del despachante. Es evidente que ese endoso constituía un negocio fiduciario, que tenía por finalidad la de facilitar al despachante la tramitación aduanera, pero no la de transferirle efectivamente el derecho de propiedad. Tratándose de un negocio fiduciario, su efecto era el de hacer aparecer al despachante como propietario frente a los terceros, pero no el de sustituir al contribuyente legal, otro determinado voluntariamente por el mismo sujeto obligado por la ley al pago del tributo.

²⁴⁹ El art. 21 del Finance Act de 1922 dispuso que las sumas que determinadas sociedades anónimas acumularan sin una necesidad para la explotación o el ensanchamiento de la empresa, deben considerarse como distribuidas a los accionistas, y por consiguiente deben ser sometidas a la *surtax* sobre el monto total de los réditos de éstos. Véase sobre la materia *Burr, op. cit.*

derecho norteamericano;²⁵⁰ para entender cómo la jurisprudencia norteamericana decide pasar por alto la existencia de una sociedad anónima, para atribuir el rédito a quien tiene el contralor de la sociedad, la cual no posee un "business purpose" suyo, etc.²⁵¹

La autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho privado y la consecuencia respecto al fenómeno de la evasión fiscal, que no es un concepto dogmático independiente sino aplicación de esa autonomía, halla plena aplicación con respecto a la atribución del hecho imponible al contribuyente, es decir, con respecto al lado subjetivo del hecho imponible, de la misma manera como con respecto al lado objetivo.

19. ATRIBUCIÓN DEL HECHO IMPONIBLE A LOS DEMÁS SUJETOS PASIVOS Y CLASIFICACIÓN DE ELLOS

Solamente el sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cua-

²⁵⁰ A diferencia del derecho tributario inglés, el norteamericano no considera rédito distribuido a los accionistas la ganancia acumulada exageradamente, sino que somete las sociedades mismas a un sobre-impuesto especial sobre esas ganancias.

²⁵¹ Véase, además del citado fallo *Gregory v. Helvering*, el fallo *Higgins v. Smith* de la *Supreme Court*, de fecha 8 de enero de 1940.

lidad de sujeto pasivo del tributo, esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo.

De esto deriva una primera consecuencia: mientras no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, contribuyente, porque el criterio de atribución a él del hecho imponible se desprende de la naturaleza misma del hecho imponible, los otros sujetos, al contrario, son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina. Del hecho de pagar un sueldo o un salario no podría nunca derivar la cualidad de obligado al pago del impuesto al rédito de trabajo, sin que una norma explícitamente lo dispusiera; mientras que el trabajador que recibe el rédito es deudor del impuesto, aun cuando la ley no lo disponga expresamente y solamente cesa su obligación en el momento en que otro obligado la haya satisfecho por él.

1) Una segunda consecuencia es que cuando la ley explícitamente indica todos los sujetos obligados al pago del tributo, el deudor principal, el contribuyente se distingue de los otros obligados porque a él y no a los otros corresponde la causa del tributo.²⁵²

3) Una tercera consecuencia es que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico; para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la

²⁵² Véase Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 61 y sig. Observamos, sin embargo, que el concepto de causa debe ser entendido según lo hemos explicado antes en el texto; y que este concepto no pertenece a la ética jurídica, sino al derecho positivo.

ley y puede ser de cualquier naturaleza. Pugliese²⁵³ cita exactamente como criterios de atribución que se hallan comúnmente en las leyes fiscales una relación de hecho o de derecho con el contribuyente, o la sucesión en una particular situación de hecho o de derecho, o la violación de una obligación legal (o la consecuencia de una carga).

Hay que equiparar al contribuyente, deudor principal, por títulos propios, el sucesor a título universal, como el heredero o la sociedad comercial que absorbe a otra sociedad comercial, alguna vez hasta el sucesor a título particular, aunque en general, en este último caso, en lugar de operarse una sucesión, se agrega un nuevo responsable.²⁶⁴

Algunas veces el presupuesto de hecho del tributo por su propia naturaleza se atribuye conjuntamente a dos o más sujetos principales. Hay, pues, dos o más contribuyentes, deudores de la misma manera, por igual título directo.

Esto pasa, por ejemplo, en los titulados impuestos a las transferencias de riqueza, en que igualmente se consideran contribuyente las dos partes contratantes, es decir, el que transfiere y el que adquiere la riqueza. No es ésta, sin embargo, una regla absoluta. Muy a menudo el impuesto que grava la transferencia se atribuye únicamente, por expresa voluntad de la ley, a una sola de las partes. Así, por ejemplo, es contribuyente del impuesto a las sucesiones (*federal state tax*) o a las donaciones (*federal gift tax*) en los Estados Unidos la herencia o el donante; en impuestos análogos en otros países, por ejemplo en Francia, Italia y Alemania, es contribuyente el que recibe la heren-

²⁵³ Pugliese, *Istituzioni* . . . , cit., pág. 59.

²⁵⁴ Pugliese, *Istituzioni* . . . , cit., pág. 66.

cia, el legado o la donación. Es cierto que la diferencia radica en la naturaleza objetiva del hecho imponible, que en los impuestos norteamericanos es la masa hereditaria o la suma global de donaciones hechas por un sujeto en el año fiscal; mientras los impuestos europeos citados son impuestos sobre el enriquecimiento a título gratuito. El hecho de considerar contribuyente a la una o a la otra parte de la transferencia da lugar, sin embargo, a la clasificación de estos impuestos en impuesto a las transferencias e impuestos (que se acostumbra titular "directos") al enriquecimiento.

El impuesto a los cupones en el derecho suizo es un impuesto de sellado sobre el pago de la renta de los títulos y son contribuyentes las dos partes entre las cuales se verifica el pago;²⁵⁵ en el derecho italiano, al contrario, el impuesto a los cupones es un impuesto sobre el receptor de esta forma de rédito y el que paga el cupón es sí responsable frente al Fisco, pero no contribuyente; es decir, paga no por título propio, sino por título ajeno, en substitución del receptor del cupón, que es el verdadero contribuyente.²⁵⁶

Aquí también la razón de la diferencia se encuentra en el distinto presupuesto de hecho, que en el impuesto suizo es la prestación objeto de una relación jurídica, el acto del pago del cupón y en el derecho italiano es el rédito percibido en forma de cupón por su titular. Esta diferencia, según lo que hemos dicho antes, puede ser formulada más exactamente así: en el impuesto suizo a los cupones el hecho imponible es concebido de manera abstracta o formal,

²⁵⁵ Véase arriba, nota 170.

²⁵⁶ Véase Giannini, *Il rapporto*..., cit., pág. 141.

mientras que en el impuesto italiano el hecho imponible es causal; en el primero se pone en evidencia el acto que da lugar al enriquecimiento, en el segundo el enriquecimiento mismo. Por esto son contribuyente en el impuesto suizo ambas partes y en el impuesto italiano sólo el receptor, siendo el que paga responsable en substitución.

Según fue observado por un eminente escritor,²⁵⁷ en cuanto las partes contratantes en los negocios bilaterales que constituyen el hecho imponible (con la salvedad antes expuesta en lo que se refiere al "negocio" como presupuesto de la obligación impositiva)²⁵⁸ sean igualmente obligadas al pago del impuesto, la deuda sería en parte propia y en parte ajena y por ende los obligados serían en parte directamente responsables, en parte indirecta y solidariamente.

No podemos compartir esta opinión. Si el presupuesto de hecho es único, como lo es en los casos de impuestos a las transferencias, es atribuible por su misma naturaleza a ambas partes contratantes y la deuda es igual y totalmente de las dos. Por esto la responsabilidad es solidaria, porque la deuda es única, porque existe el *idem debitum*, porque para ambas partes el hecho imponible se verifica de manera inseparable, por el conjunto, *in solidum*.²⁵⁹ Precisamente aquí está el fundamento de la solidaridad fiscal de derecho substantivo, es decir, en el hecho de que la deuda es única y común por el todo para cada una de las dos partes.

²⁵⁷ Pugliese, *Istituzioni*..., cit., pág. 70.

²⁵⁸ Ver arriba, §§ 6 y 12.

²⁵⁹ Véase Bonfante, *Istituzioni di Diritto romano*, cit., pág. 374.

En otros casos, cuando el criterio de atribución del presupuesto no es único, hay que distinguir la deuda propia de la deuda ajena y si la ley dispone una responsabilidad del pago del impuesto cuyo hecho imponible es naturalmente atribuible a otro sujeto, que es el contribuyente, la eventual responsabilidad solidaria puede ser tal, sólo por expresa voluntad de la ley y no por la naturaleza misma de la obligación.

