

DOCUMENTOS

HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO. EL DERECHO TRIBUTARIO: EL TRIBUTO

Autor: *Bernardo Lara Berrios*^(*)
Abogado
Profesor Titular de Derecho Tributario
Universidad Central de Santiago de Chile

DOC. N.º 4/09

(*) Esta documentación es propiedad de la Fundación CEDET y del Instituto de Estudios Fiscales, por lo que su utilización para fines académicos, docentes, de consultoría o de cualquier otra índole exigirá tanto su autorización, como la mención expresa de dicha circunstancia.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. EL DERECHO FINANCIERO
 - II.1. Concepto, autonomía y contenido
 - II.2. Relaciones con otras disciplinas
- III. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO Y FUENTES
 - III.1. Concepto y contenido. Ramas del Derecho Tributario
 - III.2. Fuentes del Derecho Tributario
 - III.2.1. La Ley. La importancia del “principio de legalidad” en el Derecho Tributario
 - III.2.2. Normas reglamentarias
 - III.2.3. Otras fuentes: Costumbre. Principios generales del Derecho. Jurisprudencia
 - III.2.4. El Derecho Internacional Tributario: esquema de fuentes
- IV. LOS PRINCIPIOS NORMATIVOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO
 - IV.1. Principio de legalidad en la carga impositiva o de reserva legal
 - IV.2. Principio de igualdad
 - IV.3. Principio de seguridad jurídica
 - IV.4. Principio de generalidad
 - IV.5. Principio de respeto a la propiedad privada
 - IV.6. Garantía de la protección jurisdiccional
- V. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
 - V.1. Concepto
 - V.2. Aplicación temporal: vigencia, efectos jurídicos, retroactividad
 - V.3. Aplicación en el espacio
- VI. INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
 - VI.1. La interpretación de las normas tributarias. Planteamientos doctrinales
 - VI.2. La integración de las normas tributarias
 - VI.3. Los negocios anómalos en el Derecho Tributario. El fraude de Ley
- VII. EL TRIBUTO: CONCEPTO Y CLASES
 - VII.1. El tributo como categoría jurídica: concepto y características esenciales

- VII.2. Los impuestos. Concepto y características esenciales
- VII.3. La tasa. Concepto y características esenciales
- VII.4. Las contribuciones especiales. Concepto y naturaleza jurídica
- VII.5. Diferencias entre impuesto, contribución y tasa

VIII. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

- VIII.1. La obligación tributaria: concepto y características
- VIII.2. El hecho imponible. Contenido y características. Los elementos temporales del hecho imponible
- VIII.3. La exención tributaria. Concepto y clases. Diferencia con los supuestos de no sujeción

IX. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

- IX.1. La base imponible
- IX.2. Métodos de determinación de la base imponible
- IX.3. El tipo de gravamen y la cuota tributaria

X. ELEMENTOS PERSONALES DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

- X.1. el sujeto activo en la relación tributaria
- X.2. El sujeto pasivo en la relación tributaria
- X.3. Capacidad en materia tributaria
- X.4. La residencia y el domicilio fiscal

GLOSARIO

BIBLIOGRAFÍA Y PÁGINAS *WEB* DE INTERÉS

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Dentro de este tema, “Derecho Tributario: El Tributo” debemos comenzar hablando del Derecho Financiero, su conceptualización, caracterizada por su doble contenido (ingresos y egresos públicos), que constituye el fenómeno de la actividad financiera del Estado, y que viene a constituir la Hacienda Pública. Siempre mirando al Estado, desde su concepción instrumental, constituyendo la recaudación fiscal el medio a través del cual este puede lograr la consecución de los fines, lo cual se refleja en la relación de obligación, que pesa en todos y cada uno de los individuos de la comunidad, de contribuir a la consecución del bien común.

Por tal motivo, el impacto que la actividad recaudadora produce en la realidad social, se ve reflejada en las interrelaciones con las demás ramas del ordenamiento jurídico, que se basa en los principios constitucionales que estructuran el sistema impositivo.

Dentro de este orden de ideas, reduciendo el ámbito del Derecho Financiero solamente a la recaudación de ingresos públicos, pasamos a tratar el Derecho Tributario.

El rol que juegan los tributos y su recaudación (material y formal), como instrumento en aras de alcanzar el bien común, nos llevan a sostener que la Potestad Tributaria es fuente constitutiva y exclusiva de la relación jurídico-tributaria, donde el principio de reserva legal o legalidad es pilar fundamental.

Por estas razones, la función que cumple la Constitución como fuente legitimadora de la actividad estatal frente al derecho de propiedad de los particulares, es requisito imprescindible de todo Estado de Derecho, los principios que se consagran en la Carta Fundamental (legalidad, igualdad, generalidad, protección a la propiedad privada y de protección jurisdiccional), dan cuerpo no sólo al sistema impositivo, sino también al sistema económico que le da vida al orden público económico.

Por ello, la vigencia de las leyes tributarias vienen a reforzar las garantías que establece el orden constitucional, al establecer seguridad jurídica en esta materia.

Lo cual también se refleja en una adecuada interpretación de la ley tributaria, que de ser extensiva o una integración analógica, podría atentar contra la legalidad y seguridad jurídica, afectando los derechos del contribuyente, no debemos buscar el sentido de las leyes en su tenor literal, sino en su espíritu.

Los tributos y sus clasificaciones son el objeto del Derecho Tributario, cuyo cumplimiento radica en la relación de obligación que hemos señalado, esta relación jurídica, es un deber de obligación para el contribuyente en la medida que haya consentido en la imposición.

Fijar el contenido y alcance de esta obligación legal (base Imponible), como asimismo los factores personales, como lo demostraremos, siempre giran en torno al principio de legalidad o reserva legal, y ello es una protección para el contribuyente, pues no olvidemos que los tributos en cierta medida son una limitación al dominio, y a su vez la única manera de obtener equitativamente el bienestar social de la comunidad.

II. EL DERECHO FINANCIERO

II.1. Concepto, autonomía y contenido

Antes de entrar a un concepto del Derecho Financiero, y como en toda definición jurídica, debemos adentrarnos en el *ser* y *en el deber ser* del mismo.

Mirado empíricamente, el *Derecho Financiero es el ordenamiento jurídico de la actividad financiera (ser)*, es decir, un conjunto de normas de derecho objetivo, cuyo elemento preponderante es el factor financiero, que se plasma en la necesidad de los medios económicos, de toda organización estatal o colectiva para el cumplimiento de sus fines.

Basta con señalar, que la actividad de ingresos y gastos públicos es lo que denominamos *actividad financiera*, la cual nos permite determinar si estamos en presencia o no de normas de Derecho Financiero, sin circunscribirla únicamente a servicios públicos, ya que es mediante la recaudación de tributos que el Estado estará en condiciones de financiar las necesidades públicas en general.

El Derecho Financiero, en su *ser*, debemos identificarlo con el carácter instrumental del Estado, que está al servicio de la persona humana, y que en miras de alcanzar el bien común, debe necesariamente imponer la contribución de cada uno de los miembros de la comunidad a dicho fin, en este sentido, el bien colectivo, estará por sobre el bien individual (Justicia General).

En cambio, *el Derecho Financiero, analizado desde su deber ser, es una disciplina científica, mirando únicamente a la facultad que tiene el Estado de imponer obligaciones y cargas a sus súbditos de acuerdo a su capacidad contributiva* (Justicia Distributiva).

Tomando en cuenta esta doble visión del Derecho Financiero, la definición que en nuestra opinión aglutina ambas posturas, es la dada por el profesor SÁINZ DE BUJANDA, quien señala:

“El Derecho Financiero es aquella rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.”

Como se observa, la definición conjuga tanto el ser (instrumentalidad del Derecho Financiero) como el deber ser (mecanismo que regula la potestad tributaria).

Sobre la base de lo anterior, *el Derecho Financiero es eminentemente autónomo de las restantes ramas del Derecho*, él cumple con las siguientes características:

- a) Tiene un ámbito en la realidad social delimitado.
- b) Posee un conjunto de normas y relaciones homogéneas.
- c) Tienen principios propios.

El ámbito de la realidad social del Derecho Financiero está relacionado con su carácter instrumental, pues él se impone por sobre el resto de las ramas, cuando existe un aspecto de la actividad financiera comprometida.

Existen en el Derecho Financiero un conjunto de normas y relaciones homogéneas, sin embargo, autores como GIANNINI, niegan la existencia de esta característica, para él, el derecho financiero se distingue únicamente por la unidad de la materia que regulan sus normas, pero que no constituyen un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de diversa naturaleza, que tiene en común solamente su referencia material a la múltiple actividad que el Estado desarrolla en el campo financiero, y que aún siendo generalmente regulada por normas de Derecho Público, da vida también, en alguna de sus manifestaciones, a relaciones de Derecho Privado.¹

Creemos que esta última postura es errada, pues no podemos desconocer la conexión que existe entre todas y cada una de las ramas del Derecho. Ello sin olvidar las notables diferencias de esta rama del Derecho, que por su instrumentalidad y naturaleza de sus normas, de orden público, se impone incluso a la autonomía de la voluntad como creadora de normas jurídica.

La actividad financiera del sector público o Hacienda Pública, cuya regulación es entregada al Derecho Financiero, tiene por objeto la ordenación de los ingresos y gastos públicos. Ese es el con-

¹ *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción de FERNANDO SÁINZ, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 6.

tenido de esta disciplina, donde Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, cuya titularidad corresponde al Estado y sus organismos autónomos.

Es decir, los dos grandes apartados en que podemos descomponer el contenido del Derecho Financiero, son los ingresos y gastos públicos.

Los *ingresos públicos*, pueden ser definidos en palabras sencillas, como las sumas de dinero que percibe el Estado y sus entes públicos para cubrir con ellas sus gastos.

Podemos clasificarlos: a) por su grado de estabilidad o continuidad en el tiempo, en ordinarios y extraordinarios; b) según la naturaleza del recurso que da origen a la percepción de fondos, en tributos, crediticios y patrimoniales, y c) por su relación con el presupuesto, se distinguen entre ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.

a) Ingresos ordinarios y extraordinarios.

Son ingresos ordinarios, aquellos que se establecen con duración indefinida. Y extraordinarios los sujetos a un plazo determinado.

b) Ingresos tributarios, crediticios y patrimoniales.

Esta distinción mira al título por el cual el Estado percibe los ingresos, si el título emana de la potestad impositiva del Estado, el ingreso será tributario, en cambio si emana de una relación del derecho privado, el ingreso que reciba el estado será crediticio o patrimonial, por ejemplo, lo que reciben las empresas públicas en sus gestiones.

c) Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.

Ella mira atiende a la previsión o no de los ingresos en el presupuesto del Estado, si consideramos las reglas de universalidad y no-afectación de los ingresos públicos.

Los *egresos o gastos públicos*, pueden definirse como la aplicación de los medios económicos del Estado en la satisfacción de necesidades públicas, para el cumplimiento de sus fines.

De lo anterior se desprende, que *el Derecho Financiero como rama del Derecho, tiene por objeto regular la actividad financiera del Estado.*

Sin embargo, debemos matizar lo que debe entenderse por Hacienda Pública y actividad financiera. Cuando se hace referencia a la Hacienda Pública, puede aludirse, según los casos, a tres realidades distintas: una de tipo subjetivo, otra de tipo objetivo y una tercera de tipo funcional, diferencia que ha sido elaborada por el profesor SÁINZ DE BUJANDA.

a) *Desde una postura subjetiva*, la Hacienda Pública se identifica con el propio Estado y los demás entes públicos, en cuanto obtiene ingresos y realizan gastos.

b) *Desde una perspectiva objetiva*, ella aparece como un conjunto de medios económicos (bienes, derechos y obligaciones) de titularidad estatal.

c) *Desde un punto de vista funcional*, la Hacienda Pública corresponde al conjunto variado de actuaciones administrativas, aglutinada en dos categorías fundamentales: una primera, la que se dirige a la obtención de ingresos; y otra, encaminada a la ulterior aplicación del ingreso a través de la realización del gasto, sólo en esta acepción existe una similitud con la actividad financiera.

Analizado de esta manera, para lograr una eficiencia en la utilización de los recursos fiscales, al igual que en toda economía, el rol de un sistema de ordenación, de lo que ingresa y sale de una hacienda, en su sentido objetivo, juega un papel fundamental. No podemos desconocer la importancia que tiene en una planificación presupuestaria saber cual va a ser la cantidad de recursos dis-



ponibles para la consecución de los fines propuestos, y cual es la prioridad dentro del amplio espectro de necesidades públicas a las cuales debemos aplicar los recursos del Estado, sobre todo si consideramos, como les hemos señalado, que tanto el ingreso como el gasto en materia financiera, está sujeto al principio de reserva legal, a esto apunta la contabilidad, a determinar y ordenar los ingresos y gastos públicos, para lograr una máxima eficiencia de los recursos de la Hacienda Pública.

II.2. Relaciones con otras disciplinas

El Derecho Financiero, al igual que todas las disciplinas, tiene relaciones estrechas con el Derecho Constitucional, en primer lugar. La Constitución establece el fundamento de las instituciones de la Hacienda Pública, y contiene al propio tiempo, los principios que orientan su actuación y marcan los límites de la misma. Relaciones estrechas existen igualmente con el Derecho Administrativo, que puede considerarse como el Derecho Común en este sector del ordenamiento. También con otras ramas jurídicas, como el Derecho Penal, de manera especial por lo que se refiere a la protección, por vía penal, de las funciones de ingreso y de gasto (delitos contra la Hacienda Pública), así como a los principios que rigen en la órbita sancionadora estrictamente administrativa. Pueden citarse también las relaciones con el Derecho Internacional, con el Procesal, y otras.

III. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO Y FUENTES

III.1. Concepto y contenido. Ramas del Derecho Tributario

Como se ha señalado con anterioridad, el Derecho Financiero, tiene un doble contenido, por una parte están los ingresos públicos, y por la otra, los gastos o egresos públicos.

Precisamente, por la diversa naturaleza de las normas que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme adoptar como objeto de la disciplina jurídica diferenciada, tan sólo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización.