El fundamento, pues, de la solidaridad fiscal, en cuanto ésta no resulta de una expresa norma de ley, está en la unidad del criterio de atribución del hecho imponible, a dos o más sujetos: en los impuestos a las transferencias en consecuencia de negocios ambas partes están obligadas *in solidum*, no porque el objeto de la obligación sea indivisible (la prestación pecuniaria, en efecto, es una prestación típicamente divisible), sino por la naturaleza misma de la deuda, que es única y surge de igual manera por igual y único criterio de atribución para con ambas partes del negocio.²⁶⁰

En cuanto la deuda sea en parte propia y en parte ajena no estamos ya frente a dos contribuyentes, sino frente a un contribuyente y un sustituto: a un contribuyente, al cual la deuda pertenece por título propio, o, como hemos dicho, por naturaleza, y un sustituto, al cual pertenece más bien la responsabilidad que la deuda, porque no se le

²⁶⁰ Conforme Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 119 y sigg.; contra, Moffa, *La responsabilità solidale nell'obbligazione tributaria*, en *Giurisprudenza Italiana*, 1931, IV, 153; contra, Pugliese, *Istituzioni...*, cit., pág. 64 y nota 1.

puede atribuir el hecho imponible de conformidad con la causa del impuesto.²⁶¹

No existe, pues, a nuestro parecer, una categoría de sujetos caracterizada por una deuda en parte propia y en parte ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte conjunta (solidaria), como ha sido distinguida por Pugliese.²⁶² En efecto, o se trata de dos contribuyentes que son tales por igual título y que por ende responden directa y solidariamente por deuda propia; o de un contribuyente y de un responsable. En esta segunda hipótesis la solidaridad de la obligación (como en el caso de los coherederos obligados solidariamente por los impuestos sucesorios de todos, en el derecho tributario italiano) es completamente diferente que en la primera: en un caso deriva de la naturaleza misma de la obligación, por ser el hecho imponible atribuible con único criterio a dos sujetos, en el otro puede derivar solamente de una expresa voluntad legislativa. Los sujetos pasivos reunidos por Pugliese en esta categoría o pertenecen a la categoría de los contribuyentes, sujetos por deuda propia y con responsabilidad solidaria por la naturaleza de la obligación, o a otra de sujetos responsables por deuda ajena con solidaridad con el contribuyente, por voluntad expresa de la ley.

Si es contribuyente, deudor del tributo por naturaleza, el sujeto al cual el hecho imponible se atribuye por su causa jurídica, bien puede la ley, sin embargo, determinar que sea responsable, no conjunta o solidariamente, sino en substitución de él, otro sujeto. El criterio de atribución del

²⁶¹ Ver arriba en el texto.

²⁶² Pugliese, *Istituzioni*, cit., pág. 69.

hecho imponible a este otro sujeto debe ser siempre indicado explícitamente en la ley positiva, como lo hemos dicho antes. Se trata en general de una relación con el contribuyente, relación que, sin embargo, no causaría por sí misma ninguna responsabilidad del sujeto por la deuda del contribuyente, si la ley tributaria no lo mandara. Esta observación sirve para distinguir esta categoría de sujetos de la obligación tributaria, de los sujetos que están en alguna relación jurídica con el contribuyente, de la cual deriva, por normas extrañas a las tributarias, la responsabilidad del pago de las deudas del contribuyente; así, por ejemplo, en el caso del tutor o del curador del menor o del incapaz, que deben pagar las deudas tributarias de estos últimos, pero no con el propio patrimonio, sino con el del menor o del incapaz, y no por normas tributarias, sino por las generales del derecho civil.

La substitución se distingue también del fenómeno económico de la traslación del tributo. Es cierto que el substituto tiene, en la generalidad de los casos, derecho de regreso, o sea, el derecho, reconocido en la misma ley tributaria, de exigir, a su vez, el pago del contribuyente y en algunos casos hasta la obligación de hacerlo.²⁶³

Sin embargo, este derecho y esta obligación, cuando existen, demuestran únicamente que el substituto no es el contribuyente verdadero, porque no es atribuible a él por

²⁶³ Por ejemplo, en el impuesto italiano a los réditos de la riqueza mobiliaria, sobre los réditos de los trabajadores y empleados; los dadores de trabajo son responsables del pago del tributo con responsabilidad substitutiva, pero tienen la obligación de retener el impuesto en el acto del pago del sueldo o salario.

naturaleza el hecho imponible. El fenómeno económico de la traslación, sin embargo, puede verificarse aun cuando el verdadero contribuyente sea el único obligado y no haya ninguna substitución tributaria.

El contribuyente, en el caso de substitución (cuyo ejemplo más típico es el del impuesto debido por el que paga el rédito en lugar del reductuario, por el principio técnico-financiero de la imposición a la fuente) no es indiferente para el derecho tributario, no es solamente una figura teórica, abstracta, de orden ético-jurídico más bien que jurídico positivo, como erróneamente ha sido afirmado,²⁶⁴ sino que se manifiesta sea en el derecho de exigir el pago del contribuyente, derecho que existe siempre para el substituto aunque la ley no lo disponga expresamente, sea en el hecho de que, si la ley expresamente no dispone lo contrario, la administración podrá siempre hacer valer el crédito tributario contra el contribuyente, cuando el substituto resulte insolvente, aunque éste se haya vuelto insolvente después de haber exigido el pago del contribuyente.²⁶⁵

Análoga a este categoría de responsables por deuda tributaria ajena es la de otros sujetos, cuya responsabilidad, sin embargo, no es substitutiva sino conjunta, es decir, solidaria. Aquí también el criterio de atribución resulta expresamente de la ley y no deriva de la naturaleza misma del hecho imponible.

El criterio de atribución está constituido en general

²⁶⁴ Pugliese, *Istituzioni*..., cit., pág. 61 y sig. Véase nota 252.

²⁶⁵ Contra, Blumenstein, *Schweiz Steuerrecht*, cit., pág. 114; Giannini, *Il rapporto*..., cit., pág. 143.

por la violación de una obligación²⁶⁶ o más bien consiste en una carga, que incumbe a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razón de su profesión o de su oficio. Así, por ejemplo, la responsabilidad de los notarios o de los procuradores para el pago de los tributos relativos a los actos otorgados o concluidos por ellos. Así la responsabilidad de los despachantes aduaneros por los derechos relativos a las mercaderías que ellos despachan, en la generalidad de los derechos positivos.

Tienen la misma responsabilidad de carácter solidario, aunque por un criterio de atribución diferente, los sujetos que por voluntad de la ley, además de una responsabilidad directa por una deuda propia, responden también por una deuda ajena de origen idéntico: es el caso de los coherederos que responden solidariamente por los impuestos de los otros coherederos, aunque se trate de impuestos distintos con distintos pero idénticos presupuestos de hecho, en el derecho italiano.²⁶⁷

Último criterio de atribución es el que deriva de una garantía real sobre el objeto material del hecho imponible. Por efecto de esta garantía todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución sobre el mismo objeto. Se trata más bien que de una responsabilidad objetiva, como la lla-

²⁶⁶ Véase Pugliese, *Istituzioni*... , cit., pág. 81 y sig.

²⁶⁷ Véase Pugliese, *Istituzioni*... , cit., pág. 64.

man Pugliese y otros escritores,²⁶⁸ de una carga. Ya hemos dicho que esta garantía real no cambia en nada la naturaleza personal de la relación jurídica tributaria. El sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no puede ser considerado como deudor ni, *a fortiori*, como contribuyente. La deuda, es decir, la obligación personal por un título propio, pertenece al sujeto que era propietario en el año fiscal al cual se refiere el impuesto territorial, o al propietario de la mercadería sujeta a impuesto de importación o al consumo en el momento en que sale de la cinta aduanera o es introducida en el libre tráfico, no quien se halla en otro tiempo en la posesión o en la propiedad del mismo objeto. Solamente los primeros son contribuyentes, los otros son objetivamente responsables del impuesto, por efecto de una carga.

Concluyendo sobre las diferentes categorías de sujetos, hay que subrayar que en institutos análogos de países diferentes no todos los sujetos por efecto del mismo criterio de atribución están distribuidos en las mismas categorías. Por ejemplo, en el derecho aduanero italiano propietario (es decir, destinatario de la mercadería en el interior), transportador, despachante, son solidariamente responsables del tributo: solamente el primero, sin embargo, es contribuyente, los otros son responsables con solidaridad aunque por razones diferentes, el uno por la posesión de la cosa, el otro por su oficio. En el derecho aduanero belga

²⁶⁸ Pugliese, *Istituzioni*... , cit., pág. 83.

y holandés, como en el derecho alemán, al contrario, la responsabilidad del introductor material es substitutiva, la del despachante es solidaria.²⁶⁹

Sin embargo, los sujetos se pueden distribuir siempre en una de las categorías antes nombradas, esto es, de contribuyentes, de responsables por substitución, de responsables con responsabilidad solidaria y de responsables por garantía; los criterios de atribución a los diferentes sujetos son, de un lado, el criterio natural, derivante de la misma naturaleza del hecho imponible, que caracteriza el contribuyente y da lugar a la solidaridad en caso de más contribuyentes; este criterio natural, principal, de atribución del hecho imponible, tiene naturaleza económica y a él se aplica la doctrina de la autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho civil, como antes hemos expuesto. De otro lado están los criterios de atribución determinados positivamente en la ley y cuya consecuencia es la responsabilidad substitutiva o solidaria u objetiva por garantía.

20. CAPACIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA

También el concepto de capacidad tributaria deriva de la misma naturaleza del hecho imponible, y se resuelve en el criterio de atribución de éste al contribuyente. En efecto, la capacidad de ser contribuyente, o sea la capaci-

²⁶⁹ Véase Pesenti, *op. cit.* Para el derecho holandés y el belga, véase Sinningh Damsté, *op. cit.*, pág. 96. Para el derecho alemán antes de la nueva ley, Bühler, *Lehrbuch*, cit., II, pág. 578; la Corte de Finanzas del Reich afirmó el carácter substitutivo de la obligación del importador material en el fallo vol. 28, págs. 187-193.

dad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Se suele afirmar que la diferencia entre capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario.²⁷⁰ Esto es cierto; sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que *prima facie* debería serle atribuido, se atribuya a otro sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo. El problema ya ha sido tratado en cuanto hemos hablado de la naturaleza económica del criterio de atribución y de la autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho privado en lo que se refiere precisamente a la atribución; tenemos que volver ahora sobre el argumento, demostrando que la capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido.

Precisamente la naturaleza económica del hecho imponible explica por qué es suficiente la capacidad de ser

²⁷⁰ Pugliese, *Istituzioni...*, cit., pág. 47.

sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personería jurídica. En las leyes tributarias positivas de muchos países se consideran como contribuyentes, por ejemplo, las sociedades colectivas, aun cuando, para el derecho comercial, estas sociedades no constituyan personas jurídicas.²⁷¹ Además, y por razones teóricas análogas, se puede desatender la personería de una sociedad comercial para atribuir el hecho imponible al accionista, en cuanto la sociedad comercial no sea efectivamente una entidad con vida económica propia, sino una creación ficticia sin otra función que la de distraer la atribución del hecho imponible al verdadero contribuyente; ²⁷² o en cuanto, o pesar de no ser constituida por motivo de evasión fiscal, objetivamente el he-

²⁷¹ Por ejemplo, en el derecho impositivo inglés y en el norteamericano las *partnerships* están sometidas a un régimen impositivo propio, como sujetos autónomos, aunque según el derecho privado anglosajón ellas no poseen personería jurídica. En el derecho suizo el problema es decidido de manera diferente en los distintos cantones; véase Blumenstein, *Schweiz. Steuerrecht*, cit., pág. 83.

²⁷² Véanse los fallos de la jurisprudencia norteamericana ya citados y los relativos a los *trusts*; véanse también las normas del derecho inglés sobre la excesiva acumulación de rédito por parte de las sociedades anónimas: Burr, *op. cit.*, interesante es notar que el derecho norteamericano aun antes de que se establecieran normas en las leyes positivas, había llegado a estas conclusiones con respecto a la atribución de rédito a sociedades extranjeras, para evadir el impuesto nacional. Véase Paul, *Intent or Motive...*, cit., pág. 284, quien cita el fallo del *Board of Tax Appeals, Kaspars Cohn Co., Ltd.*, 35 BTA, 646. Respecto a los análogos conceptos del derecho alemán, véase Rosendorff, *Come una società anonima non venga considerata esistente secondo la concezione nazionalsocialista con special riguardo all'idea sociale, ed importanza di questa opinione nel campo del diritto tributario internazionale*, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1938, II, pág. 74 y sig., en que el autor comenta un fallo de la Corte de Finanzas del Reich de fecha 1º de octubre de 1937; véanse también fallos y autores por él citados.

cho imponible aparezca más bien atribuible al accionista que a la sociedad, según la naturaleza económica del hecho imponible.²⁷³

De esto resulta claro lo que aquí sostenemos, esto es, que la capacidad tributaria se resuelve en el concepto de atribución y que éste se vincula a la naturaleza substancial del hecho imponible, siendo aplicable la autonomía dogmática del derecho tributario y, dentro de ésta, el concepto de evasión fiscal.

La aplicación más evidente de esta teoría nos la ofrece el problema, de gran trascendencia en el moderno derecho tributario, por su alcance no sólo de derecho interno, sino internacional, de la capacidad tributaria de los carteles o sindicatos o sociedades holding.

El problema tiene alcance internacional, pero no es en sí un problema del titulado derecho tributario internacional, es decir, no se trata del momento de vinculación del

²⁷³ La jurisprudencia italiana, al contrario, se pronunció en el sentido de que aun en sociedades anónimas de un solo accionista o de familias no es posible atribuir las ganancias no distribuidas a la renta total del accionista a los efectos del impuesto sobre la renta total. Véase fallo de la Commissione Centrale per le imposte dirette, sez. un., 31 de enero de 1937, n. 96:282. La doctrina italiana trató, en casos similares, de opinar por la imposibilidad de la renta considerada como atribuible al único accionista, partiendo de la opinión de que la sociedad era simulada. Esta teoría no sólo es equivocada desde el punto de vista del derecho comercial, sino que no ofrece ayuda alguna para resolver el problema del derecho tributario. Aquí el problema debe ser resuelto únicamente en base a la definición del hecho imponible: tratándose en el impuesto italiano a la renta global de la renta total realizada por el accionista, el problema consiste en ver si se puede considerar realizado para el único accionista de una sociedad el beneficio acumulado por su misma voluntad; desde este punto de vista se puede lógicamente llegar a una conclusión opuesta a la de la jurisprudencia italiana citada.

hecho imponible al sujeto activo, sino más bien de la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo. Se plantea, en efecto, la pregunta: si una sociedad comercial está constituida en el interior del país según las leyes nacionales y desde el punto de vista del derecho comercial posee la personería jurídica, pero no es, económicamente; sino un órgano, una dependencia de una concentración de empresas, con o sin personería jurídica, ¿el hecho imponible debe ser atribuido a la sociedad provista de personería jurídica, o a la concentración (sindicato, cartel) que no tiene personería, o a la sociedad madre, que jurídicamente es otra persona? El problema internacional se plantea en cuanto el sindicato o el cartel o la sociedad madre es extranjera. Sin embargo, las consecuencias internacionales dependen, en primer término, de la solución del problema de la atribución y por consiguiente de la capacidad del sindicato o del cartel carente de personería y de la posibilidad de desatender la personería jurídica de la sociedad filial.

El problema ha sido resuelto diferentemente en los distintos países: en Alemania se ha construido la titulada "teoría del órgano" (*Organtheorie*), según la cual el hecho imponible debe ser atribuido a la sociedad madre o al sindicato o cartel, no a la sociedad filial, aunque tenga la personería jurídica.²⁷⁴

En Suiza, aunque en el derecho de algunos cantones

²⁷⁴ Véase Bühler, *Die Besteuerung der Gewinne von Gesellschaften mit internationalen Interessen nach dem autonomen deutschen Steuerrecht und den deutscherseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen*, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. I, Basel, Verlag f. Recht u. Gesellschaft, 1939, pág. 1 y siguientes.

(Zürich) se haya sentado expresamente el principio de la *Organtheorie*, se ha acogido en la misma jurisprudencia cantonal de Zürich el principio de no desatender la personería jurídica de la sociedad filial, trasladando el problema en la determinación del lado objetivo del hecho imponible; el problema de la atribución ha sido substituido por el problema de la determinación de la base imponible.²⁷⁵ En la jurisprudencia federal el problema se ha resuelto de otra manera, y precisamente usando el concepto de evasión fiscal, propio de la más moderna tendencia del derecho suizo, y que hemos criticado antes por falta de fundamento dogmático. Según este concepto se decidió que el hecho imponible no se atribuye a la sociedad filial sino a la sociedad madre, en cuanto la creación de la sociedad filial corresponda a un motivo de evasión fiscal.²⁷⁶ Se reduce así el problema de la atribución y de la capacidad de la sociedad filial al motivo que ha inducido a la creación de ésta.

Por las razones ya expuestas, esto no se justifica dogmáticamente. Si el criterio de atribución sentado en la ley no es susceptible por sí mismo, por su naturaleza, de indicar como contribuyente a la sociedad filial, ningún motivo que haya presidido la creación de esta sociedad hace substituir otro sujeto en lugar del contribuyente. Solamente si

²⁷⁵ Véase intervención de Henggeller al Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal sobre el primer tema del Congreso (hasta ahora inédita).

²⁷⁶ Véase Blumenstein, *L'intenzione di evadere l'imposta e la doppia imposizione intercantonale di una società-organo*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze*, 1939, II, pág. 153 y sig., en que se comenta el fallo del Tribunal Federal Suizo de fecha 1º de diciembre de 1938, *Aluminium Industrie A G v. Canton Wallis*.

de la naturaleza misma del presupuesto de hecho se deriva un criterio de atribución en base al cual resulte directamente contribuyente la sociedad madre o el sindicato, serán éstos los contribuyentes y será posible pasar por alto la personería jurídica de la sociedad filial. No es, pues, el motivo por el cual se constituyó la sociedad filial la razón determinante de la atribución del hecho imponible a uno u otro sujeto, sino la naturaleza del hecho imponible y el criterio de atribución que de ella resulta. Y como el hecho imponible consiste en una relación económica y el criterio de atribución no es el título jurídico sobre el hecho imponible, sino el título económico, es decir, la disponibilidad del patrimonio o del rédito o la realización del acto económico, es contribuyente el sujeto que, provisto o no de personería jurídica, es el titular de hecho, si no de derecho, de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Naturalmente, estos conceptos, que derivan de la naturaleza misma de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, pueden ser anulados por disposiciones positivas de las leyes tributarias, que dispongan la absoluta y exclusiva importancia, como criterio de atribución, del título jurídico y no de hecho. Se trata, como ya lo hemos indicado, de criterios formales o abstractos de atribución, que deben resultar explícitamente de las leyes positivas, y en cuya ausencia debe valer el criterio de atribución económica. La autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho civil es, pues, de notable importancia para la resolución de un problema tributario de alcance

internacional, como ya hemos sostenido en otra oportunidad.²⁷⁷

21. CUALIDADES DEL SUJETO PASIVO RELEVANTES PARA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

También las circunstancias o cualidades del sujeto pasivo que son importantes para la obligación tributaria derivan de la naturaleza del hecho imponible.