El *Derecho Tributario* es una rama del Derecho Financiero, *circunscrito únicamente a los ingresos públicos, cuyo título es la Ley*, es decir, cuyo vínculo se encuentra en el Derecho Público y no en el Derecho Privado, ingresos conocidos como tributos.

En su esencia, *el tributo* es una prestación pecuniaria coactiva, que tiene como finalidad allegar a los entes públicos los medios necesarios para la cobertura de las necesidades públicas.

Ya es sabido, que el origen del concepto moderno de Derecho Tributario arranca con la ordenanza tributaria alemana de 1919, siendo el tributo una manifestación del Estado Policía, quien impone a sus súbditos el deber de contribuir en el financiamiento de las necesidades de la comunidad, en esta primera etapa, los individuos estaban entregados enteramente al poder del soberano (“Relación de poder”).

En una segunda etapa, esta relación jurídica de Derecho Público, no está entregada al arbitrio del soberano, sino que el ejercicio de esta potestad impositiva está restringida al Estado de Derecho, es la Ley la que fija los elementos, cuantía y condiciones en que los particulares adeudan tributos al Estado (“Relación de obligación”).

Se pueden distinguir diversas ramas en el Derecho Tributario dependiendo de los distintos criterios clasificadores utilizados.

- 1) Una clasificación típica distingue entre *Derecho Tributario Material y Formal*.
 - a) *El Derecho Tributario material* comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación jurídica que existe entre el Estado y los particulares.
 - b) *El Derecho Tributario formal*, que se identifica con el conjunto de normas que regulan la actividad administrativa instrumental, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas, y las que surgen entre la administración pública y los particulares en el desenvolvimiento de esta actividad.²

Es decir, el aspecto material del Derecho Tributario, se identifica con el pago o entrega de una suma de dinero, y en su parte formal, con los procedimientos de aplicación y percepción de los tributos.

- 2) Otra clasificación posible distingue entre *Derecho Tributario subjetivo o nacional y Derecho Tributario objetivo o Internacional* y se articula a través del concepto de soberanía o potestad tributaria.

La *soberanía o potestad tributaria* puede definirse como “la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición”.³ O como lo señala GIULIANI, “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.⁴

- a) Desde la perspectiva del Derecho Tributario subjetivo o nacional se señala que, por regla general, el Estado únicamente ejerce la potestad dentro de su territorio, en estos casos el poder tributario necesita de una conexión personal que se vincula básicamente con la residencia de los sujetos pasivos. De este modo, los límites al ejercicio de la potestad tributaria están dados, en primer lugar, por el espacio.
- b) Desde el punto de vista del *Derecho Tributario objetivo o Internacional*, se señala que tratándose de hechos imposables ocurridos fuera del territorio del Estado, en principio, este podría ejercer su soberanía tributaria en cualquier lugar del mundo. Sin embargo, como en toda norma de Derecho Internacional, necesitamos un factor de atribución que nos permita gravar determinados hechos ocurridos en el espacio de otro Estado, conexión que se denomina económica, en virtud de la cual el sujeto cae en la soberanía del Estado, no debido a su presencia en el territorio de un Estado, sino en virtud de cierto interés económico, principio de la fuente.

III.2. Fuentes del Derecho Tributario

III.2.1. La Ley. La importancia del “principio de legalidad” en el Derecho Tributario

La relevancia de esta relación jurídica de Derecho Público, que existe entre el Estado y los particulares, por su trascendencia y sensibilidad no puede estar entregada, en cuanto a su alcance y contenido, a la discrecionalidad del Estado, como tampoco el ejercicio de la potestad, por ello *la importancia de la Ley como fuente del Derecho Financiero, y en especial del Derecho Tributario*, Ley

² SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1990, página 10.

³ MASSONE F., Pedro: *Principios de Derecho Tributario*, Edeval, Valparaíso, 1975, pág. 28, citando a ANTONIO BERLIRI y ALBERT HENSEL.

⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos: *Derecho Financiero*, vol. I, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, pág. 266.



en su sentido formal, por lo cual la costumbre y los principios juegan un rol limitado y secundario a la hora de regular esta relación jurídica.

El *principio de legalidad* es una de las consagraciones del Estado de Derecho, y supone no sólo la sumisión de la actuación administrativa a las normas emanadas del poder legislativo, sino también el respeto a la jerarquía de las normas establecidas y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general.⁵

Sin embargo, es importante tener presente que el principio de legalidad en materia impositiva tiene una mayor o menor rigidez en los distintos sistemas impositivos. En Latinoamérica existe una reserva legal amplia, cuando es la Ley, la que únicamente define cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria, es decir, es la Ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en su esfera subjetiva. Es decir, la Ley debe establecer cual es el hecho imponible, su base, la tasa y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

En cambio *en el sistema español, se observa un sistema de reserva legal restringida, donde la Ley sólo regula los aspectos fundamentales de la relación jurídica tributaria, encargándose al ejecutivo la integración y el desarrollo de los restantes elementos, mediante delegaciones estrictamente delimitadas, lo cual se observa en su Constitución, que en su artículo 9.3 garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, disponiendo expresamente en su artículo 31.3 que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.*

III.2.2. Normas reglamentarias

En cuanto a los *Decretos Leyes*, en un sistema de reserva legal restringida, bien pueden modificar los tributos ya creados, pero en ningún caso crear nuevos gravámenes, en cuanto a la legislación delegada ella debe ajustarse a la Ley que la concedió o confirmó, estableciéndose una serie de requisitos, según lo señalan los artículos 11 y 12 de la Ley General Tributaria Española.

En cuanto a la *potestad reglamentaria*, el artículo 6.1 de la Ley General Tributaria Española, establece a quienes les corresponde su ejercicio, destacándose la facultad privativa de interpretación o aclaración que de las leyes tributarias posee el ministro de Hacienda, según lo señala el artículo 18.1 de la Ley General Tributaria.

III.2.3. Otras fuentes: Costumbre. Principios generales del Derecho. Jurisprudencia

Respecto de *la costumbre y los principios generales del Derecho*, como fuentes del Derecho Tributario, debemos tener presente que en virtud del principio de reserva legal, su aplicación podrá ser nula o reducida, dependiendo de la existencia de una reserva amplia o restringida.

No obstante lo anterior, la práctica del Derecho Tributario, está llena de costumbres o usos de la administración y de los particulares, que pueden servir de orientación a la hora de aplicar la normativa vigente. Igual cosa respecto de los principios del derecho, los cuales sirven de fundamento del ordenamiento financiero y de interpretación de sus normas.

Finalmente, *la jurisprudencia*, en nuestro sistema de origen románico, tanto judicial como administrativa, y en menor medida la doctrina, únicamente pueden servirnos de fundamento a la hora de aplicar la normativa tributaria, constituyendo una fuente indirecta, pero en ningún caso fuente generadora de tributos o exenciones.

III.2.4. El Derecho Internacional Tributario: esquema de fuentes

En otro orden de cosas, y volviendo a los límites de la soberanía tributaria, la posibilidad de que surjan conflictos de jurisdicción entre los Estados en esta materia, y a consecuencia de la

⁵ CONCHA PÉREZ DE AYALA PELAYO, *ob. cit.*

globalización, es creciente. El denominado *Derecho Internacional Tributario*, tiene por finalidad resolver estos conflictos sobre la base de factores de conexión, que como lo hemos visto, puede ser personal o económico (Derecho Tributario objetivo o subjetivo). Desde esta perspectiva, las fuentes del Derecho Internacional Tributario, en primer término, son *las leyes internas*, que pueden resolver el conflicto según sea el factor que permita ejercer la potestad impositiva, o bien la existencia de *tratos internacionales*, o la aplicación del *principio de reciprocidad* que resuelvan el conflicto, evitando de esta manera una doble tributación.

IV. LOS PRINCIPIOS NORMATIVOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El conjunto de normas y principios que recogidos en las constituciones tiene un efecto patrimonial para el Estado, para los individuos o para ambos, es lo que se conoce como *Constitución Económica*.

La interrelación entre la sociedad y el aparato Estatal, ha aumentado la influencia del tributo en la vida social, fomentando *la vinculación de los principios tributarios al orden constitucional*, ampliando el rango de protección, inicialmente circunscrita al tributo, hasta abarcar todo tipo de prestaciones patrimoniales obligatorias o impuestas.

Dentro de este orden de cosas, cabe destacar las palabras del profesor don EUSEBIO GONZÁLEZ, que señala “la misión fundamental del Derecho Constitucional es encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas. Ambas misiones adquieren su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo, y por ello han definido desde antiguo las relaciones entre tributo y Constitución (art. 16 de la declaración de Derechos del Hombre), contribuyendo todavía hoy a caracterizar el orden constitucional tributario”⁶.

No podemos negar, que en casi todas las Constituciones Modernas, se reconocen ciertos principios o garantías destinadas a *proteger la iniciativa económica y el consiguiente patrimonio de los ciudadanos*, que forman parte de la denominada Constitución Económica, y por ende parte de la Constitución Formal, que junto a la de naturaleza material, le dan vida al *Estado de Derecho*.

Si bien el Estado de Derecho aparece históricamente ligado con el Estado Liberal (relación de poder), y este último no puede sino realizarse en aquél, la inversa no es necesariamente cierta. Por tal razón, el Estado de Derecho, debe entenderse, como aquel que realiza una determinada concepción de justicia, a través de una técnica jurídica, adecuada a las circunstancias históricas, y que es consecuencia de un proceso de eliminación de la arbitrariedad de los actos del Estado.

A continuación se exponen esos principios generales que tienen un contenido esencial para el funcionamiento del Derecho Tributario y que han alcanzado una especial protección constitucional.

IV.1. Principio de legalidad en la carga impositiva o de reserva legal

Este es un principio básico, en general de Derecho Público, que descansa en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad, por cuanto el tributo implica una restricción del dominio, ya que se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares.

Es en Inglaterra, donde encontramos el *origen del principio de legalidad tributaria*, ya perfeñado en su doble connotación: garantía individual, y en cuya creación deben intervenir los representantes del pueblo, para expresar la voluntad de éste en materia de tributos. Por lo que el antecedente

⁶ *Principio Tributarios Constitucionales*. Co-edición del Tribunal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domesq, México, pág. 5.



primario de limitaciones al poder, sentado en la *Magna Charta Libertatum* impuesta por los nobles en 1215 al monarca llamado JUAN SIN TIERRA, “es, justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones. En este acto de consentimiento estaba la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés”.⁷

Actualmente, este principio consiste no sólo en la creación del Tributo por Ley, sino en la participación de la Ley en la totalidad de la relación tributaria que surge entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor. Así, la ley establecerá las condiciones que deben cumplirse o que deben servir de antecedentes para obligar a los individuos y, por último, señalará el alcance, extensión y elementos de la obligación tributaria.

Cabe destacar las palabras del profesor, don RUBÉN ASOREY, que señala: “Resultaría injustificado y reiterativo recordar que el principio de legalidad es esencial a la idea de Derecho Tributario. Más allá de la forma de gobierno en que encarne el fenómeno tributario la vigencia del principio de legalidad resulta una conclusión insoslayable de cualquier forma de tributación. En el Estado moderno constituye una realización indispensable del Estado de Derecho.”

En materia contributiva, la garantía de legalidad significa que todos los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren establecidos por la ley, o sean los hechos generadores, las personas obligadas, las bases gravadas, las tasas o cuotas, así como la época de pago, a fin de que no quede margen a las autoridades administrativas sino la aplicación.

El principio de legalidad tributaria aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes de Derecho. Según dicho principio, podemos decir, abreviadamente, que es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de Ley, aunque por nuestra parte preferimos de la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de Ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto en los sistemas constitucionales modernos. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimo.⁸

Se trata de un principio que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. *No Taxation without representation*, es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto. Igualmente, puede citarse la *Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano*, que habla del Derecho de aprobar la contribución por sí mismos o a través de representantes.

Esta exigencia de autoimposición, se ha ligado durante mucho tiempo, a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano.⁹

Se estima que el órgano legislativo, constituido en forma representativa, otorga una mejor tutela al derecho de propiedad, frente la potestad tributaria. La Ley constituye un vehículo de certeza, en cuanto a la estabilidad del Derecho y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente. De igual forma constituye un mecanismo de defensa frente a la posibilidad de arbitrariedades de los órganos del Estado, en virtud a la aplicación del orden jerárquico de las normas jurídicas. (Seguridad jurídica = certidumbre y eliminación de arbitrariedades.)

Algunos ejemplos de manifestaciones de ese principio de legalidad son los siguientes:

- En México encontramos consagrado este principio, en el ordenamiento jurídico constitucional mexicano, en la Ley reglamentaria del artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución, como una excepción al principio de certeza que rige en el derecho mexicano.

⁷ JARACH, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributario*, pág. 14, Argentina.

⁸ PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario*, editorial Civitas, 1993, pág. 41.

⁹ PÉREZ ROYO, *ob. cit.*, pág. 41.

- El principio de legalidad en *Chile*, puede resumirse en un doble aspecto, el primero que dice relación con las facultades o atribuciones de los órganos del Estado, de conformidad a lo establecido, en el artículo 7.º de la Constitución Política del Estado, en cuanto a que éstos sólo pueden realizar aquellas actuaciones que la Ley expresamente les ha atribuido, dicho de otra forma, sólo tienen las facultades y atribuciones que la ley expresamente les confiere. En un segundo aspecto, se refiere al denominado principio de la reserva legal, en cuanto a que ciertas materias sólo podrán ser reguladas mediante Ley, como lo dispone el artículo 60 de la Constitución, al señalar “que sólo son materias de Ley”, las que indica en este artículo.
- En *España*, el principio de legalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 31.3 de la Constitución Española, la cual requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la ley. Dicho principio es recalado, con relación expresa a los tributos, por el artículo 133. 1, que dice que el poder tributario del Estado se ejercerá mediante Ley.

IV.2. Principio de igualdad

*En un sentido general, por igualdad se entiende la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentra en una determinada situación abstracta legalmente establecida.*¹⁰

Diversos significados tiene el *principio de la igualdad en materia tributaria*.

- 1) *El más amplio alcance del principio, es procurar la igualdad social*, empleando las contribuciones como mecanismo de redistribución del ingreso y de la riqueza, propósito que se inscribe en los fines de política económica que los tributos pueden cumplir, al lado de otros instrumentos de la Política y del Derecho. Se trata de la *justicia* llamada *distributiva*, que propone restaurar la igualdad entre los hombres, o cuando menos, atemperar las desigualdades más patentes. La justicia distributiva en los impuestos, y el principio de capacidad contributiva van de la mano en la consecución de los objetivos del Derecho.
- 2) *La igualdad, como igualdad proporcional*, se basa en la comparación de situaciones fundamentalmente semejantes, y es un método lógico y seguro para procurar la justicia; ponderar la diversidad para dar un tratamiento distinto a las personas y a las cosas, pero respetando el principio de igualdad.
- 3) Por último, podemos mirar *la igualdad como equidad en cada caso particular*, en los casos esencialmente iguales de circunstancia equiparables, que en una misma contribución soportan cargas diferentes en perjuicio de uno de ellos, el lesionado plantea la injusticia ante los tribunales, por falta de equidad o igualdad de trato, y la sentencia le quita eficacia al precepto discriminador, en este evento, es la justicia ordinaria la que atempera la injusticia por equidad.

Caracteres de la garantía constitucional del principio de igualdad:

- El principio de la igualdad consiste en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.
- Este principio no se refiere a una igualdad en términos numéricos, la cual daría lugar a mayores injusticias, lo que este principio busca es *asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones y diverso tratamiento ante distintas situaciones*.

¹⁰ BURGOA, Ignacio: *Las Garantías Individuales*, IV edición, México, editorial Porrúa S. A., 1965, pág. 238.

- Sin embargo, no constituye una regla inflexible, toda vez que permite la formación de distingos o categorías, siempre que ellas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria contra determinadas personas o categorías de personas. El Legislador en materia tributaria, puede efectuar distingos o categorías fundadas en criterios de capacidad contributiva, origen de la renta, beneficio de los contribuyentes u otros parámetros que estime razonables, respetando la justicia tributaria.
- La expresión *igual*, en materia impositiva, no mira al tributo mismo sino al *sacrificio económico que debe hacer quien lo paga*. Cada miembro de la sociedad debe asumir el pago de los impuestos de manera que ellos sean iguales, en cuanto al sacrificio económico que debe asumir el contribuyente.
- Esta garantía constituye una aplicación del principio general de la igualdad ante la ley, en cuya virtud se busca la igualdad de tratamiento ante situaciones o circunstancias análogas, lo cual supone, que frente a situaciones desiguales los tratamientos sean diferentes.

Algunos ejemplos de manifestaciones constitucionales de ese principio de igualdad son:

- En *México* éste se encuentra consagrado en la Constitución, artículo 31, fracción IV, relativo a las contribuciones al exigir que éstas sean proporcionales y equitativas.
- En *España*, como lo ha establecido el Tribunal Constitucional, la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución Española, y los principios rectores del sistema fiscal que se especifican en el artículo 31 de la Constitución, está, por así decir, incorporada en este último precepto que mencionan también entre dichos principios el de la igualdad.
- En *el caso chileno* el artículo 19, número 2 de la Constitución Política de la República señala que “la Constitución asegura a todas las personas, la igualdad ante la ley, en Chile no hay personas ni grupos privilegiados. Ni la ley ni autoridad alguna podrá establecer diferencias arbitrarias”. Y el artículo 19 número, 20 de dicha Constitución señala “la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que determine la ley y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

Se admite comúnmente que se lesiona el principio de igualdad cuando la igualdad o diferenciación establecida por una norma en el tratamiento tributario, no pueda justificarse en un fundamento razonable, es decir, cuando esa igualdad o diferenciación de trato pueda considerarse arbitraria respecto de algunos contribuyentes.

En nuestros días, la efectiva vigencia del principio de igualdad de la tributación no puede considerarse agotada con la verificación de su consagración en el plano legislativo.

IV.3. Principio de seguridad jurídica

El *principio de seguridad jurídica* exige la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar las decisiones administrativas y judiciales pertinentes sobre esas situaciones y acciones. Debe entenderse como un postulado de conocimiento certero y definitivo acerca de la obligación tributaria y la cuantía de la deuda tributaria. La observancia de este principio promoverá la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, y los protegerá de la arbitrariedad.

Tradicionalmente, en caso de conflicto entre el principio de igualdad y el principio de seguridad jurídica, parte de la doctrina y de la jurisprudencia, se han inclinado a favor de que prevalezca este último. Para realizar esta opción, muchas veces se ha partido del entendimiento de que existe una contraposición de intereses entre un ciudadano, obligado tributario, y la Administración tributaria, acreedora tributaria, y en aras de la preservación de los derechos del ciudadano se consideró que

éste deberá ser favorecido. No obstante, si se profundiza en la esencia del fenómeno de la tributación, podría entenderse que el conflicto se produce entre un ciudadano, obligado tributario, y millones de ciudadanos que podrán verse afectados en su derecho, por un lado, al privárseles de ciertos bienes o servicios que les deberían ser prestados por el Estado y, por otro, al tener que sujetarse a una tributación no igualitaria. Considerada la situación desde este último ángulo, la opción aconsejable para que prevalezca uno u otro principio podría ser distinto.

En definitiva, se estima que ambos principios, el de la igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica, deben tener existencia plena y equilibrada en el Derecho Tributario de cualquier país.

IV.4. Principio de generalidad

El principio de generalidad señala *que los tributos deben ser pagados por todos los sujetos comprendidos en la situación objetiva prevista por la Ley*. Esta vinculado al principio de igualdad pues implica que la ley tributaria debe aplicarse en forma igualitaria sobre *todo* contribuyente que se encuentren en la situación prevista por la ley.

En la Constitución Española la podemos identificar en el término “todos”, con el que comienza la redacción del artículo 31. 1: “todos contribuirán...”, aunque es necesario advertir que dicho término genérico, repetido en muchos casos con sentido polivalente en el texto constitucional, tiene un doble valor o significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales; segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que en principio, afecta a todos los que tengan capacidad económica.

Este principio tiene una excepción en las llamadas *exenciones*, por medio de ellas la Ley declara que no están obligados al pago total o parcial de un impuesto determinadas personas, las cuales serían sujetos pasivos de él. Ellas son concedidas por razones, políticas, económicas o sociales. Por ejemplo, zonas de exención, impuesto a la herencia cuando las asignaciones que correspondan a los legitimarios no exceda de cierto monto.

La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica, o en otras razones amparadas por el ordenamiento. Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones *intuitu personae*. En este sentido a dicho el Tribunal Supremo Español, que son notas del principio de generalidad “la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas”.¹¹

IV.5. Principio de respeto a la propiedad privada

En materia tributaria este principio se concreta fundamentalmente en la necesidad de:

- a) Impuestos no confiscatorios.
- b) La no-retroactividad de las leyes impositivas.
- c) El respeto de las normas tributarias contenidas en los contratos leyes.

No confiscatoriedad impositiva

Son confiscatorios los tributos que lesionen el Derecho de Propiedad en su esencia, o respecto de alguno de sus atributos. Este carácter confiscatorio sólo podrá ser establecido respecto de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, de acuerdo al lugar y tiempo concreto y, especialmente, conforme la finalidad socio-económica que se persiga con el impuesto. Un impuesto será confiscatorio en la medida que su tasa sea irrazonable.

¹¹ PÉREZ ROYO, *ob. cit.*, págs. 38 y 39.



- En *Chile*, según la Jurisprudencia, no es confiscatorio el impuesto mínimo que consume todas las utilidades de un contribuyente, al existir una renta escasa. Tampoco lo es aquel que consume todos los ingresos extraordinarios percibidos por causa ajena al trabajo. El Tribunal Constitucional Chileno ha fallado que los impuestos indirectos (al consumo) no están protegidos por esta garantía por la “voluntariedad del acto” de consumir o no.
- En *España*, el artículo 31. 1 de la Constitución, concluye afirmando que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio. Se trata de una norma singular que no existe en otros ordenamientos y que es fruto del espíritu de compromiso con el que fue elaborada la Constitución de 1978. Tras unos principios de marcada orientación redistributiva se introduce esta norma como una especie de concesión o garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema.
- Conforme a la *jurisprudencia argentina*, un tributo adquiere el carácter de exorbitante o confiscatorio, y, en consecuencia, obra como inconstitucional, cuando, tratándose de un gravamen directo, o sea, que en principio no es trasladable por el contribuyente a terceras personas, trae aparejado un despojeramiento de más del 33 por 100 de la utilidad, renta o beneficio resultante de una explotación razonable o del valor del capital.

No retroactividad de la Ley Tributaria

La retroactividad se produce cuando el Legislador regula los efectos de un hecho realizado con anterioridad a la entrada en vigor de una Ley.

- Pretende que hechos acaecidos en el pasado hagan surgir obligaciones que en el momento de su ocurrencia, no podrían surgir.
- Cuando a obligaciones ya nacidas, se pretende modificarles sus elementos esenciales.
- La retroactividad atenta contra la Seguridad Jurídica y la Certidumbre del Derecho, y por tanto tiene influencia negativa en el desarrollo económico.

Una interesante línea de razonamiento, en cuanto a los límites de la retroactividad en la regulación de los tributos, es la que conecta estos límites con las exigencias del principio de capacidad económica. Según este razonamiento, desarrollado por el Tribunal Constitucional Italiano, y acogido por la doctrina española, la norma tributaria puede ser retroactiva, pero sin que esta retroactividad alcance un punto tal que conduzca al gravamen de una capacidad contributiva no actual, que ha dejado de operar. Como puede verse, nos encontramos ante una interesante forma de argumentación, que tiene el mérito de conectar la cuestión con un principio constitucional específico del ordenamiento tributario.¹²

Los contratos-leyes y el respeto a la propiedad

Los contratos-leyes son acuerdos de voluntades suscritos entre un Estado y un particular, sancionados por el Legislador, tendientes a establecer una serie de condiciones de diversa naturaleza, con caracteres de permanencia, incluso frente a modificaciones legales.

Estos no pueden ser modificados unilateralmente por el Estado, ya que importa una violación de Derecho de Propiedad del particular, ya que éste constituye un derecho adquirido.

IV.6. Garantía de la protección jurisdiccional

Es pilar de todo Estado de Derecho la posibilidad de poder controlar los actos de la administración, en cuanto a su constitucionalidad y legalidad, el contribuyente ante la violación de sus

¹² PÉREZ ROYO, *ob. cit.*, pág. 77.

derechos debe tener la posibilidad de recurrir a los tribunales ordinarios de justicia, ante la violación de las garantías constitucionales descritas.

- En *México* el artículo 17 de la Constitución, dispone que: “ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho...”. En consecuencia el principio constitucional de justicia fiscal rige y se encuentra inmerso en los diferentes procesos normativos de creación, aplicación e interpretación de las contribuciones.
- En *España*, la revisión de las actuaciones en materia tributaria, puede producirse por vía administrativa o jurisdiccional.

La revisión de los actos en vía administrativa, es un privilegio de la administración, reconocido como principio general en el Derecho Público, que establece esta como paso previo a la impugnación en vía jurisdiccional, dando de esta manera oportunidad a la administración de reexaminar su actuación.

- En *Chile*, este principio consiste en el derecho del contribuyente, de que las controversias que pueda mantener con el Fisco, sean resueltas por un juez idóneo y a través de un procedimiento racional y justo.

V. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

V.1. Concepto

Debemos entender por *aplicación del Derecho*, en palabras del profesor SÁINZ DE BUJANDA, “la realización de un conjunto de operaciones lógicas en virtud de las cuales se determina cómo se encuentra regulado un determinado supuesto fáctico, y qué efectos se producen en la realidad social como consecuencia de esta regulación”.

Distinguiéndose en estas operaciones dos fases, una *formal* de búsqueda de la norma aplicable al caso y los límites de eficacia, y una fase *sustancial* que busca interpretación y extracción de la norma general a particular para aplicarla a caso concreto.

V.2. Aplicación temporal: vigencia, efectos jurídicos, retroactividad

La norma tiene eficacia, y por ende fuerza normativa desde su entrada en vigencia.

En este sentido, en el caso español, la Ley General Tributaria en su artículo 20 se remite al Código Civil. Es decir, “las normas tributarias entran en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, salvo que ellas dispongan otra cosa, y serán aplicables durante el plazo, determinado o indefinido, que ellas mismas señalen”.

En cuanto al fenómeno de *la irretroactividad* de las leyes tributarias, creemos importante despejar ciertas dudas. La regla general en esta materia la da el Código Civil, según el cual “las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario”. Existen dudas en cuanto a la retroactividad de las leyes interpretativas, la verdad es que ellas, por su naturaleza viene a determinar el sentido de una ley anterior, incorporándose a la Ley interpretada, sin que ellas, en sí mismas regulen materias, es decir, en el fondo no existe retroactividad.

Creemos innecesario y redundante tratar la *teoría de los derechos adquiridos y las meras expectativas*, pues dicha terminología, inapropiada y arcaica, viene a confundir el verdadero vínculo que existe entre el Estado y los contribuyentes. Por ello, preferimos hablar de *relaciones jurídicas y situaciones jurídicas*, siempre mirando la relación jurídica tributaria, que puede verse afectada por

leyes nuevas, pues de lo contrario una exención subjetiva y temporal, que es derecho adquirido según el profesor SÁINZ DE BUJANDA, jamás podría revisarse y modificarse, ni aún a causa de un interés superior, lo cual vendría a atentar con una igual repartición de la cargas o tributos, pues bien, pueden haber cambiado las causas que justificaban la exención.

Tal vez, el único caso en que es posible hablar de retroactividad en materia tributaria, esta referida al poder normativo sancionador de los Entes de la Administración, en virtud de lo cual, debemos en caso de sanciones, aplicar la norma más favorable al contribuyente.

V.3. Aplicación en el espacio

La *eficacia de la Ley en el espacio*, es la determinación del territorio en el cual ella produce sus efectos.