Se llaman impuestos personales aquellos impuestos en cuyos hechos imponibles tienen importancia cualidades personales del "contribuyente". (Por esto, lógicamente, el estudio del criterio de atribución, del cual se deduce quién es el contribuyente, debe preceder al estudio de las cualidades del sujeto que interesan al derecho tributario). Se llaman impuestos reales, al contrario, los impuestos para los cuales son indiferentes las cualidades personales del contribuyente.²⁷⁸

Estas cualidades pueden ser el sexo, la edad, el estado civil y de familia, la religión, la nacionalidad, la residencia o el domicilio, la profesión. Es difícil una sistematización teórica general de estas circunstancias personales. Desde un punto de vista general, sin embargo, se debe poner principalmente en evidencia la diferencia entre las circunstancias personales que son importantes para el hecho imponible y

²⁷⁷ En nuestra intervención en las discusiones sobre el segundo tema en el Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal en La Haya, julio de 1939.

²⁷⁸ Véase Grizioti, *Imposte reali o personali e oggettive o soggettive*, cit.

las que sirven de momento de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo del impuesto.

En efecto, puede tener importancia en la configuración del hecho imponible la condición de soltero o de casado, de casado con o sin prole, la edad mayor o menor, el domicilio o la residencia en el interior o en el exterior, en el sentido de que, por ejemplo, el hecho imponible consiste, además de otras condiciones objetivas, en la subjetiva de ser soltero, etc., o que el hecho de tener hijos produzca, a paridad de otras condiciones objetivas, efectos tributarios diferentes, o que el que resida en el extranjero sea sometido a un impuesto más grave que el contribuyente que reside en el interior a paridad de los otros elementos objetivos del hecho imponible (impuesto al ausentismo).²⁷⁹

Domicilio, residencia, nacionalidad, sin embargo, además de ser cualidades personales del contribuyente que pueden ser importantes en la misma definición del hecho imponible, pueden servir también para vincular el hecho imponible al sujeto activo. Así, por ejemplo, domicilio, residencia o nacionalidad son momentos de vinculación en el sentido de que, una vez determinado el hecho imponible en su aspecto objetivo y en su atribución subjetiva al contribuyente, el domicilio o la nacionalidad de éste indican la existencia de la conexión del hecho imponible con el sujeto activo, de la cual depende finalmente el nacimiento de la concreta pretensión tributaria. De los momentos de vinculación, sin embargo, hablaremos luego.

²⁷⁹ Este impuesto, o para mejor decir, este sobreimpuesto, es característico del derecho impositivo argentino.

22. EXENCIONES TRIBUTARIAS SUBJETIVAS Y DOCTRINA DE LA INMUNIDAD FISCAL DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Deriva finalmente de la naturaleza substancial del hecho imponible, esto es, de la causa jurídica del impuesto, la distinción entre las verdaderas exenciones tributarias subjetivas, es decir, excepciones a la obligación fiscal aunque se verifique para el sujeto el hecho imponible, y las exclusiones de la obligación fiscal cuando, por la propia naturaleza del hecho imponible, éste ni siquiera pueda atribuirse a una determinada categoría de sujetos.

El primer y más importante caso de esta clase está constituido por la titulada inmunidad de las entidades públicas y de sus dependencias (*strumentalities*).

El problema de la inmunidad fiscal de las entidades públicas debe ser encarado desde dos puntos de vista: el jurídico-dogmático y el técnico-legislativo. La solución del primer punto de vista nos proporcionará la del segundo.

El punto de vista jurídico-dogmático consiste en determinar si existe una inmunidad fiscal de las entidades públicas y cuál es su fundamento. El punto de vista técnico-legislativo consiste en determinar si las normas que establecen la exención de cualquier tributo para las entidades públicas o sus dependencias constituyen verdaderas excepciones o más bien la enunciación de una doctrina general de la inmunidad fundada sobre la no atribuibilidad de los hechos imponibles a las entidades públicas, por la misma naturaleza de aquéllos.

Ahora bien, se admite generalmente que, mientras corresponde inmunidad fiscal a las entidades públicas en el

ejercicio de los poderes soberanos, no les corresponde en cuanto ejercen actividad económica, comercial o industrial. La inmunidad, en el primer caso, derivaría de una pretendida incompatibilidad entre cualidad de contribuyente y la de ente soberano, como asimismo de los inconvenientes prácticos de la imposición, que pondría trabas al desenvolvimiento de las funciones propias de las entidades públicas.²⁸⁰ A nuestro parecer, si la inmunidad fiscal de las entidades públicas se hace derivar del concepto de soberanía y de la distinción entre actos soberanos y actos económicos privados, el problema no se resuelve, sino que se transforma en otro, el de la distinción entre actividad pública y actividad privada del Estado y de las demás entidades públicas. Y este problema es de difícil si no de imposible solución: hasta hay quién lógicamente afirma que el Estado nunca se despoja de su soberanía: si el hecho de ser sujeto pasivo de impuestos fuera incompatible con la cualidad de entidad soberana, la inmunidad fiscal debería corresponder al Estado por cualquiera de sus actividades.²⁸¹

Sin embargo, el punto de partida de estas teorías es equivocado. La soberanía es un presupuesto de la imposición, en el sentido de que es la cualidad que permite al Estado dictar leyes que prevean obligaciones fiscales de todos los que se encuentren en una determinada situación, es decir, a los cuales sea atribuible el hecho imponible. Si en la

²⁸⁰ Es ésta, sustancialmente, la doctrina de la jurisprudencia norteamericana primitiva, que se expresó en el renombrado aforismo del Chief Justice Marshall: "the power to tax is the power to destroy", en el fallo *Mc Cullock v. Maryland*.

²⁸¹ Véase Scoca, *Se lo Stato sia sottoposto normalmente ai tributi locali*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1938, II, pág. 250 y sig.

sanción de la ley no se tuvo en cuenta que el hecho imponible puede atribuirse también a entidades públicas, significa que éstas serán sometidas igual que los otros contribuyentes al tributo, porque la obligación tributaria en sí no disminuye para nada la soberanía, como no es una limitación del derecho de propiedad; es una obligación legal, exactamente como la de la reparación del daño; y nadie dice que esta obligación, en cuanto grava sobre una entidad soberana, sea una violación de su soberanía. En suma, si el hecho imponible por su naturaleza fuera atribuible al Estado o a otras entidades públicas o a dependencias de ellas, no habría razón dogmática para excluir la imposición y no se justificaría ninguna doctrina de la inmunidad.

La inmunidad fiscal de las entidades públicas y de sus dependencias respecto a los impuestos es, al contrario, una consecuencia de la naturaleza substancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica. El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos.²⁸² Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas

²⁸² Véase Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pág. 17 y sig.; véase también arriba, § 7.

de las mismas nunca representan capacidad contributiva, porque todo la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas.²⁸⁸

La inmunidad fiscal del Estado y de las entidades públicas y de las dependencias, con o sin personería jurídica propia, constituye un dogma jurídico tributario, en relación a la misma naturaleza del hecho imponible, que por su causa, no es, sin contradicción lógica, atribuible a esa clase de sujetos. Sólo se puede admitir *excepcionalmente* la imposición de ellos, cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas, sometiéndola al mismo régimen jurídico y económico. En este sentido y con esta reserva se puede aceptar la afirmación dominante en la doctrina y en la jurisprudencia europea y norteamericana, que admiten la imposición de las empresas industriales o comerciales del Estado.

Se aclara así el problema de técnica legislativa que hemos indicado antes. En los sistemas impositivos de los diferentes países encontramos a menudo normas que eximen al Estado o a otras entidades públicas o a sus dependencias de impuestos pretendidos por sujetos activos diferentes. Estas normas de exención tributaria no representan excepciones a la impositibilidad general de todos los sujetos, públicos o privados, a los cuales se atribuye el hecho imponible, sino la enunciación de un principio general de inmunidad, que

²⁸⁸ Véase Jarach, *Inmunidad fiscal del Banco de la Nación*, Jurisprudencia Argentina, n. 1287, de fecha 26 de abril de 1942.

puede ser aplicado también en casos en que la ley omita enunciarlo, y cuyo fundamento está en la contradicción lógica de la atribución del hecho imponible al Estado o a las otras entidades públicas.

Sin embargo, este fundamento dogmático de la inmunidad fiscal de las entidades públicas vale para los impuestos. ¿Se puede aplicar también a las contribuciones y a las tasas?