En materia de Derecho Internacional Tributario, no existen normas de carácter internacional que impongan límite a la soberanía de los Estados.¹³ Por tal motivo, se hace necesario la existencia de un factor que vincule una situación o relación jurídica a la soberanía Tributaria de un Estado, conexión que puede ser personal (subjetiva) o económica (objetiva), que permite gravar hechos que ocurren fuera del territorio de Estado y extender su potestad impositiva.

Por regla general, *el tipo de conexión determina también la extensión de la responsabilidad*. La conexión personal desencadena una responsabilidad plena o ilimitada, esto es, por la renta mundial. La mera conexión económica genera una responsabilidad tributaria limitada, vale decir, por las rentas de fuentes ubicadas en el territorio del país de que se trata.

VI. INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

VI.1. La interpretación de las normas tributarias. Planteamientos doctrinales

Podemos definir la *interpretación*, como un conjunto de operaciones destinadas a determinar el sentido y alcance de una norma, esto es, su verdadero significado, y extraer de la norma general una norma particular, que es la que se usa para calificar el caso concreto que debe resolver el Derecho.

En cuanto a la interpretación de las leyes tributarias, *existen dos posturas doctrinales* claramente marcadas en cuanto a la interpretación de sus normas.

- a) En principio, dentro de la concepción de Estado Policía, la ley tributaria debía considerarse como norma sancionadora o restrictiva de derechos individuales y, por tal motivo, *interpretarse restrictivamente a favor del Fisco* o del contribuyente.
- b) Frente a esta postura clásica, la doctrina moderna ha optado por una *interpretación amplia, extensiva de las leyes tributarias*.

Creemos, que por tratarse de leyes especiales, cuyo objeto, el tributo, está sujeto al principio de tipicidad como consecuencia de la reserva legal, por seguridad de los mismos contribuyentes, debemos interpretar las normas tributarias restrictivamente, pues de permitir una interpretación extensiva, podríamos llegar, por ejemplo, a extender los elementos de un hecho imponible o crear exenciones tributarias, vulnerando el principio de legalidad. Por otra parte, creemos importante aclarar que una interpretación restrictiva ha de buscar el sentido de la ley, su espíritu, que no es lo mismo que desentrañar su sentido literal.

¹³ MASSONE PARODI, P.: *La Doble Tributación Internacional*, editorial jurídica Conosur Ltda., Chile, 1998, pág. 2.

No debemos perder de vista, que la Ley, una vez que entra en vigencia, se independiza de la voluntad del legislador, por lo que el interprete en su actividad interpretativa debe desentrañar el sentido de la Ley, su voluntad, que no necesariamente guarda relación con su sentido gramatical. Una ley puede ser gramaticalmente clara, pero su sentido oscuro y no por ello debemos quedarnos con esa conclusión interpretativa.

Ahora bien, para efectuar una interpretación es evidente que en primer término recurriremos a un *criterio o elemento de interpretación gramatical*, es decir, nuestra tarea termina al descomponer gramaticalmente la norma. Si aún persiste oscuridad en el sentido de la norma, debemos recurrir a los demás elementos o criterios de interpretación, ya sea el *elemento histórico*, indagando las causas que motivaron la dictación de la norma, las discusiones parlamentarias, (*ocassio legis*); o bien recurrir al *criterio lógico*, y buscar la intención o espíritu de la norma reflejado en ella misma (*ratio legis*); o al *criterio sistemático*, considerando al ordenamiento jurídico como un todo armónico (*intra legis*), siempre dentro del sentido económico que debe atribuirse a estas normas.

VI.2. La integración de las normas tributarias

Por las razones dadas anteriormente, la integración de las normas tributarias, entendiéndose como el conjunto de operaciones lógicas, destinadas a desentrañar cual hubiera sido la voluntad del legislador, si hubiera previsto un caso que no reguló, pero que se asemeja a otro previsto y regulado, no es admitida en materia impositiva por el principio de legalidad que gobierna la materia.

Así lo dispone el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, que señala: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.”

Y sólo es el legislador, quien puede por vía legal integrar el ordenamiento jurídico-tributario.

VI.3. Los negocios anómalos en el Derecho Tributario. El fraude de Ley

Tanto la interpretación como la integración legal de las normas tributarias son herramientas fundamentales a la hora de combatir el fraude a la Ley, es común que las empresas tengan verdaderos equipos de planificación tributaria, encargados de buscar una omisión u error en la normativa, con afanes elusivos. Esta conducta, de sustracción del pago total o parcial de un tributo, es lo que se denomina fraude a la ley tributaria, que puede generar una serie de responsabilidades para el infractor.

Este resultado se puede obtener de dos maneras, de una forma directa, en este evento el contribuyente oculta a la administración la existencia de la deuda o su exacta cuantía, (*evasión*).

La otra, ocultando indirectamente a la administración la existencia o la exacta cuantía de la deuda tributaria, mediante una actuación de apariencia legal, (*elusión*).

Sin bien, sólo la primera de estas conductas se identifica con el fraude propiamente tal, ambas implican el incumplimiento de las obligaciones que emanan de la relación jurídico-tributaria.

VII. EL TRIBUTO: CONCEPTO Y CLASES

VII.1. El tributo como categoría jurídica: concepto, y características esenciales

Algunas definiciones de tributos son:



“Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.”¹⁴

“Obligación legal de Derecho Público y carácter pecuniario, establecida en favor de un ente público para el cumplimiento de sus fines que recae sobre quien realiza ciertos hechos que manifiestan su capacidad económica.”¹⁵

El artículo 13 del Proyecto de Código Tributario para América Latina, señala al respecto:

“Prestación en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio (Potestad Tributaria), exige con el objeto de procurarse fondos o recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Características esenciales

A partir de estos conceptos es posible obtener las siguientes características:

- a) *Constituye un ingreso público ordinario.*
- b) *Es consecuencia del ejercicio del Poder Tributario.* Manifestación de coerción por parte del Estado, ya que el tributo es creado por la voluntad soberana de aquél, con prescindencia de la voluntad individual de los contribuyentes. Son prestaciones obligatorias y no voluntarias. Los tributos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y los habitantes del Estado, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público; no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro, son actos de gobierno de potestad pública.
- c) *Los tributos se caracterizan por ser una imposición coactiva por parte del Estado.* El pago o cumplimiento del tributo no es voluntario, puesto que su incumplimiento le acarrea sanciones previstas en la ley.
- d) *Los tributos imponen un deber principal, que es la entrega al Estado de una suma determinada o determinable de dinero.* Es una obligación de dar, que se cumple mediante la entrega de dinero y sólo dinero. En el caso de establecerse deberes distintos de los de entregar una suma de dinero, estaremos ante otras cargas públicas, pero no ante un tributo.¹⁶
- e) *La razón de ser de los tributos, es obtener financiamiento para la actuación estatal,* luego su utilización para cualquier otro fin constituye una violación de las potestades que la Constitución entrega al Estado.¹⁷
- f) *Los tributos se diferencian de otros ingresos del Estado, obtenidos coactivamente, como son las multas,* ya que éstas requieren la realización de un hecho que el ordenamiento jurídico reputa ilícito.

VII.2. Los impuestos. Concepto y características esenciales

Algunas definiciones del impuesto son:

¹⁴ CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE.

¹⁵ MENÉNDEZ MORENO.

¹⁶ Sin embargo, tal como lo señala GIULIANI FONROUGE, esto no es absoluto, ya que históricamente han existido impuestos o tributos cuyo cumplimiento se ha previsto en especies, así por ejemplo en la rusa soviética era obligatoria la entrega de especies al Estado como consecuencia de gravámenes que afectaban las actividades agrícolas. En México, en el artículo 2.º del Código Fiscal de la Federación hablaba del impuesto como una prestación en dinero o en especies.

¹⁷ GIULIANI FONROUGE, señala que no es posible incluir como elemento del concepto de tributo su finalidad exclusiva de “recaudación para financiar la actividad estatal, ello por cuanto reconoce que los tributos pueden tener otros fines no fiscales o para fiscales”.

“Cantidad que el Estado exige a las economías privadas, en uso de su poder coactivo o potestad tributaria sin proporcionar al contribuyente, en el momento del pago, un servicio o prestación individual, destinado a financiar los egresos del Estado.

Consiste en una prestación en dinero que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.”¹⁸

“Es una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a las reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible.”¹⁹

Según el artículo 26 Ley General Tributaria Española:

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que, ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.”

Características esenciales

- a) *Prestaciones obligatorias impuestas por el Estado*, es decir, una prestación de Derecho Público, que no depende en su existencia y exigibilidad de la voluntad de los obligados.²⁰
- b) *Da origen a una obligación de dar*, al menos actualmente en Chile, en que la prestación debida por el sujeto pasivo consiste única y exclusivamente en la entrega al estado de una suma determinada de dinero.
- c) *El acreedor o sujeto activo es el Estado*, o bien algún ente distinto fijado por la ley, por ejemplo, las Municipalidades.
- d) *Se encuentran sometidos al principio de legalidad*, de conformidad a lo dispuesto en la Constitución Política de la República.
- e) *No existe una contraprestación específica y equivalente a lo pagado*.
- f) *Su objetivo es el financiamiento del gasto público*. Esto supone aceptar que el fin último de los tributos es siempre el financiamiento estatal.
- g) *El hecho imponible, está constituido por un hecho de la vida común indiciario de la capacidad económica del contribuyente*, y porque su exigibilidad o cobro, no está condicionado a la utilización de algún servicio público, no existe relación entre lo pagado y alguna prestación por parte del Estado. En definitiva el tributo se traduce en una limitación legítima de una cuota o parte de la riqueza privada.

VII.3. La tasa. Concepto y características esenciales.

Algunas definiciones de tasa son:

“Suma de dinero que paga el beneficiario o usuario por la prestación de un determinado servicio público. Es un ingreso derivado o de derecho público, es una especie de tributo que tiene caracteres específicos propios que lo distinguen del impuesto y de las contribuciones especiales.”²¹

¹⁸ AQUILES GIANNINI.

¹⁹ AHUMADA.

²⁰ Algunos autores hablan de establecimiento de los tributos en uso del poder coercitivo del Estado, la verdad es que constituye una aseveración más precisa el señalar que los tributos se establecen en uso del Poder tributario, el que se caracteriza por su contenido coercitivo, es decir, que se imponen a la voluntad del afectado y permite el uso de la fuerza para obtener su cumplimiento.

²¹ BENJAMÍN VILLEGAS BASAVILVASO.



“Un ingreso del Estado, de carácter ordinario y coactivo, consistente en una prestación divisible que los particulares hacen al Estado en retribución de determinados servicios que éste les presta.”²²

“Tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o en la realización de actividades por la administración que le afectan o benefician en modo particular al sujeto pasivo.”²³

“Aquel tributo que se percibe a cambio de una prestación pública *uti singuli*, hecha al margen del mercado. Tributo que tiene como fundamento económico el principio del beneficio o el principio del costo social; como fundamento político el principio de la no gratuidad de los servicios públicos *uti singuli*; como fundamento financiero, el principio de la cobertura del costo del servicio; y como fundamento técnico, la posibilidad de determinar objetiva e independientemente este costo. En fin, y jurídicamente, su establecimiento ha de hacerse por una ley y su aplicación está sometida a las normas de derecho público.”²⁴

“Prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal, en la medida que en ésta se establezca la realización de una actividad del propio ente que afecta de un modo particular al obligado.”²⁵

La Ley Española define las tasas señalando que:

“Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.”²⁶

En estos tributos, el hecho generador, es la utilización potencial o efectiva de un determinado servicio público. *Ejemplo*, Certificados del Registro Civil.

El *Código Tributario Modelo para América Latina*, destaca dos elementos particulares de este tipo de tributo:

- Referido el primero, al tipo de servicio, señalando que son no inherentes al Estado, ya que éstos se financian con cargo a impuestos generales, es decir, debe tratarse de un servicio público individualizado en el contribuyente.
- El segundo elemento dice relación con el destino de este tributo, el cual no debe ser ajeno al servicio que efectúa la prestación y una razonable equivalencia entre su monto y las necesidades del servicio.

Características esenciales

- a) *Es un ingreso de Derecho Público Ordinario*. Es decir, se trata de una forma de ingresos que el Estado exige de los particulares en ejercicio de su poder tributario.
- b) *Se encuentran establecidos por la Ley*. Es la Ley la que establece la obligación y, por tanto, no emana de una relación contractual entre el particular usuario o beneficiario del servicio y el Estado.
- c) *Se trata de una prestación que otorga el Estado en su carácter de tal*. En consecuencia, el Estado, lo hace en su carácter de autoridad y no actuando como un particular, puesto que en este último caso, se trataría de un precio por la utilización de servicios. El hecho imponible se encuentra establecido por la ley, poniendo en relación una actividad de la Administración respecto de los particulares.

²² JOFRÉ TIJOUX.

²³ FERREIRO.

²⁴ PÉREZ DE AYALA.

²⁵ GIANNINI.

²⁶ JOAQUÍN DEL POZO LÓPEZ.

- d) *Importa la prestación de un determinado servicio o ventaja por parte del Estado. Esta parte es precisamente la que actualmente se encuentra objetada por los autores, ya que el principio del beneficio, no es jurídico sino que económico. Da lo mismo si el servicio es útil o no al particular, o si recurre a él en forma voluntaria u obligatoria.*
- e) *Compensación que el Estado exige de un particular a fin de costear el gasto que demanda la prestación de un servicio divisible. La tasa debe corresponder al costo del servicio y debe servir para su financiamiento. “La tasa debe ser proporcional al costo del servicio y para su legitimidad ha de tener realidad.”^{27 28}*
- f) *Hay un alto grado de voluntariedad del sujeto para hacer uso del servicio y soportar la tasa.*

Hay una tendencia moderna en cuanto a entender que en la tasa no existe esta voluntariedad, sino que el sujeto se ve obligado lisa y llanamente a asumirla, por imposición del Estado que lo coloca en la necesidad de incurrir en ella. Se cita como ejemplo, los peajes.²⁹

Naturaleza jurídica

Hay quienes sostienen que tasa e impuesto tienen la misma estructura, dan origen a una *obligación ex lege*, la cual surge tan pronto como se produce el presupuesto de hecho del que la Ley la hace depender, y tienen por objeto una prestación de una suma de dinero en la cuantía inderogablemente fijada por la propia Ley. La diferencia entre ambos radicaría en la naturaleza del presupuesto.

- En el impuesto, se conecta una situación de hecho que se considera constituye una manifestación directa o indirecta de una cierta capacidad contributiva, es decir, referida exclusivamente al obligado, sin relación alguna ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público.
- El presupuesto de la tasa, consiste en una situación de hecho que determina o necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad de entes públicos que se refieren a la persona del obligado.³⁰

²⁷ VILLEGAS BESAVILBASO.

²⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, señala que el fundamento financiero de la tasa (ingreso al ente fiscal) se da precisamente en su vinculación con el costo provocado a la Administración. Por ello se ha afirmado que cuando la tasa excede de la cuantía de los costos, el exceso sería técnicamente un impuesto.

²⁹ JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, éste señala respecto del concepto tradicional de tasa, que es un concepto práctico, que permite diferenciar a la tasa como tributo, de los impuestos. Sin embargo, es criticada ya que se concibe la tasa como un verdadero “precio” y a la relación jurídico-tributaria, podría considerársele como una relación de derecho privado, basada en la voluntad del sujeto de demandar y pagar por un servicio. BIELSA señala que la tasa es el pago por un beneficio (ya RAU vinculaba a la tasa con aspectos subjetivos, utilidad del servicio), es el pago de un servicio, porque este servicio res útil, es decir, admite en principio el fundamento voluntario económicamente hablando, pero niega que jurídicamente este fundamento sea relevante al configurar la tasa como tributo. Otros autores niegan este carácter subjetivo y señalan que la tasa es simplemente el pago de un servicio y corresponde no al beneficio percibido sino al costo del servicio prestado. La nueva concepción concibe a la tasa como un tributo que se exige con ocasión de la prestación de un servicio, que se define en la ley como presupuesto de hecho para cobrarlos. Su fuente se encuentra en la ley, ya que la prestación pasa a ser sólo el “hecho generador”. El tributo existe y se cobra por cuanto la ley así lo exige.

³⁰ Otros autores, como COCIVERA, señala que desde un punto de vista jurídico no es posible distinguir entre impuesto y tasa. Ambos tienen su origen en el Poder Tributario, establecidos por ley y dan lugar a una obligación legal, cuando se realiza el presupuesto de hecho. BERLIRI, por su parte señala que la Tasa no es propiamente una obligación, sino que una prestación de dar o hacer a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un efecto timbrado, espontáneamente efectuada y que constituye la condición necesaria para obtener un determinado beneficio y de la cual no se puede pedir restitución una vez obtenido el beneficio en vista del cual se efectuó. No puede ser considerada una obligación, por cuanto el pago, no es una *solutio* destinada a extinguir una obligación, sino que a crear una condición necesaria para conseguir una determinada ventaja. El contribuyente paga para que se realice una determinada situación. Concluye, que los pilares de esta institución son dos, por una parte la voluntariedad, que se manifiesta al momento del pago y la segunda, el constituir una condición necesaria para obtener un beneficio o ventaja, lo que en definitiva significa negar carácter de tributo a las Tasas. ANTONINI, postula, refutando a BERLIRI, que, si el pago es una condición necesaria para obtener una determinada ventaja, ello no significa que sea un acto voluntario, sino que es un acto debido, dado que es compatible la existencia de la obligación con la derivación de efectos útiles y no sólo para el acreedor sino también para el deudor.



Distinción con los ingresos de Derecho Privado (precios públicos/tasas)

Esta distinción debe necesariamente basarse en la naturaleza de la relación que les da origen y así, si su origen es una relación contractual, en la que la obligación de pago se basa en la voluntad de las partes, se tratará de un ingreso privado y el pago es *un precio o tarifa*. En cambio, si esta obligación es impuesta por la ley, sin que la voluntad del particular tenga otra función que poner en movimiento el mecanismo legal, estaremos ante una *tasa*.

VII.4. Las contribuciones especiales. Concepto y naturaleza jurídica

Algunas definiciones de contribución especial son:

“Prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.”

“Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.”³¹

“Aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o ampliación de servicio público.”³²

En éstos, el hecho gravado generador de la obligación tributaria, consiste en un aumento o incremento de valor de sus bienes inmuebles, en virtud de la realización de una obra pública (hay una contraprestación). El hecho imponible es una actividad de la administración que no va dirigida directamente a favorecer al contribuyente, pero que le ocasiona un beneficio especial que no se habría producido si la actividad de la administración.

Las obras de alcantarillado o de alumbrado público de un determinado sector, que hace aumentar el valor de los inmuebles ubicados en el mismo sector, contribuciones por ejemplo. Es claro y manifiesto que, el hecho gravado se constituye como consecuencia de una actuación del Estado que importa un beneficio directo para el afectado, beneficio que se traduce en un mayor valor de su propiedad.

Se les concibe como un método para cubrir los costes de determinadas actividades de los entes públicos, que si bien producen un beneficio general y por tanto, un coste indivisible, al propio tiempo ofrecen una ventaja mayor a determinadas personas, entre las que es posible repartir una parte de este coste. Constituyendo un elemento esencial su carácter coactivo, que lo diferencia de un precio de mercado o un pago voluntario.

Naturaleza jurídica

1. Para *GIANNINI*, su fundamento jurídico consiste en la singular ventaja del particular o en el mayor gasto del ente público, y como en algunas situaciones de hecho los dos elementos concurren a justificar la imposición, la Ley puede acomodar el tributo a uno u otro, o bien establecer que para su determinación se tendrán ambos en cuenta. Agrega, que en la contribución especial, la propia obligación encuentra su fundamento (jurídico) en la ventaja particular que para el sujeto deriva de una específica actividad estatal o en el mayor gasto que la administración ha de efectuar como consecuencia de una cierta actividad desarrollada por el sujeto. Concluye, que existe entre impuesto y contribución una sustancial diversidad estructural de la relación tributaria, cuyos elementos constitutivos son parcialmente diferentes del impuesto, en la contribución, así como estas dos últimas figuras y las tasas.

³¹ Código Tributario de Uruguay.

³² JOAQUÍN DEL POZO LÓPEZ, citando la Ley General Tributaria Española.

A partir de lo anterior, se concluye que las contribuciones tienen un doble fundamento, uno jurídico, es decir la sujeción al poder tributario del Estado, lo que resulta común a todo tributo, y por otro, la ventaja para el contribuyente o el mayor gasto para la administración que el contribuyente provoca.

2. *BERLIRI*, a su vez sostiene que no todas las materias que interesan al Derecho Tributario, pueden configurarse bajo la figura única de tributo. Al analizar las distintas categorías de materias, el autor no incluye o menciona a las contribuciones especiales, dado que para él, no es posible conceptualizar las contribuciones como una categoría distinta del impuesto, *no constituye una categoría autónoma*.

Señala, criticando a *GIANNINI*, que la circunstancia de que un grupo de ciudadanos haya obtenido una especial ventaja por la ejecución de un gasto público, podrá justificar en el terreno político, la imposición que absorba dicha ventaja, pero ello no lo transforma en un tributo distinto. Se trata de hechos gravados diferentes, lo que ocurre en todos los impuestos. El beneficio se transforma en hecho generador y no es un aspecto que lo diferencie de otros impuestos.

3. *La doctrina Iberoamericana:*

- GIULIANI FONROUGE, adhiere a la clasificación tripartita tradicional.
- SÁINZ DE BUJANDA, señala que los tributos se clasifican en impuestos y tasas. Las contribuciones especiales las considera como una especie de impuesto, al señalar “el fundamento peculiar de estas instituciones –que consiste en la especial ventaja obtenida por el sujeto pasivo, o en el gasto especial que dicho sujeto ocasiona al ente público impositor– se confunde (en *GIANNINI*), con el presupuesto objetivo de aquellos, con naturaleza y es igual a los impuestos, reconoce una identidad sustancial idéntica entre los presupuestos objetivos de los impuestos y de las contribuciones”.

VII.5. Diferencias entre impuesto, contribución y tasa

a) En el impuesto el Estado exige el pago de una suma de dinero por acaecer el hecho imponible, esto es, aquel supuesto fáctico consagrado en la Ley y que si se da, surge la obligación tributaria. En la contribución en cambio, se exige una suma de dinero por el aumento de valor de la propiedad ante una obra pública. Y en las tasas siempre existe una contraprestación que es un servicio público. En el caso de la tasa, el presupuesto de hecho, es la utilización de un servicio público divisible.

b) Los impuestos y las contribuciones se exigen en forma obligatoria, en cambio, siguiendo la teoría clásica, la tasa se exigiría sólo por existir la voluntad del sujeto al que se le va a exigir (voluntad de utilizar o no el servicio público).

c) Por regla general, los impuestos se establecen y gravan con relación a la capacidad económica del afectado. De alguna manera en el caso de las contribuciones, el mayor valor obtenido de una obra pública es indiciario de dicha capacidad. En las tasas prácticamente este criterio no existe, y lo que importa es la existencia o no de la prestación de servicios por parte del Estado, lo que no necesariamente constituye una manifestación de la capacidad económica del obligado.

d) En cuanto a la aplicación del principio de legalidad, se menciona que es menos rígida en su aplicación a las tasas, ya que tiene por objeto el establecer el valor de costo de la prestación.

e) En los impuestos la base imponible corresponde a la cuantificación del hecho gravado, en cambio en las tasas la base imponible y el tributo mismo depende del costo del servicio.

f) En los impuestos no existe contraprestación a favor del contribuyente, como ocurre en las tasas y las contribuciones. Así en la Ley Tributaria Española expresamente se deja establecida esta diferencia “son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible...”.



VIII. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

VIII.1. La obligación tributaria: concepto y características

La potestad tributaria, “da origen a una relación jurídica: relación jurídica tributaria. Ella tiene, como toda relación jurídica, dos sujetos, activo el uno y pasivo el otro”³³.

Como se observa, desde este poder radicado en el Estado, de naturaleza impositiva, se da origen a una relación jurídica entre el Fisco y el contribuyente, cuyo objeto es el pago del impuesto, que refleja la obligación tributaria, que pesa sobre el contribuyente.

Sobre la base de lo anterior, debemos entender que el principal objeto de este vínculo es el pago del tributo, principalmente el impuesto, definido como, “la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente, en el momento de pagar, un servicio o prestación, y que esta destinado a financiar los egresos del Estado”³⁴.

Lo anterior, nos da el origen de la obligación en materia tributaria, cuya causa y fuente es únicamente la Ley, en virtud del conocido principio de legalidad que en esta materia existe. Por ende, nos encontramos frente a las denominadas obligaciones legales, ya que ella en su contenido y alcances, están regulados directamente por la Ley.

La noción de *obligación tributaria* ha sido definida por diversos entendidos de la materia, los cuales a nuestro juicio dejan claramente establecido su concepto:

“Es un vínculo jurídico, cuya fuente inmediata es la Ley, que nace con motivo de ocurrir los hechos o circunstancias que la misma señala, y en cuya virtud personas determinadas deben entregar al Fisco y otros entes Públicos designado en la misma Ley, sumas también determinadas en dinero, para la satisfacción de las necesidades Públicas y Colectivas”³⁵.

“En cierto momento el contribuyente se ve puesto en la necesidad de pagar los impuestos, esta necesidad es precisamente la Obligación Tributaria que conceptualmente y estructuralmente es la misma Obligación del Derecho Privado, con algunas notas particulares o específicas que se justifican por la posición predominante en que se encuentra el Estado con respecto a los particulares, por encarnar los intereses generales de la comunidad nacional”³⁶.

“La relación de Obligación consiste en un vínculo jurídico en virtud del cual una persona determinada, llamada deudor, se encuentra en la necesidad de observar un comportamiento patrimonial valorable para satisfacer un interés –incluso no patrimonial– de otra persona determinada, llamada acreedor, que tiene derecho a exigir el cumplimiento por parte de la primera”³⁷.

Según las definiciones mencionadas, podemos destacar las principales características de la *obligación tributaria* en su conjunto:

- Es un *vínculo jurídico*, vale decir, crea un vínculo entre el ente y el particular llamado Contribuyente. Por excelencia, el ente público es el Estado, a quien pertenece la plenitud de la Potestad Tributaria, que es manifestada a través de la Ley.
- La Ley describe una situación de tal forma que el particular que incurre en ella, se ve *obligado al pago* de un impuesto.

³³ MANUEL VARGAS, V.: *Obligación Civil y Obligación Tributaria*, editorial Jurídica Conosur Ltda., 3.ª edición, 1995, pág. 17.

³⁴ LARA BERRIOS, Bernardo: *Apuntes Derecho Tributario*, Universidad Central, 1999, pág. 15.

³⁵ EUGENIO OLGUIN ARRIAZA: *Principios de Derecho Tributario*, editorial Jurídica, pág. 48.

³⁶ MANUEL VARGAS VARGAS: *Obligación Civil y Obligación Tributaria*, pág. 5.

³⁷ JUAN EDUARDO FIGUEROA VALDÉS: *Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980*, prólogo de ALEJANDRO SILVA BASCUÑAN, editorial Jurídica de Chile, pág. 39.

- La obligación conlleva a pagar sumas de dinero, la cual corresponderá siempre a una persona, constituyendo una *relación de carácter personal*.
- El objetivo último de la obligación tributaria es *permitirle al Estado la satisfacción de las necesidades tanto públicas como privadas*.
- Debemos, aclarar, que *el pago de los impuestos es un deber, y no un derecho optativo* del contribuyente, es nuestra opinión, y como lo dice el profesor Pablo Rodríguez, *esta obligación es un deber de conducta*, “la obligación, en cuanto vínculo jurídico que liga a un sujeto activo o pretensor y un sujeto pasivo (deudor u obligado), describe un deber de conducta que en el supuesto de que no sea ejecutado, habilita al acreedor para exigirlo”.³⁸

De esta manera, la obligación en el pago de los impuestos recae sobre todos los contribuyentes que se encuentren dentro del hecho imponible que da nacimiento al impuesto, siendo un deber que emana directamente de la Ley.