En lo que atañe a las tasas, la contestación debe ser evidentemente negativa. La doctrina de la inmunidad se funda sobre la naturaleza del presupuesto de los impuestos, sobre su causa jurídica, la capacidad contributiva. Ahora bien, la tasa se distingue precisamente del impuesto por la causa jurídica, que no es la capacidad contributiva, sino la prestación de un servicio individualizado por el sujeto activo al sujeto pasivo. Si, como muchos creen, el fundamento de la inmunidad fuese la cualidad del sujeto pasivo de ser ente soberano, ella debería aplicarse también a la tasa. Sin embargo, dada la causa jurídica de este tributo, no hay contradicción lógica ni incompatibilidad en la atribución del presupuesto de hecho a un sujeto pasivo que sea ente soberano: según el fundamento de la inmunidad que hemos sentado antes, el Estado o sus dependencias pueden ser sometidos a las tasas si el presupuesto de hecho aparece como atribuible a ellos, porque la naturaleza del presupuesto no se opone a esa atribución. Entonces, si la ley expresamente no exime al Estado de la tasa, no hay razón jurídico-dogmática que exija la exención, y las normas positivas de exención son excepciones y no enunciación de un principio general.

Más complicado es el problema de la contribución. Es ésta una forma de tributo intermedia. La contribución, en efecto, es parecida al impuesto, porque el presupuesto de hecho, que indica una ventaja particular que deriva indirectamente al sujeto pasivo por una obra, un servicio o un gasto público, es también de naturaleza económica y demuestra una especial capacidad contributiva (razón por la cual se la titula también impuesto especial o "*special assessment*") y es parecida a la tasa porque hay una relación entre el servicio hecho por el sujeto activo y el tributo.²⁸⁴ En el derecho positivo, cuando la vinculación entre servicio y presupuesto de hecho del tributo es más estrecha, la contribución se acerca más a la tasa; cuando es más indirecta, la contribución se acerca más al impuesto. En el primer caso parece que no debe valer la doctrina de la inmunidad fiscal del Estado y de sus dependencias, en el segundo sí. Sin embargo, puesto que las analogías no siempre son rigurosas ni dan certidumbre absoluta, es decisivo el análisis del derecho positivo y la intención manifiesta del legislador de acordar inmunidad o no.

La doctrina de la inmunidad fiscal del Estado y de sus dependencias constituye una aplicación general del principio de la no atribuibilidad de los hechos imposables a una cierta categoría de sujetos, por la naturaleza común de todos los hechos imposables, en relación a su causa jurídica. Sin embargo, hay casos en que un determinado hecho imponible, por su naturaleza específica no ya por su característica general, no es atribuible a ciertos sujetos.

²⁸⁴ Véase arriba, § 7.

Así, por ejemplo, el impuesto global progresivo a la renta es eminentemente personal: se aplica, pues, a las personas físicas y no a las jurídicas. Una norma positiva que exima a las personas jurídicas de este impuesto no es evidentemente una excepción sino una consecuencia de la naturaleza del hecho imponible que no es atribuible sino a las personas físicas. Por esto, cuando la ley aparentemente exige a las personas jurídicas del impuesto global sobre la renta, no se trata de excepción, ni de exención en sentido técnico, sino de una técnica legislativa para determinar el presupuesto de hecho del impuesto.²⁸⁵

23. VINCULACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE CON EL SUJETO ACTIVO DE LA ABLIGACIÓN TRIBUTARIA: RELACIONES CON EL DERECHO INTERNACIONAL Y CON EL PROBLEMA DE LAS DOBLES IMPOSICIONES

La relación tributaria surge por el verificarse de un hecho jurídico; y como la relación jurídica tributaria es una relación personal, entre un sujeto activo y uno o más sujetos pasivos, es lógicamente imprescindible que en la ley tributaria el hecho jurídico sea puesto en relación de un lado con el sujeto o los sujetos pasivos mediante los criterios de atribución de los cuales hemos hablado más arriba, de otro lado, con el sujeto activo, mediante los titulados momentos de vinculación, para que surjan la pretensión y la obligación tributaria.

Hay, sin embargo, un error de principio en la manera de considerar estos momentos de vinculación con el sujeto

²⁸⁵ Véase Giannini, *Il rapporto...*, cit., págs. 107-109.

activo. Erróneamente, en efecto, Blumenstein y otros escritores que lo siguen ²⁸⁶ admiten que ellos constituyen la vinculación entre sujeto pasivo titular de un deber fiscal y sujeto activo titular de la soberanía tributaria. Esta vinculación constituiría una relación abstracta, que al verificarse el hecho imponible se convertiría en la concreta relación tributaria. Hay quién justamente critica esta posición, negando la existencia de esa relación abstracta, pero cometiendo el mismo error al afirmar que los momentos de vinculación constituyen la base abstracta de la relación tributaria.

La realidad es que la soberanía es un precedente de la imposición, que está fuera de la relación jurídica tributaria y que no existe tal relación abstracta formada por soberanía fiscal de un lado y deber fiscal de otro. Ni tampoco los momentos de vinculación son base abstracta de la relación tributaria que nace al verificarse el hecho jurídico, sino que constituyen la vinculación del mismo hecho jurídico con el sujeto activo de la relación tributaria. No son, pues, un momento anterior a la relación obligatoria tributaria, sino un elemento de ésta.

Ya lo hemos dicho: la relación tributaria es una relación personal entre sujetos: nace por el verificarse de un hecho jurídico y es menester que existan criterios de atribución del hecho imponible al sujeto que resultará obligado y de vinculación con el sujeto que posee la pretensión tributaria.

Este error de punto de partida da lugar a una errada

²⁸⁶ Blumenstein, *Schweiz. Steuerrecht*, cit., pág. 28 y sig.; Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 94.

concepción del conjunto de normas de derecho tributario material en que están contenidos los momentos de vinculación. Se acostumbra, en efecto, decir que se trata de normas con que se autolimita la soberanía financiera del Estado y se determina el límite de aplicabilidad de la ley tributaria a hechos de alcance internacional. Por esto se han parangonado estas normas a las del derecho internacional privado y se ha titulado el conjunto con el nombre de derecho tributario internacional.

Algunos autores han sostenido que las normas del titulado derecho tributario internacional son de igual naturaleza que las del derecho internacional privado;²⁸⁷ otros han sostenido una completa diferencia entre los dos.²⁸⁸

La solución del problema depende en máxima parte del concepto del derecho internacional privado que uno tenga. Sin duda si se consideran las normas del derecho internacional privado como normas destinadas a resolver un conflicto de leyes, las normas que establecen los momentos de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo de la imposición seguramente no pertenecen al derecho internacional privado, porque en ellas no se resuelve ningún conflicto de leyes, no estando nunca en cuestión la aplicación de la ley extranjera sino siempre y solamente la de la

²⁸⁷ Niboyet, *Les doubles impositions au point de vue juridique*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, 1930, I, páginas 4-109.

²⁸⁸ Bühler, *Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, 1936, Paris, Sirey; Trotabas, *L'Autonomie du Droit Fiscal...*, cit., pág. 35 y sig.

ley interna.²⁸⁹ Además, en el derecho tributario internacional no se trata de una relación jurídica de la cual se busque en una u otra ley la disciplina jurídica, sino de un elemento formativo de la misma relación jurídica: no se trata de ver si una relación jurídica cae bajo la ley nacional o la ley extranjera, sino de vincular un hecho jurídico a un sujeto, para que surja la relación entre éste y otro sujeto, con un crédito para el primero y una deuda para el segundo.

En otras palabras, en el derecho internacional privado se trata de vincular una relación ya nacida a una ley, en el problema de los momentos de vinculación de la relación jurídica tributaria se trata de un elemento de la misma relación, sin el cual ésta no nace.

Sin embargo, si se concibe el derecho internacional privado no como conjunto de normas para resolver los conflictos de leyes, sino como normas con que se establecen los momentos de vinculación entre una disciplina jurídica especial y los hechos de alcance internacional, es entonces evidente la analogía con las normas que establecen los momentos de vinculación del hecho imponible con las del derecho internacional privado. Las diferencias no son, entonces, de estructura jurídica sino de la materia específica. Si en los momentos de vinculación del derecho tributario nunca se trata de aplicar la ley extranjera sino solamente la ley nacional, también en el derecho internacional privado, según esta teoría, se trata siempre de aplicar el derecho nacional, insertando solamente en las normas nacionales un contenido especial sacado de un derecho extranjero.

²⁸⁹ Trotabas, *op. cit.* en la nota anterior.

El derecho tributario no reenvía a ninguna norma extranjera por la naturaleza de la materia tributaria, en la cual los momentos de vinculación o producen la aplicabilidad de la ley nacional, haciendo nacer una concreta relación tributaria, o no la producen, no naciendo entonces ninguna relación. Ello porque los momentos de vinculación, como ya hemos observado, son elementos formativos de la relación tributaria y porque no existe ninguna relación antes de la disciplina del derecho objetivo, siendo la relación tributaria una relación *ex lege*.

Los momentos de vinculación constituyen, como ya lo hemos dicho, más bien la vinculación del hecho imponible con el sujeto activo, que la del sujeto pasivo con el sujeto activo, como afirma la mayoría de los escritores. En efecto, depende de la naturaleza subjetiva u objetiva, personal o real del tributo que sea más directa la vinculación entre los sujetos o entre el hecho imponible y el sujeto activo.

En los tributos objetivos y reales, en los cuales el sujeto pasivo no está determinado en la ley de manera expresa y en que sus cualidades personales no cuentan, la vinculación entre los sujetos es solamente indirecta. Los momentos de vinculación unen el hecho imponible al sujeto activo; de la atribución del hecho imponible al contribuyente, de la cual hemos hablado antes, deriva por necesidad lógica una vinculación indirecta entre éste y el sujeto activo.