Sin embargo, creemos que no podemos reducir la relación tributaria únicamente al pago de los tributos, pues la responsabilidad que existe en materia impositiva es demasiado compleja para minimizarla sólo al pago o no de las obligaciones tributarias de un contenido económico directo, olvidándonos de una serie de obligaciones denominadas accesorias, que en muchos casos vienen a ser tan o más importantes que la denominada obligación principal. Es esa pluralidad de vínculos y relaciones que tiene lugar en el fenómeno tributario, la que se denomina relación jurídica tributaria.

VIII.2. El hecho imponible. Contenido y características. Los elementos temporales del hecho imponible

Volviendo una vez a la obligación tributaria principal, para que ella nazca, es necesaria la presencia del hecho imponible, como un hecho fáctico, que con independencia de la voluntad de las partes le da vida a la obligación tributaria. Este hecho está compuesto necesariamente por *dos elementos*, primero, *un elemento objetivo*, correspondiente al acto, hecho o situación jurídica de una persona o de sus bienes que dan nacimiento a la obligación tributaria (constitutivo), y *un elemento subjetivo*, que corresponde a la relación preestablecida en la ley, que determina al sujeto pasivo de la obligación que permite el surgimiento del crédito impositivo del ente público (regulador).

Como lo señala el profesor SÁINZ DE BUJANDA, el hecho imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización nace una obligación tributaria concreta.

Sin embargo, existen ciertas interrogantes que esperamos dilucidar, en cuanto al *aspecto temporal del hecho imponible*, referidos al *devengo y exigibilidad de la obligación tributaria*.

La obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible, es en este momento cuando se produce el *devengo del tributo*. Pero ello no permite necesariamente a la administración el cobro y percepción del tributo, pues cosa distinta al devengo es *la exigibilidad de la prestación tributaria*, que no puede hacerse efectiva hasta que no se determine la cuantía de la deuda; esto último es lo que se conoce como liquidación del tributo, o denominado procedimiento de gestión tributaria.

Aún cuando existen teorías que señalan que el nacimiento de la obligación tributaria surge con la realización del hecho imponible, o con la realización del procedimiento de gestión tributaria, a su vez hay quienes señalan que es la realización del hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria, pero no se excluye la posibilidad de que la realización del hecho imponible conjuntamente con el procedimiento de gestión tributaria produzcan ciertos efectos sobre el nacimiento de la obligación.

Existen *cuatro posturas acerca del nacimiento de la obligación tributaria*, estas son:

³⁸ PABLO RODRÍGUEZ GREZ: *La Obligación como Deber de Conducta Típica. (La teoría de la imprevisión en Chile)*, Facultad de Derecho Universidad de Chile, 1992, págs 193 y ss.



- a) *Teoría de los efectos declarativos del hecho imponible.* Según GIANNINI la Obligación Tributaria nace con el hecho imponible. Es necesario para que el Estado tenga derecho sobre un contribuyente en particular, una declaración que acredite la realización del mencionado hecho imponible, y que por lo tanto nace la obligación.
- b) *Teoría de la eficacia constitutiva del procedimiento de gestión tributaria.* Formuladas en diversas formas por ALLORIO, BERLIRI, MICHELI y MAFFEZZONI, esta tesis señala que el procedimiento de gestión tributaria genera la Obligación Tributaria, ya que los actos que forman el procedimiento son actos jurídicos que producen efectos.
- c) *Teoría de los efectos del procedimiento de gestión en cuanto al contenido material de la obligación.* Entre sus defensores se encuentran BASCIU y CAPACCIOLI, los cuales quieren decir que la obligación de contribuir nace con el hecho imponible, y por lo cual no es esencial el procedimiento de gestión tributaria en la vida de la Obligación Tributaria para declarar su existencia.
- d) *Teoría sobre la existencia de un hecho imponible complejo.* Definida en Italia por COCIVERA y PÉREZ DE AYALA, según esta tesis, el momento en que ocurre el hecho imponible y el momento en el que la obligación existe no coinciden. Esto se da ya que los efectos del hecho imponible (generador de la obligación) están sujetos a sucesos anteriores de la realización de la actividad administrativa de imposición.

Sin embargo, de acuerdo a algunas opiniones, la Obligación Tributaria no nacería sino cuando se determina el respectivo impuesto mediante la respectiva determinación, la razón para sostener esta tesis según las opiniones, es la de que antes de la liquidación el contribuyente no puede pagar el impuesto, por no estar determinado su monto.

Puede entenderse *la liquidación o determinación*, como el acto administrativo en virtud del cual se determina un tributo, es decir, "es una actuación de la administración cuya finalidad es la de determinar un impuesto en base a las declaraciones y antecedentes que presenta el contribuyente o deriva de la facultad de esta para fiscalizar y aplicar los impuestos con los antecedentes que obren en su poder".

Como se observa, el procedimiento de liquidación en materia impositiva, puede ser por regla general de tres clases: hecha por el propio contribuyente o autodeterminación, efectuada por el ente administrador ó tasación, y la que se realiza mediante una colaboración de ambos, existiendo también una cuarta clase, que es aquella que efectúa la justicia mediante una sentencia judicial.

Sin embargo, por regla general no podemos prescindir del acto jurídico tributario unilateral, emanado del contribuyente, denominado comúnmente, *declaración de impuestos*.

Es precisamente, el elemento temporal del hecho imponible, el que nos permite clasificar a los tributos en:

- a) *Instantáneos*, aquellos en que el hecho imponible se agota con su propia realización, es decir, confluyen en un mismo momento el devengo y la exigibilidad del tributo; por ejemplo, el impuesto a las asignaciones por causa de muerte, la asignación de un bien o derechos como heredero o legatario.
- b) En cambio, el tributo es *periódico* cuando el hecho imponible, no corresponde a un acto, sino a una situación que se prolonga en el tiempo, distinguiéndose claramente el devengo y la exigibilidad del tributo, por ejemplo el impuesto territorial, el impuesto a la renta, el IVA (aunque en este último caso, parte de la doctrina prefiere hablar de tributos de declaración periódica).

VIII.3. La exención tributaria. Concepto y clases. Diferencia con los supuestos de no sujeción

Existe cierta institución que impide el nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria, nos referimos a las exenciones tributarias.

Podemos definir *la exención*, como “la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho”.

Dentro de esta materia, la exención puede ser:

- a) *Objetiva/subjetiva*. *Objetiva*, cuando se priva a la norma definidora del presupuesto de hecho de eficacia constitutiva de obligaciones respecto de ciertos hechos, que estando lógicamente comprendidos en el ámbito de sujeción del impuesto, no se reputan idóneos para generar la obligación tributaria. *Subjetiva*, cuando está referida a los sujetos pasivos, en virtud de ellas ciertas personas o categorías de personas no quedan obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse dentro del presupuesto fáctico que genera la obligación impositiva.
- b) Las exenciones pueden ser también *permanentes y temporales*, atendido al tiempo predeterminado o no en la Ley, de exclusión del nacimiento de las obligaciones tributarias durante dicho plazo.
- c) Finalmente, atendida la extensión de la exención, ella puede ser *total o parcial*, estas últimas conocidas como bonificaciones.

No podemos, confundir la exención con los supuestos de no sujeción. En la no sujeción no se realiza la hipótesis prevista en la norma, no se produce ningún hecho imponible por la sencilla razón de que la actividad, o el sujeto que la realiza no está gravado, por ejemplo las comunidades de bienes no están sujetas al impuesto sobre sociedades. En cambio en la exención se impide el mandato de la norma tributaria; la norma de exención está dotada de una eficacia singular, cual es mermar respecto a determinadas actividades o personas, la eficacia de la norma de sujeción.

IX. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

IX.1. La base imponible

La exacción de cualquier impuesto se transforma siempre en una “prestación” a cargo del particular y a favor del Estado, para que esta prestación pueda cumplirse, es *necesario determinar su importe, esto es liquidarla*, y las fases de su determinación son la determinación de la base imponible y la aplicación del tipo impositivo.

La *base imponible* es la expresión cuantificada del hecho gravado, en el sentido que éste se puede cuantificar en alguna medida monetaria y servir, en consecuencia, de base para el cálculo del impuesto o tributo.^{39 40}

A ello habrá que agregar, que la base imponible es el medio con que cuenta un tributo para ajustar su cuota a la capacidad contributiva.

Como mencionábamos, para determinar el importe del tributo a pagar, es necesario en primer término, determinar la “base imponible”, *debiendo la Ley prever como se llega a determinar esta base imponible*, puesto que el principio de legalidad exige que la Ley establezca el método y el procedimiento para la estimación de la base imponible. Por lo que en definitiva, la base imponible queda

³⁹ Conjunto de elementos o características que debe reunir el hecho gravado o el sujeto pasivo del tributo consideradas por la ley para calcular el monto de la obligación impositiva.

⁴⁰ J. LÓPEZ BERENGUER, define la base imponible como “la medida de una cierta dimensión del objeto del impuesto que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente”.



constituida por un conjunto de datos relativos a los elementos de la respectiva materia tributable, que son objeto de medición o valoración para llegar a determinar la cantidad a pagar por el deudor tributario.

ALFONSO MANTERO SÁENZ, señala que el momento más delicado en la vida del tributo radica en la concreción de la base imponible, ya que la obtención de una magnitud incontestable permitirá la aplicación del tipo (tasa), y la consiguiente fijación de la deuda tributaria.⁴¹ Lo fundamental en este tema, afirma este autor, es distinguir claramente, qué ha de medirse y cómo ha de medirse.

IX.2. Métodos de determinación de la base imponible

SÁINZ DE BUJANDA, señala que la *determinación de la base imponible*, se constituye por el conjunto de operaciones que permite llegar a conocer las dimensiones de la base, y que para llegar a realizar estas operaciones existen medios o métodos, que pueden definirse como instrumentos técnicos que hacen posible el tránsito de la base normativa (abstracta) a la base fáctica (o concreta).

Podemos destacar distintos métodos para determinar la base imponible:

a) Según la forma de cuantificación.

- *Determinación de Base de unidad monetaria*: Se efectúa a través de una estimación en dinero, ejemplo: Impuesto a la Renta. Es posible en muchos casos la aplicación de factores de corrección monetaria.
- *Base de unidad física*: Es decir, la base está expresada en unidades tales como peso, volumen u otras. Por ejemplo, los derechos aduaneros específicos, en los que la base toma el nombre de unidad arancelaria y puede expresarse en peso, unidades de medida de volumen.

b) Según si se deduce de hechos ciertos o se determina con relación a hechos concretos.

- *Base Real o de determinación directa*: En ésta, se determina la base imponible de conformidad a hechos concretos, se trata de una determinación directa, con ausencia de toda clase de indicios, presunciones o ficciones. En el impuesto a la renta se habla de renta efectiva, en la cual la base imponible se determina a través de un complejo proceso denominado “determinación de la renta líquida imponible”, y que se resume en Ingresos menos Gastos. Por otra parte, esta determinación, además, es para sujetos determinados, es decir, no opera para grupos, sino que para cada contribuyente considerado en forma individual.
- *Base Presunta*: En este caso, a partir de ciertos hechos conocidos, presume la base imponible. Típico caso de las rentas presuntas. Puede tratarse de base presunta total (ejemplo en tributación por rentas provenientes de bienes raíces), o bien puede tratarse de una base presunta mínima.
- *Determinación Indirecta*: Es decir, aquellos casos, en que la ley ha previsto que sea el órgano administrativo quien entre a fijar la base imponible, generalmente en todos aquellos casos en que por causas imputables al propio contribuyente no haya sido posible establecer la base imponible mediante el método de base real o determinación directa.
- *Determinación o estimación objetiva*: Por tal se entiende un método o procedimiento de determinación de bases imponibles, de carácter objetivo o indiciario, en cuya existencia influyen también, la insuficiencia de los medios de la Administración financiera y el deseo de simplificar y aligerar la aplicación del sistema tributario para ciertos sectores de contribuyentes.

⁴¹ G. DE USERA, “Siempre que nos encontremos con la determinación de una base tributaria, generalmente podremos afirmar que hemos tropezado con el mayor problema que en el impuesto de que se trata existe.”

IX.3. El tipo de gravamen y la cuota tributaria.

El *tipo de gravamen* consiste generalmente en un porcentaje, que puesto en relación con la base imponible, permite establecer en cada caso, la suma adeudada.

Como resultado de los pasos mencionados en forma previa, se llega a determinar “la cuota tributaria” o “deuda tributaria”. La verdad es que no siempre el producto de estas operaciones da como resultado el tributo real a pagar, ya que por operar algunas situaciones externas, estas cantidades pueden ser modificadas. Así, podrá ocurrir que la Ley tributaria establezca algún tipo de beneficio tributario, como la existencia de créditos contra el impuesto, derivados de alguna circunstancia externa o ajena al hecho imponible, como pudiere ser el efectuar donaciones, o la existencia de ciertas formas de ahorro que al Estado le interesa incentivar. Por ello, algunos autores hablan del *impuesto teórico*, para referirse al impuesto calculado en sujeción sólo a la base imponible y a la tasa del impuesto, sin considerar las posibles deducciones o agregados.

X. ELEMENTOS PERSONALES DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Bajo la denominación de *sujetos de la obligación tributaria* se hace mención a los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, es decir, aquellos que ocupan, por disposición de la Ley, las calidades de acreedores y deudores de la obligación. No debe confundirse con los sujetos de la relación jurídico tributario, que es un concepto más amplio, y que se refiere a quien tiene por una parte poder tributario, y por otro a quienes son los afectados o subordinados a dicho poder tributario.

X.1. El sujeto activo en la relación tributaria

Es aquella *parte de la obligación tributaria a la que le corresponde la calidad de acreedor*, es decir, a quien le corresponde el derecho a exigir el cumplimiento de la obligación, concediéndosele acciones o facultades para ejercer este derecho. El Estado o Administración Central, o las demás corporaciones de derecho público legalmente facultados para percibir impuestos, como por ejemplo las Municipalidades.

Este es el sujeto acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria. *Debe encontrarse especificado en la Ley*, por exigencias del principio de legalidad.