Al contrario, en los tributos subjetivos la vinculación se verifica al mismo tiempo entre sujeto pasivo y hecho imponible de un lado y sujeto activo del otro. En cuanto al tributo subjetivo sea también personal, o, para mejor de-

cir, prevalentemente personal, el momento de vinculación aparecerá principalmente como puente de unión entre sujeto pasivo y sujeto activo, induciendo en el error de creer que los momentos de vinculación constituyen una relación abstracta entre los sujetos. Sin embargo, también en estos casos la vinculación es siempre entre el hecho imponible y el sujeto activo, puesto que el tributo es personal, en cuanto, precisamente por la naturaleza del hecho imponible, tienen particular relieve las características personales del sujeto pasivo.

Se acostumbra decir que siendo la actividad impositiva una manifestación de la soberanía territorial del Estado, los momentos de vinculación son la expresión del vínculo entre los tributos y la soberanía territorial.²⁹⁰ Esto no es exacto. En el derecho tributario material no hay limitación alguna a la imposición: los criterios de vinculación con el sujeto activo, sean ellos más directamente entre los sujetos o entre el hecho imponible y el sujeto activo, pueden ser de cualquier naturaleza y la única limitación es de índole práctica, debiendo la ley establecer como hechos imponibles solamente aquellos que de cierta manera sean controlables por la administración y sean susceptibles de conducir al resultado que la ley tributaria se propone. Dentro de estos

²⁹⁰ Blumenstein, *Schweiz. Steuerrecht*, cit., págs. 1 y 31. Más exactamente, Merk, *Steuerschuldrecht*, Tübingen, 1926, pág. 12 y Giannini, *Il rapporto...*, cit., pág. 72, vinculan la sumisión del sujeto pasivo con el Estado en su doble aspecto de organización personal y de corporación territorial. Un excelente análisis del problema de la territorialidad del impuesto y una crítica completa de las varias teorías, véase en Steve, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1940, I, pág. 241 y sig.

límites el legislador puede elegir cualquier criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto activo, según le parezca más oportuno. Para un mismo tributo también puede elegirse dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la situación del objeto material del hecho imponible. Por ejemplo, en los Estados Unidos se declaran obligados al impuesto a los réditos por todos sus réditos de dondequiera procedan, a los ciudadanos y a los residentes en el país, mientras los extranjeros no residentes están obligados solamente por los réditos que procedan de fuentes situadas en el país. Se produce así una mezcla de momentos de vinculación subjetivos y objetivos.

Es necesario, sin embargo, aunque no podamos analizar todos los diferentes criterios de vinculación que están sentados en los derechos positivos de los diferentes países, decir alguna palabra sobre la naturaleza, en general, de ellos.

Pueden ser momentos de vinculación la nacionalidad del contribuyente, su domicilio o residencia, la situación del objeto material del hecho imponible, o de la fuente de que este objeto (rédito, ganancia) procede, el lugar donde el hecho imponible se verifica, o donde produce sus efectos. El domicilio, la residencia, la nacionalidad son momentos de vinculación propios de los tributos personales; los otros son típicos de los tributos reales; sin embargo, como lo hemos dicho recién, los diferentes criterios pueden mezclarse entre ellos. De cualquier manera, hay que sentar el principio de que estos momentos de vinculación sean subjetivos, sean objetivos nada tienen que ver con la pretendida regla de la territorialidad de los tributos, a no ser que se conciba

el principio de territorialidad de manera muy vaga, comprendiendo en él cualquier vínculo entre el hecho imponible y el sujeto activo.

Se dice comúnmente que a los criterios de vinculación de naturaleza personal, como la nacionalidad, la residencia o el domicilio, se oponen los criterios económicos, como la situación del bien, la fuente del rédito o el lugar de ejecución de la transferencia, etc. En realidad, estos criterios económicos de vinculación son directa consecuencia del hecho de que los tributos a los que se refieren son objetivos y reales y los hechos imponibles son, como lo hemos repetido muchas veces, de naturaleza económica. Siendo directa, entonces, la vinculación entre hecho imponible y sujeto activo, sin tener en cuenta el sujeto pasivo y sus cualidades personales, evidentemente queda como único criterio de vinculación al sujeto activo la pertenencia económica del hecho imponible.

En algunos casos a la pertenencia económica se substituye la pertenencia jurídica: esto se verifica principalmente para los tributos titulados a los negocios jurídicos, en que, por el carácter propio de estos tributos, la pertenencia económica se presume por el hecho de que el negocio cae bajo la jurisdicción del Estado, al cual corresponde la pretensión impositiva. Aquí se aplica una vez más la autonomía dogmática del derecho tributario y el concepto de evasión fiscal que es su consecuencia: si no resulta que la pertenencia jurídica está establecida taxativamente por el legislador como criterio de vinculación²⁹¹ ella debe ser en-

²⁹¹ Esto resulta, por ejemplo, en el derecho italiano, en que se dispone que son imponibles los réditos procedentes de contrato de mutuo, en cuanto

tendida como una presunción de pertenencia económica. En el caso, sin embargo, de falta de correspondencia entre la pertenencia jurídica y la pertenencia económica, prepondera la pertenencia económica y no la jurídica: esto vale, *a fortiori*, pero no exclusivamente, en el caso en que la divergencia entre pertenencia jurídica y pertenencia económica sea debida a un motivo de evasión fiscal.

Es necesario volver, con referencia a los momentos de vinculación, sobre la titulada teoría de los "órganos": en efecto, ella tiene relación con el problema de la vinculación, porque se trata, por consecuencia de la aplicación de la teoría, de substituir un momento de vinculación por otro.

Ya hemos dicho que la teoría orgánica en sí no se refiere a la vinculación del hecho imponible con el sujeto activo, sino más bien a la atribución al sujeto pasivo. Se trata, en efecto, de determinar si una sociedad filial vinculada a una sociedad o a un sindicato extranjero debe ser considerada como un sujeto autónomo al cual se atribuye el hecho imponible, o más bien como un órgano de la sociedad o del sindicato extranjero. La consecuencia es que en la primera hipótesis la sociedad filial es imponible por la totalidad de sus réditos; en la segunda hipótesis es imponible la sociedad madre o el sindicato extranjero, pero limitadamente a los réditos de fuente nacional. En otras palabras, si el hecho imponible se atribuye al sujeto pasivo, sociedad filial, es momento de vinculación el domicilio del su-

éstos resulten de un acto público otorgado en Italia, o que si otorgado en el extranjero, es registrado o anotado en Italia, cualquiera sea la fuente efectiva del rédito (art. 3, lit. A de la ley de impuestos a los réditos de la riqueza mobiliaria, 24 de agosto de 1877, n. 4821).

jeto pasivo; si se atribuye el hecho imponible al sujeto sociedad madre o sindicato, es momento de vinculación la fuente, es decir, la procedencia territorial del rédito.

Si se considera como sujeto pasivo la sociedad filial, el problema de la imposición se complica por las relaciones comerciales entre sociedad filial y sociedad madre o sindicato, de las cuales es difícil deducir lo que constituye ganancia para la sociedad filial y por ende rédito imponible. En efecto, económicamente, esas relaciones no son sino atribuciones en el interior de una misma empresa de capitales, de gastos, de ganancias o de pérdidas. Entonces, si se atribuye el hecho imponible a la sociedad filial considerando a ésta como contribuyente, hay que resolver el problema de lo que efectivamente constituye el rédito imponible de la sociedad filial, eventualmente sobre la base no sólo de toda su contabilidad, sino de todas las transacciones entre ella y la sociedad madre o el sindicato y hasta de la contabilidad de este último.

Al contrario, si se atribuye el hecho imponible a la sociedad madre o al sindicato, se procede así porque se considera que económicamente la sociedad filial no es sino un órgano de la empresa madre, a la cual debe ser atribuido el hecho imponible. Como, sin embargo, momento de vinculación es en este caso la situación en el territorio de la fuente del rédito, se plantea el mismo problema de analizar lo que es el rédito producido por la filial nacional, no solamente a través del examen de la ganancia de ésta, que resulta de su propia contabilidad, sino también del conjunto de las transacciones con la empresa madre y de la contabilidad de ésta. La solución del problema no puede ser di-

ferente en los dos casos, como observó exactamente Bühler,²⁹² si se recurre en ambos casos a los mismos medios de determinación.

Lo que es menester observar es que, tanto el reajuste del rédito imponible modificando los resultados de la contabilidad de la sociedad filial, en la hipótesis de que ésta sea considerada como contribuyente, como la determinación del rédito procedente de fuente nacional que corresponde a la empresa madre si se aplica la teoría del órgano, se funda sobre la naturaleza económica del hecho imponible y de su criterio de atribución. El problema se resuelve de la misma manera aplicando o no la teoría del órgano; esta teoría no es, pues, sino un medio práctico y de hecho para llegar a un resultado que jurídicamente es único, porque depende únicamente de la misma naturaleza del hecho imponible.

Sea o no aceptada por la ley positiva, la teoría orgánica puede y debe ser aplicada siempre que se presente el presupuesto de hecho de que la sociedad nacional no sea una empresa autónoma y que su ganancia no sea atribuida a ella sino a la empresa de que es órgano; pero conduce al mismo resultado, siendo otro el momento de vinculación, suponer contribuyente al órgano y determinar el rédito según su realidad efectiva, teniendo en cuenta la naturaleza de las transacciones con la empresa madre. En lugar de aplicar el criterio económico también para la determinación del sujeto pasivo (sociedad filial o sociedad madre), se lo aplica sólo en la determinación del lado objetivo del hecho imponible (rédito), lo que da lo mismo, cambián-

²⁹² Véase Bühler, en las discusiones sobre el I Tema del Primer Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal en La Haya (inéditas).

dose, entonces, el momento subjetivo de vinculación al sujeto activo (domicilio o residencia) en un momento objetivo (fuente del rédito).

Debe rechazarse, al contrario, la solución dada recientemente por la jurisprudencia suiza al problema, en que la aplicación de la teoría del órgano se considera posible, solamente si la creación de una filial con la forma jurídica de sociedad anónima con personería jurídica propia es consecuencia de un motivo de evasión fiscal.²⁹³ Con o sin motivo de evasión fiscal, se debe prescindir de la personería jurídica de la sociedad filial si ésta no corresponde a la realidad económica; o, lo que da el mismo resultado, con o sin motivo de evasión fiscal se debe determinar el rédito de la sociedad filial no sólo en base a su contabilidad sino teniendo en cuenta la naturaleza de las transacciones entre órgano y empresa madre, para determinar el rédito imponible en su efectivo monto.

Los dos criterios no son sino consecuencia de la naturaleza del hecho imponible y de su criterio de atribución, los dos son efecto de la configuración dogmática del hecho imponible, dentro de la cual la evasión fiscal no constituye una figura autónoma, sino un simple caso. Este nunca puede ser considerado como el único en que es lícito pasar por alto la personería jurídica de la sociedad filial o su contabilidad, a causa del motivo que fue la base de su creación

²⁹³ Véase fallo del Tribunal Federal Suizo de fecha 1º de diciembre de 1938, *Aluminium Industrie AG v. Canton Wallis*, y Blumenstein, *L'intenzione di evadere l'imposta e la doppia imposizione intercantonale di una società-organo*, cit. en nota 276.

o de la formación de su contabilidad, por las razones que hemos expuesto antes.²⁹⁴

La teoría de los momentos de vinculación del hecho imponible tiene evidentes conexiones con el problema de la titulada doble imposición. Sin embargo, el problema de la doble imposición es de naturaleza diferente y no tiene que ver con la construcción dogmática del derecho tributario substantivo; la doble imposición no es sino un efecto económico del fenómeno jurídico de la imposición, en cuya definición entran sí elementos jurídicos, para individualizar las causas que la producen, pero no para indicar su disciplina, esto es, para considerarla como fenómeno lícito o ilícito.²⁹⁵

Se produce, en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes.²⁹⁶ El fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tienen una pretensión impositiva ambos según el criterio mixto de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país limitada a los réditos de procedencia nacional. Si los momentos de vinculación con los dos sujetos fueran ambos subjetivos o ambos objetivos, esto

²⁹⁴ Véase arriba en el texto, §§ 16 y 20.

²⁹⁵ Contra, Griziotti, *L'imposizione fiscale des étrangers*, cit.

²⁹⁶ Véase principalmente Dorn, *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1938, I, pág. 115 y sig.

es, si la imposición en los dos Estados fuera según el criterio del domicilio o según el de procedencia, no habría doble imposición.

Pero con esto no se dice si el fenómeno de la doble imposición es lícito o ilícito ni cuál debe ser el justo criterio de una ley al fijar los momentos de vinculación. Alguna vez el fenómeno de la doble imposición puede ser considerado como fenómeno ilícito por expresa voluntad del legislador, como pasa en Suiza,²⁹⁷ o por decisión de la jurisprudencia, como pasó en los Estados Unidos,²⁹⁸ pero en este caso la prohibición de la doble imposición es una limitación de orden constitucional al legislador; es, pues, una norma de derecho constitucional tributario y no tiene que ver con el derecho tributario material ni con la configuración dogmática del hecho imponible.

²⁹⁷ Véase a propósito Blumenstein, *Schweiz. Steuerrecht*, cit., I, pág. 131 y siguientes.

²⁹⁸ Merece especial atención, en este respecto, el hecho de que la jurisprudencia norteamericana por largo tiempo no consideró existente ninguna prohibición de dobles imposiciones entre los diferentes Estados; fue por esta razón que muchos Estados concluyeron acuerdos para establecer en sus legislaciones tributarias criterios de vinculación tales que evitaran las dobles imposiciones; sin embargo, en 1932 la *Supreme Court* cambió de opinión y reconoció como existente en el sistema constitucional la prohibición de las dobles imposiciones interestaduais (fallo *First National Bank of Boston v. Maine*). Pero en 1939, partiendo de la teoría del beneficio, muy análoga a la teoría de la causa del impuesto según Griziotti (v. § 9), se reconoció la ausencia de limitaciones en la imposición por parte de los Estados (fallos *Curry v. Mc Canless [Scales State]* y *Graves v. Elliot [Brown Estate]*: Mr. Justice Stone redactó el voto de la mayoría). La nueva jurisprudencia de la *Supreme Court* trajo una nueva confusión, puesto que muchos Estados, en consecuencia de la precedente jurisprudencia, habían revocado los acuerdos entre ellos, por innecesarios. Véase a propósito Kappes, *Double Taxation by the States, A New Tax Hazard*, *Taxes The Tax Magazine*, 1940, pág. 15 y sig.

Es, sin embargo, cierto que en determinados casos la exacta configuración dogmática del hecho imponible puede evitar una doble imposición: así, por ejemplo, ocurre cuando se aplica la "teoría del órgano" para eximir de la imposición en el país de la sociedad-madre a los dividendos que la sociedad filial le paga para las acciones que ella posee. En este caso, en efecto, la sociedad filial ya está sometida al impuesto sobre las ganancias y la imposición de los dividendos recibidos por la sociedad madre sería una doble imposición. Aplicando la teoría del órgano, al contrario, la sociedad madre no sería más sometida al impuesto a los dividendos de la sociedad filial y no se produciría doble imposición.²⁹⁹ Sin embargo, se podría reproducir la doble imposición si el país de la sociedad madre, consecuentemente, considerara las ganancias de la sociedad filial como ganancias de la empresa madre y las incluyera en su rédito imponible.

²⁹⁹ Véase Biamonti, *La tassazione dei profitti delle società per azioni aventi interessi internazionali*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939, I, págs. 292-293.

SUMARIO

CAPÍTULO PRIMERO

EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO Y SU AUTONOMÍA ESTRUCTURAL

Nº	Pág.
1. <i>Concepto jurídico de tributo.</i>	
El tributo como fenómeno de las finanzas públicas y sus características jurídicas	9
Necesidad del estudio jurídico con método rígidamente jurídico . .	10
Definición jurídica de tributo	11
La obligación tributaria como relación jurídica	12
La actividad de la administración pública en materia tributaria . .	13
2. <i>Las relaciones jurídicas tributarias y las subdivisiones del derecho tributario.</i>	
Relación tributaria principal, relaciones accesorias materiales y relación de reembolso: derecho tributario sustantivo	13
Derecho tributario administrativo o formal	15
Derecho tributario constitucional	16
Derecho tributario penal	17
Derecho tributario procesal	18
Derecho tributario procesal penal	18
Derecho tributario internacional	19
3. <i>El derecho tributario sustantivo y su autonomía estructural frente al derecho financiero y al derecho administrativo; naturaleza del acto de determinación ("ascertamiento").</i>	
El problema de la autonomía jurídica del derecho tributario . . .	19
El derecho tributario dentro del derecho financiero; falta de homogeneidad en los institutos del derecho financiero; éste no posee autonomía jurídica; si algunas de sus partes, como el derecho tributario	21
La actividad impositiva dentro de las actividades de la administración pública	25

Nº	Pág.
El principio constitucional moderno <i>nullum tributum sine lege</i>	27
Necesidad de la distinción entre derecho sustantivo y formal; comparación con el derecho penal y con el derecho civil	29
Preeminencia lógica y estructural del derecho tributario sustantivo frente al administrativo o formal	29
Existencia de tributos de aplicación directa por parte de los obligados, sin intervención de la administración y su importancia para la estructura jurídica del derecho tributario	32
La actividad de determinación es actividad de naturaleza jurisdiccional y no administrativa	33
Autonomía estructural del derecho tributario frente al derecho administrativo	46
4. <i>Naturaleza de la relación jurídica tributaria sustancial.</i>	
La relación sustancial como centro del derecho tributario	47
Erroneidad de la posición administrativa que la pone sobre el mismo plano que las demás obligaciones de naturaleza formal	50
Teorías aberrantes que derivan de la posición administrativa	51
Inexistencia de una relación abstracta entre sujeto titular de la soberanía fiscal y sujetos titulares del deber fiscal	52
Erroneidad de la teoría que considera la relación jurídica sustancial junto con las formales como una relación compleja análoga a la procesal y de la que considera las relaciones formales como accesorios de la relación sustancial	54
Erroneidad de la teoría que considera la relación tributaria como una relación de poder y no de derecho	57
Naturaleza personal de la relación tributaria	58
Los titulados tributos reales	59
La relación tributaria no constituye una limitación del derecho de propiedad	59
La obligación tributaria tiene naturaleza jurídica igual a las obligaciones legales del derecho privado	60
5. <i>Elementos de la relación tributaria sustancial: el hecho imponible como centro del derecho tributario sustantivo.</i>	
Los sujetos de la relación tributaria	65
El hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria	68
Programa de estudio del derecho tributario sustantivo partiendo del hecho imponible	69