No debe confundirse con el sujeto activo del Poder Tributario y el sujeto activo de la obligación tributaria. El primero es quien está dotado de la *facultad para establecer los tributos*, lo cual emana directamente de la Constitución. El segundo, en cambio, *es el ente que asume una posición acreedora dentro de cada obligación tributaria concreta.* Ambas figuras, sujeto activo del poder tributario y de la obligación tributaria, corresponden a dos momentos distintos en la vida del tributo: el sujeto activo del poder tributario corresponde al momento de creación del tributo, y el sujeto activo de la obligación tributaria corresponde al momento de la aplicación de la norma por la que se creó el tributo.

Lo normal es que el ente acreedor del tributo, será a la vez el ente acreedor de la obligación tributaria. Pero puede ocurrir que no coincidan estas titularidades, y esto sucede cuando se establecen los tributos con el fin de que los ingresos tributarios se destinen a la cobertura de los gastos de otros entes públicos, y se le otorga la titularidad o calidad de sujeto activo de la obligación. Sin embargo, es necesario precisar que no nos estamos refiriendo al beneficiario de un tributo, pues en este caso el sujeto activo seguirá siendo el fijado en la Ley, independientemente de quien sea el ente favorecido con la recaudación, como ocurre con el Impuesto Territorial, cuyo beneficiario es la Municipalidad, pero su sujeto activo es el Fisco, a través de los órganos pertinentes.

X.2. El sujeto pasivo en la relación tributaria

Persona natural o jurídica, que se sitúa en una posición deudora dentro de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que deberá realizar la prestación tributaria a favor del ente acreedor. Sujeto obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación, que es objeto de la obligación tributaria.⁴²

Desde un punto de vista económico, sujeto pasivo es *aquél que soporta la carga tributaria*, o sea aquel que real y efectivamente procura, con cargo a su patrimonio y renta, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos.

Por su parte, *desde un punto de vista jurídico*, sujetos pasivos son los que adoptan una *posición deudora en el seno de la obligación tributaria* y, que por tanto, se ven constreñidos a realizar la prestación debida, sin importar si en definitiva soporta o no la carga tributaria. En definitiva, es el deudor de la obligación tributaria, y como ésta surge cuando se realiza el hecho imponible, sujeto pasivo será pues, el realizador del hecho imponible.

Elementos:

- a) *Realización del hecho imponible*: El elemento subjetivo o personal es parte integrante del hecho imponible, por lo que lo correcto es afirmar que el sujeto pasivo es quien realiza el presupuesto objetivo del tributo, encontrándose en el vínculo que establece el mismo hecho imponible. Este último deja de ser un vínculo abstracto al momento de realizar el presupuesto objetivo.
- b) *Exteriorización de la capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible*: Quien realiza el hecho imponible, resulta obligado a la deuda tributaria, ya que al realizarlo manifiesta su capacidad económica o contributiva.⁴³
- c) *Posición deudora*: Como consecuencia lógica de la realización del hecho imponible, surge la obligación tributaria respecto de alguien, y ese alguien es la persona respecto de la cual el hecho imponible se constituye en índice directo o indirecto de capacidad contributiva.

Principio de legalidad.

Este exige que el sujeto pasivo se encuentre definido en la Ley, a través de la especificación de: a) las cualidades personales de éste (persona natural o jurídica, nacionalidad, domicilio, sexo, actividad u otras), y b) la determinación de los elementos que sirven para conocer el vínculo que debe existir entre este sujeto y el presupuesto objetivo del hecho imponible.

Aptitud del Estado para ser sujeto pasivo de impuestos fiscales.

¿Puede el Estado llegar a tener la doble calidad de sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor del mismo impuesto?

El profesor MASSONE PARODI, señala que a su juicio ello es posible, y que existen normas tributarias que así lo demuestran, en el cual este impuesto se aplica a las instituciones públicas, semipúblicas y municipalidades. Además, existirían una serie de disposiciones legales que en materia de impuestos fiscales, establecen exenciones a favor del Fisco (o sus instituciones), lo que refleja que el Legislador ha considerado indispensable dictar normas expresas especiales para excluir al Fisco del pago de los impuestos. Esta situación se justificaría por la necesidad de no poner al Estado o sus instituciones en un sitio de privilegio respecto de los particulares en el plano económico. En conse-

⁴² SÁINZ DE BUJANDA.

⁴³ BERLIRI: el legislador debe asumir como presupuesto del impuesto hechos que sean reveladores de la capacidad contributiva de quien se encuentra con los mismos en una determinada relación.

cuencia, el Estado o sus instituciones pueden ser sujetos pasivos de los impuestos que establece, salvo que exista disposición legal expresa en contrario.

Situaciones especiales.

- a) Deudor al que la Ley le confiere el derecho a obtener reembolso por el impuesto pagado. El que reembolsa, no es propiamente un sujeto pasivo de la obligación, no obstante que en sentido económico soportará toda la carga tributaria.
- b) Persona que a través de un acto privado asume la obligación de satisfacer los tributos que recaigan sobre el acto jurídico que realiza u otro. No se constituye en sujeto pasivo, ya que tal calidad sólo puede ser determinada por la Ley, siendo inoponible tal acuerdo al Estado.
- c) Co-titularidad pasiva en las obligaciones tributarias. Puede ocurrir que en una misma obligación concurren dos o más titulares, por lo que para efectos de determinar si la obligación tendrá el carácter de solidaria o mancomunada.

*Clasificación tradicional de los sujetos pasivos.*⁴⁴

Esta clasificación, ya tradicional, distingue *tres tipos de sujeto pasivo*, a saber, *el contribuyente o deudor directo, el responsable y el sustituto*. La situación normal y común es la existencia del contribuyente, siendo éste quien deba realizar la prestación debida al Estado.

La *existencia del responsable y/o del sustituto, presenta caracteres de excepcionalidad*, por lo que se requiere norma expresa, unidad e identidad de la prestación, es decir, para que hablemos de responsable o sustituto, tiene que existir una prestación debida por el contribuyente, y esa debe ser la misma que la ley transfiere o traslada a estos responsables o sustitutos, y por último, debe existir una pluralidad e independencia de los vínculos entre el fisco, el contribuyente y los responsables o sustitutos, en el sentido de que las relaciones entre Estado y contribuyente, no es la misma que existe entre el Estado y los responsables o sustitutos.

1. *Deudor directo, contribuyente o sujeto pasivo*⁴⁵

Es la persona natural o jurídica o un patrimonio obligado por la Ley, sobre quien recae la obligación de tener que enterar en arcas fiscales una suma de dinero, por haberse dado a su respecto el hecho o conjunto de hechos o circunstancias previstas por la Ley para el nacimiento de la obligación tributaria.

Corresponde al sujeto definido en la Ley, como obligado al pago de la deuda tributaria, al haberse verificado un determinado hecho imponible, existiendo un vínculo, precisado en la Ley, entre este sujeto y el hecho imponible objetivo o presupuesto material del hecho imponible. Corresponde a lo que comúnmente se denomina "contribuyente", quien realiza el hecho gravado y paga una deuda propia con dineros propios. Por ejemplo: El vendedor, prestador de servicios, importador en el IVA.; el trabajador dependiente.⁴⁶

⁴⁴ No todos los autores aceptan como válida esta clasificación. Así por ejemplo los argentinos MARTÍN y RODRÍGUEZ, postulan la existencia de sólo dos categorías, los *contribuyentes* y los *responsables*, encontrándose dentro de esta última categoría lo que hemos denominado los sustitutos.

⁴⁵ Por regla general la expresión "sujeto pasivo" se utiliza de forma amplia, comprensiva de todos los deudores, pero algunos autores reservan la expresión "sujeto pasivo en sentido restringido" para hacer referencia al deudor directo. Respecto de la expresión contribuyente, ha sido criticada por su amplitud y especialmente por cuanto, puede hacer referencia a cualquier tipo de contribución aun cuando no correspondan técnicamente a tributación o imposición.

⁴⁶ La Ley General Tributaria española define el concepto de contribuyente en los siguientes términos: Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la tributaria carga derivada del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente, quien, según la ley deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. Citada por CIPRIANO MUÑOZ BAÑOS.



Características.

- a) El contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia.
- b) Es el realizador del hecho imponible.
- c) Ha de estar siempre definido en la Ley, sea en forma expresa o tácita. En este último caso, por ejemplo bajo la fórmula “quien realice el hecho imponible”.

El contribuyente es deudor del tributo, porque está obligado a satisfacer la prestación material de pagar el tributo. Es lógico que sea quien soporte las consecuencias de haber realizado el hecho imponible, puesto que es él quien pone en marcha el mecanismo tributario. Es un deudor por deuda propia, puesto que es el realizador del hecho imponible, y al hacerlo manifiesta su capacidad contributiva.

2. *Sujeto pasivo sustituto*

Es aquél que, por mandato legal, debe enterar en arcas fiscales lo debido por otra persona, y que por lo mismo debe hacer la debida retención o deducción. Es quien por disposición de la Ley, asume la posición deudora que corresponde a un deudor directo, asumiendo tal posición “en lugar” de aquél. Este sujeto también es conocido con la denominación de agente de retención o percepción.

Características.

- a) El sustituto ha de ser fijado por la Ley. Lo que supone necesariamente la realización de dos presupuestos de hecho, uno que da origen a la obligación tributaria, y otro que da origen a la obligación del sustituto.
- b) El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible.
- c) El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Es decir, que ocupa el lugar del sujeto pasivo, no sólo respecto de la obligación tributaria, sino que de toda la relación jurídico-tributaria.
- d) En doctrina se considera sustituto a quienes se hallan obligados por la ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el tesoro.

Retención y Repercusión

Retención de las cuotas tributarias.

El *sustituto retenedor* tiene tres obligaciones fundamentales: retener, liquidar e ingresar la deuda tributaria que corresponde al contribuyente sustituido. Para estos efectos, como la deuda se paga con dineros del contribuyente, y no con dineros propios, no le queda otro camino que efectuar la correspondiente retención, lo cual, supone que entre ambos debe existir una relación jurídica, por virtud de la cual, el primero sea deudor del segundo, de esta forma al hacer el pago que todo deudor debe hacer a su acreedor, podrá retener el importe de la deuda para ingresarla al Tesoro Público.

La retención puede ser de tres clases:

- a) *Retención directa:* La cual consiste en que el sustituto, con ocasión, del pago que debe realizar al contribuyente le retiene el importe de la cuota tributaria que el contribuyente le adeuda a él. Este caso se plantea, por ejemplo cuando el empleador es el propio fisco.
- b) *Retención indirecta:* Es aquella que realiza el sustituto sobre el contribuyente con ocasión de los pagos que realiza a éste, para posteriormente efectuar su ingreso en arcas fiscales.

- c) *Retención a cuenta*: Es decir que por disposición de la propia ley, no se retiene el total de la carga tributaria, sino que tan sólo una parte de ella. Así ocurre por ejemplo, con la retención que se hace por las empresas respecto de los honorarios que pagan, en que se retiene un 10 por 100 del valor de los honorarios.

Repercusión de las cuotas tributarias. Traslación jurídica de la cuota tributaria.

La *traslación*, “es el derecho que tiene un sujeto pasivo, que ha cumplido la obligación tributaria, de exigir la suma de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria, a otras personas ajenas a la obligación tributaria, pero determinadas por la Ley”.⁴⁷

Este fenómeno de la *traslación tributaria* se utiliza mucho en los tributos indirectos y se le conoce con el nombre de “repercusión”. El traslado se hace básicamente al fijar los precios de venta y por ello se habla de “vehículo de repercusión idóneo”.

Elementos característicos de la *traslación*:

1. La *traslación* opera como consecuencia de la actuación de un derecho que otorga la Ley. No hay *traslación* cuando el traslado de la carga tributaria opera por situaciones de hecho o por acuerdos privados. El repercutido, o sea quien debe soportar la carga tributaria, por disposición de la Ley, no puede negarse válidamente a ello.
2. Lo que se traslada es la cuota tributaria, es decir el monto del impuesto a pagar.
3. Quien traslada el impuesto, es el sujeto pasivo que ha cumplido la obligación tributaria, aun cuando esto no hay que entenderlo en un sentido cronológico.
4. La *traslación* se efectúa fuera de la órbita de la obligación tributaria, lo que significa que no existe ninguna relación jurídica que vincule al sujeto activo de la obligación tributaria con el sujeto obligado a sufrir el traslado de la cuota.

La *traslación* ha llevado a la siguiente clasificación:

Sujeto de hecho.—Que es aquel sujeto, que encontrándose fuera del ámbito de la obligación tributaria, tiene que soportar la *traslación* de la carga tributaria, por parte de un sujeto que ejerce un derecho conferido por la ley. Ejemplo, vendedor en el IVA, es obligado a recargar una suma igual al impuesto al comprador de la cosa o beneficiario del servicio, éste último no es responsable ni sustituto. Distinción económica y no jurídica.

Sujeto de derecho.—Es aquel sujeto o persona que ha sido establecido como sujeto pasivo de la obligación tributaria por la Ley.

Normalmente sujeto pasivo de hecho y de derecho coinciden o bien no existe posibilidad de escindirlos. Sin embargo, hay tributos como el IVA en el cual la Ley señala quien es el sujeto de derecho “vendedor o prestador de servicios”, y ha sido la propia ley la que ha permitido que este sujeto de derecho, pueda trasladar su obligación a otro sujeto, esto es el comprador o beneficiario del Servicio, lo que en definitiva, lleva a que el peso total de la carga tributaria sea soportada directamente por el consumidor.

Distinción de otras figuras afines.

- a) *De la transmisión de deuda*, en este caso se produce un cambio de deudor de la obligación tributaria, presupone la exclusión del sujeto pasivo, un cambio en la titularidad. La transmisión de la deuda exige que se produzca un cambio de deudor, es decir, que desaparezca de la obligación un deudor y que aparezca otro. En cambio en la sustitución, lo que hay es una extensión del ámbito de los sujetos pasivos, pero sin eliminar al sujeto pasivo principal o contribuyente.

⁴⁷ SÁINZ DE BUJANDA.