Nº	Pág.
CAPÍTULO SEGUNDO	
EL HECHO IMPONIBLE Y LA AUTONOMÍA DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO	
6. <i>Fuente y presupuesto de hecho de la relación tributaria.</i>	
El presupuesto de la obligación tributaria es siempre un hecho y nunca un negocio jurídico	73
El problema de la función de la voluntad privada en las obligaciones de tasas	74
El problema de los impuestos llamados "a los negocios jurídicos"	77
Necesidad de distinguir entre intención empírica e intención jurídica en la voluntad privada, para determinar su función respecto al nacimiento de la relación tributaria; imposibilidad de solución con el solo análisis formal de la fuente de la obligación	78
7. <i>Naturaleza de los hechos jurídicos tributarios: distinción entre tasas, contribución e impuesto.</i>	
Búsqueda del criterio de distinción entre las obligaciones tributarias y las otras obligaciones legales y de las varias obligaciones tributarias entre ellas	82
Doctrina dominante que define positivamente el presupuesto de la tasa y de la contribución y sólo negativamente el presupuesto del impuesto: erroneidad	86
La característica positiva del presupuesto del impuesto corresponde al principio de la capacidad contributiva y es su naturaleza económica	87
8. <i>Teoría de la causa jurídica del hecho imponible.</i>	
Identificación del principio de la capacidad contributiva con el concepto de causa jurídica del impuesto	91
La causa jurídica y las diferentes causas, en sentido común, de la obligación impositiva	93
Por qué no es suficiente quedarse en el presupuesto de hecho; significado del concepto de causa como superación del presupuesto de hecho y vinculación de éste con la <i>ratio legis</i> : comparación con el concepto de causa de los negocios jurídicos	93
El concepto de causa, <i>Interessenjurisprudenz</i> y <i>Begriffsjurisprudenz</i> , con referencia especialmente a las obligaciones impositivas	98

Nº	Pág.
9. <i>Crítica de la teoría de la causa de Griziotti.</i>	
Posición inicial y modificaciones sucesivas de la teoría de Griziotti: comparación con la de Ranelletti y la de Pugliese	103
Por qué es menester limitarse al principio de la capacidad contributiva como causa del impuesto	107
Por qué la identificación de la causa con el principio de la capacidad contributiva no equivale a la identificación con el presupuesto de hecho de la obligación	108
10. <i>Pretendida diferencia de naturaleza y de causa entre impuestos personales e impersonales, entre "direct" y "excise taxes": crítica</i>	
La distinción entre causa de los impuestos personales y de los impersonales según Adriani, y en general la negación del principio de la capacidad contributiva como fundamento común de todos los impuestos	109
Refirmación de la naturaleza económica de todos los hechos impositivos en relación con el concepto de capacidad contributiva	112
También los impuestos que gravan las personas jurídicas responden al mismo principio	114
11. <i>Hecho imponible y causa en los impuestos de capitación.</i>	
También el hecho imponible de los impuestos de capitación tiene en cuenta, aunque de manera rudimentaria, el principio de la capacidad contributiva	116
12. <i>Pretendida distinción entre hechos impositivos jurídicos y económicos: crítica.</i>	
Impuestos titulados "a los negocios jurídicos"; erroneidad de la denominación desde el punto de vista de la fuente de la obligación: reenvío al parágrafo 6	117
La distinción peca por defecto: ejemplos respecto al impuesto a los réditos	118
La distinción peca por exceso: ejemplo respecto a los impuestos a las sucesiones y donaciones	119
Problema del valor del negocio jurídico privado respecto al hecho imponible	123
Es relevante para el derecho tributario sólo la <i>intentio facti</i> , no la <i>intentio juris</i>	126
13. <i>Hechos impositivos causales y abstractos o formales.</i>	
Casos excepcionales en que el legislador determina taxativamente como hecho imponible un negocio jurídico como tal o hasta como resulta de un documento	127

Nº	Pág.
Consecuencia de la existencia de estos hechos formales o abstractos	128
Criterios prácticos para distinguir hechos impositivos causales y abstractos	129
14. <i>Autonomía dogmática del hecho tributario frente al derecho privado en la definición del hecho imponible.</i>	
Fundamentos y formulación de la doctrina de la autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho privado	131
Erroneidad del planteamiento fundado sobre la distinción entre impuestos sobre hechos económicos y negocios jurídicos	132
La doctrina labandiana del valor universal del derecho civil y la reacción de las doctrinas alemana, suiza, italiana y francesa	134
La "consideración económica" y el dilema "forma o substancia"	140
Fundamento conceptual de la consideración económica	145
15. <i>El concepto jurídico de evasión fiscal.</i>	
El concepto de evasión fiscal deriva de la autonomía dogmática del derecho tributario y no viceversa	146
Contraposición entre la jurisprudencia norteamericana y la suiza	147
El motivo de evasión fiscal carece de importancia	149
El principio de la libertad de las partes carece de importancia; el problema del valor de la voluntad no es un problema de grado	150
La doctrina que atribuye importancia al motivo de evadir el impuesto conduce a una interpretación de las leyes fiscales según el principio erróneo " <i>in dubio pro fisco</i> "	151
No se verifica evasión fiscal cuando el hecho imponible es abstracto o formal	157
16. <i>Consecuencias para la interpretación de las leyes impositivas.</i>	
Inexistencia de lagunas en el derecho tributario	161
El principio de la interpretación literal y su erroneidad	162
Imposibilidad de interpretación analógica para las normas que definen los hechos impositivos	163
La naturaleza económica del hecho imponible, salvo en caso de hechos abstractos o formales, permite, sin embargo, una definición amplia	163
La doctrina que atribuye importancia al motivo de evasión fiscal conduce a una verdadera interpretación analógica	163
17. <i>El objeto material del hecho imponible y su medición.</i>	
Imposibilidad de un estudio general del objeto material	164
Concepto de exención objetiva	165

CAPÍTULO TERCERO

LA ATRIBUCIÓN DEL HECHO IMPONIBLE A LOS SUJETOS PASIVOS Y LOS MOMENTOS DE VINCULACIÓN CON EL SUJETO ACTIVO

18. *Atribución del hecho imponible al sujeto pasivo principal: definición de contribuyente.*
- El concepto de contribuyente deriva de la misma definición de hecho imponible 167
- Impuestos subjetivos y objetivos 169
- El criterio de atribución al contribuyente en el impuesto aduanero 170
- La doctrina de la autonomía dogmática del derecho tributario se aplica a la atribución del hecho imponible al contribuyente 175
- Ejemplos de aplicación en la jurisprudencia alemana, suiza, norteamericana e italiana 176
19. *Atribución del hecho imponible a los demás sujetos pasivos y clasificación de ellos.*
- Necesidad de determinación positiva en la ley de los demás sujetos pasivos 177
- Hipótesis de más contribuyentes codeudores; fundamento jurídico de la solidaridad fiscal 179
- Inexistencia de sujetos con deuda en parte propia y en parte ajena y con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria 181
- Los substitutos tributarios 184
- Los sujetos con responsabilidad solidaria por determinación de ley 186
- Los sujetos responsables por garantía real 188
20. *Capacidad jurídica tributaria.*
- Concepto y diferencias de la capacidad jurídica de derecho privado 188
- El problema de la capacidad de las sociedades comerciales y en particular el de las sociedades-filiales: la *Organtheorie* alemana y la solución de la jurisprudencia suiza 189
21. *Cualidades del sujeto pasivo relevantes para la obligación tributaria.*
- Impuestos personales 195
- Circunstancias personales importantes para la definición del hecho imponible y para los momentos de vinculación con el sujeto activo 196

22. *Exenciones tributarias subjetivas y doctrina de la inmunidad fiscal de las entidades públicas.*
- Erroneidad de la doctrina que hace derivar la inmunidad fiscal de las entidades públicas de su soberanía 197
- La inmunidad fiscal deriva del mismo concepto de causa del hecho imponible, o sea de la capacidad contributiva 199
- Inaplicabilidad de la doctrina de la inmunidad respecto a las tasas; problema relativo a las contribuciones 202
- Verdaderas exenciones subjetivas y técnica legislativa de definición del hecho imponible 203
23. *Vinculación del hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria; relaciones con el derecho internacional y con el problema de las dobles imposiciones.*
- Los momentos de vinculación con el sujeto activo no constituyen una relación abstracta entre titular de la soberanía fiscal y titulares del deber fiscal, ni una autolimitación de la soberanía fiscal 203
- Diferencias y analogía del problema de los momentos de vinculación con los del derecho internacional privado 205
- Momentos de vinculación en los tributos objetivos y en los tributos subjetivos y personales 207
- Erroneidad de la pretendida regla de la territorialidad de los tributos 207
- La pertenencia económica y la pertenencia jurídica como presunción de pertenencia económica 209
- La "teoría de los órganos" en relación con los momentos de vinculación 211
- El concepto de doble imposición y su conexión con los momentos de vinculación 215