- b) *Del responsable*, porque éste responde junto al deudor principal o sujeto pasivo, en cambio en la sustitución, el sustituto responde en lugar del sujeto pasivo.
- c) *De la representación*, por cuanto el sustituto actúa a nombre propio, en cambio el representante lo hace a nombre ajeno.
- d) *De la solidaridad tributaria*, porque el sustituto no es un deudor solidario, sino principal, de tal manera que el sujeto activo se tiene que dirigir siempre contra él.

3. Sujeto pasivo tercero responsable

En este caso, una persona se ve en la obligación de responder por la obligación de otra, por expresa disposición legal. Se trata de una persona que resulta obligada en lugar del contribuyente, en virtud de un hecho que se le atribuye a este último. El responsable, en los casos que la propia ley señala, deberá asumir la deuda de un contribuyente o deudor directo, pagando en consecuencia una deuda ajena, con dineros propios. Es quien, por imperativo legal, ha de cumplir la obligación tributaria, si se verifican los presupuestos de hecho que las normas establecen para que la obligación tributaria se extienda a los mismos.

Características.

- a) *El responsable siempre ha de ser fijado por la Ley.* Esto supone que para ser sujeto responsable se requiere realizar un presupuesto de hecho, a cuya realización la Ley asocia un resultado o efecto, que es precisamente el nacimiento de la obligación para el responsable. Es decir, que deben suceder dos hechos, uno que da nacimiento a la obligación tributaria y fija el sujeto pasivo, y otro que da origen a la responsabilidad.
- b) *El deudor responsable junto a los sujetos pasivos.* Esta coexistencia no exige necesariamente la solidaridad.
- c) *Que el responsable lo es en carácter de subsidiario o solidario,* según lo determine la propia ley.
- d) *El responsable es un deudor en nombre propio obligado al cumplimiento de una prestación igual a la del sujeto pasivo,* porque cuando la Administración se dirige contra el responsable, lo hace contra un deudor que ha realizado un presupuesto de hecho que ha motivado el nacimiento de una obligación para él.

Distinción con otras figuras.

- a) *De la transmisión de la deuda,* por cuanto en ésta se supone la exclusión del sujeto pasivo.
- b) *Del sustituto,* por cuanto éste se ubica en el mismo lugar que el deudor directo.
- c) *De la representación,* porque el responsable está obligado en nombre propio y el representante en nombre ajeno.
- d) *De la solidaridad tributaria,* ya que ésta supone la concurrencia de los deudores en la realización del hecho imponible, en cambio, el responsable nunca realiza el hecho imponible, sino el presupuesto de hecho, distinto del hecho imponible, que origina la responsabilidad.

X.3. Capacidad en materia tributaria

Capacidad tributaria

En esta materia, los autores distinguen dos aspectos, por un lado la *capacidad jurídica*, y por otra la *capacidad de obrar*. La primera, dice relación con la aptitud de un sujeto para la mera titu-

laridad de las distintas situaciones de poder y deber, reconocidas por el ordenamiento jurídico. La segunda, o sea la capacidad de obrar, dice relación con la aptitud para poder ejercer y cumplir tales deberes y poderes.

También los autores se refieren a estos dos aspectos, con la denominación de “capacidad de goce y capacidad de ejercicio”.

- a) *Capacidad de goce*, la cual consiste en la aptitud de ser titular de derechos. Todo ser humano por el sólo hecho de ser tal, posee capacidad de goce, siendo ésta un atributo de la personalidad. Para efectos legales, los seres humanos adquieren su personalidad y consecuentemente su capacidad de goce, desde que nacen, esto es al separarse completamente de la madre.
- b) *Capacidad de ejercicio*, esta es la aptitud de ejercer los derechos de que se es titular y de contraer obligaciones por sí mismo.

Lo dicho en los párrafos precedentes respecto de la capacidad, en principio, es plenamente aplicable al ámbito jurídico tributario, teniendo en consideración una circunstancia particular, cual es, que en materia tributaria la obligación o relación impositiva nace por la sola disposición de la Ley, de modo que la persona que se encuentra en la situación prevista por la Ley como hecho imponible del impuesto, queda obligada.

El problema se plantea al preguntarse *si es posible que en materia tributaria existan normas sobre capacidad que alteren, amplíen o modifiquen las reglas que al respecto se establecen en el derecho común*, de manera tal que, por ejemplo, sean considerados sujetos con capacidad de goce, aquellos que la ley civil no les ha otorgado personalidad jurídica, puesto que la mayor parte de los autores tienden a hacer sinónimos tales conceptos. Muchos autores han sostenido que si es posible considerar la posibilidad de que la capacidad jurídica tributaria (capacidad de goce) sea diferente de la establecida en el ámbito tributario.

Sin embargo, hay autores que han sostenido que esto es un absurdo, es decir, que resulta ilógico que pueda tener capacidad jurídica tributaria, un sujeto que no la tiene para el resto del ordenamiento jurídico, lo que hace imposible que se le pueda exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, ya que requiere tener capacidad para realizar los actos propios de cumplimiento, y así se preguntan ¿cómo podría pagar, si para ello se requiere tener capacidad, y dentro de ella está la de ser titular de un patrimonio?

Los entes de hecho como sujetos pasivos

La discusión radica en que muchos ordenamientos jurídicos, reconocen la posibilidad de ser sujetos pasivos de la obligación tributaria a organizaciones de personas o bienes que carecen de personalidad jurídica, y por tanto, carecen de capacidad jurídica o capacidad de goce, que en definitiva es un atributo de la personalidad.

Este es un tema muy discutido, y en el que operan muy diferentes tesis.⁴⁸

Una de las tesis más aceptadas en el ámbito latinoamericano es la sustentada por DINO JARACH, el que señala que la “capacidad de los contribuyentes o capacidad jurídica tributaria”, no se identifica con la capacidad jurídica de derecho privado, ya que esta última es un atributo de la persona (capacidad de derecho y capacidad de hecho. La capacidad jurídica tributaria consiste, simplemente en la posibilidad de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

⁴⁸ Hay quienes sostienen que estas personas adquieren “capacidad jurídica tributaria”, por disponerlo así el derecho tributario. GIANNINI, GIUSSANI, INGROSSO, TESORO, PUGLIESE, ARENA y VANONI. Por su parte LUIGI VITORIO BERLIRI, sostiene la tesis contraria, argumentando que no puede existir una “capacidad jurídica propia y exclusiva del derecho tributario” y que éste no tiene la jerarquía suficiente para derogar el sistema de la concesión de personalidad jurídica del Derecho Civil. Por su parte Antonio BERLIRI, postula que en esta situación hay que distinguir entre personalidad jurídica, de la cual carecen estos entes y la capacidad tributaria, la cual si poseen por expresa disposición de la ley.

X.4. La residencia y el domicilio fiscal

El sentido con que el domicilio se aborda en la legislación tributaria tratándose de personas físicas o naturales es señalando como domicilio el de su residencia habitual, por lo que el concepto de domicilio incorpora un elemento fáctico de profundo contenido jurídico, como es el de residencia habitual y que sirve a los efectos de determinar la sujeción a un determinado tributo, el modo de sujeción y las normas aplicables o la Hacienda competente. En este sentido es utilizado el concepto de residencia habitual cuando un sujeto se encuentra en contacto con haciendas de diversos países.

Ahora bien, de *domicilio fiscal* se habla en un sentido distinto; se trata de determinar el lugar al cual deben dirigirse las notificaciones de la administración tributaria y el que determina la competencia territorial.

Si bien es cierto que la residencia habitual puede obtenerse a partir del domicilio de las personas físicas, una vez fijada aquella, el domicilio se independiza del concepto de residencia habitual y pasa a tener vida propia, de modo que el domicilio puede modificarse sin que por ello se modifique la residencia habitual. Y ello es así porque la residencia es un punto de conexión para la aplicación de los tributos, por lo que se proyecta sobre todo el territorio de una determinada jurisdicción fiscal, en tanto que el domicilio es un punto de conexión para las relaciones administrativas con la administración de una concreta jurisdicción fiscal, por lo que se encuentra ubicado en un lugar determinado del territorio de la misma.

GLOSARIO

Derecho Financiero.—Aquella rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y que regula los procedimientos de percepciones de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

Derecho Tributario.—Es una rama del Derecho Financiero, circunscrito únicamente a los ingresos públicos, cuyo título es la Ley, es decir, cuyo vínculo se encuentra en el Derecho Público y no en el Derecho Privado, ingresos conocidos como *tributos*.

Potestad tributaria.—La facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria.

Principio de reserva legal.—Consiste en que únicamente es la Ley formal, la que determina con mayor o menor profundidad, los elementos de la obligación tributaria.

Aplicación de la Ley.—Conjunto de operaciones lógicas en virtud de las cuales se determina cómo se encuentra regulado un determinado supuesto fáctico y qué efectos se producen en la realidad social como consecuencia de esta regulación.

Interpretación de la Ley.—Conjunto de operaciones destinadas a determinar el sentido y alcance de una norma, esto es, su verdadero significado, y extraer de la norma general una particular, que es la que se usa para calificar el caso concreto que debe resolver el Derecho.

Tributo.—Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público.

Impuesto.—Cantidad de dinero que el Estado exige a las economías privadas, en uso de su poder coactivo o potestad tributaria sin proporcionar al contribuyente, en el momento del pago, un servicio o prestación individual, destinado a financiar los egresos del Estado.

Tasa.—Contraprestación del particular al Estado, cuando éste le presta un servicio público o especial.

Contribución.—Prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Obligación tributaria.—Es un vínculo jurídico, cuya fuente inmediata es la Ley, que nace con motivo de ocurrir los hechos o circunstancias que la misma señala, y en cuya virtud personas determinadas deben entregar al Fisco y otros entes públicos designados en la misma Ley, sumas también determinadas de dinero, para la satisfacción de las necesidades públicas y colectivas.

Hecho imponible.—Conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización nace una obligación tributaria concreta.

Exención tributaria.—Ella le resta eficacia a la sujeción del hecho imponible a la norma tributaria, afectando la exigibilidad de la obligación pero no su nacimiento.

No sujeción tributaria.—En este caso no se dan los supuestos fácticos para que el hecho queda comprendido dentro de la hipótesis legal de imposición o sujeción, afectando el nacimiento de la obligación misma.

Base imponible.—Es la expresión cuantificada del hecho gravado o imponible, que sirve para el cálculo del impuesto.

Tipo del impuesto.—Consiste por regla general en una suma de dinero (tasa fija) o bien, en un valor generalmente en un porcentaje que puesto en relación con la base imponible, permite establecer en cada caso, la suma adeudada.

BIBLIOGRAFÍA

- ARAUJO FALCAO, A.: *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, editorial Depalma, 1964.
- BERLIRI, Antonio: *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, editorial de Derecho Financiero.
Código Modelo CIAT, 1996.
Código Modelo OEA, 1969.
Código Tributario Chileno (DL núm. 830 de 1974). Edición actualizada hasta 31 de mayo de 2002.
Constitución Política de la República de Chile de 1980.
Constitución Política de la República de Chile de 1980. Edición actualizada hasta enero de 2002.
Doctrina Constitucional del Presidente EDUARDO FREI RUIZ-TAGLE. División Jurídico-Legislativa Ministerio Secretaría General de la Presidencia.
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique, y EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio: *Los Tributos ante la Constitución*, editorial Jurídica de Chile, 1997.
- FIGUEROA VALDÉS: *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, editorial Jurídica de Chile, 1985.
- FUENTES QUINTANA, E.: "Principios del reparto de la carga tributaria en España", en *Revista de Derecho Financiero*, 1960.
- GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GIULIANI FONROUGE, C. M.: *Derecho Financiero*, Buenos Aires, editorial Depalma, 1962.
- GONZÁLEZ, Eusebio, y LEJEUNE, Ernesto: *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1997.
- JARACH, Dino: *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Cima, 1957.
- LARA BERRIOS, Bernardo: *Garantías Constitucionales de los Contribuyentes*.
— *Apuntes de clases de Curso de Derecho Tributario*.
- MARTÍN, José María, y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo: *Derecho Tributario General*, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.
- MASSONE F., Pedro: *Principios de Derecho Tributario*, Edeval, Valparaíso, 1975.
- MATUS BENAVENTE, Manuel.
"Notas de Derecho Financiero", *Seminario de Derecho Financiero* dirigido por F. SÁINZ DE BUJANDA, tomo I, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1967.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ, Eusebio: *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, tercera edición, editorial Civitas, S. A., Madrid, 1993.
- RODRÍGUEZ GREZ, Pablo: *La Obligación como Deber de Conducta Típica (Teoría de la Imprevisión en Chile)*, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 1992.

- RODRÍGUEZ GREZ, Pablo: *Teoría de la interpretación Jurídica*, editorial jurídica de Chile, 1995.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: "Estructura del Sistema Tributario", en *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1962.
- "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en *Hacienda y Derecho*.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo, y VARELA DEL SOLAR, Jorge: *El recurso de protección en materia tributaria*, editorial Jurídica Conosur, 1993.
- VÉLIZ SCHRADER, Rodrigo: *El secreto bancario ante las facultades fiscalizadoras en materia tributaria*, tesis para optar al grado de *Magister* en Derecho Público, Universidad Católica de Chile.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: *Anotaciones a los Principios de Berliri*.
- "Configuración jurídica de la obligación tributaria", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*.
- "Consideraciones sobre el hecho imponible", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*.
- ZAVALA ORTIZ, José Luis: *Manual de Derecho Tributario*, editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998.

PÁGINAS WEB DE INTERÉS

www.ciat.org. Es la página oficial del *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Se puede encontrar la legislación y una descripción general del IVA, del ISLR y del Impuesto al Consumo Específico de los países iberoamericanos miembros del CIAT y cuadros temáticos. Existen enlaces con las páginas oficiales de las administraciones tributarias de los países iberoamericanos y con organismos internacionales.

www.cepal.org. Es la página oficial de la *Comisión Económica para América Latina y el Caribe* dependiente de las Naciones Unidas. Se pueden encontrar interesantes publicaciones tributarias referidas a los países de América Latina.

www.sii.cl. Es la página oficial del *Servicio de Impuestos Internos de Chile*. Se pueden encontrar jurisprudencia de carácter administrativa en materia tributaria.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.